



CORTE COSTITUZIONALE

LE PRONUNCE DI ILLEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN SETTANTA ANNI DI ATTIVITÀ DELLA CORTE COSTITUZIONALE

diretto da
GIOVANNI AMOROSO

XIV

a cura di
LUCA ANTONINI



Lefebvre Giuffrè



CORTE COSTITUZIONALE

IL DIRITTO TRIBUTARIO

a cura di
LUCA ANTONINI



Lefebvre Giuffrè

Coordinamento redazionale e realizzazione:

Valeria Mastroiacovo

Collaboratori:

Francesca Genovese

INDICE

<i>Premessa generale</i>	XVII
<i>Introduzione</i>	XXI

I. STUDIO DEL GIUDICE COSTITUZIONALE

IL DIRITTO TRIBUTARIO

1. Il piccolo numero delle dichiarazioni di incostituzionalità, a fronte delle tante questioni: problemi di metodo.	3
2. La valorizzazione del dovere tributario come dovere inderogabile di solidarietà.	7
3. La riserva di legge in materia tributaria	13
4. L'interesse fiscale e il rapporto con i diritti costituzionali.	15
5. Il principio di capacità contributiva: dalle origini all'epoca della post-globalizzazione	17
6. Le falle della riscossione e la riforma dell'aggio.	23
7. La proporzionalità delle sanzioni tributarie	27
8. Le sanzioni improprie e l'inutilizzabilità processuale dei documenti.	29
9. Una nuova sistematizzazione delle agevolazioni tributarie.	32
10. I tributi in contrasto con l'ordinamento comunitario.	36
11. I tributi regionali	38
12. Il contenzioso tributario e l'accertamento	41

II. GIURISPRUDENZA COSTITUZIONALE (1956-2025)

Parte I I PRINCIPI COSTITUZIONALI IN MATERIA TRIBUTARIA

1. Il dovere tributario come dovere inderogabile di solidarietà

Sentenza n. 262/2020 (Pres. Coraggio; Red. Antonini)	52
Sentenza n. 140/2022 (Pres. Amato; Red. Antonini)	63
Sentenza n. 111/2024 (Pres. Barbera; Red. Antonini)	71

2. Il principio della riserva relativa di legge in materia tributaria

2.1. Gli elementi indefettibili della fattispecie tributaria e la differenziazione dalle altre prestazioni patrimoniali imposte

Sentenza n. 70/1960 (Pres. Azzariti; Rel. Manca).	89
Sentenza n. 335/2008 (Pres. Flick; Red. F. Gallo)	93
Sentenza n. 223/2012 (Pres. Quaranta; Red. Tesauro)	101

Sentenza n. 167/2018 (Pres. Lattanzi; Red. Coraggio)	115
Sentenza n. 80/2024 (Pres. Barbera; Red. Pitruzzella)	119

2.2. Necessità di una idonea base legislativa quale limite alla discrezionalità dell'ente impositore 126

Sentenza n. 47/1957 (Pres. De Nicola; Rel. Cosatti)	129
Sentenza n. 36/1959 (Pres. Azzariti; Rel. Gabrieli)	133
Sentenza n. 2/1962 (Pres. Cappi; Rel. Jaeger)	136
Sentenza n. 65/1962 (Pres. Ambrosini; Rel. Papaldo)	139
Sentenza n. 73/1963 (Pres. Ambrosini; Rel. Verzi)	143
Sentenza n. 127/1963 (Pres. Ambrosini; Rel. Papaldo)	145
Sentenza n. 88/1966 (Pres. Ambrosini; Rel. Bonifacio)	148
Sentenza n. 435/2001 (Pres. Ruperto; Red. Onida)	150
Sentenza n. 83/2015 (Pres. Criscuolo; Red. Amato)	152

3. Il principio di capacità contributiva

3.1. Disparità di trattamento di situazioni sostanzialmente uguali 159

Sentenza n. 270/2007 (Pres. Bile; Red. F. Gallo)	160

3.2. Discriminazione qualitativa dei redditi 164

Sentenza n. 155/1963 (Pres. Ambrosini; Rel. Branca)	167
Sentenza n. 42/1980 (Pres. Amadei; Rel. Paladin)	171
Sentenza n. 49/1981 (Pres. Amadei; Rel. Rossano)	181
Sentenza n. 142/1982 (Pres. Elia; Rel. O. Reale)	183
Sentenza n. 245/1982 (Pres. Elia; Rel. O. Reale)	186
Sentenza n. 104/1985 (Pres. Roehrsen; Rel. Bucciarelli Ducci)	187
Sentenza n. 877/1988 (Pres. Saja; Red. Pescatore)	189
Sentenza n. 287/1996 (Pres. Ferri; Red. Santosuosso)	192
Sentenza n. 403/2000 (Pres. Mirabelli; Red. Chieppa)	194
Sentenza n. 328/2002 (Pres. Ruperto; Red. A. Marini)	196

3.3. In particolare, il caso del cumulo dei redditi familiari e il pregiudizio per l'unità familiare. 199

Sentenza n. 179/1976 (Pres. Rossi; Rel. Trimarchi)	200

3.4. Irragionevolezza 216

Sentenza n. 178/1986 (Pres. Paladin; Rel. Pescatore)	217
Sentenza n. 400/1987 (Pres. Saja; Red. Pescatore)	222
Sentenza n. 231/1991 (Pres. Corasaniti; Red. Pescatore)	226

3.5. In particolare, sulla coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico 229

Sentenza n. 42/1980 (Pres. Amadei; Rel. Paladin)	231
Sentenza n. 223/2012 (Pres. Quaranta; Red. Tesauro)	240
Sentenza n. 116/2013 (Pres. F. Gallo; Red. Tesauro)	254
Sentenza n. 10/2015 (Pres. Criscuolo; Red. Cartabia)	261
Sentenza n. 262/2020 (Pres. Coraggio; Red. Antonini)	275

3.6. Irrazionalità intrinseca	286
Sentenza n. 126/1979 (Pres. Amadei; Rel. Astuti)	287
Sentenza n. 119/1981 (Pres. Amadei; Rel. De Stefano)	297
Sentenza n. 233/1993 (Pres. Casavola; Red. Santosuosso)	301
3.7. In particolare, sulla irripetibilità dell'indebito	304
Sentenza n. 416/2000 (Pres. Mirabelli; Red. Bile)	305
Sentenza n. 320/2005 (Pres. Capotosti; Red. A. Marini)	308
Sentenza n. 330/2007 (Pres. Bile; Red. F. Gallo)	310
Sentenza n. 227/2009 (Pres. Amirante; Red. Napolitano)	314
3.8. Indici concretamente rivelatori di ricchezza	321
Sentenza n. 131/1973 (Pres. Bonifacio; Rel. Rossi)	322
Sentenza n. 89/1979 (Pres. Amadei; Rel. Rossano)	323
Sentenza n. 54/1980 (Pres. Amadei; Rel. Elia)	326
3.9. In particolare, in tema di solidarietà nell'obbligazione tributaria	331
Sentenza n. 120/1972 (Pres. Chiarelli; Rel. N. Reale)	332
3.10. La mancanza dell'oggetto dell'imposta	337
Sentenza n. 198/1976 (Pres. Rossi; Rel. Trimarchi)	338
Sentenza n. 285/1985 (Pres. Paladin; Rel. Ferrari)	340
Sentenza n. 60/2024 (Pres. Barbera; Red. Buscema)	341
3.11. Presunzioni tributarie	346
Sentenza n. 69/1965 (Pres. Ambrosini; Rel. Verzi)	348
Sentenza n. 103/1967 (Pres. Ambrosini; Rel. Benedetti)	350
Sentenza n. 200/1976 (Pres. Rossi; Rel. Oggioni)	352
Sentenza n. 103/1991 (Pres. E. Gallo; Red. Borzellino)	355
Sentenza n. 41/1999 (Pres. Granata; Red. Contri)	358
Sentenza n. 228/2014 (Pres. Cassese; Red. Coraggio)	361
3.12. Misura massima del tributo	366
Sentenza n. 200/1972 (Pres. Chiarelli; Rel. Verzi)	367
3.13. Retroattività delle norme tributarie	370
Sentenza n. 44/1966 (Pres. Ambrosini; Rel. Chiarelli)	371
Sentenza n. 75/1969 (Pres. A.M. Sandulli; Rel. Crisafulli)	373
Sentenza n. 27/2018 (Pres. Lattanzi; Red. Amato)	377
3.14. In particolare, in riferimento al legittimo affidamento	383
Sentenza n. 525/2000 (Pres. Mirabelli; Red. Santosuosso)	384
Sentenza n. 170/2013 (Pres. F. Gallo; Red. Cartabia)	386

4. Le agevolazioni tributarie

4.1. Distinzione tra agevolazioni proprie, improprie e strutturali	395
Sentenza n. 75/1965 (Pres. Ambrosini; Rel. Branca)	396
Sentenza n. 513/1990 (Pres. Conso; Red. Pescatore)	397
4.2. La parificazione verso il basso	401
Sentenza n. 289/1994 (Pres. Casavola; Red. Cheli)	402
4.3. La necessità o meno di parificare verso l'alto	406
Sentenza n. 176/1992 (Pres. Corasaniti; Red. Granata)	409
Sentenza n. 154/1999 (Pres. Granata; Red. Contri)	410
Sentenza n. 202/2003 (Pres. Chieppa; Red. Finocchiaro)	412
Sentenza n. 345/2003 (Pres. Chieppa; Red. A. Marini)	415
Sentenza n. 6/2014 (Pres. Mazzella; Red. Carosi)	417
Sentenza n. 177/2017 (Pres. Grossi; Red. de Pretis)	424
Sentenza n. 242/2017 (Pres. Grossi; Red. Carosi)	429
Sentenza n. 218/2019 (Pres. Lattanzi; Red. Antonini)	433
Sentenza n. 209/2022 (Pres. Sciarra; Red. Antonini)	444
Sentenza n. 112/2025 (Pres. Amoroso; Red. Buscema)	456

5. Il contrasto con il diritto unionale

Sentenza n. 43/2025 (Pres. Amoroso; Red. Antonini)	464

6. La modulazione nel tempo degli effetti delle sentenze di accoglimento in materia tributaria

Sentenza n. 10/2015 (Pres. Criscuolo; Red. Cartabia)	474

Parte II

I TRIBUTI STATALI (FATTISPECIE PECULIARI)

1. Imposte sul reddito

1.1. Eccesso di delega	491
Sentenza n. 135/1967 (Pres. Ambrosini; Rel. Manca)	492
Sentenza n. 160/1970 (Pres. Branca; Rel. De Marco)	493
Sentenza n. 32/1975 (Pres. Bonifacio; Rel. De Marco)	495
Sentenza n. 200/1987 (Pres. La Pergola; Red. Dell'Andro)	499

2. Imposta di registro

2.1. Irragionevole trattamento differenziato di fattispecie.	515
Sentenza n. 49/1969 (Pres. A.M. Sandulli; Rel. Oggioni)	516
Sentenza n. 167/1976 (Pres. Rossi; Rel. Rocchetti)	518
2.2. Vendite forzate.	522
Sentenza n. 59/1970 (Pres. Branca; Rel. Rocchetti)	523
Sentenza n. 156/1976 (Pres. Rossi; Rel. Rocchetti)	524
Sentenza n. 328/1983 (Pres. e Rel. Elia)	526

3. Imposta sulle successioni e donazioni

3.1. Irragionevole trattamento differenziato di fattispecie.	529
Sentenza n. 141/1974 (Pres. Bonifacio; Rel. Benedetti)	530
Sentenza n. 13/1986 (Pres. Paladin; Rel. Bucciarelli Ducci)	532

Parte III

LA POTESTÀ NORMATIVA TRIBUTARIA DEGLI ENTI LOCALI

1. Il riparto di competenza sui tributi *ante riforma* del Titolo V Costituzione nelle Regioni a Statuto speciale

Sentenza n. 52/1957 (Pres. Azzariti; Rel. Castelli Avolio)	540
Sentenza n. 5/1958 (Pres. Azzariti; Rel. Manca)	543
Sentenza n. 34/1961 (Pres. Cappi; Rel. Chiarelli)	547
Sentenza n. 66/1961 (Pres. Cappi; Rel. Chiarelli)	550
Sentenza n. 67/1962 (Pres. Cappi; Rel. Gabrieli)	554
Sentenza n. 7/1969 (Pres. A.M. Sandulli; Rel. Branca)	557
Sentenza n. 98/1972 (Pres. Chiarelli; Rel. Crisafulli)	559
Sentenza n. 61/1987 (Pres. La Pergola; Red. Pescatore)	561
Sentenza n. 62/1987 (Pres. La Pergola; Red. Pescatore)	570
Sentenza n. 285/1997 (Pres. Granata; Red. Santosuosso)	574

2. Il riparto di competenza sui tributi *ante riforma* del Titolo V Costituzione nelle Regioni a Statuto ordinario

Sentenza n. 271/1986 (Pres. La Pergola; Rel. Pescatore)	579
Sentenza n. 214/1987 (Pres. La Pergola; Rel. Pescatore)	587
Sentenza n. 156/1990 (Pres. Saja; Red. Mengoni)	591
Sentenza n. 507/2000 (Pres. Mirabelli; Red. Onida)	593
Sentenza n. 280/2011 (Pres. Quaranta; Red. F. Gallo)	597

3. In particolare, i regimi tributari agevolativi *ante riforma* del Titolo V Costituzione nelle Regioni a Statuto speciale

3.1. Sicilia: limite dell'osservanza dei principi fondamentali della legislazione statale e all'interesse regionale.

	603
Sentenza n. 58/1957 (Pres. Azzariti; Rel. Gabrieli)	607
Sentenza n. 113/1957 (Pres. Azzariti; Rel. Manca)	609
Sentenza n. 116/1957 (Pres. Azzariti; Rel. Castelli Avolio)	615
Sentenza n. 124/1957 (Pres. Azzariti; Rel. Papaldo)	618
Sentenza n. 60/1958 (Pres. Azzariti; Rel. Gabrieli)	620
Sentenza n. 76/1958 (Pres. Azzariti; Rel. Jaeger)	624
Sentenza n. 37/1961 (Pres. Cappi; Rel. A.M. Sandulli)	627
Sentenza n. 77/1963 (Pres. Ambrosini; Rel. Jaeger)	628
Sentenza n. 2/1965 (Pres. Ambrosini; Rel. Benedetti)	630
Sentenza n. 65/1965 (Pres. Ambrosini; Rel. Benedetti)	632
Sentenza n. 90/1965 (Pres. Ambrosini; Rel. Jaeger)	634

Sentenza n. 23/1966 (Pres. Ambrosini; Rel. Branca)	635
Sentenza n. 24/1968 (Pres. A.M Sandulli.; Rel. Bonifacio)	637
Sentenza n. 158/1973 (Pres. Bonifacio – Rel. Rocchetti)	639
Sentenza n. 187/1981 (Pres. Elia; Rel. Ferrari)	641
Sentenza n. 155/1986 (Pres. Paladin; Rel. E. Gallo)	646
Sentenza n. 260/1990 (Pres. Saja; Red. Baldassarre)	647

4. (Segue) I regimi tributari agevolativi *ante* riforma del Titolo V Costituzione nelle Regioni a Statuto ordinario

4.1. Autonomia legislativa nelle forme e nei limiti stabiliti dalle leggi statali . . .	653
Sentenza n. 294/1990 (Pres. Saja; Red. Cheli)	654
Sentenza n. 355/1998 (Pres. Vassalli; Red. Zagrebelsky).	657

5. Il riparto di competenza sui tributi *post* riforma del Titolo V Costituzione nelle Regioni a Statuto speciale: tributi propri e non

5.1. Imposizione sul turismo – Sardegna	661
Sentenza n. 102/2008 (Pres. Bile; Red. F. Gallo)	662
Sentenza n. 216/2010 (Pres. Amirante; Red. F. Gallo)	709
5.2. Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani – Sicilia	714
Sentenza n. 442/2008 (Pres. Bile; Red. F. Gallo).	715
5.3. Imposta sulle assicurazioni – Sicilia.	719
Sentenza n. 97/2013 (Pres. F. Gallo; Red. Cartabia)	720
5.4. Tributi ambientali – Valle d'Aosta	725
Sentenza n. 82/2021 (Pres. Coraggio; Red. Antonini)	726

6. Il riparto di competenza sui tributi *post* riforma del Titolo V Costituzione nelle Regioni a Statuto ordinario: tributi propri e non

6.1. Tassa automobilistica	737
Sentenza n. 297/2003 (Pres. Chieppa; Red. A. Marini)	739
Sentenza n. 311/2003 (Pres. Chieppa; Red. Capostosti)	741
Sentenza n. 288/2012 (Pres. F. Gallo; Red. Morelli)	743
Sentenza n. 199/2016 (Pres. Grossi; Red. Lattanzi)	746
Sentenza n. 242/2016 (Pres. Grossi; Red. Lattanzi)	750
Sentenza n. 209/2018 (Pres. Lattanzi; Red. Barbera).	753
Sentenza n. 122/2019 (Pres. Lattanzi; Red. Antonini)	757
6.2. Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi	768
Sentenza n. 335/2005 (Pres. Capotosti; Red. Finocchiaro)	770
Sentenza n. 397/2005 (Pres. Capotosti; Red. F. Gallo)	771
Sentenza n. 412/2006 (Pres. Bile; Red. F. Gallo).	774
Sentenza n. 413/2006 (Pres. Bile; Red. F. Gallo).	779
Sentenza n. 442/2008 (Pres. Bile; Red. F. Gallo).	781

6.3. IRAP	785
Sentenza n. 216/2009 (Pres. Amirante; Red. Cassese)	786
Sentenza n. 177/2014 (Pres. Silvestri; Red. Coraggio)	787
Sentenza n. 128/2019 (Pres. Lattanzi; Red. Coraggio)	790
Sentenza n. 206/2023 (Pres. Barbera; Red. Buscema)	796
6.4. Utilizzazione di quota parte del canone di abbonamento radiotelevisivo . . .	800
Sentenza n. 255/2010 (Pres. Amirante; Red. F. Gallo)	801
6.5. Tassa di concessione regionale per la raccolta del tartufo	807
Sentenza n. 33/2012 (Pres. Quaranta; Red. Mazzella)	808
6.6. Contributo consortile	811
Sentenza n. 188/2018 (Pres. Lattanzi; Red. Amoroso)	812
7. In particolare, i regimi tributari agevolativi <i>post</i> riforma del Titolo V Costituzione	
7.1. Nelle Regioni a statuto speciale	823
Sentenza n. 75/2006 (Pres. A. Marini; Red. F. Gallo)	825
Sentenza n. 30/2012 (Pres. Quaranta; Red. Napolitano)	828
Sentenza n. 99/2012 (Pres. Quaranta; Red. Cartabia)	832
Sentenza n. 133/2017 (Pres. Lattanzi; Red. Coraggio)	834
7.2. (segue) nelle Regioni a statuto ordinario	842
Sentenza n. 296/2003 (Pres. Chieppa – Red. A. Marini)	845
Sentenza n. 455/2005 (Pres. A. Marini; Red. F. Gallo)	847
Sentenza n. 234/2006 (Pres. A. Marini; Red. F. Gallo)	852
Sentenza n. 451/2007 (Pres. Bile; Red. F. Gallo)	856
Sentenza n. 123/2010 (Pres. Amirante; Red. F. Gallo)	858
Sentenza n. 50/2012 (Pres. Quaranta; Red. Cassese)	864
Sentenza n. 288/2012 (Pres. F. Gallo; Red. Morelli)	867
Sentenza n. 85/2017 (Pres. Lattanzi; Red. de Pretis)	870
Sentenza n. 209/2018 (Pres. Lattanzi; Red. Barbera)	879
Sentenza n. 122/2019 (Pres. Lattanzi; Red. Antonini)	884
Sentenza n. 274/2020 (Pres. Coraggio; Red. Antonini)	894
8. Compartecipazione e riserva di gettito <i>post</i> riforma del Titolo V Costituzione nelle Regioni a Statuto speciale	
8.1. Trentino-Alto Adige	899
Sentenza n. 142/2012 (Pres. Quaranta; Red. F. Gallo)	900
Sentenza n. 107/2021 (Pres. Coraggio; Red. Buscema)	909
8.2. Sicilia	920
Sentenza n. 241/2012 (Pres. Quaranta; Red. F. Gallo)	922
Sentenza n. 145/2014 (Pres. Silvestri; Red. Carosi)	951
Sentenza n. 176/2015 (Pres. Criscuolo; Red. Amato)	956
Sentenza n. 31/2016 (Pres. Cartabia; Red. Amato)	958

8.3. Sardegna	963
Sentenza n. 31/2015 (Pres. Criscuolo; Red. Carosi)	964
8.4. Friuli-Venezia Giulia	968
Sentenza n. 188/2016 (Pres. Grossi; Red. Carosi)	969

Parte IV L'ATTUAZIONE DEI TRIBUTI

1. Accertamento

1.1. Notificazione degli atti impositivi	991
Sentenza n. 360/2003 (Pres. Zagrebelsky; Red. A. Marini)	992
1.2. Definitività dell'accertamento e rapporti tra giurisdizioni: la pregiudiziale tributaria	994
Sentenza n. 88/1982 (Pres. Elia; Rel. O. Reale)	995
Sentenza n. 247/1983 (Pres. Elia; Rel. Paladin)	996
Sentenza n. 258/1991 (Pres. Corasaniti; Red. Spagnoli)	999
1.3. Accertamento e condono	1004
Sentenza n. 85/1965 (Pres. Ambrosini; Rel. Petrocelli)	1005
Sentenza n. 121/1967 (Pres. Ambrosini; Rel. Benedetti)	1006
Sentenza n. 175/1986 (Pres. Paladin; Rel. Ferrari)	1007

2. Riscossione dei tributi

2.1. Notificazione e termini	1011
Sentenza n. 280/2005 (Pres. Capotosti; Red. Vaccarella)	1012
Sentenza n. 366/2007 (Pres. Bile; Red. F. Gallo)	1017
Sentenza n. 258/2012 (Pres. Quaranta; Red. F. Gallo)	1021
2.2. Opposizione di terzo nell'esecuzione mobiliare	1032
Sentenza n. 358/1994 (Pres. Casavola; Red. Mirabelli)	1033
Sentenza n. 444/1995 (Pres. Caianiello; Red. Mirabelli)	1035
Sentenza n. 415/1996 (Pres. Granata; Red. Mirabelli)	1038
2.3. Determinazione del prezzo per l'assegnazione coattiva allo Stato	1040
Sentenza n. 281/2011 (Pres. Quaranta; Red. F. Gallo)	1041
2.4. Provvedimento di sgravio	1050
Sentenza n. 13/1970 (Pres. Branca; Rel. Bonifacio)	1051
Sentenza n. 205/1987 (Pres. Andrioli; Red. Spagnoli)	1053
2.5. Fallimento fiscale	1057
Sentenza n. 89/1992 (Pres. Corasaniti; Red. Greco)	1058

2.6. Meccanismo dello “scalare inverso”	1061
Sentenza n. 66/2022 (Pres. Amato; Red. Antonini)	1062
2.7. Competenza delle Regioni ad autonomia speciale	1073
Sentenza n. 52/1957 (Pres. Azzariti; Rel. Castelli Avolio)	1075
Sentenza n. 114/1985 (Pres. Elia; Rel. O. Reale)	1078
Sentenza n. 1/1988 (Pres. Saja; Rel. Corasaniti)	1081
Sentenza n. 152/2011 (Pres. De Siervo; Red. Tesauro)	1082
2.8. Commissione arbitrale di riscossione	1087
Sentenza n. 54/1996 (Pres. Ferri; Red. Granata)	1088

Parte V LE SANZIONI TRIBUTARIE

1. Sanzioni amministrative

Sentenza n. 364/1987 (Pres. Saja; Red. Saja)	1094
Sentenza n. 207/1988 (Pres. Saja; Rel. Saja)	1095
Sentenza n. 93/2025 (Pres. Amoroso; Red. Antonini)	1098

2. Sanzioni penali, perseguibilità dei reati e pregiudiziale tributaria

Sentenza n. 55/1969 (Pres. A.M. Sandulli; Rel. Branca)	1114
Sentenza n. 141/1969 (Pres. Branca; Rel. Rossi)	1115
Sentenza n. 180/1984 (Pres. Elia; Rel. De Stefano)	1116
Sentenza n. 2/1989 (Pres. Saja; Rel. E. Gallo)	1121
Sentenza n. 35/1991 (Pres. Conso; Red. Conso)	1122
Sentenza n. 258/1991 (Pres. Corasaniti; Red. Spagnoli)	1125
Sentenza n. 5/1993 (Pres. Casavola; Red. Granata)	1129
Sentenza n. 80/2014 (Pres. Silvestri; Red. Frigo)	1132
Sentenza n. 175/2022 (Pres. Amato; Red. Amoroso)	1137

3. Altri meccanismi pseudo-sanzionatori

Sentenza n. 50/2014 (Pres. Silvestri; Red. Grossi)	1152

Parte VI IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

1. La magistratura tributaria

1.1. Giurisdizione speciale	1161
Sentenza n. 64/2008 (Pres. Bile; Red. F. Gallo)	1163
Sentenza n. 130/2008 (Pres. Bile; Red. De Siervo)	1167
Sentenza n. 39/2010 (Pres. Amirante; Red. F. Gallo)	1170
Sentenza n. 124/2025 (Pres. Amoroso; Red. F.S. Marini)	1174
1.2. In particolare in riferimento all’esecuzione esattoriale	1181
Sentenza n. 114/2018 (Pres. Lattanzi; Red. Amoroso)	1182

1.3. Terzietà e imparzialità	1192
Sentenza n. 60/1969 (Pres. A.M. Sandulli; Rel. N. Reale)	1193
Sentenza n. 281/1989 (Pres. Saja; Red. Greco)	1198
Sentenza n. 451/1989 (Pres. e Red. Saja)	1199
Sentenza n. 107/1994 (Pres. Casavola; Red. Guizzi)	1200
1.4. Retribuzione	1202
Sentenza n. 130/1982 (Pres. Elia; Rel. Roehrssen)	1203
Sentenza n. 142/2014 (Pres. Silvestri; Red. Carosi)	1204
2. L'accesso alla tutela giurisdizionale	
2.1. Oneri fiscali e diritto di difesa	1213
Sentenza n. 100/1964 (Pres. Ambrosini; Rel. Fragali)	1215
Sentenza n. 80/1966 (Pres. Ambrosini; Rel. Mortati)	1218
Sentenza n. 186/1972 (Pres. Chiarelli; Rel. N. Reale)	1219
Sentenza n. 333/2001 (Pres. Ruperto; Red. A. Marini)	1222
Sentenza n. 522/2002 (Pres. Ruperto; Red. Bile)	1224
Sentenza n. 198/2010 (Pres. Amirante; Red. Finocchiaro)	1227
2.2. In particolare, l'istituto del <i>solve et repete</i>	1230
Sentenza n. 21/1961 (Pres. Cappi; Rel. Jaeger)	1233
Sentenza n. 79/1961 (Pres. Cappi; Rel. A.M. Sandulli)	1235
Sentenza n. 45/1962 (Pres. Cappi – Rel. Cosatti)	1236
Sentenza n. 75/1962 (Pres. Ambrosini; Rel. A.M. Sandulli)	1238
Sentenza n. 86/1962 (Pres. Ambrosini; Rel. Fragali)	1239
Sentenza n. 89/1962 (Pres. Ambrosini; Rel. Castelli Avolio)	1241
Sentenza n. 96/1967 (Pres. Ambrosini; Rel. Chiarelli)	1243
Sentenza n. 100/1969 (Pres. Branca; Rel. Chiarelli)	1245
Sentenza n. 157/1969 (Pres. Branca; Rel. De Marco)	1245
Sentenza n. 55/1995 (Pres. Casavola; Red. Vari)	1246
Sentenza n. 140/2022 (Pres. Amato; Red. Antonini)	1247
2.3. Condizioni all'azione giurisdizionale	1256
Sentenza n. 125/1969 (Pres. Branca; Rel. Benedetti)	1258
Sentenza n. 406/1993 (Pres. Casavola; Red. Pescatore)	1259
Sentenza n. 360/1994 (Pres. e Red. Pescatore)	1261
Sentenza n. 56/1995 (Pres. Casavola; Red. Mengoni)	1263
Sentenza n. 233/1996 (Pres. Ferri; Red. Ruperto)	1265
Sentenza n. 62/1998 (Pres. Guizzi; Red. Chieppa)	1267
Sentenza n. 81/1998 (Pres. Guizzi; Red. Chieppa)	1269
Sentenza n. 132/1998 (Pres. Bonifacio; Red. N. Reale)	1270
Sentenza n. 98/2014 (Pres. Silvestri – Rel. Mattarella)	1272
3. La disciplina del processo tributario	
3.1. Competenza	1293
Sentenza n. 44/2016 (Pres. Criscuolo; Red. Coraggio)	1294
Sentenza n. 158/2019 (Pres. Lattanzi; Red. Morelli)	1297

3.2. Notificazione degli atti	1301
Sentenza n. 189/1974 (Pres. Bonifacio; Rel. Rocchetti)	1302
Sentenza n. 525/2000 (Pres. Mirabelli; Red. Santosuosso).	1304
3.3. Solidarietà processuale tributaria	1307
Sentenza n. 48/1968 (Pres. A.M. Sandulli; Rel. Fragali)	1308
Sentenza n. 139/1968 (Pres. A.M. Sandulli; Rel. Fragali)	1310
3.4. Costituzione in giudizio.	1312
Sentenza n. 520/2002 (Pres. Ruperto; Red. Chieppa)	1313
3.5. Udiienza pubblica	1317
Sentenza n. 50/1989 (Pres. Saja; Red. Greco).	1318
3.6. Regime della prova e discriminazione processuale	1321
Sentenza n. 128/1972 (Pres. Chiarelli; Rel. Verzi)	1322
Sentenza n. 114/2000 (Pres. Mirabelli; Red. A. Marini)	1323
Sentenza n. 332/2002 (Pres. Ruperto; Red. A. Marini)	1326
Sentenza n. 36/2025 (Pres. Amoroso; Red. San Giorgio)	1328
3.7. Termini processuali	1341
Sentenza n. 63/1977 (Pres. Rossi; Rel. Astuti)	1342
Sentenza n. 111/1998 (Pres. Granata; Red. Chieppa)	1343
3.8. Spese di lite.	1347
Sentenza n. 38/1968 (Pres. A.M. Sandulli; Rel. Capalozza)	1348
Sentenza n. 274/2005 (Pres. Capotosti; Red. A. Marini)	1349

III. INDICI

III.1. Indice delle disposizioni dichiarate costituzionalmente illegittime	1355
III.2. Indice dei parametri violati	1385
III.3. Indice delle sentenze di illegittimità costituzionale	1399

PREMESSA GENERALE ¹

Quest'anno ricorrono settant'anni da quando la Corte costituzionale ha iniziato a operare.

Le date maggiormente rilevanti sono due: il 15 dicembre 1955 (giuramento dei giudici e iniziale formazione della Corte) e il 23 aprile 1956 (udienza inaugurale e prima udienza pubblica).

La prima fissa la cessazione del regime transitorio di cui al secondo comma della VII disposizione finale della Costituzione, che aveva previsto che, fino a quando non fosse entrata in funzione la Corte costituzionale, la decisione delle controversie indicate nell'art. 134 avrebbe avuto luogo nelle forme e nei limiti delle norme preesistenti all'entrata in vigore della Costituzione, ossia mediante un sindacato a carattere diffuso da parte dei giudici comuni, ordinario e speciali. La cessazione di tale regime transitorio segna l'inizio del sindacato accentrato nella Corte costituzionale.

L'altra data è quella dell'udienza inaugurale, presieduta da Enrico De Nicola, eletto Presidente della Corte il 23 gennaio 1956, e tenutasi alla presenza del Presidente della Repubblica Giovanni Gronchi e delle più alte autorità civili e militari.

Tradizionalmente un decennale segna un momento celebrativo.

Per i cinquant'anni della Corte c'è stata una pubblicazione, edita dalla Corte stessa, in tre volumi, curata dal giudice (poi presidente) Ugo De Siervo, con l'Introduzione del presidente Annibale Marini, in tre volumi, che raccoglieva scritti di giudici e presidenti avvicendatisi nella carica.

Per i sessant'anni della Corte fu organizzato un Convegno (19-20 maggio 2016) con varie relazioni a partire da quella del presidente Paolo Grossi (*L'invenzione dell'ordine costituzionale: a proposito del ruolo della Corte*), contenute in un volume edito da Giuffrè.

Per i settant'anni si è fatta una scelta diversa: quella di operare una ricognizione di come è cambiato l'ordinamento giuridico per effetto di pronunce di illegittimità costituzionale della Corte.

Tutte le pronunce sono importanti, ma quelle dichiarative di illegittimità costituzionale hanno un effetto "testuale" nella misura in cui cancellano disposizioni, o le modificano, o le sostituiscono, o finanche le creano.

Le sentenze che nel dispositivo contengono almeno un capo dichiarativo di illegittimità costituzionale sono oltre quattromila (4124 su un totale di 20.139 pronunce in giudizi sulle leggi).

La distribuzione negli anni di queste sentenze risulta dalla scheda riassuntiva dei dati statistici e dal relativo grafico.

Appare significativo l'andamento del dato percentuale delle sentenze di

(1) Questa *Premessa generale* riproduce, in massima parte, il primo paragrafo dell'Introduzione del Volume *Corte costituzionale - Settant'anni di giurisprudenza (1956-2025)*, Treccani, che contiene i saggi dei giudici.

illegittimità costituzionale rapportate al totale delle pronunce aventi a oggetto atti normativi (con esclusione quindi di quelle relative a conflitti tra poteri dello Stato, conflitti di attribuzione tra enti, ammissibilità di referendum). La percentuale è mediamente crescente negli anni e mostra il sempre maggiore impatto delle pronunce di illegittimità costituzionale sull'ordinamento giuridico.

Per dar conto di queste pronunce si è scelta una duplice pubblicazione: una solo digitale, edita da Giuffrè Lefebvre; l'altra solo cartacea, edita da Treccani.

Quanto alla prima pubblicazione, le sentenze sono state raccolte in quindici volumi, alcuni in più tomi, e ripartite per materia; ogni volume è curato da un giudice che è anche autore di un saggio introduttivo relativo all'andamento della giurisprudenza in quella materia.

Le pronunce sono riportate limitatamente alla parte motivazionale relativa alla dichiarazione di illegittimità costituzionale. Vi è stata quindi un'opera redazionale sulle sentenze per selezionare il testo rilevante e per la loro classificazione nei distinti volumi e anche all'interno degli stessi secondo un indice sistematico. Ciò ha richiesto un'attività collettanea di notevole impegno, frutto del lavoro congiunto e coordinato dei giudici stessi, dei loro assistenti di studio, dei consiglieri dei Servizi della Corte (il Massimario, il Servizio Studi, il Ruolo) con l'apporto anche del personale della Corte a partire dalle Segreterie dei giudici.

Ogni volume si apre con un saggio del giudice quale introduzione alla raccolta delle sentenze, le quali – come già segnalato – sono riportate limitatamente al *Considerato in diritto* e solo nella parte in cui è rinvenibile la motivazione di merito del capo di dispositivo di illegittimità costituzionale. Non di rado le stesse sono corredate da un'iniziale nota redazionale al fine di operare, ove necessario, un raccordo con altre pronunce significative, a partire da quelle con dispositivo di non fondatezza o di inammissibilità, non riportate nei Volumi.

Le sentenze sono organizzate e ripartite in modo sistematico secondo un indice generale ad albero e non già in mera sequenza cronologica. Ogni volume è poi corredato di tre indici: numerico delle pronunce; per disposizione incisa dalla pronuncia di illegittimità costituzionale; per parametro violato.

Lo sviluppo di ogni singolo volume, talora in più tomi, dipende dal numero di sentenze che contiene: si va da un minimo di 77 ad un massimo di 731 pronunce.

La pubblicazione dei quindici volumi in formato digitale costituisce una biblioteca virtuale *open source* collocata in un'apposita sezione nel sito web della Corte e consultabile liberamente accedendo al sito stesso.

La seconda pubblicazione, quella cartacea, è costituita dal volume *Corte costituzionale – Settant'anni di giurisprudenza (1956-2025)*, edito da Treccani, che raccoglie i quindici saggi dei giudici.

La griglia tematica dei volumi copre tutte le materie in cui la Corte nei

settant'anni di attività ha pronunciato dichiarazioni di illegittimità costituzionale.

Questi i titoli dei volumi curati dai giudici della Corte:

Le fonti del diritto e l'integrazione europea, a cura di Giovanni Pitruzzella;

I diritti di libertà e i doveri di solidarietà, a cura di Maria Rosaria San Giorgio;

Persona e relazioni familiari, a cura di Emanuela Navarretta;

La salute, a cura di Massimo Luciani;

Il lavoro, la previdenza e le prestazioni sociali, a cura di Giovanni Amoroso;

Diritto privato patrimoniale, delle imprese e dei mercati, a cura di Antonella Sciarrone Alibrandi;

La finanza pubblica, a cura di Angelo Buscema;

La pubblica amministrazione: accesso e organizzazione, a cura di Filippo Patroni Griffi;

La tutela dell'ambiente, a cura di Marco D'Alberti;

Il paesaggio, il governo del territorio e i beni culturali, a cura di Maria Alessandra Sandulli;

La giurisprudenza costituzionale sulle regioni, a cura di Francesco Saverio Marini;

Il contenzioso degli enti locali, a cura di Roberto Nicola Cassinelli;

Diritto penale e principi costituzionali, a cura di Francesco Viganò;

Il diritto tributario, a cura di Luca Antonini;

Le garanzie giurisdizionali, a cura di Stefano Petitti.

Nel frontespizio di ciascun volume si dà conto dell'apporto di tutti quanti hanno contribuito alla sua realizzazione.

Quanto all'opera complessiva, una preziosa attività di raccordo hanno svolto i miei assistenti Valerio Napoleoni, Milena d'Oriano, Teresa Grieco e Rosaria Giordano; quest'ultima, in particolare, è stata anche costante punto di riferimento con gli Editori nonché, insieme a Massimiliano Boni, direttore dell'Ufficio del Massimario, e a Riccardo Nevola, direttore del Servizio Studi, con tutti i soggetti coinvolti nel progetto. Essi si sono giovati della collaborazione della mia Segreteria coordinata da Paola Meloni.

L'apposita sezione del sito web della Corte, dove è collocata la biblioteca virtuale dei quindici volumi in formato digitale, è stata creata dall'Ufficio Stampa della Corte, diretto da Bernardino Martirano, responsabile della comunicazione.

L'iniziativa complessiva – costituita dai quindici volumi in formato digitale e dal volume cartaceo – è stata resa possibile solo grazie allo sforzo corale di tutti quanti vi hanno collaborato a vario titolo, ai quali va il doveroso riconoscimento e ringraziamento.

GIOVANNI AMOROSO

INTRODUZIONE

Il volume, realizzato in occasione del settantesimo anniversario dell'attività della Corte costituzionale, si inserisce in una più ampia collana di 15 pubblicazioni tematiche che raccolgono e illustrano le pronunce di accoglimento con cui la Corte ha inciso con efficacia *erga omnes* in altrettanti settori dell'ordinamento.

Ciascun volume (ovvero ognuno dei tomi in cui può articolarsi) consta di tre parti.

La prima contiene lo studio introduttivo di un Giudice costituzionale sulla complessiva giurisprudenza della Corte nella determinata branca ordinamentale esaminata.

La seconda individua le pertinenti sentenze di accoglimento, riportandone gli estratti che comprendono la motivazione in diritto (da cui sono stralciate le eccezioni meramente processuali, le questioni decise nel senso dell'inammissibilità o del rigetto e comunque quelle eterogenee eventualmente trattate) e il dispositivo (limitatamente ai capi di accoglimento). Le pronunce sono organizzate sistematicamente all'interno di voci classificatorie e collocate, all'interno di ciascuna di esse, in ordine cronologico ascendente. Ad ogni voce corrisponde una sezione dedicata, le cui pagine iniziali riepilogano le pronunce prese in considerazione per le quali sono riportati i principali elementi identificativi: numero e anno, Presidente del Collegio e Giudice Redattore o Relatore, gli istituti cui si riferiscono le questioni accolte, le norme giudicate illegittime e i parametri violati. Le pronunce sono di regola collocate sotto un'unica voce ritenuta prevalente, a meno che non abbiano deciso questioni riconducibili a più voci.

L'ultima parte racchiude tre indici volti ad agevolare il reperimento delle sentenze: i primi due sono rispettivamente organizzati per norma dichiarata illegittima e per parametro violato mentre il terzo contiene in ordine cronologico ascendente tutte le pronunce di accoglimento esaminate.

Al fine di offrire un quadro più ampio del contesto giurisprudenziale e normativo di riferimento sono presenti, all'interno degli estratti delle pronunce, note redazionali nelle quali sono citate le ulteriori questioni trattate in una decisione, diverse da quelle accolte e specificamente illustrate, nonché le altre decisioni rilevanti afferenti al medesimo tema, benché recanti un dispositivo di segno diverso.

Il presente volume, intitolato "Il diritto tributario", comprende le sentenze ritenute significative per la ricostruzione dell'interpretazione della materia e a tal fine si compone di sei Parti.

La prima Parte è dedicata ai principi costituzionali in materia tributaria ponendo specificamente l'accento sul dovere tributario che nell'attuale giurisprudenza della Corte costituzionale è inquadrato con fermezza tra i doveri inderogabili di solidarietà. Seguono le pronunce che hanno delineato i confini della riserva relativa di legge in materia tributaria e quelle che hanno concorso

a individuare il contenuto del concetto di capacità contributiva, distinguendo tra discriminazione, irragionevolezza, coerenza intrinseca. Nell'esame della capacità contributiva sono state anche evidenziate le fattispecie intorno alle quali si è tradizionalmente focalizzato il dibattito della dottrina: le presunzioni tributarie e la retroattività delle leggi.

Ancora nell'ambito della prima Parte una specifica trattazione è stata dedicata alle agevolazioni tributarie, anche richiamando in nota le pronunce che, pur di rigetto, hanno consentito alla Corte in tempi più recenti di operare una classificazione ordinata dei diversi istituti cui il legislatore ricorre per introdurre modulazioni del tributo piuttosto che misure di beneficio.

La parte Prima si chiude con un riferimento alla prima sentenza della Corte che, in materia tributaria, ha risolto un contrasto con il diritto unionale superando il tema della limitata efficacia diretta delle direttive comunitarie e con una storica pronuncia che per la prima volta ha introdotto la modulazione degli effetti nel tempo delle sentenze di accoglimento della Corte costituzionale.

La Seconda Parte si sviluppa come completamento di singole fattispecie relativamente a singoli tributi, tra cui, le imposte sul reddito, l'imposta di registro e l'imposta sulle successioni e donazioni.

La parte Terza è dedicata all'esame diacronico delle sentenze di accoglimento relative alla potestà normativa degli enti locali, assumendo come discrimine temporale la riforma del Titolo V della Costituzione e attribuendo rilievo alle peculiarità che competono alle Regioni a Statuto speciale, con specifico rilievo ai regimi agevolativi e ai margini di manovrabilità per essi consentiti.

La parte Quarta è dedicata all'attuazione dei tributi distinguendo tra disciplina dell'accertamento e disciplina della riscossione. Segue la parte Quinta relativa alle sanzioni amministrative e alle limitazioni all'attività giudiziale relativamente alle sanzioni penali.

La Sesta e ultima parte concerne il contenzioso tributario, con particolare riguardo alla magistratura tributaria quale giurisdizione speciale, alla disciplina di accesso alla tutela giurisdizionale (con specifica attenzione alle pronunce relative al cosiddetto principio del *solve et repete*) e alla disciplina del processo tributario ove spicca per importanza la pronuncia sulla supersolidarietà tributaria.

I.
STUDIO DEL GIUDICE COSTITUZIONALE

IL DIRITTO TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. Il piccolo numero delle dichiarazioni di incostituzionalità, a fronte delle tante questioni: problemi di metodo. – 2. La valorizzazione del dovere tributario come dovere inderogabile di solidarietà. – 3. La riserva di legge in materia tributaria. – 4. L'interesse fiscale e il rapporto con i diritti costituzionali. – 5. Il principio di capacità contributiva: dalle origini all'epoca della post-globalizzazione. – 6. Le falle della riscossione e la riforma dell'aggio. – 7. La proporzionalità delle sanzioni tributarie. – 8. Le sanzioni improprie e l'inutilizzabilità processuale dei documenti. – 9. Una nuova sistematizzazione delle agevolazioni tributarie. – 10. I tributi in contrasto con l'ordinamento comunitario. – 11. I tributi regionali. – 12. Il contenzioso tributario e l'accertamento.

1. Il piccolo numero delle dichiarazioni di incostituzionalità, a fronte delle tante questioni: problemi di metodo

Le dichiarazioni di incostituzionalità cui la Corte costituzionale è giunta nei primi settant'anni della propria attività in materia tributaria sono solo circa duecentocinquanta, considerando anche quelle sulla competenza degli enti locali e quelle relative al processo tributario: appena la metà di esse incide sulla disciplina sostanziale dei tributi.

In quest'opera che celebra la ricorrenza dei Settant'anni della Consulta, il diritto tributario si colloca, quasi come una Cenerentola, al penultimo posto, prima del contenzioso degli enti locali, che ne conta meno di cento. Quest'ultimo, tuttavia, rappresenta, a differenza del diritto tributario, un sottosettore di altri rami del diritto, quello delle autonomie territoriali. L'esiguità del numero si dimostra, soprattutto, a fronte delle numerose questioni che sono state complessivamente sollevate in materia tributaria e che hanno condotto a 1960 pronunce, di cui 786 sentenze e 1174 ordinanze.

Tra queste pronunce quindi poco più di una su dieci è stata una dichiarazione di incostituzionalità. Il dato è ovviamente contingente e relativo, ma rimane significativo. È infatti poco realistico ritenere che l'ordinamento tributario italiano, con le sue vetustà, farraginosità e stratificazioni, sia stato in questi settant'anni un modello virtuoso, sia nell'ambito dell'esperienza comparata sia quanto a effettivo rispetto della Costituzione. Il piccolo numero delle incostituzionalità non sta certo a indicare che tutto è andato molto bene nello sviluppo del nostro ordinamento. Significa, al contrario, che, nonostante le disarmonie, diversi fattori hanno pressato lo sviluppo della giurisprudenza costituzionale.

La penna attenta di Enrico De Mita, dovendo introdurre il volume di commemorazione dei cinquant'anni della giurisprudenza costituzionale, intitolò allora, significativamente, il suo saggio *Una giurisprudenza «necessitata»*. Il titolo diceva già tutto: necessitata «dalle esigenze di gettito, dalle difficoltà dell'azione di governo e politica in generale. Così si spiegano non poche decisioni che

hanno una preoccupazione preminentemente fiscale»¹, fra le quali, emblematicamente, l'autore, usando parole forti, ricorda la n. 134 del 1982 che sciattamente configura le detrazioni dell'IRPEF (*Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche*), anche quella rispondente a un chiaro valore costituzionale, relativa ai figli a carico, come totalmente rimesse alla discrezionalità del legislatore.

Non ci si può certo nascondere dietro un dito, facendo finta che la Corte viva il suo ruolo dentro una torre eburnea, votata al *fiat iustitia e pereat mundo*, insensibile e impassibile rispetto alle esigenze finanziarie dello Stato e all'impatto che su queste può avere la dichiarazione di incostituzionalità di un tributo, magari dopo anni di applicazione, con il suo effetto retroattivo². La sent. n. 10 del 2015 che, per la prima volta, ha modulato gli effetti nel tempo della dichiarazione di incostituzionalità di un'imposta, ha avuto il coraggio di esplicitare le conseguenze – non solo economiche, ma anche di coerenza di sistema – che si sarebbero prodotte qualora non fosse stata limitata la portata retroattiva della decisione: «[l']impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari connesse alla dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 81, commi 16, 17 e 18, del d.l. n. 112 del 2008, e successive modificazioni, determinerebbe, infatti, uno squilibrio del bilancio dello Stato di entità tale da implicare la necessità di una manovra finanziaria aggiuntiva, anche per non venire meno al rispetto dei parametri cui l'Italia si è obbligata in sede di Unione Europea e internazionale (artt. 11 e 117, primo comma, Cost.) e, in particolare, delle previsioni annuali e pluriennali indicate nelle leggi di stabilità in cui tale entrata è stata considerata a regime.

Pertanto, le conseguenze complessive della rimozione con effetto retroattivo della normativa impugnata finirebbero per richiedere, in un periodo di perdurante crisi economica e finanziaria che pesa sulle fasce più deboli, una irragionevole redistribuzione della ricchezza a vantaggio di quegli operatori economici che possono avere invece beneficiato di una congiuntura favorevole. Si determinerebbe così un irrimediabile pregiudizio delle esigenze di solidarietà sociale con grave violazione degli artt. 2 e 3 Cost.

Inoltre, l'indebito vantaggio che alcuni operatori economici del settore potrebbero conseguire – in ragione dell'applicazione retroattiva della decisione della Corte in una situazione caratterizzata dalla impossibilità di distinguere ed esonerare dalla restituzione coloro che hanno traslato gli oneri – determinerebbe una ulteriore irragionevole disparità di trattamento, questa volta tra i diversi soggetti che operano nell'ambito dello stesso settore petrolifero, con conseguente pregiudizio anche degli artt. 3 e 53 Cost.».

(1) E. DE MITA, *Diritto tributario e Corte costituzionale: una giurisprudenza «necessitata»*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Roma 2006, p. X.

(2) Il tema è noto e da tempo oggetto di riflessioni da parte della dottrina. Si rinvia per tutti AA.VV., *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c., della Costituzione: atti del seminario svoltosi in Roma*, Palazzo della Consulta, 8 e 9 novembre 1991, Milano 1993.

Questo però non vuol dire che le esigenze finanziarie costituiscano un valore tiranno³. Se così fosse, ne risulterebbe delegittimato il ruolo stesso della Corte costituzionale, impotente di fronte a una enorme zona franca del diritto, dove l'esigenza di garanzie e di equità è peraltro particolarmente forte. Il potere tributario è stato, infatti, storicamente sentito, assieme al potere penale, come quello più in grado di interferire con la dignità del cittadino, come anche ricorda il celebre principio «no taxation without representation», che è alla radice della nascita stessa del costituzionalismo. Del resto, si deve riconoscere che la Corte in questi settant'anni, con le pur non numerose dichiarazioni di incostituzionalità, e nonostante diversi cedimenti alla ragione fiscale, ha fatto molto per riportare quella che era la matrice iniziale, intrisa di statalismo, dell'ordinamento tributario italiano nell'ambito del binario costituzionale.

Basti ricordare, per tutte, la bruciante sequenza delle sei sentenze che dichiararono, tra il 1961 e il 1962, l'incostituzionalità del vessatorio *solve et repete*, espungendolo in tutte le sue forme dall'ordinamento italiano. Oppure, più tardi, la sent. n. 42 del 1980 che coraggiosamente dichiarò incostituzionale l'ILOR (*Imposta LOcale sui Redditi*) sul lavoro autonomo, riscontrando una rottura della coerenza interna del tributo, con un impatto non indifferente nel bilancio dello Stato. Complessivamente, l'insieme delle pronunce riportate in quest'opera fa emergere i molti punti fermi che la Corte ha saputo indicare per lo sviluppo dell'ordinamento tributario italiano. Tuttavia, si deve convenire con De Mita che si poteva fare di più.

Ad esempio, la recente sent. n. 111 del 2024, in tema di extraprofitti, effettua un implicito, ma evidente, *overruling* rispetto alla sent. n. 143 del 1995 relativa all'imposizione straordinaria del 6% su tutti i depositi bancari, introdotta per fronteggiare la grave crisi finanziaria innescata dall'attacco speculativo all'Italia, e che ne aveva determinato l'uscita dallo SME (*Sistema Monetario Europeo*). In quest'ultima pronuncia, molto sbrigativamente si era legittimata senza riserve l'imposta e l'esistenza di una capacità contributiva, anche dove, a tutta evidenza, era inesistente, come nel caso di chi, sul proprio conto, aveva solamente depositato un prestito ricevuto.

Per questo la sent. n. 111 del 2014, quasi a ristabilire l'equilibrio costituzionale, in riferimento alla nuova imposta, afferma: «la straordinarietà del momento e la temporaneità della imposizione non possono essere ritenute un *passé partout* per l'introduzione di qualsiasi forma di imposizione fiscale»,

(³) Secondo quanto precisato dalla Corte costituzionale fin dalla sentenza n. 85 del 2013: «[t]utti i diritti fondamentali tutelati dalla Costituzione si trovano in rapporto di integrazione reciproca e non è possibile pertanto individuare uno di essi che abbia la prevalenza assoluta sugli altri. La tutela deve essere sempre “sistemica e non frazionata in una serie di norme non coordinate ed in potenziale conflitto tra loro” (sentenza n. 264 del 2012). Se così non fosse, si verificherebbe l'illimitata espansione di uno dei diritti, che diverrebbe “tiranno” nei confronti delle altre situazioni giuridiche costituzionalmente riconosciute e protette, che costituiscono, nel loro insieme, espressione della dignità della persona».

facendo capire, da un lato, la non reiterabilità del prelievo sugli extraprofitti così come parametrato ai saldi IVA (*Imposta sul Valore Aggiunto*), e, dall'altro, colpendone alcuni aspetti di marcata irrazionalità. In effetti, il problema della sent. n. 143 del 1995 non era tanto il dispositivo. Si poteva anche comprendere, in linea di massima, che senza quella drastica misura lo Stato avrebbe rischiato il *default*, per cui, forse, quella era una soluzione, appunto, necessitata. Il punto *dolens* di quella sentenza è stato piuttosto la motivazione, troppo sintetica rispetto alla gravità del problema.

I principi però sono vendicativi e una loro non adeguata considerazione rischia di riflettersi sullo sviluppo dell'ordinamento, non favorendone l'evoluzione. A questo esito, ha forse condotto anche l'aver trascurato l'importanza della componente dei tributaristi all'interno del collegio dei giudici che compongono la Corte costituzionale. Nonostante l'importanza della materia tributaria e il notevole numero di questioni che sono state sollevate, in questi settant'anni di vita della Consulta, unicamente due giudici che avevano questa specifica competenza, e solo negli ultimi anni, sono entrati nel collegio: il primo è stato Franco Gallo, poi il sottoscritto che, pur appartenendo al settore disciplinare del diritto costituzionale, ha dedicato la propria carriera scientifica al tributario.

Anche fra gli stessi assistenti della Corte, raramente ci sono stati professori di diritto tributario, come Valeria Mastroiacovo, o ricercatori di questa materia; non molti sono stati anche i magistrati della Corte di cassazione che provenivano dalla sezione tributaria. Proprio la giurisprudenza costituzionale degli ultimi anni, peraltro, ha mostrato come – lo si metterà in evidenza di seguito – sia possibile orientare in modo significativo il virtuoso sviluppo dell'ordinamento non solo attraverso le dichiarazioni di incostituzionalità, che non sono mancate, ma anche attraverso altre tecniche decisionali, come le incostituzionalità parziali, le sentenze di inammissibilità di sistema, le sentenze interpretative di rigetto, i moniti al legislatore, gli *obiter dicta* pur all'interno di sentenze di rigetto. Cioè, con strumenti più flessibili, che, se da un lato, non hanno determinato impatti insostenibili per il bilancio dello Stato, dall'altro, non hanno inquinato i principi cedendo all'altare della ragion fiscale.

Queste decisioni, inoltre, spesso sono state seguite dal legislatore, determinando importanti svolte nella direzione di una maggiore conformità dell'ordinamento al contesto costituzionale; per certi aspetti, ad esempio, così è avvenuto nell'ambito della recente delega per la riforma fiscale, in tema di proporzionalità delle sanzioni tributarie, di impugnabilità degli estratti di ruolo, di riforma dell'aggio e della riscossione, di generalizzazione del principio del contraddittorio.

Va infine considerato che sviluppi significativi, per il diritto tributario, potrebbero anche venire affinando maggiormente le tecniche di modulazione degli effetti delle sentenze nel tempo. Alcune sentenze, in ogni caso, hanno consentito, al di là della rilevanza della specifica decisione, anche di sistematiz-

zare in termini maggiormente aderenti al dettato costituzionale certe nozioni, come quella di dovere tributario e di indice di capacità contributiva, o determinati istituti, come quello delle agevolazioni fiscali. Ed è dunque da questa più recente giurisprudenza costituzionale che in particolare si muoveranno le considerazioni che seguono ⁴.

2. La valorizzazione del dovere tributario come dovere inderogabile di solidarietà

La sent. n. 288 del 2019 è certamente emblematica di una nuova considerazione del fenomeno impositivo da parte della giurisprudenza costituzionale. In essa si assiste, infatti, a una chiara presa di posizione sulla riconducibilità del dovere tributario a quei doveri inderogabili di solidarietà che l'art. 2 Cost. pone accanto al riconoscimento dei diritti inviolabili, come lati inscindibili di una stessa medaglia, per usare le parole di Meuccio Ruini in Assemblea costituente, che in questo accostamento ne ravvisò il «segreto». Non è un passaggio scontato, perché sottende una questione di fondo che è dirimente; si tratta, infatti, di un vero e proprio cambio di paradigma ⁵.

Un conto, infatti, è guardare al fenomeno impositivo mettendo l'accento sul potere tributario, un altro è guardare al fenomeno impositivo, come ha fatto la sent. n. 288 del 2019, mettendo l'accento sul dovere di solidarietà ⁶. Se l'accento cade sulla sovranità fiscale, cioè sul potere dello Stato di imporre tributi ⁷,

(4) Per la giurisprudenza precedente si rinvia alle articolate riflessioni svolte da illustri studiosi. Per tutti si rinvia a A. FANTOZZI, *La giurisprudenza della Corte costituzionale*, relazione al Seminario *Istanze costituzionali e sovranazionali nel diritto tributario*, organizzato dalla Corte costituzionale in collaborazione con il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, 6-7 giugno 2016, *giustizia-tributaria.it*; A. FEDELE, *La definizione del tributo nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 1, 1, pp. 1-19; E. MARELLO, *Considerazioni sugli argomenti logici e retorici adoperati dalla Corte costituzionale in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. scienza fin.*, 2019, 2, 1, pp. 111-33; G. FALSITTA, *I principi costituzionali di giustizia tributaria tra teatro ed agonia*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 11, 2, pp. 722-32.

(5) Cfr. E. DE MITA, *I doveri costituzionali*, in *Vita e pensiero*, 1986, pp. 618 e segg., ora in *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano 2006, p. 9 per cui «dalla disposizione contenuta nell'art. 2 della Costituzione occorre prendere le mosse per valutare la posizione dell'individuo nello Stato: l'individuo è considerato come soggetto di diritti e di obblighi. È l'affermazione della concezione "personalistica", che pone lo Stato (...) in funzione della persona, cioè "lo Stato per la persona e non la persona per lo Stato" (La Pira)». Più di recente anche nella prospettiva della funzione redistributiva del tributo: F. GALLO, *Il dovere tributario nella Costituzione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, pp. 759 e segg.

(6) Cfr., in merito, l'ottima concettualizzazione di S. DORIGO, *Dovere fiscale e solidarietà internazionale*, Pisa 2024, pp. 15 e segg.; E. DE MITA, *Capacità contributiva senza propaganda*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 2, p. 560.

(7) P. BORIA, *Il potere tributario*, Bologna 2021.

l'imposizione fiscale entra facilmente nell'ottica che «l'imposta ci è imposta»⁸, e tende ad attingere, concettualmente, in quei connotati dello statalismo che portano, da un lato, verso i doveri di soggezione (cari alla dottrina dei diritti pubblici soggettivi, italiana e tedesca⁹, di fine Ottocento) e, dall'altro, all'affermazione della specialità del diritto tributario, che, in fondo, si radica anch'essa sulle teorie tedesche dell'*über legale premium* (il premio di sovra legalità che assisterebbe gli ordini dell'autorità).

Molto diverso è invece guardare all'imposizione del tributo ponendo l'accento sul dovere inderogabile di solidarietà. Il concorrere alle spese pubbliche si colora, infatti, di un principio di integrazione, per citare il grande costituzionalista dell'epoca della Repubblica di Weimar (1919-1933), Rudolf Smend¹⁰, che attiene a un valore strutturale nel disegno costituzionale: quello della solidarietà che lega le persone unite in una comunità. Il colore della solidarietà riquifica il fenomeno impositivo, al punto che permette di guardarlo più che dal lato dello Stato, da quello della società.

Nella sentenza, prima citata, la n. 288 del 2019, si afferma, appunto: «nella Costituzione il dovere tributario, è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale – come ritenevano risalenti concezioni che lo esaurivano nel paradigma dei doveri di soggezione – alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto esso è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi: sia quelli sociali sia quelli civili». Tra i diritti sociali, la sentenza cita, a titolo di esempio, la tutela della salute¹¹, tra quelli civili la proprietà. A ben vedere, anche per quest'ultima categoria di diritti, quelli cosiddetti di prima generazione, vale infatti il condizionamento delle risorse finanziarie, poiché anche il diritto di proprietà una volta calato dall'immaginario e inesistente stato di natura (come si sarebbe espresso Paolo Grossi) nel contesto reale della vita civile, non potrebbe essere tutelato in assenza di un sistema di sicurezza pubblica, di tribunali, di istituzioni democratiche complesse, e di altro ancora.

Il costo dei diritti spiega quindi l'essenzialità del dovere tributario per il finanziamento, e quindi per l'effettività, dei diritti costituzionali, mostrando così il coraggio, per dirla con le parole di Massimo Luciani, di non fuggire dal «duro discorso delle risorse»¹². Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, del resto, hanno

(8) Nella *Rivoluzione liberale* del 1922, Gobetti scrive: «Il contribuente italiano paga le imposte bestemmiando lo Stato; non ha coscienza di esercitare, pagando, una vera e propria funzione sovrana. L'imposta gli è imposta».

(9) Cfr. L. ANTONINI, *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Milano 2005, pp. 30 e segg.

(10) Cfr. R. SMEND, *Verfassung und Verfassungsrecht* (München-Leipzig 1928), in *Staatsrechtliche Abhandlungen*, Berlin 1955 (trad. it. *Costituzione e diritto costituzionale*, Milano 1988).

(11) Cfr., in proposito, L. ANTONINI-S. ZAMAGNI, *Pensare la sanità*, Milano 2025.

(12) M. LUCIANI, *Editoriale, Dir. & Conti*, 2019, 2, dirittoeconomi.it/editoriale-n-2.

pubblicato qualche anno fa un libro dal titolo *Il costo dei diritti. Perché la libertà dipende dalle tasse* ¹³, che si apre con il racconto di un grande incendio in una nota città americana, domato solo grazie a un massiccio intervento di pompieri, e ciò per dimostrare il costo della difesa del diritto di proprietà.

Allora, la Corte ha affermato che il «dovere tributario, nella concezione costituzionale, attiene al *pactum unionis* piuttosto che a quello *subiectionis*, nella consapevolezza del suo essere funzionale al finanziamento dei diritti civili e sociali che la Costituzione riconosce» (sent. n. 137 del 2025) ¹⁴, in fondo sulla scia di Jürgen Habermas, per il quale la solidarietà non perde la propria natura se è stabilita da una legge ¹⁵. È proprio da questo legame tra diritti e doveri, «anche in forza della funzione redistributiva dell'imposizione fiscale e del nesso funzionale con l'art. 3, secondo comma, Cost., che discende la riconducibilità del dovere tributario al crisma dell'inderogabilità di cui all'art. 2 Cost., che rende, oltretutto, di immediata evidenza come il disattenderlo rechi pregiudizio non a risalenti paradigmi ma in particolare al suddetto sistema dei diritti» (sent. n. 288 del 2019).

È «quindi radicalmente cambiata la prospettiva rispetto al passato pre-costituzionale: quel che sta al centro non è più tanto lo Stato e il potere tributario, o addirittura la forza e l'arroganza del fisco, ma altre categorie concettuali che attengono alla persona situata dentro la comunità, ai rapporti che derivano dai legami sociali in cui è immersa, ai vincoli di solidarietà che ne conseguono e che spetta al legislatore definire, ispirandosi alla progressività e nel rispetto della capacità contributiva» (ancora sent. n. 137 del 2025). Non siamo più nell'ambito dell'antropologia politica di Thomas Hobbes, fondata sul potere del Leviatano e sul presupposto *homo hominis lupus*, ma in quella di Agostino, fondata sulla *civitas originaria* del *De vera religione* (390 d.C. circa), per cui l'ordine della società è sì ferito dal peccato originale, ma nasce dalla natura umana creata buona da Dio e dalla sua esigenza di socialità ¹⁶.

Ernst-Wolfgang Böckenförde, che è stato uno dei maggiori costituzionalisti tedeschi (e anche giudice della Corte di Karlsruhe), ha affermato: «[L]o stato liberale secolarizzato si fonda su presupposti che esso stesso non è in grado di

(13) S. HOLMES, C.R. SUNSTEIN, *The cost of rights: Why liberty depends on taxes*, New York 1999 (trad. it. Bologna 2000).

(14) Similmente, A. GIOVANNINI, *Note controvento su interesse fiscale e "giustizia nell'imposizione" come diritto fondamentale (muovendo dall'intelligenza artificiale)*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 3, pp. 249-75.

(15) L. ANTONINI, *Introduzione a Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, a cura di V. MASTROLACOVU e G. MELIS, Torino 2022, pp. 2 e segg., dove si cita l'opera di J. HABERMAS, *Corona und der Schutz des Lebens*, 2021 (trad. it. *Proteggere la vita*, Bologna 2022).

(16) Cfr. L. ANTONINI, *Il terzo settore nella recente giurisprudenza costituzionale: l'amministrazione condivisa e il volontariato come modalità di formazione del capitale sociale delle istituzioni democratiche*, in *Comunità intermedie, occasione per la politica*, a cura di F. BASSANINI, T. TREU, G. VITTADINI, Bologna 2024.

garantire. Questo è il grande rischio che si è assunto per amore della libertà»¹⁷. In quanto tale, lo Stato liberale, in altre parole, non si fonda sugli apparati di forza e di repressione tipici delle autocrazie, ma scommette gran parte della propria esistenza sulla libera adesione dei consociati: su una libertà, appunto connotata dalla solidarietà.

Possiamo credere che in Italia la maggioranza dei cittadini paghi le imposte non solo per la paura dell'Agenzia delle entrate e delle sanzioni, ma anche in quanto convinta che così finanzia la solidarietà? Credo che si possa rispondere affermativamente. Se è così allora, nell'alveo costituzionale del dovere tributario, inteso come dovere inderogabile di solidarietà, le ragioni del fisco e le ragioni del contribuente non sono due universi paralleli destinati a non incontrarsi mai. Certo, il dovere tributario si giustifica come dovere inderogabile di solidarietà, solo in quanto (come precisato nella sent. n. 140 del 2022) si tratti di un'imposizione che rispetta i principi di legalità ordinaria e costituzionale.

Nella stessa sent. n. 288 del 2019, all'affermazione del preminente valore del dovere tributario segue subito la precisazione per cui «[t]ale qualifica, tuttavia, dato il contesto sistematico in cui si colloca, si giustifica solo nella misura in cui il sistema tributario rimanga saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi bilanciamenti che la Costituzione prevede e consente, tra cui, appunto, il rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.). Sicché quando il legislatore disattende tali condizioni, si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario: in queste ipotesi si determina un'alterazione del rapporto tributario, con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale». In altri termini, quando il sistema fiscale non rispetta la Costituzione, l'imposizione diventa ottusa, perde il genuino calore della solidarietà, rompe l'ordine sociale e tende invece a giustificare l'evasione fiscale.

Non si può del resto sfuggire all'icastica affermazione, già prima ricordata, di Piero Gobetti, scritta in un articolo sulla rivista *La Rivoluzione liberale* del 1922: «Il contribuente italiano paga le imposte bestemmiando lo Stato; non ha coscienza di esercitare, pagando, una vera e propria funzione sovrana. L'imposta gli è imposta». Sono parole che colgono un aspetto reale, radicato nel sentire comune, e con il quale non si può evitare di confrontarsi. Questa percezione dell'imposta si è infatti affermata per effetto di un preciso processo storico, quello radicato proprio sul dovere di soggezione, il cui retaggio getta ancora

(17) Così E.W. BÖCKENFÖRDE, *Staat, Gesellschaft, Freiheit*, Frankfurt am Main 1976, p. 60, dove continua: «Da una parte, esso può esistere come stato liberale solo se la libertà che garantisce ai suoi cittadini è disciplinata dall'interno, vale a dire a partire dalla sostanza morale del singolo individuo e dall'omogeneità della società. D'altro canto, se lo Stato cerca di garantire da sé queste forze regolatrici interne attraverso i mezzi della coercizione giuridica e del comando autoritativo, esso rinuncia alla propria liberalità e ricade – su un piano secolarizzato – in quella stessa istanza di totalità da cui si era tolto con le guerre civili confessionali».

pesanti ombre, che la Costituzione avrebbe dovuto invece interamente dissolvere, sul sistema tributario attuale.

Anche per questo motivo, nelle due sentenze sull'imposta di registro, la n. 158 del 2020 e la n. 39 del 2021, la giurisprudenza costituzionale si discosta dal diritto vivente, che riteneva il principio della prevalenza della sostanza sulla forma uno sviluppo necessario dell'art. 53 Cost.¹⁸, nonostante l'esplicito intervento chiarificatore del legislatore. Quella linea interpretativa della Corte di cassazione era stata fortemente avversata dalla dottrina, che vedeva minata la tutela del contribuente. La Corte costituzionale ritiene di condividere i rilievi della dottrina e respinge le questioni sollevate, chiarendo che l'interpretazione della Corte di cassazione non equivale a priori a un'interpretazione costituzionalmente necessaria, e rispetto all'operato del legislatore precisa che «la legittimità di un intervento che attribuisce forza retroattiva a una genuina norma di sistema non è contestabile nemmeno quando esso sia determinato dall'intento di rimediare a un'opzione interpretativa consolidata nella giurisprudenza (anche di legittimità) che si è sviluppata in senso divergente dalla linea di politica del diritto giudicata più opportuna dal legislatore».

Ancora, nella sent. n. 111 del 2024, si afferma chiaramente che «il “necessario bilanciamento di interessi fra esigenze finanziarie della collettività e tutela delle ragioni del contribuente” (sentenza n. 73 del 1996), cui, soprattutto in passato, si è fatto spesso riferimento, non può sistematicamente risolversi a favore delle prime, perché anche nella materia tributaria e persino quando, in momenti particolari, siano implicate straordinarie e preminenti esigenze della collettività, questa Corte è chiamata comunque ad assicurare, nella valutazione del bilanciamento operato dal legislatore, quanto meno il rispetto di una soglia essenziale di non manifesta irragionevolezza, oltre la quale lo stesso dovere tributario finirebbe per smarrire la propria giustificazione in termini di solidarietà, risolvendosi invece nella prospettiva della mera soggezione al potere statale».

Solo se il dovere tributario è correttamente declinato, allora i due universi, quello delle ragioni del fisco e quello delle ragioni del contribuente, si incontrano (cfr. anche la sent. n. 137 del 2025, sulla quale si tornerà più avanti), anche perché si realizza un principio di integrazione, tanto che la sent. n. 288 del 2019, mettendo in evidenza anche la funzione redistributiva, che rafforza la natura solidaristica del dovere tributario, supera l'idea del mero “scambio fiscale” (nel senso del finanziamento di spese diretto a incrementare utilità individuali secondo la visione di A. Smith¹⁹)²⁰. La sentenza in questione esplicita, infatti:

(18) V. MASTROIACOVO, *Sostanza economica e forma giuridica nel diritto tributario*, in *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, cit., pp. 67 e segg.

(19) Cfr. da A. SMITH, *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations* [1776], il noto passaggio «La spesa del governo nei confronti degli individui di una grande nazione è simile alla spesa di amministrazione nei confronti dei comproprietari di un grande patrimonio, i

«[è] anche in forza della funzione redistributiva dell'imposizione fiscale e del nesso funzionale con l'art. 3, secondo comma, Cost., che discende la riconducibilità del dovere tributario al crisma dell'inderogabilità di cui all'art. 2 Cost., che rende, oltretutto, di immediata evidenza come il disattenderlo rechi pregiudizio non a risalenti paradigmi ma in particolare al suddetto sistema dei diritti».

È quindi radicalmente cambiata la chiave di lettura rispetto alle teorie statalistiche di fine Ottocento. Indubbiamente innovativa è, da questo punto di vista, anche la sent. n. 72 del 2022 dove si afferma che la contribuzione alle spese pubbliche in base alla propria capacità contributiva può avvenire non solo destinando risorse ma anche svolgendo un'attività, come nel caso delle attività di interesse generale scelte dagli enti del Terzo settore, che possono costituire «una forma nuova e indiretta di concorso alla spesa pubblica (ciò che deriva dal necessario reinvestimento degli utili in attività orientate a una funzione sociale)».

Nel suo complesso questa recente giurisprudenza costituzionale si presenta innovativa: al centro non c'è più tanto lo Stato, il potere tributario, la forza e la soggezione; invece che queste categorie concettuali sono evocati i rapporti, la società, l'*homme situé* per usare la celebre espressione di Georges Burdeau, cioè la persona situata dentro la comunità, immersa nei legami sociali e alla ricerca della felicità pubblica, direbbe Hannah Arendt, che ha riletto in modo straordinario, recuperando un insuperabile carteggio tra John Adams e Thomas Jefferson, il principio della *pursuit of happiness* della Dichiarazione di indipendenza degli Stati Uniti (4 luglio 1776). All'esito del suo studio Arendt afferma: «[è]un fatto strano» afferma, «e naturalmente spesso poco notato, che mentre Jefferson stava abbozzando la Dichiarazione d'Indipendenza, abbia cambiato la formula corrente con la quale venivano elencati gli inalienabili diritti umani da "vita, libertà e proprietà" in "vita, libertà e ricerca della felicità". [...] È senz'altro possibile che questa originale mancanza di attenzione fosse dovuta all'alta considerazione in cui la famosa "facilità di penna" di mr. Jefferson era tenuta» ²¹.

Ma poi precisa che è assai più probabile «che il cambiamento sia sfuggito all'attenzione perché la parola «felicità» occupava un suo posto nel linguaggio politico prerivoluzionario, cosicché assumeva, in questo contesto, un suono abbastanza familiare» ²². La spiegazione decisiva di questo «fatto strano», che ha addirittura condotto a eclissare il più noto dei diritti liberali, la proprietà, è che per gli americani – sottolinea Arendt – parlare di «felicità pubblica» era

quali sono obbligati a contribuire in proporzione ai loro interessi nel patrimonio medesimo» (trad. it. Torino 1990, pp. 247 e segg.).

⁽²⁰⁾ Cfr. sul tema, per tutti, F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna 2011.

⁽²¹⁾ *Idem.*

⁽²²⁾ *Idem.*

facile e immediato, «perché avevano provato l'esperienza della libertà pubblica prima della rivoluzione, nelle assemblee delle città e dei distretti in cui erano abituati a deliberare sugli affari pubblici e nelle quali, secondo John Adams, "i sentimenti del popolo si vennero in primo luogo a formare". Essi sapevano che le attività connesse con questi affari non costituivano un peso, ma davano a quelli che le svolgevano in pubblico un sentimento di felicità che non potevano acquistare da nessun'altra parte»²³. Forse tale nozione andrebbe recuperata anche nella moderna narrazione della *polis*.

3. La riserva di legge in materia tributaria

Nella giurisprudenza costituzionale sulla riserva di legge in materia tributaria si sono intrecciati, in modo vario e articolato, i profili inerenti alla *ratio* democratica con quelli relativi alla *ratio* garantista. La nozione di *prestazione patrimoniale imposta*, infatti, è stata interpretata in senso estensivo dalla giurisprudenza costituzionale che si è occupata dell'art. 23 Cost., sviluppando, ad esempio, il criterio dell'eventuale concorso alla volontà del privato alla costituzione dell'obbligo (sent. n. 4 del 1957) che incide sul suo patrimonio. L'assenza della volontà del privato non è stata, quindi, ritenuta un elemento indispensabile per determinare il carattere impositivo della prestazione, poiché la richiesta del servizio da parte del privato, a determinate condizioni, non ha impedito di affermare la natura di prestazione imposta.

Le conseguenze di quest'impostazione estensiva non sono state marginali.

(²³) *Idem*. Va considerato, peraltro, che questa concezione della felicità, nascosta nelle pieghe della storia del nascente Stato americano, non era estranea nemmeno alla cultura italiana di quello stesso periodo: nel 1749 il modenese Ludovico Antonio Muratori pubblicava il volume *Della pubblica felicità*, sulla quale fondava la tesi centrale dell'Umanesimo civile, ovvero il desiderio «del Bene della Società [...] o sia della Pubblica Felicità», che nasce dalla virtù. Nella tradizione di pensiero dell'economia civile, infatti un posto di rilievo era occupato proprio dal discorso sulla felicità pubblica, che comportava una forte rivalutazione della dimensione relazionale dell'essere umano. Questa prospettiva di una felicità pubblica, alimentata dalle virtù, tuttavia, sia in un contesto che nell'altro, si rivelerà, purtroppo, effimera e non riuscirà a radicarsi. In riferimento a quello americano, osserva Arendt, «Tocqueville una volta ha giustamente osservato che "di tutte le idee e i sentimenti che avevano preparato la rivoluzione, in senso stretto i primi a scomparire sono stati il concetto e il gusto della libertà pubblica". E *mutatis mutandis*, si può dire lo stesso per la nozione di felicità pubblica in America, dove "ricerca della felicità" venne quasi immediatamente usata ed intesa senza l'aggettivo che originariamente la qualificava. Fu per motivi storici quanto teorici che questa fatale scomparsa giunse a prodursi». Analogamente avvenne in Europa: come nota Stefano Zamagni, il progetto economico della tradizione civile italiana subisce un'eclissi pressoché totale nella seconda metà dell'Ottocento, in concomitanza con l'ingresso 'ufficiale' della matrice filosofica utilitaristica nella teoria economica. In particolare, la felicità cessa di essere l'oggetto principale di studio dell'economia, per cedere il posto all'utilità e soprattutto alla teoria delle preferenze basata sul «nudo fatto della scelta» (secondo l'espressione di Vilfredo Pareto).

La sensibilità della Corte per la *ratio* garantista ha finito per svalutare oltre misura le esigenze implicate in quella democratica. Il rischio, prefigurato tempo fa da Egidio Tosato, si è così puntualmente attualizzato: «quanto più si tende ad allargare l'ambito di applicazione della riserva di legge, tanto più si è portati ad attenuare le esigenze che essa comporta»²⁴. Considerando l'evoluzione della giurisprudenza costituzionale, si avverte come questa, da un lato, abbia ampliato notevolmente l'ambito concettuale della nozione di prestazione imposta²⁵ ma, dall'altro, proprio a causa di questa estensione, si sia trovata costretta – per evitare non trascurabili ripercussioni «nel campo così delicato delle entrate degli enti pubblici» – a rendere alquanto evanescente il vincolo derivante dalla riserva di legge.

In altre parole, il percorso della giurisprudenza si è risolto in un contrappasso: una volta estesa la nozione di prestazione imposta anche a fattispecie in cui era minima l'esigenza di garantire la *ratio* democratica, la Corte si è trovata spesso a dover accordare, con eccessiva generosità, il rispetto della sufficiente determinatezza della legge base richiesta dall'art. 23 Cost. È significativa, a questo riguardo, la sintesi che si ritrova nella sent. n. 236 del 1994: «il carattere relativo della riserva» può dirsi rispettato «anche in assenza di un'espressa indicazione legislativa dei criteri, dei limiti e controlli sufficienti a delimitare l'ambito di discrezionalità dell'amministrazione, purché gli stessi siano in qualche modo desumibili (dalla composizione o funzionamento dell'autorità competente, dalla destinazione della prestazione, dal sistema di procedimento che prevede la collaborazione di più organi al fine di evitare arbitrii dell'amministrazione)».

Partita con una preoccupazione garantista, la Corte ha finito così, nello sforzo di dimostrare la sufficiente determinatezza e quindi la legittimità delle prestazioni imposte, per vanificare, attraverso la generalizzazione di una nozione particolarmente evanescente di riserva relativa di legge, gran parte dell'istanza

(24) E. TOSATO, *Prestazioni patrimoniali imposte e riserva di legge*, in *Scritti in onore di Gaspare Ambrosini*, 3° vol., Milano 1970, p. 2117; A. FEDELE, *Commento all'art. 23 Cost.*, in *Commentario alla Costituzione*, Bologna-Roma 1978, pp. 21-147; L. ANTONINI, *Art. 23*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di R. BIFULCO, A. CELOTTO, M. OLIVETTI, Torino 2006; V. MASTROIACOVO, *Commento sub art. 23 Cost.*, in *La Costituzione inattuata. Commentario articolo per articolo*, a cura di C.F. FERRAJOLI, A. GENTILINI, V. MARCENÒ, G.U. RESCIGNO, Milano 2026.

(25) Oltre alle fattispecie tributarie, la giurisprudenza costituzionale ha ricondotto al novero delle prestazioni patrimoniali imposte, diverse dal tributo, ad esempio il contributo di solidarietà delle pensioni di importi elevati (sent. n. 234 del 2020); il contributo di solidarietà attuato mediante il meccanismo del *payback* sui dispositivi medici (sent. n. 140 del 2020); la somma equitativamente determinata dal giudice ai sensi dell'art. 96, 3° co., c.p.c. (sent. n. 139 del 2019); la cauzione per lo sdoganamento delle merci importate (sent. n. 34 del 1986); il sovraccanone ai Comuni facenti parte del bacino imbrifero (sent. n. 122 del 1957); l'importo sull'uso delle bombole di gas metano (sent. n. 30 del 1957); il «diritto di contratto» determinato dall'Ente risi (sent. n. 4 del 1957).

di democraticità sottesa alla previsione dell'art. 23 Cost.²⁶. In recenti sviluppi, la Corte costituzionale ha però mostrato un certo maggiore rigore, come nella sentenza sulla tassazione delle sigarette elettroniche, dove è stata riscontrata la violazione anche dell'art. 23 Cost.

Nella sent. n. 83 del 2015 si precisa, infatti: «invero, se è indubbio che la riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione, abbia carattere relativo, nel senso che lascia all'autorità amministrativa consistenti margini di regolazione delle fattispecie [...] la norma dell'art. 62-*quater* del d.lgs. n. 504 del 1995, affida ad una valutazione soggettiva ed empirica – la idoneità di prodotti non contenenti nicotina alla sostituzione dei tabacchi lavorati – l'individuazione della base imponibile e nemmeno offre elementi dai quali ricavare, anche in via indiretta, i criteri e i limiti volti a circoscrivere la discrezionalità amministrativa nella definizione del tributo. Né l'elasticità delle indicazioni legislative è accompagnata da forme procedurali partecipative, già indicate da questa Corte come possibile correttivo (sentt. n. 180 e n. 157 del 1996; n. 182 del 1994; n. 507 del 1988).

La disposizione in esame costituisce quindi violazione della riserva di legge prevista dall'art. 23 Cost., che impone al legislatore l'obbligo di determinare preventivamente i criteri direttivi e le linee generali di disciplina della discrezionalità amministrativa».

4. L'interesse fiscale e il rapporto con i diritti costituzionali

Nella sent. n. 140 del 2022 sugli oneri tributari sono state messe in evidenza le implicazioni che derivano dall'esplicito inquadramento del dovere tributario tra i doveri inderogabili²⁷. Si è infatti precisato che una volta che questo si sia concretizzato (nel senso che si è definita un'obbligazione nel rispetto dei principi di legalità ordinaria e costituzionale), tale dovere può essere tutelato anche limitando diritti inviolabili (come, nel caso di specie, quello alla tutela giurisdizionale), nei limiti, però, nel bilanciamento, della stretta necessità e proporzionalità.

Ma la sentenza rileva soprattutto perché ha rimarcato la differenza tra

(²⁶) La Corte costituzionale, fin dalla sent. n. 183 del 1973, ha inoltre dichiarato non fondata – anche con riferimento all'art. 23 Cost. – la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 della l. n. 1203/57, nella parte in cui, dando esecuzione all'art. 189 del Trattato C.E.E., «permette l'emanazione di regolamenti contenenti imposizione di prestazioni patrimoniali». Secondo la sentenza, «ciò non comporta deroga alla riserva di legge sancita dall'art. 23 della Costituzione, poiché questa disposizione non è formalmente applicabile alle norme comunitarie, emanazione di una fonte di produzione autonoma, propria di un ordinamento distinto da quello interno».

(²⁷) Cfr. L. ANTONINI, *Introduzione a Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, cit., pp. 2 e segg.; ma già Id., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano 1996.

dovere tributario e interesse fiscale, quale interesse che la giurisprudenza della Corte costituzionale ha costantemente radicato nell'art. 53 Cost., e ha precisato che l'interesse fiscale non può mai essere tutelato a scapito dei diritti inviolabili, proprio perché non ha il pregio assiologico del dovere tributario. La Corte, in effetti, mai avrebbe potuto usare la categoria del dovere tributario nella sentenza sugli estratti di ruolo, dove invece si afferma: «l'abuso di quanti approfittano della vulnerabilità del sistema – dove spesso l'agente della riscossione, addirittura, non è in grado di fornire la prova della regolare notifica – e così generano un preoccupante contenzioso seriale, non può in via sistematica comprimere il bisogno di tutela “anticipata” dei soggetti (fossero anche pochi) che legittimamente lo invocano» (sent. n. 190 del 2023).

È innegabile che prima di questo cambio di paradigma dovere tributario e interesse fiscale tendevano invece a essere utilizzati come sinonimi, anche nella giurisprudenza costituzionale²⁸. Forse, allora, non aveva troppo torto la critica di De Mita, quando, riportando un'affermazione di Valerio Onida, sosteneva che nella materia tributaria la Corte costituzionale «non ha immesso lo spirito e la logica che si rifanno ai grandi ideali del costituzionalismo»²⁹. Si è così creato un retaggio non facile da superare; del resto, anche parte della giovane dottrina tributaristica, come quella ad esempio, che ha criticato la sent. n. 120 del 2022³⁰, non ha compreso questa differenza ontologica tra dovere tributario e interesse fiscale: è rimasta ancora legata a vecchi schemi che fanno, purtroppo, di tuttata l'erba un fascio.

L'interesse fiscale è altra cosa rispetto al dovere tributario. È su questo terreno dell'interesse fiscale che le ragioni del fisco e quelle del contribuente tornano a confrontarsi, a dividersi e anche a scontrarsi. Rispetto «a tale interesse – che può giustificare svariate esigenze, come quella di evitare “eventuali frodi

(28) P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino 2002.

(29) E. DE MITA, *Diritto tributario e Corte costituzionale: una giurisprudenza «necessitata»*, cit., p. XXXIV.

(30) Cfr., ad esempio, L. CASTALDI, *Brevi riflessioni sulla travagliata vicenda costituzionale dell'art. 66 d.P.R. n. 131 del 1986 tra dovere tributario, interesse fiscale e diritto al processo*, in *Giur. cost.*, 2022, 3, dove l'Autore critica la stessa distinzione, affermando, categoricamente: «ci sembra che il riferimento all'interesse fiscale – quando declinato come interesse generale della collettività alla riscossione dei tributi – non esprima altro che un angolo prospettico diverso di riguardare l'inderogabilità del dovere fiscale e del suo adempimento da parte dei singoli consociati». Sostiene pertanto: «ci sembra di poter dire che vi sia una sostanziale convergenza di contenuti, seppur con una distinzione di dimensione soggettiva di apprezzamento, tra l'inderogabilità del dovere tributario (riferibile ai singoli consociati) e l'interesse alla riscossione dei tributi (predicabile con riguardo alla generalità dei consociati nella loro dimensione comunitaria); pena il rischio che il richiamo all'esigenza di «tutela dell'adempimento del dovere tributario» che più volte ricorre nella motivazione della sentenza in rassegna si risolva in un ossimoro. Non possiamo dunque non manifestare le nostre riserve per la distinzione concettuale (oltreché valoriale) presente al riguardo nella pronuncia in rassegna». Ben coglie invece la differenza tra dovere tributario e interesse fiscale, S.F. COCIANI, *Il diritto al silenzio nell'attuazione del tributo*, Torino 2025.

facilmente ipotizzabili” (sent. n. 173 del 1975), o quella di garantire una “pronta realizzazione del credito fiscale” (sentenza n. 358 del 1994), oppure di “prevenire fenomeni di evasione o elusione” (sent. n. 262 del 2020) – non si manifesta, pertanto, quella coesistenzialità alla realizzazione dei diritti inviolabili che invece giustifica il dovere tributario».

Se questo non si comprende, non ci può lamentare poi che il diritto tributario sia destinato ricorrentemente, a essere considerato o come un “diritto speciale”, o come un luogo giuridico dove in fondo vale tutto pur di fare vincere la statualità, o il recinto della soggezione degli individui e così via. Infatti, come ha notato un’acuta dottrina, continuando a «vivificare l’interesse fiscale, ogni aggressione ai diritti potrebbe essere in qualche modo giustificata utilizzando il paravento dell’interesse stesso» ³¹.

5. Il principio di capacità contributiva: dalle origini all’epoca della post-globalizzazione

Dall’inizio della sua attività sino al 1980, che può essere considerato un significativo spartiacque, sono intervenute, in relazione al principio di capacità contributiva, quattordici declaratorie di incostituzionalità ³², attraverso le quali la Corte, ha avuto modo di precisarne le implicazioni rispetto, in particolare: alla retroattività delle leggi tributarie; alle presunzioni fiscali; agli istituti del responsabile e del sostituto di imposta; alla necessità del collegamento fra presupposto economico e prestazione imposta; alla coerenza interna.

Nel periodo successivo il principio di capacità contributiva è stato prevalentemente declinato nei termini dell’eguaglianza tributaria, soprattutto nel divieto di discriminazione qualitativa dei redditi: emblematiche da questo punto di vista sono state le sentt. n. 223 del 2012 e n. 116 del 2013, la prima relativa al raffreddamento del meccanismo di adeguamento delle retribuzioni dei magistrati, che «introduce, quindi, senza alcuna giustificazione, un elemento di discriminazione soltanto ai danni della particolare categoria di dipendenti statali non contrattualizzati che beneficia dell’indennità giudiziaria», la seconda riguardante il contributo di solidarietà imposto ai pensionati, che si fonda su «una ingiustificata limitazione della platea dei soggetti passivi».

Questo mutamento della linea di tendenza nella giurisprudenza costituzio-

(³¹) A. GIOVANNINI, *Note controvento su interesse fiscale e “giustizia nell’imposizione”*, cit., p. 256.

(³²) Si tratta delle sentt. n. 155 del 1963; n. 44 del 1966; n. 103 del 1967; n. 120, n. 200 del 1972; n. 131 del 1973; n. 167, n. 168, n. 179, n. 198, n. 200 del 1976; n. 89 del 1979; n. 42, n. 54 del 1980. Peraltro, di queste sono state pronunciate con riferimento al solo art. 53 le sentt. n. 44 del 1966; n. 103 del 1967; n. 120 del 1972; n. 131 del 1973; n. 200 del 1976; mentre con riferimento all’art. 53 nel combinato disposto con l’art. 3 le sentt. n. 155 del 1963; n. 200 del 1972; n. 167, n. 168, n. 179, n. 198 del 1976; n. 89 del 1979; n. 42, n. 54 del 1980.

nale ha una ragione: mentre in un primo tempo il sindacato di costituzionalità è ruotato intorno alla concretizzazione, in relazione ai vari istituti del diritto tributario, del contenuto più sostanzialmente garantistico del principio di capacità contributiva, successivamente, una volta esaurita questa fase (ed essendosi, in linea di massima, il legislatore adeguato alle indicazioni della Consulta), la Corte si è trovata, per forza di cose, nella condizione di dover risituare la problematica relativa alla concretizzazione dell'articolo 53 Cost., riconducendola all'interno della dimensione del principio di eguaglianza³³.

La sent. n. 262 del 2020 definisce «principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte che il controllo “in ordine alla lesione dei principi di cui all'art. 53 Cost., come specificazione del fondamentale principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost.”, si riconduce a un “giudizio sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico” (sentenza n. 116 del 2013; ma anche, *ex plurimis*, sentenze n. 10 del 2015, n. 223 del 2012, n. 111 del 1997, nonché, in senso analogo, già sentenza n. 42 del 1980)». Anche nel primo periodo, in realtà, la valutazione di ragionevolezza è stata, perlomeno implicitamente, rilevante nell'opera di concretizzazione svolta dalla Corte; tuttavia, è nel secondo periodo che il nesso tra l'art. 3 e l'art. 53 si è, per forza di cose, maggiormente esplicitato, al punto che il combinato disposto dei due articoli è divenuto il parametro più usuale del controllo di costituzionalità.

Questo non significa che siano mancate, anche recentemente, importanti precisazioni sul contenuto del principio di capacità contributiva, specie quando le sentenze hanno avuto a oggetto questioni che non erano mai state portate all'attenzione della Corte. Così, ad esempio, è accaduto con la pronuncia che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'applicazione dell'IMU (*Imposta Municipale Propria*) agli immobili occupati abusivamente, per i quali sia stata tempestivamente presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale. Nella sent. n. 60 del 2024, si legge infatti: «[i]ndipendentemente dalla nozione di possesso cui debba farsi riferimento a proposito dell'IMU, è irragionevole affermare che sussista la capacità contributiva del proprietario che abbia subito l'occupazione abusiva di un immobile che lo renda inutilizzabile e indisponibile e si sia prontamente attivato per denunciarne penalmente l'accaduto, tanto che il legislatore, come già rilevato, è intervenuto con la l. n. 197 del 2022 per dichiarare non dovuta l'imposta in questione.

(³³) Ciò ovviamente non impinge sui presupposti del giudizio *ex art. 3 Cost.* che la Corte mantiene ben saldi anche in materia tributaria, tenuto conto dei “microsistemi” disciplinari dei singoli tributi. Ad esempio, da ultimo con la sent. n. 21 del 2024 (ribadita con la sent. n. 171 del 2024) la Corte costituzionale ha argomentato come «La diversità della natura dei due tributi [IMU e IRAP], dei loro presupposti, delle specifiche basi imponibili e delle precipue discipline evidenzia come le medesime argomentazioni della sentenza di questa Corte n. 262 del 2020 non possano essere estese all'IRAP».

Emblematico è il caso oggetto dei giudizi *a quibus* in cui la società proprietaria aveva assunto tutte le necessarie iniziative per prevenire l'occupazione dell'immobile e aveva tempestivamente provveduto a denunciare all'autorità giudiziaria penale l'avvenuta occupazione contro la sua volontà». La Corte ha, peraltro, ribadito anche di recente l'indirizzo giurisprudenziale consolidato per cui al legislatore «spetta un'ampia discrezionalità in relazione alle varie finalità cui si ispira l'attività di imposizione fiscale, essendogli consentito, "sia pure con il limite della non arbitrarietà, di determinare i singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice rivelatore di ricchezza" (*ex plurimis*, sentenza n. 111 del 1997)» (sent. n. 201 del 2020).

Ma con la sent. n. 262 del 2020, riguardo alla indeducibilità dell'IMU dall'IRES (*Imposta sui Redditi delle Società*), si è spinta definitivamente oltre, precisando che «l'ampia discrezionalità del legislatore tributario nella scelta degli indici rivelatori di capacità contributiva (*ex plurimis*, sentenza n. 269 del 2017) non si traduce in un potere discrezionale altrettanto esteso nell'individuazione dei singoli elementi che concorrono alla formazione della base imponibile: una volta identificato il presupposto d'imposta quest'ultimo diviene, infatti, il limite e la misura delle successive scelte del legislatore». Per cui ha concluso che, «con riferimento all'IRES, una volta che il legislatore nella sua discrezionalità abbia identificato il presupposto nel possesso del "reddito complessivo netto", scegliendo di privilegiare tra diverse opzioni quella della determinazione analitica del reddito, non può, senza rompere un vincolo di coerenza, rendere indeducibile un costo fiscale chiaramente e interamente inerente».

In particolare, innovativi sono i passaggi della sentenza che hanno affermato, da un lato, che nemmeno può porsi, come invece pretendeva la difesa erariale, a giustificazione dell'integrale indeducibilità dell'IMU la «grave crisi economica che il Paese stava attraversando», perché «la temporaneità dell'imposizione non costituisce un argomento sufficiente a fornire giustificazione a un'imposta, che potrebbe comunque risultare disarticolata dai principi costituzionali» e dall'altro, che «alla mera esigenza di gettito, in particolare, il legislatore è tenuto a rispondere in modo trasparente, aumentando l'aliquota dell'imposta principale, non attraverso incoerenti manovre sulla deducibilità, che si risolvono in discriminatori, sommersi e rilevanti incrementi della base imponibile a danno solo di alcuni contribuenti».

La giurisprudenza costituzionale, inoltre, ha anche mostrato di riconoscere che l'evolversi dei tempi incide anche sui fenomeni tributari e quindi sulla interpretazione del principio di capacità contributiva. Già all'alba del terzo millennio, era diventato evidente che la globalizzazione aveva spiegato i suoi imponenti effetti, positivi ma anche negativi. Sono diventati palesi i suoi eccessi, con l'emergere della ricchezza delle *digital farm*, la nascita di nuove disegualianze, l'esplosione della forbice tra ricchi e poveri e l'eclissi del ceto medio. Si

è assistito a una crisi finanziaria globale, che ha messo in evidenza come i mercati, in quella che Beck ha definito la «società mondiale del rischio», possono generare tempeste di condizionalità catastrofica; si sono sperimentati gli effetti devastanti dei cambiamenti climatici e ci si è posti il tema della responsabilità generazionale ³⁴.

È esplosa una pandemia e, appena si pensava di esserne usciti, è divampata una guerra impensabile alle porte dell'Europa, che ha prodotto implicazioni in grado di incrinare, tra l'altro, anche lo stesso sistema globale, con effetti imprevedibili dal punto di vista economico. Il sistema geopolitico sta ora rapidamente evolvendo, con una forte tendenza verso le autocrazie e la capacità di generare sconvolgimenti da post globalizzazione, come dimostra la vicenda della guerra dei dazi. Tutto questo non può rimanere fuori dall'interpretazione del dettato costituzionale relativa al principio di capacità contributiva.

Infatti nella giurisprudenza costituzionale, in sostanza superando anche dibattiti dottrinali ormai segnati dal tempo, si afferma la necessità di una contestualizzazione moderna di tale principio, anche in considerazione dell'evoluzione verso la *digital economy*: «in un contesto complesso come quello contemporaneo, dove si sviluppano nuove e multiformi creazioni di valore, il concetto di capacità contributiva non necessariamente deve rimanere legato solo a indici tradizionali come il patrimonio e il reddito, potendo rilevare anche altre e più evolute forme di capacità, che ben possono denotare una forza o una potenzialità economica» (sent. n. 288 del 2019).

Si tratta di una prospettiva ribadita più volte nella recente giurisprudenza (ad esempio sent. n. 108 del 2023), e nella sent. n. 111 del 2024 si è poi aggiunto che «[t]ale conclusione della giurisprudenza costituzionale non contraddice il significato del principio di capacità contributiva; al contrario lo conferma nel suo significato originario e altresì lo adegua, nella prospettiva dell'uguaglianza e della solidarietà insite nel dovere inderogabile di concorrere alle pubbliche spese, alla moderna evoluzione dei dinamismi economici in un contesto in cui la ricchezza può sfuggire agli inquadramenti più tradizionali.

Infatti, il principio di capacità contributiva, così inteso, è stato in grado di intercettare nuove forme di ricchezza: ha condotto, ad esempio, a ritenere non «implausibile che il legislatore, nell'ambito di un periodo di crisi e nella comparazione con il mercato industriale, abbia desunto dall'appartenenza al mercato finanziario» uno specifico e autonomo indice di capacità contributiva, rilevante ai fini di un temporaneo intervento fiscale anticongiunturale, dati i «connotati di tipo oligopolistico» di tale mercato, da cui consegue «che le imprese in esso operanti dispongono di un significativo potere di mercato, derivante anche da un certo grado (variabile in relazione ai servizi e ai settori) di anelasticità della domanda (sent. n. 288 del 2019)».

⁽³⁴⁾ Si rimanda su tali aspetti e anche per la bibliografia a L. ANTONINI, *Alla ricerca del territorio perduto: anticorpi nel deserto che avanza*, in *Rivista AIC*, 2017, 2.

Nello stesso senso, nella sent. n. 10 del 2015 si è ritenuto di per sé non illegittimo che un tributo – risultato poi costituzionalmente illegittimo per un altro profilo – potesse perseguire lo scopo di colpire un indice di capacità contributiva ravvisato nella “eccezionale redditività dell’attività economica per gli operatori del petrolio” registrata in una “complessa congiuntura economica”».

Significativo, da questo punto di vista, nella sent. n. 111 del 2024 è anche lo sviluppo di questo ragionamento, che porta a verificare la rispondenza al principio di capacità contributiva della prima versione dell’imposta sugli extra profitti ³⁵. Questa aveva mutuato le regole applicative di un’imposta indiretta come l’IVA, che non garantisce, a differenza delle imposte sul reddito, «con sicurezza il risultato di intercettare la maggiore ricchezza: l’incremento del volume di affari, come ipotizzato dalle difese di parte, potrebbe derivare da un mero aumento delle quantità vendute, senza costituire un dato significativo in ordine all’aver beneficiato del vantaggio economico derivante dall’aumento dei prezzi del settore. In termini economici, in altre parole, anche quando la percentuale del margine commerciale non fosse aumentata nel confronto tra i due periodi presi in considerazione dalla norma, ma addirittura fosse diminuita, l’aumento delle quantità vendute avrebbe potuto generare, in un’imposta strutturata solo sui meccanismi applicativi dell’IVA, un saldo incrementale tale da determinare una significativa applicazione del tributo».

La Corte precisa che questi elementi della struttura dell’imposta, «in un tempo ordinario, non consentirebbero, di per sé – nemmeno in forza della più moderna concezione del principio di capacità contributiva in precedenza ricordata (punto 7.1.2.) –, di superare il test della connessione razionale e della proporzionalità».

Tuttavia, vengono qui in rilievo circostanze straordinarie che qualificano in termini del tutto *sui generis* l’intervento normativo.

Da un lato, la situazione di crisi, che, se non fosse stata “affrontata rapidamente”, avrebbe potuto “avere gravi effetti negativi sull’inflazione, sulla liquidità degli operatori di mercato e sull’economia nel suo complesso” (così il già citato regolamento n. 1854/2022/UE).

D’altro lato, la circostanza che, in quel particolare contesto, i dati desumibili dai saldi IVA ricavabili dalle LIPE (*Liquidazioni PERiodiche IVA*) erano gli unici disponibili e, quindi, i soli che avrebbero potuto essere considerati dal legislatore per intervenire tempestivamente a finanziare, con una nuova e

(³⁵) La dottrina ha dimostrato di cogliere la prospettiva dialogante della Corte costituzionale in situazioni di straordinaria necessità economica e sociale; si rinvia a A. FEDELE, *Definizione del presupposto e congruità della disciplina dell’imponibile nel giudizio sulla legittimità costituzionale di un tributo “nuovo”*, in *Giur. cost.*, 2024, 3, pp. 1051-58; A. GIOVANNINI, *Guerra, solidarietà politica e capacità contributiva*, in *Giur. cost.*, 2024, 3, pp. 1059-69.

temporanea imposta, l'insieme di interventi urgenti, a sostegno di famiglie e imprese, previsti dal d.l. n. 21 del 2022, come convertito e più volte modificato».

Tuttavia, nemmeno in conseguenza di questa affermazione, l'imposta viene assolta *in toto*. Infatti, «la previsione dell'inclusione, nella base imponibile del contributo straordinario, delle accise versate allo Stato e indicate nelle fatture attive, supera questa soglia di ragionevolezza ed è quindi fondata la relativa questione, per violazione degli artt. 3 e 53 Cost.», perché la particolarità del regime di imposizione dell'accisa – tributo che ha natura monofase – si riflette, compromettendola radicalmente, sulla ragionevolezza della disposizione censurata. Sono sentenze significative della necessità di fare entrare aria nuova nel dibattito sul fenomeno impositivo e coglierne il senso nella prospettiva del cambio epocale che stiamo attraversando e dal quale, volenti o nolenti, non possiamo prescindere, perché i fatti sono «la cosa più testarda del mondo», come scrive Michail A. Bulgakov nel suo stupendo romanzo *Il maestro e Margherita*.

Da questo punto vista, è anche significativa la sent. n. 93 del 2025, che ha voluto precisare che l'IVA all'importazione non è un dazio, come invece, sembrava emergere dall'esame delle discipline europee compiuta dall'amministrazione Trump.

La Corte ha infatti affermato che «anche se ora esplicitamente qualificata dal legislatore come diritto di confine, l'IVA all'importazione ha una natura radicalmente diversa dai dazi doganali e tale struttura non può essere incisa dalla suddetta qualificazione.

La prima, infatti, a differenza dei secondi, è strutturata sulla base del principio di neutralità fiscale rispetto a tutte le attività economiche, il che implica il diritto per il soggetto passivo di detrarre l'IVA dovuta o assolta a seguito della cessione di beni o di prestazione di servizi; in tal senso, la Corte di giustizia dell'Unione Europea, sesta sezione, sent. 17 luglio 2014, causa C-272/13, *Equoland soc. coop. arl*, ha ricordato che la giurisprudenza unionale ha ripetutamente affermato il «ruolo preponderante che il diritto a detrazione occupa nel sistema comune dell'IVA, diretto a garantire la perfetta neutralità fiscale di tale imposta» (punto 41).

I dazi e le misure a essi equivalenti, invece, sono diritti di confine che svolgono funzioni ben diverse, essendo diretti ad aumentare il prezzo di specifiche merci nella prospettiva di proteggere l'economia e il mercato interno nonché ad alimentare le risorse proprie dell'Unione Europea.

Se è pur vero che l'IVA all'importazione e i dazi doganali presentano in comune il fatto generatore e il momento dell'esigibilità, che si ricollegano entrambi all'importazione delle merci, e se, quindi, solo in relazione a questo profilo deve ritenersi che il legislatore abbia potuto qualificarla come “diritto di confine”, rimane tuttavia fermo che “l'IVA all'importazione non fa parte dei dazi all'importazione, ai sensi dell'articolo 5, punto 20, [CDU], che riguarda i dazi doganali dovuti all'importazione delle merci” (Corte GUE, sent. 12 maggio

2022, causa C-714/20, *U.I.srl*), perché “non possiede le caratteristiche di una tassa di effetto equivalente a dazi doganali all’importazione ai sensi degli artt. 12 e 13, n. 2, del Trattato” (punto 22) ed è diretta a garantire la neutralità rispetto all’origine dei beni, al fine di porre le merci importate nella stessa situazione dei prodotti nazionali analoghi per quanto riguarda gli oneri fiscali (così già Corte GUE, sent. 5 maggio 1982, causa C-15/81, *Gaston Schul*)».

6. Le falle della riscossione e la riforma dell’aggio

Con la sent. n. 120 del 2021 la Corte costituzionale è entrata, per la prima volta ³⁶nel merito della legittimità costituzionale dell’aggio di riscossione e, sia pur dichiarando inammissibile la questione sollevata, ha severamente richiamato il legislatore sull’urgenza di riformare l’intero sistema di finanziamento della riscossione coattiva, al fine di riportarlo in linea con i principi costituzionali ³⁷. Le questioni sono state decise con una sentenza di inammissibilità di sistema, in cui si è riscontrato il *vulnus* ma senza giungere alla dichiarazione di incostituzionalità, in ragione delle diverse strade che la discrezionalità del legislatore avrebbe potuto seguire per superarlo.

Come è stato precisato, «la fermezza della posizione della Corte unita alla puntualità dei rilievi critici sul sistema di riscossione fanno quasi passare in secondo piano il dispositivo di inammissibilità della questione di legittimità

(³⁶) I tentativi di sottoporre le norme sull’aggio di riscossione al vaglio della Corte costituzionale non erano mancati anche negli anni recenti; questa, tuttavia, non era sinora mai entrata nel merito delle questioni prospettate fermandosi a riscontrare diversi motivi di inammissibilità delle questioni. Quanto all’ultimo decennio, si ricordano le ord. n. 158 del 2013, n. 129 del 2017 e n. 65 del 2018. Sul tema, cfr. E. DE MITA, *La riscossione servizio già pagato. L’aggio è un extra*, in *il Sole 24 Ore*, 24 febbraio 2013, p. 23; S. CANNIZZARO, *Alla Consulta la questione di legittimità costituzionale dell’“aggio” di riscossione*, in *Corr. trib.*, 2013, pp. 1283-88; G. GLENDI, *Ritorna alla Corte costituzionale la questione della legittimità costituzionale dell’“aggio”*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, pp. 406-19. Nemmeno erano mancati rinvii pregiudiziali alla Corte di giustizia che dubitavano della coerenza delle previsioni sull’aggio con la normativa sugli aiuti di Stato: cfr. la questione pregiudiziale sollevata dinanzi alla Corte di giustizia dell’UE dalla CTP (Commissione Tributaria Provinciale) di Latina con ord. 29 gennaio 2013, n. 41 relativa al possibile contrasto tra la disciplina dell’aggio di riscossione e la normativa unionale in materia di aiuti di Stato. Per un commento dell’ordinanza si veda S. CANNIZZARO, *Rinvio alla Corte di giustizia UE sulla natura di aiuto di Stato dell’aggio di riscossione*, in *Corr. trib.*, 2013, pp. 1596-602. Con l’ord. 27 febbraio 2014, C-181/13, *Acanfora*, la Corte di giustizia ha ritenuto la questione sollevata (con riferimento alla possibile violazione delle norme sugli aiuti di Stato) manifestamente irricevibile in quanto il giudice *a quo* non aveva fornito elementi sufficienti per una risposta utile sulla questione.

(³⁷) Cfr., sul tema, G. GLENDI, *La Corte di cassazione “rimedita” sulla costituzionalità dell’aggio*, in *Corr. trib.*, 2019, pp. 689 e segg.; E. DE MITA, *La Consulta non scioglie il nodo dell’aggio*, in *il Sole 24 Ore*, 23 aprile 2018; G. MELIS, A. PERSIANI, *Rateazione e aggio nella riscossione riformata*, in *Libro dell’anno del diritto*, Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma 2017, pp. 458-63.

costituzionale motivata dal margine di discrezionalità riservato al legislatore nel porre rimedio alle incoerenze del sistema rispetto ai principi costituzionali»³⁸. L'adeguamento del legislatore al monito è stato, peraltro, tempestivo, come precisato nella sent. n. 46 del 2025: «[il] legislatore è stato sollecito nel raccogliere il pressante invito rivolto da questa Corte. Con l'art. 1, 15° co., della l. n. 234 del 2021 ha, infatti, modificato la disciplina relativa alla copertura degli oneri di funzionamento del servizio nazionale di riscossione. Ha realizzato tale obiettivo intervenendo nuovamente sull'art. 17 del d.lgs. n. 112 del 1999 e in particolare: a) ha abrogato l'istituto dell'aggio di riscossione; b) ha posto il relativo costo a carico della fiscalità generale e c) ha lasciato a carico del debitore unicamente le quote derivanti dalle spese per le eventuali attività cautelari ed esecutive per il recupero delle somme insolute, nonché quelle dovute a titolo di spese di notifica della cartella di pagamento e degli eventuali ulteriori atti di riscossione.

Dalla relazione illustrativa alla nuova disposizione emerge che l'intervento legislativo è stato precipuamente diretto a dar seguito alla ricordata pronuncia di questa Corte, in quanto vi si legge che la sentenza (n. 120 del 2021), ha evidenziato al Legislatore l'opportunità di valutare se l'istituto dell'aggio mantenga ancora “una sua ragion d'essere – posto che rischia di far ricadere su alcuni contribuenti, in modo non proporzionato, i costi complessivi di un'attività ormai svolta quasi interamente dalla stessa amministrazione finanziaria e non più da concessionari privati – o non sia piuttosto divenuto anacronistico e costituisca una delle cause di inefficienza del sistema”, per cui “risulta necessario procedere con un adeguamento del sistema di remunerazione dell'Agente della riscossione – al pari delle altre Agenzie fiscali – attraverso una dotazione con oneri a carico del bilancio dello Stato che assicuri il funzionamento dell'ente e la copertura dei relativi costi (commi da 2 a 6). Tale sistema, peraltro, risulta anche idoneo a garantire l'equilibrio della gestione finanziaria dell'ente che presenta spesso criticità correlate al ritardato o addirittura mancato pagamento da parte degli Enti Creditori delle spese sostenute per le attività di riscossione svolte (rimborsi spese per procedure di recupero e diritti di notifica) [...]”».

La pronuncia della Corte costituzionale è stata originata da una questione rimessa dalla Commissione tributaria provinciale di Venezia nell'ambito di un contenzioso in cui un ente pubblico, l'Azienda ULSS 12 Veneziana, aveva impugnato la cartella di pagamento notificatagli a seguito di sentenza sfavorevole emessa dalla Corte di cassazione con esclusivo riferimento all'aggio di riscossione, che ammontava a quasi 200.000 euro. La sentenza mette in evidenza come l'aggio di riscossione, che si concretizza in una percentuale rilevante delle somme iscritte a ruolo, sia determinato sulla base dei costi complessivi della riscossione, a loro volta però – ed è questo il punto decisivo della motivazione

⁽³⁸⁾ Cfr. A. PERSIANI, *La Corte Costituzionale, l'aggio e l'urgente ed indifferibile riforma del sistema di riscossione*, in *giustiziainsieme.it*.

– «fortemente condizionati dall’abnorme dimensione delle esecuzioni infruttuose, che quindi incidono altrettanto fortemente sulla proporzionalità dell’onere riversato sul contribuente che, sebbene inadempiente (o ricorrente avverso la pretesa tributaria), assolve il proprio debito tributario».

La sentenza sottolinea, infatti, che la «Corte dei conti, sezioni riunite in sede di controllo, nella Relazione sul rendiconto generale dello Stato per l’esercizio 2019, ha evidenziato che “il volume complessivo delle riscossioni a mezzo ruoli fra il 2000 e il 2019 è stato di 133,4 miliardi, a fronte di un carico netto di 1002,8 miliardi, con un indice di riscossione del 13,3 per cento”, precisando, peraltro, come tale “affievolirsi delle azioni di riscossione coattiva” risulti di dubbia compatibilità con “il conseguimento degli obiettivi di contrasto all’evasione fiscale e con la complessiva tenuta del sistema tributario” (Corte dei conti, sezioni riunite in sede di controllo, decisione 24 giugno 2020, n. 10, relazione annessa, volume I, tomo I, pagine 23 e 24)».

Evidenzia poi che una «ulteriore conferma dell’insufficiente indice di riscossione che ha caratterizzato l’ultimo ventennio si rinviene nella recente audizione del Direttore dell’Agenzia delle entrate presso la Camera dei deputati (VI Commissione finanze, Individuazione delle priorità nell’utilizzo del Recovery Fund, con particolare riferimento a possibili interventi di riforma del sistema fiscale e della riscossione, Roma, 14 settembre 2020, pagina 17), dove si precisa che “[a]lla data del 30 giugno 2020, il valore del carico contabile residuo, affidato dai diversi enti creditori all’Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000, ammonta a circa 987 miliardi di euro».

La Corte costituzionale non può non stigmatizzare, ancora una volta, questa abnorme dimensione delle entrate pubbliche non riscosse (circa 1000 miliardi di euro!) e la definisce come la più evidente anomalia che emerge dal confronto del sistema della riscossione italiano con il panorama internazionale. Ne trae quindi la conclusione che il meccanismo di finanziamento della funzione di riscossione degenera nel paradosso di addossare su una limitata platea di contribuenti, individuati in ragione della loro solvenza (tardiva rispetto alla fase dell’accertamento dei tributi), il peso di una solidarietà né proporzionata, né ragionevole, «perché originata, in realtà, dall’ingente costo della “sostanziale impotenza dello Stato a riscuotere i propri crediti” (Corte dei conti, sezioni riunite in sede di controllo, deliberazione 8 aprile 2021, n. 4, pagina 9) nei confronti dei contribuenti insolventi».

Precisa, pertanto, che questa situazione di inefficienza della riscossione coattiva, incidendo negativamente su una fase essenziale della dinamica del prelievo delle entrate pubbliche, «non solo si riflette di fatto sulla ragionevolezza e proporzionalità dell’aggio, ma determina altresì una grave compromissione, in particolare, del dovere tributario». Infatti, «un’adeguata riscossione è essenziale non solo per la tutela dei diritti sociali, ma anche di gran parte di quelli civili, data l’ingente quantità di risorse necessaria al funzionamento degli apparati sia della tutela giurisdizionale sia della pubblica sicurezza, entrambi

indispensabili per la garanzia di tali diritti. Da questo punto di vista, la descritta, grave inadeguatezza dei meccanismi legislativi della riscossione coattiva nel nostro Paese concorre a impedire “di fatto” alla Repubblica di rimuovere gli ostacoli di cui all’art. 3, secondo comma, Cost.».

Legando ancora una volta l’adempimento del dovere tributario al principio di eguaglianza sostanziale, la Corte costituzionale evidenzia quindi che la funzione della riscossione è essenziale «condizione di vita per la comunità» e nel prospettare l’urgenza di una riforma, mette in luce come il servizio della riscossione sia ormai sostanzialmente accentrato presso un ente pubblico (Agenzia delle Entrate - Riscossione). Da ciò sollecita il legislatore a «valutare se l’istituto dell’aggio mantenga ancora, in tale contesto, una sua ragion d’essere – posto che rischia di far ricadere (o fa attualmente ricadere, come si è visto) su alcuni contribuenti, in modo non proporzionato, i costi complessivi di un’attività ormai svolta quasi interamente dalla stessa amministrazione finanziaria e non più da concessionari privati –; o non sia piuttosto divenuto anacronistico e costituisca una delle cause di inefficienza del sistema».

Il meccanismo dell’aggio, infatti, se da un lato finisce per gravare, in modo non proporzionato, prevalentemente sui cosiddetti “contribuenti solventi”, dall’altro, fornisce risorse insufficienti al corretto esercizio della funzione pubblica di riscossione, per cui disincentiva la lotta della cosiddetta “evasione da riscossione” nei confronti di chi riesce a sfuggire in senso totale ai propri obblighi, favorendo così «il determinarsi di “disorientamento e amarezza per coloro che tempestivamente adempiono e ulteriore spinta a sottrarsi al pagamento spontaneo per molti altri” (Corte dei conti, sezioni riunite in sede di controllo, deliberazione 8 aprile 2021, n. 4, pagina 31)».

Di qui l’urgenza, secondo la sent. n. 120 del 2021, di un tempestivo intervento di riforma, affinché il servizio della riscossione coattiva sia posto in condizione di funzionare secondo i principi di efficienza e buon andamento; i principali Paesi europei (Germania, Francia, Spagna, Gran Bretagna) hanno, del resto, da tempo superato l’istituto dell’aggio e posto a carico della fiscalità generale le ingenti risorse necessarie al corretto funzionamento della riscossione. Si tratta di una decisa denuncia che giunge all’esito di un lungo percorso di approfondimento occasionato da una pluralità di questioni relative alla riscossione – sottoposte all’attenzione della Corte e per la trattazione delle quali erano stati ripercorsi le vicende originarie e il susseguirsi dei soggetti incaricati, fino all’introduzione del meccanismo cosiddetto scalare inverso –, che avevano determinato un carico abnorme di quote di crediti inesigibili. Quote che nel tempo hanno costituito una delle cause “insolubili” dello stato fallimentare della riscossione dei tributi nazionali e locali e al tempo stesso una delle ragioni al

fondamento dei ripetuti interventi normativi per la rottamazione e lo stralcio dei ruoli (sent. n. 51 del 2019) ³⁹.

Vicende straordinarie che a loro volta hanno sollecitato il legislatore a una disciplina peculiare per l'impugnabilità degli estratti di ruolo che, in forza dell'interpretazione del diritto vivente, poteva configurare una limitazione alla tutela giurisdizionale ⁴⁰ (sent. n. 190 del 2023). Anche in questi casi la Corte ha proceduto con sentenze di inammissibilità di sistema mostrando chiaramente al legislatore il rispetto istituzionale per la pluralità di strade da poter percorrere, ma al contempo segnalando l'urgenza di intraprenderle. Come ricordato, il legislatore ha prestato seria e tempestiva attenzione ai moniti della Corte riformando la riscossione in tutti gli aspetti denunciati sia per quanto concerne l'aggio di riscossione, sia per la soppressione del meccanismo scalare inverso, sia per quanto riguarda la disciplina dell'impugnabilità dell'estratto di ruolo.

7. La proporzionalità delle sanzioni tributarie

La sent. n. 46 del 2023 ha chiarito, per la prima volta nella storia della giurisprudenza costituzionale, che anche alle sanzioni tributarie si applica il principio costituzionale di proporzionalità. Lo ha affermato decidendo la questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Bari, fra l'altro, sull'art. 1, 1° co., primo periodo del d.lgs. n. 471 del 1997, che prevede: «[n]ei casi di omessa presentazione della dichiarazione delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250».

La sentenza, ha innanzitutto chiarito che «un sistema di fiscalità di massa poggia sull'architettura dell'autoliquidazione delle imposte, cui deve corrispondere, nell'ambito dell'imposta sui redditi, la fedele compilazione e la tempestiva presentazione della dichiarazione, che costituisce uno degli atti più importanti nell'ambito della disciplina attuativa di tale imposta. Tramite la dichiarazione dei redditi il contribuente è pertanto chiamato a collaborare – in quanto ciò è finalizzato all'adempimento di un dovere inderogabile di solidarietà (*ex plurimis*, sent. n. 288 del 2019) – con l'amministrazione finanziaria, esponendosi quindi ai relativi controlli. Tale dichiarazione ha, infatti, una rilevanza procedimentale: consente all'Agenzia delle entrate, innanzitutto, di attivare i controlli

⁽³⁹⁾ Seguita dalla sentenza di accoglimento n. 66 del 2022.

⁽⁴⁰⁾ A. GIOVANARDI, *Ruoli e cartelle non notificate (ma risultanti dall'estratto di ruolo) tra discrezionalità del legislatore e creazionismo giudiziario*, in *Giur. cost.*, 5, 2023, pp. 1981-90; V. MASTROIACOVO, *Postilla: inammissibilità "in prima battuta" sulle mostruosità della riscossione tributaria*, in *Giur. cost.*, 5, 2023, pp. 1990-95; ID., *Sulla legittimità costituzionale della preclusione dell'impugnazione dell'estratto di ruolo, in L'esecuzione forzata tributaria*, a cura di C. GLENDI e A. GUIDARA, Milano 2024, pp. 301 e segg.

automatizzati e formali, di cui, rispettivamente, agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del d.P.R. n. 600 del 1973; condiziona poi l'accertamento e determina, in particolare, i metodi di rettifica del reddito dichiarato.

In tal modo la presentazione della dichiarazione agevola le attività dell'amministrazione finanziaria, che dovrà invece ricorrere ad altri e più impegnativi strumenti nei confronti di quei contribuenti che, non assumendo tale atteggiamento collaborativo, presumibilmente sono orientati a sottrarsi totalmente al versamento delle imposte dovute. In caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, infatti, l'Agenzia delle entrate può anche procedere, ai sensi dell'art. 41 del d.P.R. n. 600 del 1973, all'accertamento d'ufficio, di carattere induttivo, che consente di determinare il reddito complessivo del contribuente «sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui al terzo comma dell'art. 38 e di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze della dichiarazione, se presentata, e dalle eventuali scritture contabili del contribuente ancorché regolarmente tenute».

Ma resta fermo che questa attività di accertamento implica, come correttamente rilevato dall'Avvocatura generale dello Stato, un impegno ben superiore, in termini di risorse umane, rispetto a quello normalmente richiesto per la effettuazione degli altri controlli, e in particolare di quelli automatizzati e formali.

Di qui l'esigenza, per il buon funzionamento del sistema tributario, che l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi sia presidiata da una sanzione con un forte effetto deterrente».

Tanto chiarito, ha però riscontrato il difetto di proporzionalità della suddetta sanzione, infatti «il problema della ragionevolezza e proporzionalità della sanzione in questione, sollevato dal rimettente, non può ritenersi *sic et simpliciter* superato.

Emblematica, al riguardo, è la fattispecie del giudizio *a quo*, dove si è in presenza di un contribuente che si ha omesso di presentare la dichiarazione dei redditi relativa al regime fiscale del consolidato, ma, da un lato, ha tempestivamente presentato la propria dichiarazione, in tal modo esponendosi inequivocabilmente ai controlli dell'Agenzia delle entrate, e, dall'altro, ha comunque interamente versato, sebbene in ritardo, ma prima di aver ricevuto qualsivoglia avviso di accertamento, le imposte dovute.

La circostanza che, nonostante il comportamento tenuto, tale contribuente, per effetto dell'applicazione del minimo edittale, debba versare una cifra maggiore dell'imposta già versata – il centoventi per cento dell'imposta dovuta: nel caso di specie, quindi, oltre un milione di euro – evidenzia, più in generale, che nella fattispecie sanzionatoria censurata può venir meno, in determinate situazioni, un rapporto di congruità tra il concreto disvalore dei fatti e la misura della sanzione.

La soluzione auspicata dal rimettente non può, tuttavia, essere accolta, in

quanto depotenzierebbe gravemente l'effetto deterrente che deve presidiare, per quanto prima detto, la corretta presentazione della dichiarazione dei redditi. Infatti, tale soluzione porterebbe, addirittura, al risultato estremo che nessuna sanzione sarebbe irrogata ogni qualvolta il contribuente, pur avendo ommesso di presentare la dichiarazione, abbia comunque effettuato, anche dopo anni dalla scadenza dei termini stabiliti, l'integrale pagamento delle imposte dovute.

È invece possibile una lettura sistematica della norma censurata in correlazione con un'interpretazione conforme a Costituzione dell'art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997. Tale soluzione, senza minare in radice l'effetto deterrente, è in grado di ricondurre entro i limiti della proporzionalità e della ragionevolezza la sanzione prevista dalla norma censurata in riferimento a situazioni come quella del giudizio *a quo*.

Secondo la sentenza, quindi, l'art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997, prevedendo la possibilità di ridurre le sanzioni fino a dimezzarle, si pone come «una opportuna valvola di decompressione che è atta a mitigare l'applicazione di sanzioni» che «strutturate per garantire un forte effetto deterrente al fine di evitare evasioni anche totali delle imposte, tendono a divenire draconiane quando colpiscono contribuenti che invece tale intento chiaramente non rivelano». In questi termini la pronuncia ha precisato la necessità di una interpretazione costituzionalmente orientata del suddetto art. 7, in modo che «come del resto da tempo auspicato dalla dottrina, il comma 4 non venga letto atomisticamente, ma in rapporto con il comma 1 del medesimo art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997».

Il suo perimetro di applicazione è stato quindi dilatato, considerando, tra le «circostanze» di cui al 4° co., che possono determinare la riduzione fino al dimezzamento della sanzione, quanto indicato nel 1° co. di tale articolo, e in particolare la condotta dell'agente e l'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze. Tale interpretazione, ha precisato la sentenza, che «fornisce maggiore chiarezza ai criteri di determinazione delle sanzioni in esso stabiliti», va «applicata al sistema delle sanzioni tributarie» e ciò può avvenire già da parte della Agenzia delle entrate o in sede contenziosa, anche a prescindere da una formale istanza di parte.

La proporzionalità delle sanzioni tributarie, anche sulla scia di questa sentenza, ha peraltro avuto un importante seguito nella delega per la riforma fiscale, con il d.lgs. n. 87 del 14 giugno 2024, recante la revisione del sistema sanzionatorio tributario.

8. Le sanzioni improprie e l'inutilizzabilità processuale dei documenti

L'interpretazione costituzionalmente orientata è stata lo strumento utilizzato dalla Corte costituzionale anche per ridimensionare la portata della norma, molto criticata dalla dottrina, di cui all'art. 32, 4° e 5° co., del d.P.R. n. 600 del

1973 (*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*), che prevede l'inutilizzabilità processuale degli elementi informativi non trasmessi o non consegnati dal contribuente su richiesta dell'amministrazione finanziaria. Tale meccanismo rientra tra le cosiddette "sanzioni improprie", cioè quelle che colpiscono il contribuente che non ha osservato determinate prescrizioni non solo con una sanzione formale (amministrativa o penale), ma anche con una situazione di svantaggio, che può rivestire carattere procedimentale (e/o processuale) o sostanziale.

La giurisprudenza costituzionale, salvo qualche eccezione (tra cui le sentt. n. 140 del 2022 – questa, in realtà, sugli oneri fiscali condizionanti l'accesso alla tutela giurisdizionale –, n. 338 del 2011 e n. 103 del 1967), ha ravvisato, al ricorrere di particolari requisiti, la non illegittimità costituzionale di tale tipo di sanzioni (sentt. n. 186 del 1982, n. 121 del 1982 e n. 201 del 1970; ordd. n. 246 del 1993 e n. 385 del 1989).

La sent. n. 137 del 2025 non solo ha confermato interamente la linea interpretativa già fornita dalla giurisprudenza della Corte di cassazione sui limiti di applicabilità della suddetta disposizione, ma, appunto attraverso un'interpretazione costituzionalmente orientata, ne ha ulteriormente ridotto la portata, precisando che devono essere esclusi dalla sanzione dell'inutilizzabilità nel processo «quegli elementi informativi che rivestono (ad esempio, un registro in cui figurassero anche annotazioni *contra se*) un contenuto, per così dire, misto, ovvero anche parzialmente suscettibile di produrre effetti sfavorevoli per il contribuente». Inoltre, in forza dell'evoluzione digitale e normativa che ha condotto alla creazione di nuove banche dati, come quella relativa alle fatture elettroniche, ha chiarito che non possono essere richiesti al contribuente elementi informativi che l'Amministrazione finanziaria potrebbe ottenere interrogando le stesse. Non è infatti giustificato che al contribuente vengano richiesti oneri di attivazione (con il potenziale rischio, peraltro, di eventuali errori che determinino poi l'inutilizzabilità delle prove) per fornire elementi informativi di cui l'Amministrazione finanziaria potrebbe facilmente disporre.

La sentenza, peraltro, ha valorizzato i richiami, già operati dalla giurisprudenza costituzionale, alla collaborazione nei rapporti tra l'amministrazione finanziaria e il privato, quando «siano in gioco gli obblighi di solidarietà politici, economici e sociali (art. 2 della Costituzione), tra i quali quelli in materia tributaria» (sent. n. 351 del 2000) e al fatto che «il legislatore può, nella sua discrezionalità, dettare misure atte a prevenire l'inosservanza dei doveri di lealtà e correttezza da parte del contribuente, purché non risultino superati i limiti della ragionevolezza» (ord. n. 246 del 1993). Da questo punto di vista la Corte costituzionale, in linea con la sent. n. 288 del 2019, ha valorizzato la prospettiva per cui, dato «il legame tra doveri e diritti, le ragioni del fisco possono tendere a non risultare più estranee e contrapposte a quelle del contribuente». Chiarando che l'inverarsi di questa prospettiva richiede, tuttavia, il rispetto di una duplice condizione.

Innanzitutto, sul piano legislativo, occorre che «il sistema tributario rimanga saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi bilanciamenti che la Costituzione prevede e consente, tra cui, appunto, il rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.). Sicché quando il legislatore disattende tali condizioni, si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario: in queste ipotesi si determina un'alterazione del rapporto tributario, con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale» (ancora sent. n. 288 del 2019).

Ha quindi aggiunto, in modo innovativo rispetto alle precedenti sentenze, una seconda condizione, attinente al piano delle procedure esecutive, sottolineando che «è poi necessario che l'amministrazione finanziaria modelli il proprio atteggiamento secondo i canoni di correttezza e buona fede, come richiesto, del resto, dall'art. 10, comma 2, dello statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 2000), che prefigura doveri di informazione a carico della stessa amministrazione finanziaria (artt. 5 e 6), il diritto al contraddittorio (art. 6-*bis*) e alla motivazione (art. 7) nonché la non utilizzabilità delle prove raccolte oltre i termini di legge (art. 7-*quinqüies*)» (sent. n. 137 del 2025).

Ha quindi concluso che quando «questi principi sono disattesi, anche in questo caso ci si allontana dalle ragioni di civiltà giuridica che fondano i doveri inderogabili di solidarietà e il contribuente si ritrova a subire nuovamente il peso di una condizione di soggezione».

Una volta stabiliti i nuovi confini, le suddette norme «risultano allora rivolte a spingere il contribuente a cooperare all'attività dell'amministrazione finanziaria, nell'ambito di una lealtà espressiva di una convergenza di interessi alla corretta determinazione dell'obbligazione tributaria; tutto il meccanismo normativo risulta infatti funzionale a evitare, anche con scopo deflattivo, l'istituzione di un giudizio tributario non necessario (sull'ampia discrezionalità del legislatore in materia processuale e sulla finalità di deflazionare il contenzioso tributario, si veda, da ultimo, sentenza n. 36 del 2025)».

La sent. 137 del 2025 si conclude quindi ribadendo che è «così interpretata che la norma censurata ritrova una sua vocazione compatibile con il disegno costituzionale, essendo funzionale a favorire un dialogo anticipato, pre-contenzioso, fra le parti e quella reciproca correttezza di rapporti tra pubblica autorità e contribuenti che è “presupposto di ogni civile convivenza” (sentenza n. 351 del 2000)».

Del resto, così ridimensionata e intesa, la norma censurata è idonea a inserirsi nel più ampio contesto dell'evoluzione dei rapporti tra “autorità” e “consenso” e del tentativo di un graduale abbandono, da parte del legislatore tributario italiano, della risalente visione autoritaria del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente a favore di una progressiva partecipazione di quest'ultimo al procedimento.

A partire dalla fine degli anni Novanta, infatti, questa evoluzione ha sancito

un progressivo passaggio a un approccio fondato sulla collaborazione. Tale approccio si basa sul presupposto che le relazioni improntate sulla fiducia e sulla collaborazione reciproca siano, in molti casi, più efficaci del ricorso a strumenti autoritari e repressivi.

Nel solco di questa evoluzione si è collocato, ad esempio, il regime di adempimento collaborativo introdotto in Italia con gli articoli da 3 a 7 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 (Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23), che ha sviluppato meccanismi di *compliance* fiscale basati proprio sul dialogo anticipato fra fisco e contribuente volti a ridurre, anche attraverso l'individuazione dei profili di maggior rischio fiscale, l'attività di accertamento successiva alla presentazione della dichiarazione.

Si tratta di una prospettiva che è stata rafforzata dalla recente riforma tributaria, che, con il decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221 (Disposizioni in materia di adempimento collaborativo), ha apportato importanti modifiche al d.lgs. n. 128 del 2015, tra l'altro, ampliando la platea di contribuenti destinatari dell'istituto, implementando il regime premiale loro riservato, introducendo la certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale da parte di professionisti indipendenti qualificati, fermi restando i poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria» (sent. n. 137 del 2025). Si tratta dunque di una nuova chiave di lettura anche di norme, come quella censurata, di origini risalenti, che trovano rinnovata collocazione nel contesto della riforma fiscale e dei principi cui essa si ispira.

9. Una nuova sistematizzazione delle agevolazioni tributarie

Alcune recenti sentenze della Corte costituzionale hanno voluto inquadrare le agevolazioni tributarie nel sistema costituzionale, pur nella consapevolezza che, «in questo ambito i sistemi fiscali, condizionati dall'alto tasso di dinamismo delle politiche finanziarie, difficilmente tendono a svilupparsi come costruzioni concettualmente ordinate», dando invece vita a giardini selvatici, dove emergono «figure spesso caratterizzate da eterogeneità in termini definitivi e da una notevole approssimazione del linguaggio normativo». Il sistema delle *tax expenditures*, infatti, spesso si è sviluppato in modo disordinato, in reazione a contingenti motivi politici, se non clientelari.

La Corte ha quindi elaborato una nuova sistematica, in un terreno difficile dove la giurisprudenza si era mossa in modo piuttosto erratico, senza chiari punti di riferimento. In particolare, pur nella consapevolezza che «le interconnessioni rimangono sempre possibili», la sent. n. 120 del 2020, ha introdotto, per la prima volta, la distinzione tra agevolazioni fiscali proprie e improprie.

Sono agevolazioni improprie quelle in cui è «ravvisabile la prevalenza di un carattere strutturale, dal momento che la sottrazione all'imposizione (o la sua

riduzione) è resa necessaria dall'applicazione coerente e sistematica del presupposto del tributo (ad esempio per evitare doppie imposizioni) o dalla ricognizione dei soggetti passivi oppure dal rilievo di una minore o assente capacità contributiva (che il legislatore può riscontrare in relazione ad alcune circostanze di fatto o alla particolare fisionomia del tributo). In siffatte ipotesi, si è in presenza di agevolazioni previste per finalità intrinseche al prelievo».

Sono agevolazioni proprie, invece, quelle che «presuppongono l'esistenza di una capacità contributiva coerente con la struttura del tributo, ma, in deroga (già, in tal senso, sentenza n. 159 del 1985) al *dictum de omni* di cui all'art. 53, primo comma, Cost., prevedono, per motivi extrafiscali, forme di esenzione, di tassazione sostitutiva più favorevole o altre misure comunque dirette a rendere meno gravoso o non incidente il carico tributario in relazione a determinate fattispecie».

Fatta questa precisazione, la sentenza ha poi chiarito che all'interno delle agevolazioni tributarie proprie è «possibile distinguere tra quelle in cui la finalità extrafiscale perseguita dal legislatore appare riconducibile all'attuazione di altri principi costituzionali (quali, a titolo esemplificativo, la tutela della famiglia, del diritto alla salute o lo sviluppo della previdenza) e quelle per le quali, invece, questa prospettiva teleologica non è individuabile».

Ha quindi concluso che, se questo ultimo tipo di agevolazioni (ovvero quelle non riconducibili all'attuazione di un principio costituzionale) non sono di per sé incostituzionali, sussiste però una sorta di presunzione di incostituzionalità, in particolare «quando la finalità extrafiscale non sia in alcun modo riconducibile a motivi attinenti al bene comune e assuma piuttosto il tratto di un mero privilegio».

Più recentemente ha ribadito e sviluppato queste considerazioni nella sent. n. 182 del 2024, dove si afferma che l'evoluzione della coscienza sociale e la grave crisi della finanza pubblica «rendono sempre meno sopportabili i “trattamenti di favore” che tendono a qualificarsi come privilegi».

Per questo motivo, si afferma, la Corte costituzionale, «non può esimersi da un sindacato particolarmente stringente su tutte quelle norme che, poste alla sua attenzione, si dimostrano, anche fuori dall'ambito strettamente fiscale, senza alcuna prospettiva teleologica riconducibile all'attuazione di altri principi costituzionali» (quali, a titolo esemplificativo, la tutela della famiglia, del diritto alla salute o lo sviluppo della previdenza) «o al bene comune, creando arbitrari privilegi che non aiutano la coesione sociale».

È, peraltro, interessante notare che nella più recente giurisprudenza costituzionale, la Corte si sta sempre più ponendo come guardiana dell'allocazione delle risorse, come del resto testimonia anche l'elaborazione della nozione di «spesa costituzionalmente necessaria» in riferimento a quella per la sanità (sentt. n. 169 del 2017 e n. 195 del 2024, dove ha affermato che, in un contesto di risorse scarse, «per fare fronte a esigenze di contenimento della spesa pubblica dettate anche da vincoli euro unitari, devono essere prioritariamente ridotte le

altre spese indistinte, rispetto a quella che si connota come funzionale a garantire il “fondamentale” diritto alla salute di cui all’art. 32 Cost., che chiama in causa imprescindibili esigenze di tutela anche delle fasce più deboli della popolazione, non in grado di accedere alla spesa sostenuta direttamente dal cittadino, cosiddetta out of pocket»).

Da questo punto di vista, una clamorosa incompiuta nella storia della giurisprudenza costituzionale deriva, invece, dalla celebre sent. n. 179 del 1976, con cui venne dichiarata l’illegittimità del cumulo dei redditi tra coniugi e nella quale la Corte esprimeva l’auspicio che, in un sistema ordinato sulla tassazione separata dei rispettivi redditi complessivi, potesse essere data ai coniugi la facoltà di optare per un differente sistema di tassazione, che agevolasse la formazione e lo sviluppo della famiglia ⁴¹. In una sentenza di poco successiva, la Corte ribadiva il seguente monito: «[l]’esigenza di tutelare il *favor familiae* di cui all’art. 31 Cost. può venire appagata sia con l’oculata scelta di un sistema alternativo alla tassazione separata dei coniugi, sia anche all’interno di quest’ultimo sistema, ristrutturando e potenziando gli oneri deducibili e le detrazioni soggettive, per meglio adeguarli all’esigenza medesima» (C. cost., sent. n. 76 del 1983).

Nulla di questo ha però mai visto la luce, in tutti i decenni trascorsi da quelle pronunce. Il sistema italiano delle detrazioni per i figli, di conseguenza, è rimasto gravemente inadeguato, nonostante il processo di denatalità che affligge il nostro Paese, e ben lontano dal modello prefigurato dalla Corte costituzionale tedesca, che fin dalla sent. n. 82 del 29 maggio 1990 ⁴², affermando il principio della non assoggettabilità a imposizione del reddito minimo necessario al contribuente e alla sua famiglia per il fabbisogno vitale (cd. *Familienexistenzminimum*), ha chiarito: «[l]o Stato che riconosce la dignità dell’uomo come massimo valore giuridico ... e tutela il matrimonio e la famiglia non può porre sullo stesso piano i figli e la soddisfazione di altre esigenze private». Al legislatore fiscale, di conseguenza, è stato precluso «attingere ai mezzi economici indispensabili al mantenimento dei figli nello stesso modo con cui attinge ai mezzi utilizzati per la soddisfazione di esigenze voluttuarie» e quindi «deve rispettare la decisione dei genitori a favore dell’avere dei figli e non può obiettare loro l’evitabilità dei figli allo stesso modo con cui obietterebbe l’evitabilità di altri costi per la conduzione della vita».

Si è così enucleato il principio che la ricchezza pertinente ai minimi vitali della famiglia costituisce reddito non disponibile per l’imposizione fiscale (*indisponibles Einkommen*) e per la concreta quantificazione si sono individuate, come termine di paragone, le prestazioni assistenziali rese per legge dal sistema

(⁴¹) M. LOGOZZO, *Famiglie e imposizione fiscale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 3, pp. 629 e segg.

(⁴²) L’estratto della sentenza è in *Foro it.*, 1999, 4, pp. 255 e segg.

del *Bundessozialhilfe* a copertura delle spese per i figli ⁴³. L'avarizia verso la famiglia del sistema fiscale italiano è stata però stigmatizzata nella sent. n. 209 del 2022 ⁴⁴, pronunciata a seguito di un'autoremissione da parte della Corte stessa.

Nella sentenza, si legge, infatti: «[v]a premesso che, come hanno rilevato numerosi studi dottrinali, il sistema fiscale italiano si dimostra avaro nel sostegno alle famiglie. E ciò nonostante la generosità con cui la Costituzione italiana ne riconosce il valore, come leva in grado di accompagnare lo sviluppo sociale, economico e civile, dedicando ben tre disposizioni a tutela della famiglia, con un'attenzione che raramente si ritrova in altri ordinamenti».

La pronuncia ha dichiarato costituzionalmente illegittima la norma dell'IMU che esclude dalla possibilità del beneficio dell'esenzione dalla prima casa (agevolazione che viene qualificata come propria dalla sentenza) il coniuge che risiede e dimora abitualmente in un immobile diverso da quello del nucleo familiare.

«In un contesto come quello attuale», ha precisato la pronuncia, «caratterizzato dall'aumento della mobilità nel mercato del lavoro, dallo sviluppo dei sistemi di trasporto e tecnologici, dall'evoluzione dei costumi, è sempre meno rara l'ipotesi che persone unite in matrimonio o unione civile concordino di vivere in luoghi diversi, ricongiungendosi periodicamente, ad esempio nel fine settimana, rimanendo nell'ambito di una comunione materiale e spirituale». E poi ha chiarito: «[i]n tal caso, ai fini del riconoscimento dell'esenzione dell'abitazione principale, non ritenere sufficiente la residenza e – si noti bene – la dimora abituale in un determinato immobile (cioè un dato facilmente accertabile, come si preciserà di seguito, attraverso i dovuti controlli) determina una evidente discriminazione rispetto a chi, in quanto singolo o convivente di fatto, si vede riconosciuto il suddetto beneficio al semplice sussistere del doppio contestuale requisito della residenza e della dimora abituale nell'immobile di cui sia possessore. Non vi è ragionevole motivo per discriminare tali situazioni».

La sent. n. 120 del 2020, invece, nel rispondere negativamente a una questione avente a oggetto una richiesta di parificazione verso l'alto, ha colto l'occasione per ripercorrere l'originale *ratio* della disciplina fiscale sul passaggio generazionale dell'azienda ed evidenziare alcune eccedenze valoriali che da essa discendono rispetto ad alcuni parametri costituzionali. La Corte compie un'analisi puntuale dell'agevolazione, qualificata come propria, per escludere la sua riconducibilità all'art. 41 della Costituzione.

Chiarisce, da un lato, che «spesso le agevolazioni fiscali costituiscono un

(⁴³) Cfr., *amplius*, L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale, diritti costituzionali*, Milano 1996, pp. 412 e segg.

(⁴⁴) Le motivazioni della sentenza sono state coerentemente estese anche al previgente regime impositivo dell'ICI per omogeneità di *rationes* al fondo della disciplina (sent. n. 112 del 2025).

tipico ed efficace strumento di politica economica finalizzato a incentivare, orientare o rilanciare il sistema produttivo: esse, pertanto, ben possono risultare riconducibili, in varie forme e modi, proprio all'ambito dell'art. 41 Cost.».

Dall'altro, tuttavia, argomenta come l'agevolazione in esame, «non è destinata direttamente all'impresa ma ad agevolarne la continuità a favore dei discendenti nel momento del passaggio generazionale» e «viene accordata prescindendo da qualsiasi considerazione delle dimensioni dell'impresa, di particolari congiunture economiche sfavorevoli o di indici dai quali sia desumibile la difficoltà dei successori nel corrispondere l'imposta e si inserisce in un sistema impositivo, come quello attualmente vigente in Italia, caratterizzato (quanto ai discendenti e al coniuge che qui rilevano) da un'aliquota pari al 4 per cento e da franchigie consistenti».

Conclude quindi affermando che «risulta in concreto eccessivo che anche trasferimenti di grandi aziende, di rami di esse o di quote di società, che possono valere centinaia di milioni o addirittura diversi miliardi di euro, vengano interamente esentati dall'imposta, anche quando i beneficiari sarebbero pienamente in grado di assolvere l'onere fiscale.

Ciò rende l'esenzione in discorso, per come strutturata, in parte disallineata rispetto alla finalità, in sé certamente meritevole di tutela, di garantire la sopravvivenza dell'impresa e quindi di evitare la dissipazione dell'universo dei valori sociali ad essa indubbiamente riferibili, che derivano dalla sua capacità, in varie forme e modi, di promuovere l'utilità sociale».

Ricorda, da ultimo, «che, con sentenza del 17 dicembre 2014, il Tribunale costituzionale tedesco, investito della questione su rinvio della Corte federale delle finanze, ha dichiarato incompatibile con il principio di eguaglianza – assegnando un congruo termine al legislatore per intervenire – l'agevolazione fiscale (analoga a quella oggetto dell'odierno scrutinio, ma meno ampia, più rigorosa con riferimento alla conservazione dei posti di lavoro e soprattutto inserita in un contesto in cui l'imposizione è nettamente più elevata) prevista dalla normativa tedesca in tema di imposte sulle successioni e sulle donazioni in occasione del passaggio del patrimonio aziendale per successione *mortis causa*, ritenendola sproporzionata nella parte in cui, estendendosi oltre l'ambito delle piccole e medie imprese, prescinde da ogni verifica delle effettive esigenze delle imprese agevolate».

In conclusione sul punto si può osservare che dalla più recente giurisprudenza emerge una nuova considerazione del tema delle agevolazioni tributarie all'interno del nostro sistema costituzionale, in cui il tributo trova giustificazione nel concorso alla spesa pubblica in ragione della capacità contributiva.

10. I tributi in contrasto con l'ordinamento comunitario

Il primo rinvio pregiudiziale, di carattere interpretativo, alla Corte di

Giustizia la Corte costituzionale lo ha effettuato a partire da una norma tributaria della Regione Sardegna, con l'ord. n. 103 del 2008, riguardante l'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili, che colpiva le sole imprese che avevano domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione. Con la sent. n. 216 del 2010, a seguito della pronuncia della Corte di Giustizia, la Corte ha poi dichiarato incostituzionale la norma regionale. In tempi più recenti è avvenuto un secondo rinvio pregiudiziale in materia tributaria: quello, di tipo interpretativo, effettuato dalla Corte costituzionale, con l'ord. n. 21 del 2025, sul secondo contributo di solidarietà, introdotto dalla n. 197 del 2022 come una misura equivalente a quella prevista dal Regolamento europeo (UE) 2022/1854 del Consiglio, del 6 ottobre 2022.

Riservata al merito la valutazione della legittimità costituzionale delle disposizioni censurate in relazione ai parametri "interni" di cui agli artt. 3 e 53 Cost., la Corte ha ritenuto necessario interrogare la Corte di Giustizia sulla compatibilità con il diritto dell'Unione dell'estensione della platea dei soggetti passivi del contributo, da valutarsi anche alla luce della natura eccezionale del potere esercitato, della generale competenza degli Stati membri in materia di imposizione fiscale diretta, delle finalità perseguite dal regolamento, nonché dei margini di attuazione da esso lasciati agli stessi Stati membri e delle peculiarità del contesto energetico nazionale.

La sent. n. 43 del 2025 ha invece superato il tema dei limiti all'efficacia diretta delle direttive europee e dichiarato, per contrasto con il diritto dell'Unione Europea, l'incostituzionalità di un'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica, abrogata nel 2012. Nella pronuncia la Corte ha anche valutato l'effetto prodotto dalla sentenza della Corte di giustizia dell'11 aprile 2024, causa C-316/22, *Gabel industria tessile spa e Canavesi spa*, che pur «mantenendo fermo che il giudice interno non può disapplicare, nell'ambito di una controversia tra privati, la norma nazionale che è in contrasto con la direttiva», ha riconosciuto che «il cliente del servizio di fornitura di energia elettrica deve potere esercitare un'azione diretta nei confronti dello Stato anche nel caso di impossibilità giuridica di agire contro il fornitore. Ciò in conseguenza del fatto che il giudice civile, constatata la preclusione della strada della non applicazione, dovrebbe sempre rigettare la domanda di ripetizione di indebito proposta dal cliente nei confronti del fornitore e basata sulla contrarietà dell'imposta alla direttiva».

Dalla sentenza della Corte di Giustizia è conseguita, infatti, la possibilità di esercitare direttamente l'azione di ripetizione di indebito da parte del cliente nei confronti dello Stato. Tuttavia, la soluzione non poteva ritenersi del tutto soddisfacente dato il probabile esaurimento dei termini da parte dei clienti che, anni prima, avevano intentato azione contro i fornitori, scontrandosi però con

la mancanza di effetto orizzontale delle direttive e con la farraginosità del meccanismo dell'art. 14, 4° co., del d.lgs. n. 504 del 26 ottobre 1995 ⁴⁵.

La sentenza della Corte costituzionale, intervenendo quindi in modo virtuosamente complementare alla Corte di Giustizia, ha dichiarato l'incostituzionalità della suddetta addizionale, in quanto non rispettava il requisito della finalità specifica richiesto dal diritto dell'Unione Europea, poiché la norma istitutiva ne prevedeva solo una generica destinazione del gettito «in favore delle province». Ha precisato che «tale conclusione trova pieno conforto nella giurisprudenza di legittimità, che, nel ritenere non applicabile il suddetto art. 6 per contrasto con le menzionate direttive, ha precisato che la citata finalità non è “in grado di essere distinta dalla generica finalità di bilancio” (Cass., n. 27101 del 2019, confermata, da ultimo, da Corte di cassazione, sezione tributaria, ordinanza 11 settembre 2024, n. 24373)».

L'effetto importante della dichiarazione di incostituzionalità è stato quello di consentire ai clienti dei fornitori di esercitare l'azione di ripetizione dell'indebito direttamente nei confronti di questi ultimi (che potranno, a loro volta, rivalersi nei confronti dello Stato), dato l'effetto *ex tunc*, e quindi all'interno dei giudizi pendenti, senza dover intraprendere una nuova azione verso lo Stato, per la quale, come detto, con tutta probabilità, non c'erano più i termini.

11. I tributi regionali

«L'evoluzione che si è verificata nel sistema di finanza locale negli ultimi anni ha delineato un assetto che, per stratificazioni successive e per complicazioni interattive, ha profondamente alterato i principi del federalismo fiscale. L'esito della crisi finanziaria, infatti, non è stato, in Italia, semplicemente un processo di ricentralizzazione di funzioni o di risorse, che poteva anche trovare una qualche giustificazione in ragione dell'emergenza, ma una profonda e ingiustificata alterazione dei principi fondamentali che da sempre ed ovunque riguardano l'autonomia fiscale degli enti territoriali. In Italia negli ultimi anni e quindi nell'assetto attuale, si è quindi determinato un quadro di finanza locale insostenibile, fonte di inaudite complicazioni e di gravissime alterazioni dei presupposti che permettono l'ordinato sviluppo del sistema fiscale e delle stesse autonomie locali» ⁴⁶.

(⁴⁵) Questo prevede che «[q]ualora, al termine di un procedimento giurisdizionale, il soggetto obbligato al pagamento dell'accisa sia condannato alla restituzione a terzi di somme indebitamente percepite a titolo di rivalsa dell'accisa, il rimborso è richiesto dal predetto soggetto obbligato, a pena di decadenza, entro novanta giorni dal passaggio in giudicato della sentenza che impone la restituzione delle somme».

(⁴⁶) L. ANTONINI, *Un requiem per il federalismo fiscale*, in *Federalismi*, 2016, pp. 2 e segg. Cfr., sul tema, più in generale, L. ANTONINI, *Il cosiddetto federalismo fiscale. Un giudizio d'insieme su una riforma complessa*, in *Le Regioni*, 2014, pp. 15 e segg.; F. GALLO, *I principi del federalismo*

Così iniziava un mio editoriale sulla rivista *Federalismi* nell'anno 2016. Oggi, a distanza di dieci anni, non è cambiato molto, rispetto all'assetto che si era allora consolidato. Nelle sentenze della Consulta che si occupano di finanza territoriale, del resto, suona spesso come un *refrain* la denuncia della «perdurante inattuazione della legge n. 42 del 2009» (*ex plurimis*, sent. n. 122 del 2019). La Corte costituzionale, da questo punto di vista, ha potuto fare poco, dal momento che la sua funzione si caratterizza come il legislatore negativo di kelseniana memoria.

Merita però di essere ricordata la sent. n. 188 del 2016, che si è mostrata capace di scendere nell'esame puntuale delle partite finanziarie da ripartire, a titolo di compartecipazioni, alla Regione Friuli-Venezia Giulia, disponendo un'apposita istruttoria sulle relative quantificazioni. Importanti sono anche stati i chiarimenti che la giurisprudenza costituzionale ha saputo fornire sulla tassonomia dei tributi regionali.

In particolare, nella sent. n. 122 del 2019, si distinguono: «a) i tributi propri autonomi (o “propri in senso stretto”) “ceduti”, ovvero quelli che il comma 1 prevede possano essere istituiti e interamente disciplinati (o anche soppressi) con legge regionale; b) la tassa automobilistica, la cui disciplina, dal comma 2, è demandata alle Regioni “entro i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale”; c) i tributi qualificati, dal comma 3, come “propri derivati”».

Si precisa quindi la natura della tassa automobilistica: «In questa sistematica il legislatore ha attribuito alla tassa automobilistica una valenza differenziata, sia rispetto ai tributi propri autonomi (siano essi “originari” o, nei termini di cui sopra, “ceduti”), sia rispetto ai tributi propri derivati, configurandola come un tributo proprio derivato particolare, parzialmente “ceduto”, in quanto alle Regioni è riconosciuto un più ampio margine di autonoma disciplina, limitato dal vincolo, unidirezionale, di non superare il limite massimo di manovrabilità stabilito dalla legge statale.

In tal modo, la tassa automobilistica, di cui all'art. 8, 2° co., del d.lgs. n. 68 del 2011, si configura come un *tertium genus*, rispetto al quale le Regioni possono sviluppare una propria politica fiscale che, senza alterarne i presupposti strutturali (in quanto la tassa automobilistica continua a partecipare della natura dei tributi propri derivati) e senza superare i limiti massimi di manovra-

fiscale, in *Diritto prat. Trib.*, 2012, 1, pp. 3 e segg.; Id., *Federalismo fiscale*, in *Enciclopedia giuridica*, Istituto della Enciclopedia Italiana, 25° vol., Roma 1996; F. PUTZOLU, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali, profili giuridici del federalismo fiscale*, Padova 1996; *Teoria e fatti del federalismo fiscale*, a cura di D. FAUSTO, F. PICA, Bologna, 2000; P. GIARDA, *Federalismo fiscale*, in *Enciclopedia del Novecento*, Supplemento III, Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma 2004, pp. 477-86; A. MAJOCCHI, G. MURARO, *Verso l'attuazione del federalismo fiscale*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, 3; L. TOSI, *La fiscalità locale nel disegno di legge sul federalismo*, in *Fed. fisc.*, 2008, 39; E. DE MITA, *Le basi costituzionali del federalismo fiscale*, Milano 2009; G. MARONGIU, *Difficoltà attuative per la realizzazione del federalismo fiscale*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 1824.

bilità definiti dalla legge statale, possa rispondere a specifiche esigenze di differenziazione»⁴⁷.

Nella sent. n. 274 del 2020 si precisano poi gli spazi di manovrabilità in ciascuna di queste tipologie. «Secondo la giurisprudenza di questa Corte, infatti, manovre fiscali regionali possono essere realizzate sia con riguardo ai tributi propri derivati – ma solo nelle ipotesi previste dalla legge statale (*ex plurimis*, sent. n. 121 del 2013) –; sia con riguardo ai tributi propri derivati parzialmente “ceduti” – in questo caso con un più ampio margine di autonoma disciplina, limitato dal vincolo, unidirezionale, di non superare il limite massimo di manovrabilità stabilito dalla legge statale” (sent. n. 122 del 2019) –; sia, a maggior ragione, con riguardo ai tributi propri autonomi, la cui istituzione avviene con legge regionale».

Di rilievo è anche l'evoluzione della giurisprudenza costituzionale in riferimento alla potestà legislativa regionale sui tributi ambientali. Dopo un primo approccio che, con un *obiter dictum*, tendeva a escluderne la possibilità⁴⁸, nella sent. n. 82 del 2021, al contrario, il tema è stato affrontato *ex professo* e si è precisato che «all'autonomia impositiva delle Regioni [...] non sono precluse né la possibilità di intervenire negli spazi di manovra ad esse consentiti dai tributi erariali ambientali, né quella di istituire, nel rispetto dei principi di coordinamento, tributi propri autonomi in relazione a fenomeni in cui l'effetto inquinante è prevalentemente limitato al proprio territorio (produzione di rifiuti, impatti da flussi turistici, emissioni degli impianti di riscaldamento, eccetera).

Si tratta di una prospettiva che – radicata nella doverosità, sul piano costituzionale, di una diffusa tutela dell'ambiente quale bene comune – è stata consapevolmente accolta dal legislatore ordinario: l'art. 8 del d.lgs. n. 68 del 2011, ad esempio, ha inserito un tributo ambientale in senso stretto (l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili civili) tra quelli ceduti alle Regioni e ha poi configurato come parzialmente ceduto un tributo ambientale solo in senso funzionale quale è la tassa automobilistica. L'art. 2, comma 2, lettera q), numero 1), della l. n. 42 del 2009, ha inoltre previsto, in via generale e residuale, che la

(47) Cfr. G. RIVOCCHI, *Una convincente pronuncia sulla manovrabilità (al ribasso) della tassa automobilistica regionale*, in *Le Regioni*, 3, 2019, pp. 880-99; S.M. RONCO, *Tassa automobilistica ed autonomia finanziaria: quali nuovi spazi per la discrezionalità del legislatore regionale?*, in *Osservatorio AIC*, 5, 2019.

(48) Nella sent. n. 50 del 2017 la Corte aveva, infatti, lasciato intendere che «la riserva di legge statale di cui all'art. 117, secondo comma, lettera s), Cost., deve essere applicata nell'accezione che consenta di preservare il bene giuridico “ambiente” dai possibili effetti distorsivi derivanti da vincoli imposti in modo differenziato in ciascuna Regione», sicché «una disciplina unitaria rimessa in via esclusiva allo Stato è all'evidenza diretta allo scopo di prefigurare un quadro regolativo uniforme degli incentivi e disincentivi inevitabilmente collegati alla imposizione fiscale, tenuto conto dell'influenza dispiegata dal tributo (i cosiddetti “effetti allocativi”) sulle scelte economiche di investimento e finanziamento delle imprese operanti nel settore dei rifiuti e della loro attitudine a ripercuotersi, per l'oggetto stesso dell'attività esercitata da tali imprese, sugli equilibri ambientali».

legge regionale possa istituire tributi propri autonomi con riguardo ai presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato; tra questi, come è ormai tipico di altri ordinamenti regionali europei, possono appunto rientrare anche quelli funzionali alla tutela (tassandone il consumo) dei beni comuni di carattere ambientale».

Da ultimo, va evidenziata, nella più recente giurisprudenza costituzionale, una certa insofferenza rispetto ai ricchi regimi finanziari delle Regioni e Province ad autonomia speciale.

In particolare, nella sent. n. 27 del 2024 viene precisato, a fronte del ricorso della Regione autonoma Valle d'Aosta/Vallée d'Aoste contro le disposizioni della legge di bilancio per il 2023 che non assegnano alla Regione il gettito del contributo statale di solidarietà temporaneo percepito nel suo territorio, che l'estensione del quadro normativo relativo al finanziamento della Regione, «al di là di quanto letteralmente previsto nella relativa normativa, comporterebbe anche la rottura della giustificazione dello stesso rispetto alle funzioni attribuite alla Regione, in quanto il primo verrebbe ad essere incrementato nonostante rimangano immutate le seconde».

Secondo la sentenza, è vero che la Regione dispone di una provvista finanziaria che «è anche diretta a compensare gli svantaggi strutturali propri del territorio montano, nonché a finanziare funzioni ulteriori rispetto a quelle assegnate alle Regioni ordinarie, come ad esempio la gestione e la retribuzione del personale scolastico». Tuttavia, sul gettito del contributo di solidarietà la stessa Regione non può «vantare alcuna pretesa, sia perché esso è diverso dall'IRES, sia perché, in ogni caso, il gettito di quest'ultima imposta, nella misura in cui è spettante alla Regione, non è stato inciso dalla istituzione del contributo di solidarietà». Deve quindi essere «certamente esclusa la possibilità di un'interpretazione estensiva o analogica, come implicitamente vorrebbe il ricorso regionale», delle disposizioni che compongono il sistema di finanziamento della Regione. Ciò «anche al fine di evitare una tensione nel rapporto tra principio unitario e principio autonomistico (art. 5 Cost.), che potrebbe mettere in crisi le istanze di solidarietà e di eguaglianza del disegno costituzionale, tralasciando le esigenze di perequazione in favore delle aree più svantaggiate del Paese».

12. Il contenzioso tributario e l'accertamento

È nel periodo fra gli anni Sessanta e Novanta del Novecento che la giurisprudenza costituzionale, con riferimento al contenzioso, ha chiarito i punti fermi della magistratura tributaria, dell'accesso alla tutela giurisdizionale e della disciplina del processo, nelle loro varie sfaccettature. Si tratta di vicende note, sulle quali non è necessario ritornare, se non per segnalare qualche più recente pronuncia, alcune delle quali hanno peraltro riguardato la disciplina del con-

tenzioso appena riformata prima dalla l. n. 130 del 2022 e subito dopo in ragione dell'attuazione della l. delega n. 111 del 2023 ⁴⁹.

Nella sent. n. 190 del 2023 la Corte è intervenuta, anche in questo caso con una inammissibilità di sistema, sulla spinosa questione dell'impugnazione diretta della cartella conosciuta tramite la consultazione dell'estratto di ruolo e ha precisato che, consentendo di impugnare direttamente la cartella, che si assume invalidamente notificata (di cui si sia venuti a conoscenza tramite la consultazione dell'estratto di ruolo), solo per alcune fattispecie attinenti a rapporti con la pubblica amministrazione, il legislatore, pur nell'intenzione di limitare una grave proliferazione di ricorsi spesso strumentali, ha però inciso sull'ampiezza della tutela giurisdizionale.

La Corte ha ritenuto inammissibili le questioni sollevate sull'art. 12, co. 4-bis, del d.P.R. n. 602 del 1973, come modificato dall'art. 3-bis del d.l. n. 146 del 2021. La sentenza ha precisato che «il rimedio al *vulnus* riscontrato richiede», almeno in prima battuta, «un intervento normativo di sistema, implicante scelte di fondo tra opzioni tutte rientranti nella discrezionalità del legislatore». Tale risultato può, infatti, essere ottenuto intervenendo in più direzioni, peraltro non alternative: da un lato, «estendendo, con i criteri ritenuti opportuni, la possibilità di una tutela “anticipata”» a determinate fattispecie ulteriori e analoghe a quelle previste dalla norma censurata, dall'altro, «agendo in radice, ovvero sulle patologie che ancora permangono nel sistema italiano della riscossione». Queste – ha precisato la sentenza – «attengono sia al passato, dove, anche per cause storiche, si è accumulata una consistente massa di crediti ormai evidentemente prescritti, sia al futuro perché il sistema dovrà essere strutturato in modo che tale fenomeno non si ripeta, evitando, in particolare, il danno di gravi falle nell'adempimento del dovere tributario». In particolare, con riguardo all'indefettibile esigenza di superare «la grave vulnerabilità ed inefficienza, anche con riferimento al sistema delle notifiche, che ancora affligge il sistema italiano della riscossione», la sentenza ha formulato «il pressante auspicio che il Governo dia efficace attuazione ai principi e criteri direttivi per la revisione del sistema nazionale della riscossione contenuti nella delega conferitagli dall'art. 18 della legge 9 agosto 2023, n. 111 (Delega al Governo per la riforma fiscale)».

Il seguito normativo non è mancato e grazie al d.lgs n. 110 del 2024 è diventato possibile impugnare il ruolo e la cartella di pagamento, che si assume invalidamente notificata, anche nei casi delle crisi d'impresa, delle operazioni di finanziamento e delle cessioni d'azienda. Con la sent. n. 204 del 2024 la Corte ha dichiarato inammissibili diverse questioni sollevate dai giudici remittenti mettendo in discussione l'accentuato rapporto di dipendenza dei giudici tributari dal Ministero dell'economia e delle finanze, ritenendo che l'inquadramento

(⁴⁹) Cfr. l'ampio lavoro, anche comparatistico, AA.VV., *Filtri e accertamento del fatto nel processo tributario: Studi di diritto comparato ed europeo*, a cura di G. RAGUCCI, Torino 2025.

dell'organizzazione giudiziaria tributaria si ponga in conflitto con i principi di autonomia e indipendenza.

La sentenza, in ogni caso, ha precisato che «[l]a modifica della disciplina della giustizia tributaria realizzata con la l. n. 130 del 2022 – che si colloca nell'ambito degli interventi previsti nel PNRR per superare le criticità del “sistema Paese” – vuole rappresentare una risposta organica e di sistema per risolvere molte delle problematiche insite nel precedente assetto ordinamentale. Intervenendo su taluni aspetti cruciali e delicati della giustizia e del processo tributari, la novella normativa ha avvicinato molto la giurisdizione tributaria a quella ordinaria. Si tratta di una riforma che, a completamento di un percorso di 160 anni, ha contribuito in modo decisivo a realizzare nel nostro ordinamento una giurisdizione (che si affianca a quella ordinaria, amministrativa, contabile e militare), composta, a regime, da magistrati tributari: a) professionali a tempo pieno; b) selezionati con pubblico concorso; c) specializzati nella materia tributaria».

Nella sent. n. 36 del 2025 è stata invece colpita la previsione introdotta dal d.lgs. n. 220 del 2023 secondo cui «[n]on è mai consentito il deposito delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, delle notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto di legittimità che possono essere prodotti in primo grado anche ai sensi dell'articolo 14 comma 6-bis».

La Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di tale disposizione limitatamente alle parole «delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti».

Nella sentenza si legge che la novella del 2023 ha optato per un modello di gravame ad istruttoria chiusa, temperato, però, dal riconoscimento della facoltà, per le parti, di introdurre in secondo grado prove nuove indispensabili ai fini della decisione o incolpevolmente non dedotte in primo grado.

La Corte ha, però, osservato che, rispetto a tale regola generale, sancita dal riformato 1° co. dell'art. 58, il divieto assoluto di produzione delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere, sancito dal nuovo 3° co., non trova appiglio nelle caratteristiche oggettive dei suddetti documenti, non essendo rinvenibile in essi un elemento differenziale sul quale il legislatore possa costruire una disciplina diversificata. Inoltre – ha rilevato ancora la Corte – la nuova disciplina, là dove inibisce il deposito delle deleghe, delle procure e degli atti di conferimento di potere, pur quando ne sia stata incolpevolmente impossibile la produzione in primo grado, comprime ingiustificabilmente il diritto alla prova, posto che in tali ipotesi il processo di appello costituisce la prima e unica occasione per dedurre i mezzi istruttori che non siano stati introdotti in primo grado per causa non imputabile alla parte.

Per quanto concerne, invece, il divieto di produzione in appello delle notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto

di legittimità, pure sancito dall'art. 58, 3° co., del d.lgs. n. 546 del 1992, la Corte ne ha escluso sia la irragionevolezza sia la contrarietà agli altri parametri evocati dalle rimettenti (artt. 24, 2° co., 102, 1° co., e 111, 1° e 2° co., Cost.).

Il legislatore, con il divieto censurato, ha inteso infatti evitare che l'appello venga promosso al solo fine di effettuare un deposito documentale che, pur essendo da solo sufficiente per la definizione del giudizio, sia stato omesso *in prime cure*. Il divieto di deposito delle notifiche è stato ritenuto non contrario a Costituzione anche là dove include l'ipotesi in cui la parte dimostri di non aver potuto depositare il documento in primo grado per causa ad essa non imputabile. Ciò in quanto «l'atto tributario produce i suoi effetti tipici per mezzo della notificazione, sicché o la notifica esiste – e quindi deve essere necessariamente conosciuta dall'amministrazione, sulla quale grava un dovere qualificato di documentazione del procedimento notificatorio e di conservazione e custodia dei relativi atti – prima che la pretesa impositiva venga azionata, oppure la stessa pretesa è da ritenersi inefficace *ab origine* e quindi non può essere fatta valere».

Con la sent. n. 124 del 2025, la Corte costituzionale ha affermato che i contributi a fondo perduto erogati dallo Stato con il d.l. “rilancio” e con il d.l. “ristori” durante l'emergenza da Covid-19 non hanno natura tributaria, e il relativo contenzioso non può essere devoluto alla giurisdizione tributaria. I suddetti contributi difettano, infatti, dei caratteri tradizionalmente individuati dalla giurisprudenza costituzionale per ritenere una fattispecie di natura tributaria, in quanto non determinano una definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo, né integrano benefici fiscali. Sono invece misure di aiuto e sostegno per fronteggiare la riduzione dell'attività economica determinata dall'emergenza epidemiologica. Di conseguenza le disposizioni censurate, attribuendo alla giurisdizione tributaria controversie relative a misure economiche di natura non tributaria, violano l'art. 102, 2° co., Cost., che vieta l'istituzione di giudici speciali.

Last but not least, va ricordato, in tema di accertamento tributario, che con un'importante recente sent., la n. 47 del 2023, anch'essa inquadrabile in quelle di inammissibilità di sistema, la Corte costituzionale si è espressa sul principio del contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria, invitando il legislatore a generalizzarlo. Come è noto, per i tributi “armonizzati” (IVA e diritti doganali), per i quali opera direttamente il diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta l'invalidità dell'atto, quando il contribuente dimostri in giudizio le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato. Per i tributi “non armonizzati”, invece, l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito.

La sentenza evidenzia che anche in ambito tributario, «il contraddittorio endoprocedimentale, da un lato, persegue lo scopo di “ottimizzare” l'azione di

controllo fiscale, risultando così strumentale al buon andamento dell'amministrazione finanziaria; dall'altro, garantisce i diritti del contribuente, permettendogli di neutralizzare, sin dalla fase amministrativa, eventuali errori a lui pregiudizievoli». Quindi, «la mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo con il contribuente, fin qui limitato a specifiche e ben tipizzate fattispecie, risulta ormai distonica rispetto all'evoluzione del sistema tributario, avvenuta a livello sia normativo sia giurisprudenziale.

Tuttavia, dalla pluralità dei moduli procedurali legislativamente previsti e dal loro ambito applicativo, emerge con evidenza la varietà e la frammentarietà delle norme che disciplinano l'istituto e la difficoltà di assumere una di esse a modello generale, come suggerisce il giudice *a quo*. Pertanto, «[d]i fronte alla molteplicità di strutture e di forme che il contraddittorio endoprocedimentale ha assunto e può assumere in ambito tributario, spetta al legislatore, nel rispetto dei principi costituzionali evidenziati, il compito di adeguare il diritto vigente, scegliendo tra diverse possibili opzioni che tengano conto e bilancino i differenti interessi in gioco, in particolare assegnando adeguato rilievo al contraddittorio con i contribuenti».

La questione sollevata dal rimettente viene quindi «dichiarata inammissibile, in quanto il superamento dei prospettati dubbi di legittimità costituzionale esige un intervento di sistema del legislatore; intervento che garantisca l'estensione del contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria».

La sentenza si conclude affermando la necessità di «un tempestivo intervento normativo che colmi la lacuna evidenziata. Un intervento, peraltro, che porti a più coerenti e definite soluzioni le descritte tendenze emerse nella disciplina dei procedimenti partecipativi del contribuente». Anche in questo caso, a dimostrare, conclusivamente, l'efficacia in materia tributaria delle sentenze di inammissibilità di sistema, il seguito normativo è avvenuto tempestivamente: il d.lgs. n. 219 del 2023, sempre nell'ambito della delega fiscale, ha introdotto importanti modifiche allo Statuto del contribuente (l. n. 212 del 2000), elevando il contraddittorio preventivo a principio generale per tutelare i diritti di partecipazione amministrativa del contribuente nell'ambito del rapporto tributario (art. 6) ⁵⁰.

⁽⁵⁰⁾ Cfr. V. MASTROIACOVO, *La Corte riconosce il diritto al contraddittorio preventivo del contribuente, ma per l'attuazione cede il passo al legislatore*, in *Giur. cost.*, 2023, 2, pp. 604-15.

II.
GIURISPRUDENZA COSTITUZIONALE
(1956-2025)

PARTE I
I PRINCIPI COSTITUZIONALI
IN MATERIA TRIBUTARIA

1.
**IL DOVERE TRIBUTARIO
COME DOVERE INDEROGABILE DI SOLIDARIETÀ**

SENTENZA N. 262/2020 (PRES. CORAGGIO; RED. ANTONINI)

Imposta municipale propria (IMU) – Corresponsione sugli immobili strumentali all'attività di impresa – Indeducibilità dalle imposte sui redditi d'impresa – Coerenza interna del tributo – Principio della capacità contributiva.

Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale), nel testo anteriore alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 715, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)», art. 14, comma 1.

Costituzione, artt. 3 e 53.

SENTENZA N. 140/2022 (PRES. AMATO; RED. ANTONINI)

Imposta di registro – Prestazioni fiscali correlate al processo (c.d. tasse giudiziarie) – Limiti – Divieto di subordinare all'adempimento del dovere tributario l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale che ne voglia contestare la legittimità – Necessità di rispettare il principio di proporzionalità e di stretta necessità – Impossibilità di sacrificare il diritto di difesa all'interesse fiscale dello Stato.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), art. 66, comma 2.

Costituzione, artt. 3 (ragionevolezza) e 24.

SENTENZA N. 111/2024 (PRES. BARBERA; RED. ANTONINI)

Istituzione, per l'anno 2022, di un tributo straordinario a titolo solidaristico, determinato dalla crisi energetica seguita alla guerra in Ucraina, a carico delle imprese energetiche – Dovere tributario – Criteri di calcolo del tributo, tenuto conto della ulteriore novella succedutasi – Riferimento al totale delle operazioni attive, al netto dell'IIVA – Irragionevole omessa previsione dell'esclusione delle accise versate allo Stato e indicate nelle fatture attive.

Decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21 (Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina), convertito, con modificazioni, nella legge 20 maggio 2022, n. 51, come modificato dall'art. 55 del decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50 (Misure urgenti in materia di politiche energetiche nazionali, produttività delle imprese e attrazione degli investimenti, nonché in materia di politiche sociali e di crisi ucraina), convertito, con modificazioni, nella legge 15 luglio 2022, n. 91, e dall'art. 1, comma 120, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025), art. 37, comma 3.

Costituzione, artt. 3 e 53.

Considerato in diritto

1. – Con ordinanza del 2 luglio 2019, la Commissione tributaria provinciale (CTP) di Milano ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 41 e 53 della

(¹) La sentenza n. 262 del 2020 è stata riportata in questa medesima Parte prima nella sezione relativa al principio di capacità contributiva al punto 3.5. relativamente alla coerenza interna alla struttura dell'imposta con il suo presupposto economico.

Con riferimento alla normativa oggetto di censura è opportuno segnalare che la Corte già precedentemente era stata investita della questione di legittimità costituzionale in riferimento all'art. 53 Cost. dell'art. 14, comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 23 del 2011, come sostituito dall'art. 1, comma 715, della legge n. 147 del 2013, nella parte in cui consente, per l'anno d'imposta 2014, la deducibilità del venti per cento dell'IMU pagata sugli immobili strumentali ai fini della determinazione del reddito d'impresa. La sentenza n. 163 del 2019 (Lattanzi, Carosi) aveva però pronunciato l'inammissibilità della questione per difetto di motivazione sulla rilevanza. La Corte aveva ritenuto non sufficiente la descrizione della fattispecie oggetto del giudizio a quo, mancando la precisazione se la richiesta di rimborso afferiva, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, alla deduzione percentuale dell'IMU «relativa agli immobili strumentali», solo rispetto ai quali la disposizione censurata consente la deducibilità e non spiegando perché analoghi dubbi di costituzionalità non riguarderebbero i diversi regimi relativi ai precedenti periodi d'imposta, altrettanto rilevanti nella fattispecie al suo esame.

A seguito della sentenza n. 262 del 2020 che, con ampia motivazione sistematica (e richiamando i principi generali posti con la sentenza n. 288 del 2019 circa il valore inderogabile del dovere tributario anche in relazione alla discrezionalità del legislatore tributario) ha accolto la questione prospettata per il solo anno 2012, sono pervenute in Corte altre questioni sempre relative alla deducibilità dell'IMU dalle imposte dirette ma per annualità diverse rispetto a quella oggetto di accoglimento. Tuttavia le ordinanze di rimessione sono risultate carenti in punto di motivazione della rilevanza (ordinanza n. 156 del 2022) e anche per insufficiente motivazione sulla non manifesta infondatezza posto che si erano limitate a richiamare, in modo tautologico, le questioni decise con la sentenza n. 262 del 2020, senza motivare in maniera autonoma e presupponendo quella identità di questioni – o, almeno, una differenziazione meramente marginale – che, per converso, era stata esclusa proprio nel passaggio finale della motivazione della pronuncia indicata, del tutto omissa dai rimettenti (sentenza n. 21 del 2024).

Va peraltro segnalato che in relazione alla medesima disposizione normativa, già in occasione dell'ordinanza di rimessione decisa con la citata sentenza n. 21 del 2024 era stata prospettata la diversa e autonoma questione dell'illegittimità costituzionale della totale indeducibilità dell'IRAP per contrasto con l'art. 53 Cost. La Corte, con detta pronuncia, ha dichiarato non fondata la questione precisando che il principio della strutturale e necessaria deducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali, affermato in relazione all'IRES con sentenza n. 262 del 2020, non può essere pedissequamente traslato a una imposta differente, allorché – per diversità di natura, dei presupposti, delle basi imponibili, delle precipe discipline tra i due tributi e di ulteriori indici normativi – la considerazione delle componenti negative segua un criterio differente. Nell'IRES, l'elemento materiale del presupposto s'identifica con il reddito netto e il modello della deducibilità segue il principio di inerenza; nell'IRAP, invece, con il valore della produzione, dal quale vengono scorporati solo alcuni costi e la determinazione è differenziata a seconda dei soggetti passivi (in particolare, per le società di capitali). Nonostante l'assonanza terminologica, dunque, “valore della produzione netta” e “reddito netto” assumono un carattere marcatamente diverso, dal momento che alcuni costi necessariamente inerenti e deducibili per quest'ultima grandezza non sono considerati scorporabili o deducibili per la prima.

Tali motivazioni sono state da ultimo ribadite con la sentenza n. 171 del 2024 che, tra l'altro,

Costituzione, questioni di legittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale), nel testo anteriore alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 715, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)», ai sensi del quale l'imposta municipale propria (IMU) «è indeducibile dalle imposte erariali sui redditi e dall'imposta regionale sulle attività produttive» (IRAP).

1.1. – A giudizio del rimettente la disposizione violerebbe:

a) l'art. 53 Cost., sotto il profilo dell'effettività della capacità contributiva, in quanto, nel disporre l'ineducibilità dell'IMU dall'imposta sul reddito delle società (IRES), farebbe gravare la tassazione su «un reddito d'impresa in parte fittizio, in contrasto con il principio di capacità contributiva»; ciò sul presupposto che: i) «l'ineducibilità totale o parziale è ammissibile soltanto con riguardo a costi che presentano elementi di incertezza nell'inerenza o nella determinazione, o ancora qualora sia fondato il pericolo che la deduzione di tali costi rischi di coprire l'elusione o l'evasione fiscale»; ii) la spesa per il pagamento dell'IMU relativa agli immobili strumentali della società stessa deve essere considerata un costo certo e inerente alla produzione del reddito;

b) l'art. 53 Cost., sotto il profilo del divieto della doppia imposizione, atteso che la società ricorrente nel giudizio *a quo*, in ragione della proprietà degli immobili, sarebbe «costretta a pagare, di fatto, due volte un'imposta sulla base del medesimo presupposto», il che potrebbe, peraltro, «condurre all'esaurimento della capacità contributiva, o comunque può costituire un carico eccessivo che supera il limite massimo tollerabile per il prelievo tributario»;

c) gli artt. 3 e 53 Cost., con riferimento al principio di ragionevolezza, poiché il censurato regime di indeducibilità, in assenza di una valida giustificazione, non sarebbe «coerente con la struttura stessa del presupposto» dell'IRES, tributo che, a norma dell'art. 75, comma 1, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, recante «Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi» (di seguito anche: TUIR), «si applica sul reddito complessivo netto»: è vero infatti che il legislatore in materia tributaria «gode di una discrezionalità ampia nel fissare il presupposto d'imposta; tuttavia, nell'individuazione dei singoli elemen-

ha dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale in riferimento all'art. 53 Cost., del citato art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011, nella parte in cui prevede la totale indeducibilità dell'IMU ai fini dell'IRAP. Con riferimento all'asserita violazione del principio di capacità contributiva, è stato già chiarito che l'ineducibilità dell'IMU sui beni strumentali dall'IRES non possa essere estesa all'IRAP, in ragione della diversità della natura dei due tributi, dei loro presupposti, delle basi imponibili e delle discipline. Inoltre, con riferimento all'asserita violazione del divieto di doppia imposizione, si è già precisato che il mancato riconoscimento della deducibilità dell'IMU, in particolare sui beni strumentali dall'IRES e oggi dall'IRAP, non dà luogo a un fenomeno di doppia imposizione giuridica, perché i presupposti di IMU e, rispettivamente, IRES e IRAP sono diversi.

ti che concorrono alla formazione della base imponibile tale discrezionalità si restringe in modo considerevole» essendo tenuto a strutturare il tributo in modo coerente con il presupposto prescelto;

d) l'art. 3 Cost., quanto al principio di uguaglianza formale, poiché la mancata deducibilità avrebbe «un impatto sul piano della cd. equità orizzontale», sottoponendo irragionevolmente a una maggiore tassazione la società che si serve di immobili strumentali di proprietà rispetto a quella che invece utilizza immobili strumentali che non sono di sua proprietà;

e) l'art. 41 Cost., avuto riguardo al principio di libertà di iniziativa economica privata, in quanto la norma censurata penalizzerebbe indebitamente la scelta dell'impresa di investire gli utili nell'acquisto degli immobili strumentali, senza che peraltro siano rinvenibili «differenze qualitative apprezzabili del costo in esame rispetto alla generalità dei costi deducibili» in base alla disciplina generale dell'IRES.

1.2. – Preliminarmente è necessario delimitare il *thema decidendum*.

Dalla motivazione e dal tenore letterale dell'ordinanza di rimessione si evince chiaramente che le questioni riguardano unicamente il rimborso dell'IRES nella misura dell'importo dell'IMU corrisposta nell'anno 2012 dalla contribuente – società «attiva nel settore immobiliare» – in relazione a «immobili propri [...] strumentali della società stessa». Dal complesso delle argomentazioni sulla non manifesta infondatezza risulta infatti che viene richiesta una pronuncia di accoglimento delle questioni limitatamente alla parte in cui la norma censurata prevede, ai fini della determinazione dell'IRES, l'indeducibilità dell'IMU corrisposta per gli immobili strumentali. Non è, invece, oggetto di censura, da parte del giudice *a quo*, la previsione dell'indeducibilità dell'IMU dall'IRAP.

La possibilità di «circoscrivere l'oggetto del giudizio di legittimità costituzionale ad una parte soltanto della o delle disposizioni censurate, se ciò è suggerito dalla motivazione dell'ordinanza di rimessione», trova del resto costante conforto nella giurisprudenza di questa Corte (*ex plurimis*, sentenze n. 108 del 2019, n. 35 del 2017, n. 203 del 2016 e n. 244 del 2011).

1.3. – Ai fini della rilevanza, il rimettente ha sufficientemente descritto la fattispecie da cui è originata la richiesta di rimborso dell'IRES, specificando che l'importo domandato corrisponde all'esborso dell'IMU derivante «dagli immobili strumentali della società stessa» e, altresì, correttamente precisando che, in mancanza di un effetto retroattivo dello *ius superveniens*, la sorte del giudizio principale resta regolata dall'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011, nella sua formulazione in vigore per il solo 2012, che costituisce appunto oggetto dell'odierna censura.

Va in particolare osservato che la natura strumentale, accertata dal rimettente, degli immobili sui quali era stata corrisposta l'IMU nel 2012 non è incompatibile con l'oggetto dell'attività d'impresa della srl contribuente, indicato nell'ordinanza di rimessione («acquisto, vendita, locazione, leasing, costru-

zione, ristrutturazione» nel settore immobiliare): di qui la plausibilità della suddetta qualificazione di strumentalità degli immobili fornita dal giudice *a quo*, del resto non contestata né nel giudizio principale, né nel giudizio di costituzionalità.

1.4. – Da tali considerazioni discende anche l'infondatezza dell'eccezione formulata dall'Avvocatura generale dello Stato, secondo la quale le questioni prospettate sarebbero inammissibili «[i]n analogia» a quanto statuito da questa Corte nella sentenza n. 163 del 2019, anch'essa in tema di deducibilità dell'IMU dall'IRES, poiché il giudice *a quo* avrebbe omissso (come nell'ordinanza di rimessione esaminata con detta sentenza) «di confrontarsi con i regimi normativi relativi ad altri periodi d'imposta altrettanto rilevanti nella fattispecie per il suo esame».

Non solo, infatti, da almeno due punti dell'ordinanza di rimessione si evince che la CTP ha esaminato in modo adeguato, seppur sinteticamente, l'evoluzione normativa del censurato art. 14, comma 1, al fine di trarne conseguenze coerenti e non contraddittorie con le questioni prospettate; ma, come prima precisato, la valutazione da compiere nel presente giudizio è circoscritta alla sola formulazione in vigore nel 2012 del citato articolo. Pertanto, nel caso di specie, non è replicabile la richiamata motivazione di inammissibilità, addotta con riferimento a una differente fattispecie dalla sentenza n. 163 del 2019.

2. – Nel merito, le questioni sono fondate in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. sotto il profilo della coerenza e quindi della ragionevolezza.

2.1. – È opportuno premettere che la censurata indeducibilità dell'IMU dall'imponibile dell'IRES si pone all'interno di un complesso sviluppo normativo, che ha condotto, ben al di là del fisiologico effetto di un'imposta patrimoniale, all'esito di un particolare aggravio della pressione fiscale a carico delle imprese proprietarie di immobili strumentali.

Il tributo, infatti, è stato in origine previsto nell'ambito del d.lgs. n. 23 del 2011 sul federalismo fiscale municipale, attuativo della legge 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione), e diretto a spostare l'asse del prelievo sul comparto immobiliare dallo Stato ai Comuni, in vista degli obiettivi di rafforzare il grado di autonomia finanziaria, di valorizzare il principio di correlazione tra imposizione e funzioni e di semplificare il sistema della finanza locale.

A tale scopo, in particolare, si prevedeva che a decorrere dall'anno 2014 fossero introdotte nell'ordinamento fiscale due nuove forme di imposizione municipale: a) una imposta municipale propria; b) una imposta municipale secondaria.

La prima, la cosiddetta IMU, riuniva in un unico, nuovo, tributo la precedente imposta comunale sugli immobili (ICI) (che già significativamente aveva ampliato il livello della finanza autonoma), e l'imposta (statale) sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) – e relative addizionali – dovuta in relazione ai

redditi fondiari (riguardanti i beni non locati). Si attribuiva in tal modo ai Comuni un significativo gettito erariale, compensato da una corrispondente riduzione dei trasferimenti statali; così limitando il grado di finanza derivata.

La seconda imposta – destinata però a rimanere prima inattuata e poi abrogata dall'art. 1, comma 25, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016)» – perseguiva il medesimo scopo di semplificazione accorpando altri tributi minori locali in un'unica forma impositiva.

Per quanto qui interessa è opportuno precisare che ai Comuni, a cui era destinato l'intero gettito dell'IMU e a cui si consentiva una manovra in aumento o in diminuzione fino allo 0,30 per cento, veniva attribuita la facoltà di ridurne fino alla metà l'aliquota «nel caso in cui abbia ad oggetto immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'articolo 43 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, ovvero nel caso in cui abbia ad oggetto immobili posseduti dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società» (art. 8, comma 7, del citato d.lgs. n. 23 del 2011).

Tale disposizione era funzionale a consentire ai Comuni di evitare che il nuovo tributo determinasse un incremento della pressione fiscale sulle imprese: infatti l'IMU, calibrata in modo da risultare sostanzialmente a saldo zero (nell'aliquota standard dello 0,76 per cento) per il contribuente persona fisica (che avrebbe corrisposto al Comune quanto prima versava allo Stato a titolo di IRPEF fondiaria), senza questa misura di riduzione si sarebbe risolta in un aggravio per quei soggetti, come le imprese (o i lavoratori autonomi), proprietari di immobili strumentali, che non versavano IRPEF fondiaria.

2.2. – La linearità di questo disegno è stata però travolta da una serie di interventi normativi immediatamente successivi che hanno radicalmente trasformato, già dal 2012, l'IMU.

In particolare, in conseguenza dell'acuirsi della grave crisi finanziaria, proprio sull'IMU si è scaricato gran parte del peso di una manovra emergenziale che, soprattutto per le imprese, ha aggravato il livello dell'imposizione patrimoniale sugli immobili e ha, peraltro, anche inciso fortemente sul grado di autonomia finanziaria dei Comuni.

Infatti con il decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici), convertito, con modificazioni, nella legge 22 dicembre 2011, n. 214 – il cosiddetto “decreto salva Italia” –, è stata disposta l'anticipazione dell'introduzione dell'IMU al 2012; sono stati introdotti moltiplicatori delle rendite catastali che ne hanno notevolmente incrementato l'incidenza; è stato attribuito allo Stato, pur mantenendo il carattere municipale dell'imposta, metà del gettito su tutti gli immobili, a eccezione dell'abitazione principale e dei fabbricati rurali a uso strumentale; è stata, inoltre, prevista l'applicazione dell'imposta anche all'abitazione principale.

Di lì a poco, con l'art. 1, comma 380, della legge 24 dicembre 2012, n. 228,

recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2013)», il quadro è stato nuovamente modificato, definendo così le grandi linee dell'assetto attuale: a) la menzionata riserva allo Stato, che riguardava prevalentemente l'IMU sulle seconde case, è stata sostituita con una riserva allo stesso dell'intero gettito IMU dovuto sugli immobili a uso produttivo classificati nel gruppo catastale D (ovverosia capannoni industriali e opifici); b) tale gettito è stato determinato ad aliquota standard dello 0,76 per cento, così sostanzialmente impedendo la possibilità, in precedenza accordata, per i Comuni, di dimezzare l'IMU sugli immobili strumentali; c) è stata ribadita espressamente la possibilità dei Comuni di incrementare, trattene-ndo il relativo gettito, fino a 0,3 punti percentuali tale aliquota standard sugli immobili a uso produttivo, portandola quindi fino all'1,06 per cento (art. 1, comma 380, lettera g, della legge n. 228 del 2012).

2.3. – Una volta definito questo assetto, il legislatore si è subito mostrato avvertito che esso era divenuto particolarmente gravoso e critico per le imprese. Già l'incipit dell'art. 1, comma 1, del decreto-legge 21 maggio 2013, n. 54 (Interventi urgenti in tema di sospensione dell'imposta municipale propria, di rifinanziamento di ammortizzatori sociali in deroga, di proroga in materia di lavoro a tempo determinato presso le pubbliche amministrazioni e di eliminazione degli stipendi dei parlamentari membri del Governo), convertito, con modificazioni, nella legge 18 luglio 2013, n. 85, significativamente afferma: «[n]elle more di una complessiva riforma della disciplina dell'imposizione fiscale sul patrimonio immobiliare [...] volta, in particolare, a riconsiderare l'articolazione della potestà impositiva a livello statale e locale, e la deducibilità ai fini della determinazione del reddito di impresa dell'imposta municipale propria relativa agli immobili utilizzati per attività produttive».

Inoltre, nell'agosto del 2013 (a pochi giorni della conversione del suddetto decreto-legge) il Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, nel documento «Ipotesi di revisione del prelievo sugli immobili», esaminava espressamente il tema della «deducibilità ai fini della determinazione del reddito di impresa dell'imposta municipale propria relativa agli immobili utilizzati per attività produttive». In particolare, preso atto che «[c]on il passaggio dall'ICI all'IMU, gli immobili di proprietà delle imprese hanno subito un incremento di prelievo, dovuto sia all'aumento delle aliquote e dei coefficienti moltiplicativi applicati alle rendite catastali, sia alla circostanza che l'IMU non ha sostituito le imposte sui redditi che gravano sugli immobili ad uso produttivo (mentre ha sostituito il prelievo IRPEF sui redditi di tutti gli altri immobili non locati)», viene evidenziato come «[i]l riferimento alla deducibilità dell'IMU relativa agli immobili utilizzati per attività produttive ai fini della determinazione del reddito di impresa contenuto nell'art. 1 del D.L. n. 54 del 2013, prospetta un intervento che sarebbe in linea con quanto avviene nei principali Paesi europei e, inoltre, consentirebbe di superare i problemi di

incostituzionalità che l'indeducibilità attualmente prevista può porre sul piano della capacità contributiva».

Tuttavia, mentre il menzionato d.l. n. 54 del 2013, così come convertito, aveva solo sospeso il pagamento della prima rata 2013 dell'IMU sull'abitazione principale (fattispecie che poi la legge n. 147 del 2013 avrebbe definitivamente escluso dalla tassazione in relazione a immobili classificati nelle categorie diverse da A/1, A/8 e A/9), l'intervento sulla norma oggetto dell'odierna censura è concretamente avvenuto solo con l'art. 1, commi 715 e 716, della legge n. 147 del 2013, che l'ha sostituita stabilendo che «[l']imposta municipale propria relativa agli immobili strumentali è deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni» nella misura del 30 per cento per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 e del 20 per cento dal 1° gennaio 2014.

Sono poi seguite ulteriori modifiche: l'art. 1, comma 12, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021), ha innalzato al 40 per cento la percentuale di deducibilità dell'IMU a decorrere dal 1° gennaio 2019 (art. 19 della medesima legge n. 145 del 2018). In realtà questa disposizione non è mai stata effettivamente applicata, poiché prima con l'art. 3, comma 1, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 (Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi), convertito, con modificazioni, nella legge 28 giugno 2019, n. 58, e poi con l'art. 1, commi 4, 772 e 773, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022), le percentuali sono state rimodulate nei seguenti termini:

- 50 per cento per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018;
- 60 per cento per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019;
- 60 per cento per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020;
- 100 per cento per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2021.

3. – La descritta evoluzione, nel denotare un quadro normativo poco lineare e sistematico, lascia in ogni caso intravedere come proprio l'indeducibilità totale dell'IMU ai fini delle imposte erariali sui redditi, dato il forte impatto sul sistema delle imprese, sia risultata ben presto, per stessa ammissione del legislatore, uno dei temi critici e quindi da riformare.

In effetti la deducibilità in esame, rispondendo a finalità intrinseche al prelievo, non si pone affatto, contrariamente a quanto sostenuto dall'Avvocatura generale dello Stato, sul piano delle agevolazioni fiscali propriamente dette, che sono dettate da finalità extrafiscali e rispetto alle quali la giurisprudenza di questa Corte – che pertanto qui non rileva – ha riconosciuto un'ampia discre-

zionalità (purché non trasmodi in palese irrazionalità e arbitrarietà) al legislatore (*ex plurimis*, sentenze n. 264 e n. 177 del 2017).

La deducibilità qui considerata attiene, invece, a quegli istituti tributari nei quali è «ravvisabile la prevalenza di un carattere strutturale, dal momento che la sottrazione all'imposizione (o la sua riduzione) è resa necessaria dall'applicazione coerente e sistematica del presupposto del tributo» (sentenza n. 120 del 2020). Nella medesima pronuncia questa Corte ha precisato che tali istituti non sono riconducibili a quelli in cui «invece, la natura di agevolazione è propriamente riscontrabile, perché, a differenza di quelli appena descritti, essi presuppongono l'esistenza di una capacità contributiva coerente con la struttura del tributo, ma, in deroga (già, in tal senso, sentenza n. 159 del 1985) al dictum de omni di cui all'art. 53, primo comma, Cost., prevedono, per motivi extrafiscali, forme di esenzione, di tassazione sostitutiva più favorevole o altre misure comunque dirette a rendere meno gravoso o non incidente il carico tributario in relazione a determinate fattispecie».

La deducibilità dell'IMU dall'imponibile dell'IRES assume natura strutturale in quanto, come si approfondirà di seguito, il legislatore ha espressamente individuato il presupposto dell'IRES nel possesso di un «reddito complessivo netto» (art. 75, comma 1, TUIR); ciò a differenza di quanto ha invece stabilito per alcune categorie di reddito, come, ad esempio, i redditi di lavoro dipendente, che sono computati al lordo, senza deduzione (analitica) dei costi di produzione.

È ben vero che il TUIR fissa poi regole specifiche per la misurazione del reddito d'impresa, precisando, per alcune componenti positive o negative risultanti dal conto economico, la misura in cui possono concorrere alla determinazione del reddito complessivo, ovvero alla base imponibile dell'IRES. Tuttavia, costituisce principio imprescindibile della determinazione del reddito d'impresa quello di inerenza del costo da portare in deduzione.

Nella sua formulazione essenziale, «[i]l principio di inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime una correlazione tra costi ed attività d'impresa in concreto esercitata, traducendosi in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sé, da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo» (Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 22 gennaio 2020, n. 1290); sostanzialmente conforme, *ex plurimis*, a Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 11 gennaio 2018, n. 450): tale principio da un lato definisce e dall'altro delimita, escludendo i costi che si collocano in una sfera estranea all'esercizio dell'impresa, l'area dei costi che concorrono al reddito tassabile.

Da tale principio il legislatore non può arbitrariamente prescindere: questo infatti costituisce il presidio della verifica della ragionevolezza delle deroghe rispetto all'individuazione di quel reddito netto complessivo che il legislatore stesso ha assunto a presupposto dell'IRES.

3.1. – Tale principio si riflette anche sui costi fiscali.

Va precisato, infatti, che in relazione agli oneri fiscali l'art. 99, comma 1, del TUIR (rubricato «Oneri fiscali e contributivi») sancisce in via generale il principio della deducibilità delle imposte dal reddito, stabilendo che «[l]e imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento».

Tale disciplina prevede espressamente dunque solo due esclusioni dalla regola della deducibilità, del tutto ragionevoli e confermatrice del principio di tassazione al netto: a) una attiene alle imposte per le quali è prevista la rivalsa (il cui peso non è sopportato dall'impresa, onde la logicità della mancata deduzione del relativo onere); b) l'altra riguarda le imposte sui redditi (che, in quanto derivanti dal reddito, non possono logicamente rientrare tra gli antecedenti causali di questo).

Quanto alle «altre imposte», il richiamato art. 99 TUIR, come detto, ne stabilisce la deducibilità, affermando un criterio sì derogabile dal legislatore, ma non quando vengano in considerazione fattispecie come quella in esame, relative a un tributo (non commisurato al reddito e né oggetto di rivalsa) direttamente e pienamente inerente alla produzione del reddito.

Un tributo così caratterizzato costituisce, infatti, un costo fiscale inerente di cui non si può precludere, senza compromettere la coerenza del disegno impositivo, la deducibilità una volta che il legislatore abbia, nella propria discrezionalità, stabilito per il reddito d'impresa il criterio di tassazione al netto.

In questa prospettiva, dunque, correttamente le considerazioni del rimettente concentrano la censura sull'inededucibilità dell'IMU relativa ai beni strumentali, che rappresenta un onere certo e inerente, costituendo un costo necessitato che si atteggia alla stregua di un ordinario fattore della produzione, a cui l'imprenditore non può sottrarsi.

3.2. – La disposizione censurata contrasta, pertanto, con gli artt. 3 e 53 Cost., sotto il profilo della coerenza e quindi della ragionevolezza, con assorbimento di ogni altra questione.

L'ampia discrezionalità del legislatore tributario nella scelta degli indici rivelatori di capacità contributiva (*ex plurimis*, sentenza n. 269 del 2017) non si traduce in un potere discrezionale altrettanto esteso nell'individuazione dei singoli elementi che concorrono alla formazione della base imponibile, una volta identificato il presupposto d'imposta: quest'ultimo diviene, infatti, il limite e la misura delle successive scelte del legislatore.

È del resto principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte che il controllo «in ordine alla lesione dei principi di cui all'art. 53 Cost., come specificazione del fondamentale principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost.», si riconduce a un «giudizio sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico» (sentenza n. 116 del 2013; ma anche, *ex plurimis*, sentenze n. 10 del 2015,

n. 223 del 2012, n. 111 del 1997, nonché, in senso analogo, già sentenza n. 42 del 1980).

Quindi, con riferimento all'IRES, una volta che il legislatore nella sua discrezionalità abbia identificato il presupposto nel possesso del «reddito complessivo netto», scegliendo di privilegiare tra diverse opzioni quella della determinazione analitica del reddito, non può, senza rompere un vincolo di coerenza, rendere indeducibile un costo fiscale chiaramente e interamente inerente.

Quanto precede è ampiamente sufficiente per l'accoglimento delle questioni di legittimità costituzionale sollevate in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. Tuttavia non è inopportuno sottolineare, altresì, che la rottura del vincolo di coerenza interna comporta effetti concreti di distorsione fiscale, determinando numerose irragionevoli conseguenze, alcune delle quali evidenziate dallo stesso rimettente nel prospettare altri profili di illegittimità costituzionale.

Nel caso in esame, ad esempio, il mancato riconoscimento della deducibilità si riflette in un aggravio del tributo sui redditi causato soltanto dalla misura dell'IMU (divenuta, come si è visto particolarmente incidente per le imprese), che potrebbe, di fatto, azzerare lo stesso reddito netto o che paradossalmente potrebbe, in via di diritto, essere incrementata esponenzialmente dal legislatore con il solo limite della capacità contributiva desumibile dall'imposta indeducibile. Senza che si dia luogo a un fenomeno di doppia imposizione giuridica (perché i presupposti di IMU e IRES sono diversi), rimane comunque fermo che in tal modo l'entità del prelievo IRES subito da ciascun soggetto risulta in realtà irragionevolmente determinata da un indice di capacità contributiva riferito a un presupposto diverso dal reddito netto.

Altra conseguenza della rottura del principio di coerenza è, nel caso di specie, l'indebita penalizzazione, rilevata dal rimettente, di quelle imprese che abbiano scelto (opzione non certo biasimabile, perché funzionale alla solidità dell'azienda) di investire gli utili nell'acquisto della proprietà degli immobili strumentali rispetto a quelle che svolgono la propria attività utilizzando immobili in locazione: solo queste ultime possono infatti dedurre tutti i costi (i relativi canoni), non essendo soggette, come invece le prime, all'IMU (indeducibile).

3.3. – Va precisato che quanto detto non esclude in assoluto che il legislatore possa prevedere limiti alla deducibilità dei costi, anche se effettivamente sostenuti nell'ambito di un'attività d'impresa; tuttavia forme di deducibilità parziale o forfetaria si devono giustificare in termini di proporzionalità e ragionevolezza, come ad esempio al fine di: a) evitare indebite deduzioni di spese di dubbia inerenza; b) evitare ingenti costi di accertamento; c) prevenire fenomeni di evasione o elusione.

Si tratta di deroghe che rispondono a esigenze di tutela dell'interesse fiscale (non immediatamente rinvenibili nel caso in esame, che concerne beni immobili, ovvero i cosiddetti "beni al sole", difficilmente sfruttabili per manovre evasive, elusive o erosive) o che possono rispondere anche a finalità extrafiscali,

ma sempre riferibili a specifici valori costituzionali, come, ad esempio, nel caso dell'inededucibilità dei costi da reato al fine di penalizzare condotte disapprovate dall'ordinamento.

Fuori da queste ipotesi le deroghe stentano a trovare adeguata ragione giustificatrice: alla mera esigenza di gettito, in particolare, il legislatore è tenuto a rispondere in modo trasparente, aumentando l'aliquota dell'imposta principale, non attraverso incoerenti manovre sulla deducibilità, che si risolvono in discriminatori, sommersi e rilevanti incrementi della base imponibile a danno solo di alcuni contribuenti.

Rimarcando il valore della inderogabilità del dovere tributario, questa Corte, ha del resto precisato che tale «qualifica, tuttavia, dato il contesto sistematico in cui si colloca, si giustifica solo nella misura in cui il sistema tributario rimanga saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi bilanciamenti che la Costituzione prevede e consente, tra cui, appunto, il rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.). [S]icché quando il legislatore disattende tali condizioni, si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario: in queste ipotesi si determina un'alterazione del rapporto tributario, con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale» (sentenza n. 288 del 2019).

3.4. – Nemmeno può porsi a giustificazione della integrale ineducibilità disposta dalla norma censurata quanto asserito dalla difesa erariale sul carattere di «misura eccezionale e temporanea, per il solo anno 2012» che essa rivestirebbe, giustificata dalla «grave crisi economica che il Paese stava attraversando» e che aveva determinato il legislatore ad anticipare l'introduzione dell'IMU proprio a tale anno.

Non solo questa Corte ha già precisato che di per sé «la temporaneità dell'imposizione non costituisce un argomento sufficiente a fornire giustificazione a un'imposta, che potrebbe comunque risultare disarticolata dai principi costituzionali» (sentenza n. 288 del 2019), ma tale carattere non è nemmeno propriamente riferibile – come osserva la parte privata – alla norma censurata, nella cui struttura l'integrale ineducibilità è stata prevista come permanente e solo accidentalmente, per effetto di discrezionali e successivi interventi del legislatore, è risultata limitata all'anno 2012.

3.5. – Deve quindi essere dichiarata la illegittimità costituzionale del censurato art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011 nella parte in cui prevede l'inededucibilità dell'IMU sugli immobili strumentali dall'imponibile delle imposte sui redditi d'impresa.

La riscontrata violazione del principio di coerenza e quindi di ragionevolezza ai sensi degli artt. 3 e 53 Cost., rilevata con riguardo alla ineducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali dall'imponibile dell'IRES, infatti non può che coinvolgere anche l'inededucibilità dal reddito d'impresa ai fini dell'IRPEF, poiché per effetto del rinvio disposto dall'art. 56 TUIR – «[i]l reddito d'impresa

è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II, salvo quanto stabilito nel presente capo» – esso si determina sostanzialmente secondo le regole dell'IRES disposte all'art. 81 e seguenti TUIR.

4. – Infine questa Corte ha valutato se procedere all'estensione d'ufficio in via consequenziale, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale), della suddetta pronuncia di illegittimità costituzionale alle disposizioni successive a quella censurata e che negli anni hanno previsto una parziale deducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali con riguardo ai redditi di impresa, senza tuttavia disporre l'integrale deducibilità: art. 1, commi 715 e 716, della legge n. 147 del 2013; art. 3, comma 1, del d.l. n. 34 del 2019, convertito, con modificazioni, nella legge n. 58 del 2019; art. 1, commi 4 e 773, della legge n. 160 del 2019, limitatamente alla parte in cui prevede la deducibilità parziale dell'IMU.

Ha ritenuto però che non sussistano i presupposti di tale estensibilità. Nel descritto percorso, infatti, il legislatore (in sostanziale analogia con quanto accaduto nel caso deciso con la sentenza n. 187 del 2016) si è gradualmente corretto – prendendo atto via, via, di esigenze di equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.) – fino a giungere alla virtuosa previsione, certamente non più procrastinabile, della totale deducibilità a partire dal 2022 (secondo quanto oggi previsto dall'art. 1, comma 773, della legge n. 160 del 2019).

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale), nel testo anteriore alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 715, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)», nella parte in cui dispone che, anche per gli immobili strumentali, l'imposta municipale propria è ineducibile dalle imposte sui redditi d'impresa.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 19 novembre 2020.

* * *

Sentenza n. 140/2022 (Pres. Amato; Red. Antonini) ¹

Considerato in diritto

1. – Con ordinanza del 2 marzo 2021 (reg. ord. n. 76 del 2021), il Consiglio di Stato, sezione quarta, dubita della legittimità costituzionale dell'art. 66,

(¹) Si precisa che la sentenza n. 140 del 2022 è stata riportata altresì nella Parte sesta nella

comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), nella parte in cui non prevede che il divieto di rilascio di atti non registrati recato dal precedente comma 1 non si applichi al rilascio dell'originale o della copia della sentenza o di altro provvedimento, i quali debbano essere utilizzati per proporre l'azione di ottemperanza dinanzi al giudice amministrativo.

Secondo il rimettente, la norma censurata, non consentendo il rilascio dei provvedimenti giurisdizionali prima del pagamento della relativa imposta di registro, precluderebbe la possibilità di agire in sede di ottemperanza per l'attuazione delle pronunce del giudice ordinario, limitando irragionevolmente il diritto alla tutela giurisdizionale, con lesione degli artt. 3 e 24 della Costituzione.

L'art. 3 Cost. risulterebbe altresì violato in relazione al principio di eguaglianza, poiché la disciplina posta dall'art. 66, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986 determinerebbe «una discriminazione tra creditori in base alle rispettive disponibilità giurisdizionale economiche».

2. – L'art. 66 del d.P.R. n. 131 del 1986, al comma 1, vieta ai soggetti di cui al precedente art. 10, lettere *b*) e *c*) – cioè, per quanto qui rileva, ai cancellieri e ai segretari degli organi giurisdizionali – di rilasciare originali, copie ed estratti degli atti soggetti a registrazione in termine fisso da loro formati o autenticati, se non dopo la registrazione stessa, indicando i relativi estremi e l'ammontare dell'imposta; al successivo comma 2, prevede alcune deroghe a tale divieto, disponendo che esso non si applica a «una serie di atti tassativamente enunciati»

sezione sull'accesso alla tutela giurisdizionale al punto 2.1. quanto agli oneri fiscali e il diritto di difesa.

La pronuncia si sviluppa secondo un iter motivazionale che costituisce il coerente sviluppo della concezione del dovere tributario come dovere inderogabile di solidarietà di cui si trova chiara affermazione nella più recente giurisprudenza costituzionale e di cui costituiscono tappe fondamentali le sentenze n. 288 del 2019 (di non fondatezza), n. 262 del 2020 (di accoglimento) e n. 120 del 2021 (di non fondatezza). In particolare in quest'ultima pronuncia la Corte, nel ricordare che tale dovere, riconducibile al valore inderogabile della solidarietà di cui all'art. 2 Cost., è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi (sentenza n. 288 del 2019), ribadisce che «un'adeguata riscossione è essenziale non solo per la tutela dei diritti sociali, ma anche di gran parte di quelli civili, data l'ingente quantità di risorse necessaria al funzionamento degli apparati sia della tutela giurisdizionale sia della pubblica sicurezza, entrambi indispensabili per la garanzia di tali diritti». Pertanto estende le considerazioni di principio sull'inderogabilità del dovere tributario dal piano sostanziale del concorso mediante il tributo a quello dell'effettiva attuazione dell'imposizione e pertanto conclude che «[d]a questo punto di vista, la descritta, grave inadeguatezza dei meccanismi legislativi della riscossione coattiva nel nostro Paese concorre a impedire «di fatto» alla Repubblica di rimuovere gli ostacoli di cui all'art. 3, secondo comma, Cost.: la funzione della riscossione, infatti, è essenziale «condizione di vita per la comunità», al punto da esprimere un interesse «protetto dalla Costituzione (art. 53) sullo stesso piano di ogni diritto individuale» (sentenza n. 45 del 1963)» (sentenza n. 120 del 2021).

(sentenza n. 198 del 2010), senza tuttavia contemplare il rilascio della sentenza o di altro provvedimento giurisdizionale funzionale all'instaurazione del giudizio di ottemperanza.

3. – In ragione della tassatività delle deroghe previste dal censurato art. 66, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986 al divieto di rilascio stabilito dal precedente comma 1, l'esercizio dell'azione di ottemperanza dinanzi al giudice amministrativo per conseguire l'attuazione dei provvedimenti giurisdizionali del giudice ordinario è, di fatto, precluso dall'inadempimento all'obbligo di versamento dell'imposta di registro.

Da questo, infatti, consegue che il cancelliere non possa rilasciare il provvedimento giurisdizionale recante in calce la certificazione di passaggio in giudicato (art. 124 del r.d. 18 dicembre 1941, n. 1368, recante «Disposizioni per l'attuazione del Codice di procedura civile e disposizioni transitorie»); passaggio in giudicato che, ai sensi del combinato disposto degli artt. 112, comma 2, lettera c), e 114, comma 2, dell'Allegato 1 al decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104 (Attuazione dell'articolo 44 della legge 18 giugno 2009, n. 69, recante delega al governo per il riordino del processo amministrativo), costituisce requisito di ammissibilità del ricorso per l'ottemperanza delle sentenze e degli altri provvedimenti a esse equiparati pronunciati dal giudice ordinario (*ex plurimis*, Consiglio di giustizia amministrativa per la Regione siciliana, sentenza 19 aprile 2021, n. 337; Consiglio di Stato, sezione quarta, sentenza 12 dicembre 2016, n. 5223; sezione quinta, sentenza 11 dicembre 2015, n. 5645; sezione sesta, sentenza 28 dicembre 2011, n. 6905).

4. – La questione sollevata con riferimento agli artt. 3 e 24 Cost. è fondata.

4.1. – Occorre premettere che essa riporta all'attenzione il delicato tema del rapporto tra oneri fiscali e diritto alla tutela giurisdizionale di cui questa Corte si è occupata in numerose occasioni, soprattutto nel periodo antecedente la riforma tributaria degli anni settanta, quando nel nostro ordinamento – all'interno di una legislazione disorganica e già da tempo avvertita, anche dalla più autorevole dottrina, come fortemente vessatoria – diverse norme condizionavano lo svolgimento del processo all'adempimento di oneri fiscali.

È stata la risalente pronuncia sul *solve et repete* (sentenza n. 21 del 1961) a inaugurare questo filone della giurisprudenza costituzionale, eliminando dall'ordinamento una regola che rifletteva una concezione autoritaria del rapporto tributario, in quanto ancora fondata sulla nozione precostituzionale di dovere di soggezione, per cui l'atto impositivo, alla stregua dell'ordine dell'autorità, andava prima eseguito e solo dopo, eventualmente, contestato.

La previsione dell'onere del pagamento del tributo, prima ancora che fosse accertato in modo definitivo il titolo in base al quale esso poteva esigersi, quale presupposto imprescindibile dell'esperimento dell'azione giudiziaria diretta a sostenere l'illegittimità dell'imposizione, è stata ritenuta in contrasto con gli artt. 3, 24 e 113 Cost.

Sono seguite poi numerose altre pronunce, sia rivolte a espungere dall'or-

dinamento i residui normativi ancora ispirati alla medesima logica del *solve et repete* (tra le altre, sentenze n. 100 del 1964, n. 89 e n. 75 del 1962, n. 79 del 1961), sia riguardanti altre forme di oneri fiscali, pur diversamente strutturati da quel risalente istituto.

In alcune occasioni, come quella relativa alle norme che impedivano l'utilizzo in giudizio degli atti sui quali non era stata assolta l'imposta di registro – relegati così a una sorta di “esilio giudiziario” – questa Corte non reputò costituzionalmente illegittimi tali oneri, precisando che la Costituzione «non vieta di imporre prestazioni fiscali in stretta e razionale correlazione con il processo; sia che esse configurino vere e proprie tasse giudiziarie, sia che abbiano riguardo all'uso di documenti necessari alla pronunzia finale dei giudici» (sentenza n. 45 del 1963).

In altre, invece, ritenne costituzionalmente illegittime quelle norme che, anziché rivolte ad «assicurare al processo uno svolgimento meglio conforme alla sua funzione [e] prevenire altresì eccessi riprovevoli nell'esercizio del diritto di azione, eccitando nel titolare un senso di responsabilità», tendevano «alla soddisfazione di interessi del tutto estranei alle finalità predette» e conducevano «al risultato di precludere o ostacolare gravemente l'esperimento della tutela giurisdizionale» (sentenza n. 80 del 1966).

Diverse di queste «remote sentenze» (sentenza n. 7 del 1999) vennero ritenute poco soddisfacenti dalla prevalente dottrina, in quanto non apparivano esaustivamente chiariti i criteri di giudizio sul bilanciamento operato dal legislatore, anche perché, fra l'altro, le limitazioni al diritto alla tutela giurisdizionale venivano giustificate invocando valori tra loro diseguali: a volte l'adempimento del «dovere di contribuente» (sentenza n. 157 del 1969) e altre volte l'esigenza di tutelare «l'interesse alla riscossione dei tributi» (sentenza n. 91 del 1964 e, in termini analoghi, sentenza n. 157 del 1969).

4.2. – Il problema è stato poi in gran parte risolto grazie, in primo luogo, all'intervento del legislatore, che, nell'ambito della grande riforma fiscale degli anni settanta, ha previsto all'art. 7, numero 7), della legge delega 9 ottobre 1971, n. 825 (Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria), come principio direttivo, quello di eliminare «ogni impedimento fiscale al diritto dei cittadini di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi».

L'ordinamento si è così indirizzato verso un nuovo e più proporzionato bilanciamento tra i valori costituzionali che vengono in rilievo nella previsione di oneri fiscali condizionanti l'accesso alla tutela giurisdizionale.

Tra questi, del resto, può venire senz'altro in considerazione il dovere tributario, in quanto rientrante tra quelli inderogabili di solidarietà, di cui l'art. 2 Cost. richiede l'adempimento (sentenza n. 120 del 2021).

Tale qualificazione, infatti, da un lato, esprimendo un principio giuridico di integrazione attinente a quei valori di solidarietà che sono strutturali nel disegno costituzionale, ha segnato un chiaro abbandono della risalente nozione di

dovere di soggezione (sentenza n. 288 del 2019), dall'altro, ha posto tale dovere, ma solo in quanto relativo a un'imposizione tributaria che possa ritenersi stabilita nel rispetto del principio di legalità, in relazione di coessenzialità con i diritti inviolabili.

Questa Corte, del resto, ha affermato che non è possibile subordinare all'adempimento del dovere tributario, così inteso, l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale quando si tratti «di contestare la legittimità dell'imposizione tributaria», perché ciò viola l'art. 24 Cost. (sentenza n. 61 del 1970; in termini simili, sentenze n. 522 del 2002 e n. 111 del 1971); ma non ha escluso tale possibilità quando ciò avvenga al fuori da tale ipotesi.

Tuttavia, se in linea di principio possono quindi esistere casi in cui il dovere tributario può sì tradursi in oneri concernenti l'esercizio dello stesso diritto alla tutela giurisdizionale, va chiarito che, in concreto, ciò può avvenire solo nel rispetto del principio di proporzionalità e in particolare della stretta necessità, risultando costituzionalmente legittimo, quindi, solo quando l'adempimento di tale dovere non possa essere adeguatamente tutelato in altro modo.

Va altresì precisato che il diritto alla tutela giurisdizionale non può, invece, in alcun modo essere sacrificato, come invece sostenuto dal Presidente del Consiglio dei ministri, intervenuto in giudizio per mezzo dell'Avvocatura generale dello Stato nel solco di alcune più risalenti sentenze di questa Corte, in nome di esigenze di tutela dell'«interesse fiscale». Questo, infatti, sebbene costituisca un interesse particolarmente tutelato dall'art. 53, primo comma, Cost. (*ex plurimis*, sentenza n. 201 del 2020), attiene a momenti della dinamica impositiva nei quali è ancora in fase di definizione ciò a cui corrisponde il dovere tributario.

Rispetto a tale interesse – che può giustificare svariate esigenze, come quella di evitare «eventuali frodi facilmente ipotizzabili» (sentenza n. 173 del 1975), o quella di garantire una «pronta realizzazione del credito fiscale» (sentenza n. 358 del 1994), oppure di «prevenire fenomeni di evasione o elusione» (sentenza n. 262 del 2020) – non si manifesta, pertanto, quella coessenzialità alla realizzazione dei diritti inviolabili che invece giustifica il dovere tributario.

Del resto, nella vigente legislazione la cosiddetta riscossione frazionata in pendenza di giudizio non è mai impeditiva della tutela giurisdizionale.

Questi criteri di bilanciamento si sono dunque riflessi nella scelta del legislatore delegante in occasione della citata riforma tributaria, poiché ha ritenuto di informare l'ordinamento intorno al principio per cui gli impedimenti al diritto di agire in giudizio, oltre a non essere consentiti con riguardo all'interesse fiscale, non sono strettamente necessari neanche al fine di tutelare il dovere tributario, traducendosi in forme di controllo fiscale eccessive, essendo del resto possibili altre modalità comunque idonee a tutelarne l'adempimento.

4.3. – In attuazione di tale principio, come precisato da questa Corte nella sentenza n. 522 del 2002, «l'articolo 63 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 (Disciplina dell'imposta di registro), il cui contenuto è poi sostanzialmente

confluito nell'articolo 65 del d.P.R. n. 131 del 1986, ha soppresso il divieto di utilizzazione in giudizio di atti non registrati [...] ed al suo posto ha previsto l'obbligo del cancelliere di inviarli all'ufficio del registro. Il legislatore della riforma ha pertanto ritenuto che la situazione di inadempimento dell'obbligazione relativa all'imposta di registro, emergente in occasione del processo di cognizione, non può avere l'effetto di precluderne lo svolgimento e la conclusione».

L'adempimento del dovere tributario, dunque, è stato ritenuto «sufficientemente garantito dall'obbligo imposto al cancelliere di informare l'ufficio finanziario dell'esistenza dell'atto non registrato, ponendolo così in grado di procedere alla riscossione» (ancora, sentenza n. 522 del 2002).

Alla luce di «questo tipo di bilanciamento» e in considerazione «del principio secondo cui la garanzia della tutela giurisdizionale posta dall'articolo 24, primo comma, della Costituzione comprende anche la fase dell'esecuzione forzata», l'impossibilità di ottenere il provvedimento giurisdizionale munito della formula esecutiva, e quindi di procedere all'esecuzione forzata, è stata ritenuta dalla medesima sentenza in contrasto con lo stesso art. 24 Cost.

Secondo la citata pronuncia, del resto, una volta che «l'inadempimento dell'obbligazione tributaria» non ha precluso, in forza del comma 1 del citato art. 66, lo svolgimento del processo di cognizione fino all'emanazione della sentenza (o di altro provvedimento esecutivo) e ha determinato «solo la comunicazione da parte del cancelliere all'ufficio del registro degli atti non registrati», risulta irragionevole impedire poi «che alla sentenza (o al provvedimento esecutivo) sia data attuazione mediante l'esercizio della tutela giurisdizionale in via esecutiva».

Ciò ha portato, dunque, alla dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 66, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, nella parte in cui non prevedeva che la disposizione di cui al comma 1 non si applicasse al rilascio dell'originale o della copia della sentenza o di altro provvedimento giurisdizionale, che debba essere utilizzato per procedere all'esecuzione forzata.

Nel solco di detta decisione, questa Corte, con la sentenza n. 198 del 2010, ha poi dichiarato l'illegittimità costituzionale della medesima norma nella parte in cui non prevedeva che la disposizione di cui al comma 1 del menzionato art. 66 non si applicasse al rilascio di copia dell'atto conclusivo (sentenza o verbale di conciliazione) della causa di opposizione allo stato passivo fallimentare, ai fini della variazione di quest'ultimo.

5. – Alla luce della premessa svolta, la fattispecie in esame può ora essere adeguatamente considerata, in base a un duplice ordine di ragioni.

In primo luogo, il divieto di rilascio del provvedimento giurisdizionale recante in calce la certificazione di passaggio in giudicato, impedendo di fatto l'accesso al giudizio di ottemperanza, limita il diritto alla tutela giurisdizionale.

In secondo luogo, tale limitazione, come si preciserà (punto 5.2.), non è strettamente necessaria e proporzionata rispetto alle esigenze di tutela del-

l'adempimento del dovere tributario, che pure, come in precedenza chiarito, vengono in considerazione nella fattispecie in esame, perché l'obbligazione tributaria non è contestata dal contribuente.

5.1. – Quanto al primo aspetto, va innanzitutto rilevato che il giudizio di ottemperanza – in termini non dissimili, per questo aspetto, dal procedimento di esecuzione forzata considerato nella sentenza n. 522 del 2002 – è funzionale all'attuazione coattiva dei provvedimenti giudiziali adottati in sede di cognizione, e quindi a rendere effettivo il diritto alla tutela giurisdizionale presidiato dall'art. 24, primo comma, Cost.

In particolare, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, la fase dell'esecuzione dell'obbligo della pubblica amministrazione di conformarsi alle pronunce giurisdizionali «è costituzionalmente necessaria» e una decisione di giustizia che non possa essere portata ad effettiva esecuzione non rimarrebbe altro che una vuota e «inutile enunciazione» (sentenza n. 419 del 1995; nello stesso senso, sentenze n. 406 del 1998 e n. 435 del 1995).

In base, quindi, al principio di effettività della tutela giurisdizionale, «deve ritenersi connotato intrinseco della stessa funzione giurisdizionale [...] il potere di imporre, anche coattivamente in caso di necessità, il rispetto della statuizione contenuta nel giudicato» (sentenza n. 435 del 1995; nello stesso senso, sentenza n. 419 del 1995, quest'ultima recentemente richiamata, sul punto, dalla sentenza n. 128 del 2021).

L'azione di ottemperanza è, infatti, volta a «dare concretezza al diritto alla tutela giurisdizionale, tutelato dall'art. 24 Cost.» (Consiglio di Stato, adunanza plenaria, sentenza 15 gennaio 2013, n. 2).

Non coglie invece nel segno la tesi dell'Avvocatura generale, secondo cui la norma censurata non limiterebbe eccessivamente il diritto alla tutela giurisdizionale, in quanto il giudizio di ottemperanza non sarebbe l'unico rimedio per attuare le decisioni nei confronti della pubblica amministrazione, potendo la parte vittoriosa, malgrado l'omesso versamento dell'imposta di registro, proprio a seguito della ricordata sentenza n. 522 del 2002, alternativamente procedere all'esecuzione forzata civile.

Il rapporto tra i due rimedi non si pone, infatti, in termini di mera alternatività, perché, come rilevato dal giudice *a quo*, il giudizio di ottemperanza è diretto, piuttosto, a completare la tutela conseguibile nell'ambito del procedimento di esecuzione forzata, essendo connotato da «potenzialità sostitutive e intromissive nell'azione amministrativa, non comparabili con i poteri del giudice dell'esecuzione nel processo civile» (sentenza n. 406 del 1998).

Esso consente, infatti, «l'accesso a tecniche di esecuzione incisive, quali la possibilità d'irrogazione di penalità di mora [...] e la nomina di un commissario ad acta che, nella persistente inerzia dell'amministrazione dello Stato, proceda al reperimento materiale delle risorse necessarie al pagamento» (sentenza n. 237 del 2021).

È quindi palese come, concorrendo a colmare l'eventuale insufficienza della

tutela offerta dal procedimento di esecuzione forzata, l'azione di ottemperanza ben possa rappresentare un importante ed efficace ausilio per l'attuazione delle pronunce giudiziali da parte della pubblica amministrazione.

5.2. – Quanto al secondo aspetto, occorre considerare che la normativa sull'imposta di registro, al fine di garantire una tempestiva collaborazione con gli uffici finanziari nell'accertamento dei rapporti imponibili e nella percezione delle imposte dovute, prevede obblighi collaterali, la cui inosservanza è sanzionata in via amministrativa, a carico di cancellieri e segretari degli organi giurisdizionali.

Questi, infatti, sono tenuti, sia a richiedere la registrazione delle sentenze, dei decreti e degli altri atti alla cui formazione hanno partecipato nell'esercizio delle loro funzioni (art. 10, comma 1, lettera c, del d.P.R. n. 131 del 1986); sia a iscrivere gli atti soggetti a registrazione in un apposito repertorio e a presentarlo poi, ogni quadrimestre, all'ufficio finanziario (artt. 67, comma 1, e 68, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986).

All'amministrazione finanziaria, pertanto, è assicurata la conoscenza dell'atto soggetto a registrazione e, per tal via, la possibilità di procedere alla liquidazione e alla riscossione dell'imposta.

L'adempimento del dovere tributario, nella fattispecie censurata, risulta quindi, in questi termini, già adeguatamente tutelato, senza che sia necessario disporre anche un ostacolo alla tutela giurisdizionale, che risulta obiettivamente eccessivo e quindi sproporzionato.

6. – In forza delle considerazioni che precedono, deve, in conclusione, essere dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 66, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, nella parte in cui non prevede che la disposizione di cui al comma 1 non si applichi al rilascio della copia della sentenza o di altro provvedimento giurisdizionale, i quali debbano essere utilizzati per proporre l'azione di ottemperanza dinanzi al giudice amministrativo.

7. – Resta assorbita l'ulteriore censura prospettata dal rimettente.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 66, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), nella parte in cui non prevede che la disposizione di cui al comma 1 non si applichi al rilascio della copia della sentenza o di altro provvedimento giurisdizionale, i quali debbano essere utilizzati per proporre l'azione di ottemperanza dinanzi al giudice amministrativo.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 26 aprile 2022.

* * *

Sentenza n. 111/2024 (Pres. Barbera; Red. Antonini) ¹*Considerato in diritto*

1.- Con cinque ordinanze del 27 giugno 2023 (rispettivamente iscritte ai numeri 142, 144, 145, 146 e 147 del registro ordinanze 2023), sostanzialmente

(¹) Con la sentenza n. 111 del 2024 la Corte, tra l'altro, ha ribadito che «in un contesto complesso come quello contemporaneo, dove si sviluppano nuove e multiformi creazioni di valore, il concetto di capacità contributiva non necessariamente deve rimanere legato solo a indici tradizionali come il patrimonio e il reddito, potendo rilevare anche altre e più evolute forme di capacità, che ben possono denotare una forza o una potenzialità economica» (sentenza n. 288 del 2019), precisando che «[t]ale conclusione della giurisprudenza costituzionale non contraddice il significato del principio di capacità contributiva; al contrario lo conferma nel suo significato originario e altresì lo adegua, nella prospettiva dell'uguaglianza e della solidarietà insite nel dovere inderogabile di concorrere alle pubbliche spese, alla moderna evoluzione dei dinamismi economici in un contesto in cui la ricchezza può sfuggire agli inquadramenti più tradizionali». Questa pronuncia può considerarsi un implicito *overruling* della prospettiva al fondo della sentenza di rigetto n. 143 del 1995 relativa all'imposizione straordinaria del 6 per mille su tutti i depositi bancari, che senza verificare in concreto gli effetti del prelievo, lo aveva legittimato in quanto «imposta straordinaria connotata da modalità eccezionali ed inserita in un contesto di misure finanziarie di carattere generale, nell'ambito del quale il prelievo sui depositi, nel colpire un peculiare indice di capacità contributiva, incide sui depositi stessi con un'aliquota invero di contenuta entità, tale da non potersi ragionevolmente considerare ablativa del patrimonio del soggetto. In relazione a siffatte caratteristiche non può, pertanto, dirsi che il legislatore abbia travalicato i limiti del discrezionale apprezzamento al medesimo spettante in materia, mentre, ad ulteriore sostegno di un giudizio di non incostituzionalità della norma denunciata, sta la circostanza che trattasi di un'imposizione una tantum e, quindi, tale da non alterare, secondo un canone valutativo altra volta fatto proprio dalla Corte, il sistema tributario considerato in tutte le sue componenti (sentenza n. 159 del 1985)».

Si precisa che la sentenza n. 111 del 2024, pronunciata l'inammissibilità dell'intervento con ordinanza letta all'udienza del 10 aprile 2024, ha altresì dichiarato inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 37 del d.l. n. 21 del 2022, come convertito, e come modificato dall'art. 55 del d.l. n. 50 del 2022, come convertito, sollevate, in riferimento agli artt. 3, 23, 41, 42, 53 e 117 della Costituzione, quest'ultimo in relazione all'art. 1 del Protocollo addizionale alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo. La Corte ha, poi, dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 37 del d.l. n. 21 del 2022, come convertito, modificato dall'art. 55 del d.l. n. 50 del 2022, come convertito, e successivamente dall'art. 1, comma 120, della legge n. 197 del 2022, sollevate, in riferimento agli artt. 3, 23, 42, 53 e 117 Cost., quest'ultimo in relazione all'art. 1 del Prot. addiz. CEDU, che istituisce un contributo straordinario a carico delle imprese energetiche per far fronte alla crisi energetica derivante dalla guerra della Russia in Ucraina, finalizzata ad intercettare i *windfall profits*. La Corte afferma che il prelievo istituito dall'art. 37, di natura tributaria, ha come suo presupposto non i c.d. "extraprofiti" o *windfall profits*, ma l'incremento di un saldo differenziale conseguente la vendita, a determinate condizioni, di prodotti energetici da parte di taluni soggetti operanti nel settore energetico in un particolare contesto temporale. Nel contesto straordinario in cui il tributo è stato istituito, non appare arbitrario che il fortissimo aumento dei prezzi dei prodotti energetici nell'eccezionale situazione congiunturale e lo specifico mercato in cui le imprese energetiche

di identico tenore, la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, sezione 27 (di seguito: CGT di Roma), ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 23, 41, 42, 53 e 117 Cost. questioni di legittimità costituzionale dell'art. 37 del d.l. n. 21 del 2022, come convertito, modificato dall'art. 55 del d.l. n. 50 del 2022, come convertito.

La CGT di Roma, dopo avere ricostruito la fattispecie concreta oggetto del giudizio, ha poi riportato nelle rispettive ordinanze di rimessione le censure di illegittimità costituzionale mosse nei giudizi a *quibus* dalle parti del giudizio e, infine, ha espressamente dichiarato di ritenere «rilevante, posto che la presenza

operano siano stati identificati dal legislatore – al verificarsi di una serie di condizioni – come un indice rivelatore di ricchezza. Una volta appurato che l'indice di capacità contributiva non è arbitrario, neppure è lesa il rapporto di connessione razionale e di proporzionalità tra il mezzo predisposto dal legislatore e il fine che lo stesso ha inteso perseguire, al contrario da quanto ritenuto dai rimettenti, che assumono – fallacemente – che il presupposto del contributo di solidarietà siano gli utili realizzati. Né si determina una discriminazione tra imprese del mercato energetico e quelle operanti in altri settori merceologici, quali quello bancario o farmaceutico, che pure, secondo i rimettenti, avrebbero realizzato “extraprofitti” consistenti durante e dopo la crisi pandemica, perché il mercato energetico ha fatto registrare, in assoluto, incrementi di fatturato tali da risultare chiaramente senza paragoni nel periodo considerato dalla norma censurata. Non sussiste neppure una discriminazione interna al mercato energetico, in quanto la previsione che esclude l'applicazione dell'imposta ove il saldo incrementale sia inferiore a 5 milioni di euro o al 10% anziché rappresentare un fattore di discriminazione, ha una funzione di completamento del regime impositivo introdotto dal legislatore, che ha configurato una soglia di tolleranza al di sotto della quale gli incrementi del saldo sono stati stimati non indicativi di una maggiore forza economica, perché ritenuti riconducibili alla normale attività di impresa. Infine, l'estraneità della materia espropriativa all'ambito dell'art. 53 Cost. induce a constatare come sia proprio l'art. 53 la corretta prospettiva nella quale va ricondotto il giudizio sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione. All'esclusione del contrasto con l'art. 42 Cost. si deve aggiungere quella con l'art. 1 Prot. addiz. CEDU e la sua autonoma nozione di bene. Innanzitutto, quando si tratta di definire e attuare politiche in materia fiscale la Corte EDU è solita riconoscere un ampio margine di apprezzamento agli Stati. Inoltre, la Corte EDU, ha comunque ribadito che il semplice fatto che l'aliquota fiscale sia molto elevata non dà luogo di per sé a una violazione di tale disposizione.

Con la stessa pronuncia sono state dichiarate altresì non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 37, comma 3-ter, del d.l. n. 21 del 2022, come convertito, modificato dall'art. 55 del d.l. n. 50 del 2022, come convertito, e successivamente dall'art. 1, comma 120, della legge n. 197 del 2022, sollevate, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. La Corte ha ritenuto non corretta l'affermazione del rimettente secondo cui al sistema dell'IVA sarebbe estranea la nozione di “afferenza” e, quindi, la possibilità di una correlazione tra le operazioni poste in essere. L'individuazione di un rapporto di afferenza tra le diverse operazioni non è infatti estraneo alla struttura dell'IVA, come precisato dalla giurisprudenza di legittimità, ragionando in termini di sussistenza di un rapporto di strumentalità tra diverse operazioni. Né manca di ragionevolezza la possibilità che l'acquisto afferente territorialmente non sia stato effettuato nell'ambito dei periodi temporali presi a riferimento dal legislatore, dal momento che, al più, qualora dalla norma fosse possibile trarre la conseguenza ipotizzata dal rimettente, si tratterebbe di un mero inconveniente di fatto.

dell'art. 37 D.L. 21/2022 nell'ordinamento giuridico, osta al richiesto rimborso, e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale della predetta norma secondo i profili dedotti dalla ricorrente».

1.1.- In particolare, ritiene non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 37 del d.l. n. 21 del 2022, come convertito e successivamente modificato, per violazione degli artt. 3, 23 e 53 Cost.

Le ordinanze lamentano, anzitutto, che il legislatore si sarebbe limitato a individuare solo i soggetti passivi e i criteri di determinazione (base imponibile e aliquota), omettendo di definire il presupposto del tributo, in contrasto con l'obbligo costituzionale di individuare almeno gli elementi essenziali identificativi della prestazione tributaria.

Secondo la CGT di Roma, inoltre, anche qualora si volesse ritenere che il contributo straordinario abbia avuto la finalità di tassare gli "extraprofitti" maturati dalle imprese energetiche, la sua concreta articolazione tecnica si dimostrerebbe del tutto inidonea allo scopo.

L'incremento differenziale tra i saldi IVA, infatti, individuerrebbe una materia imponibile non idonea, di per sé, a intercettare margini di "sovraprofitto", perché non consentirebbe di tenere conto di elementi di costo che incidono in maniera significativa sui profitti, come gli oneri di gestione, gli ammortamenti, i differenziali realizzati sui contratti derivati.

Peraltro, poiché il contributo straordinario verrebbe applicato sull'intero fatturato, concorrerebbero alla determinazione della base imponibile anche operazioni estranee all'ambito energetico (come, in particolare, le operazioni straordinarie). Vi concorrerebbero, inoltre, anche le accise, pur essendo estranee alla nozione di profitto in senso economico o fiscale.

Anche il periodo temporale preso a riferimento per calcolare il saldo incrementale, che costituisce la base imponibile del contributo IVA, sarebbe inidoneo a rappresentare eventuali "sovraprofiti" realizzati dalle imprese, sia perché troppo breve, sia in quanto nel periodo 2020-2021 le società erano in perdita a causa della restrizioni dovute all'emergenza epidemiologica da COVID-19 e, pertanto, il differenziale che confluisce nella base imponibile del contributo non rappresenterebbe un "sovraprofitto" se posto in relazione con un «ordinario» profitto realizzato nel periodo precedente.

La disposizione censurata si porrebbe, inoltre, in contrasto con l'art. 3 Cost. per violazione del principio di uguaglianza, attesa la portata discriminatoria del contributo, sia esterna (per disparità di trattamento tra le imprese del settore energetico e la restante platea dei contribuenti operanti in altri settori merceologici) che interna (in quanto il contributo graverebbe solo su alcune delle imprese che operano nel settore energetico).

Le ordinanze prospettano, infine, il contrasto della disposizione censurata con gli artt. 42 e 53 Cost., nonché con l'art. 117 Cost., in relazione all'art. 1 del Prot. addiz. CEDU, in quanto il contributo straordinario dovuto dalle società ricorrenti eroderebbe sensibilmente il loro patrimonio, con effetti espropriativi,

sacrificando in modo ingiustificato il loro diritto di proprietà; richiamano, a tal proposito, la giurisprudenza della CEDU, per concludere che l'imposizione non potrebbe comprimere in misura eccessiva il patrimonio netto delle società.

1.2.- Le ordinanze iscritte ai numeri 144, 145 e 147 reg. ord. 2023, censurano, altresì, l'art. 37, comma 8, del d.l. n. 21 del 2022, come convertito e successivamente modificato, per violazione degli artt. 3, 53, 41 e 117, secondo comma, lettera *e*), Cost., in quanto, da un lato, la disposizione, nel prevedere il divieto di traslazione del contributo sui prezzi al consumo, sarebbe priva di ragionevolezza, non avendo delineato un meccanismo che renda effettivo tale divieto; dall'altro, poiché questo riguarderebbe solo i «prezzi al consumo», per cui rimarrebbero estranee a tale divieto, con distorsione della concorrenza, le imprese collocate a monte del processo produttivo e aventi per clienti altre imprese.

[*omissis*]

2.- Con tre ordinanze del 4 dicembre 2023 (rispettivamente iscritte ai numeri 3, 4 e 5 reg. ord. 2024), di identico contenuto, la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano, sezione 12 (di seguito: CGT di Milano), ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 23, 42, 53 e 117 Cost., questioni di legittimità costituzionale dell'art. 37 del d.l. n. 21 del 2022, come convertito, modificato dall'art. 55 del d.l. n. 50 del 2022, come convertito, successivamente modificato dall'art. 1, comma 120, della legge n. 197 del 2022.

2.1.- Anche i rimettenti, analogamente alle ordinanze della CGT di Roma, si dolgono del fatto che il legislatore non avrebbe identificato il presupposto del contributo straordinario, con conseguente violazione dell'art. 23 Cost., nonché degli artt. 3 e 53 Cost. per mancata individuazione di un indice idoneo di capacità contributiva.

Inoltre, precisano che, anche ove si volesse ritenere che la finalità del tributo risieda nella scelta di intercettare ingiustificati “extraprofitti”, la struttura dell'imposizione, basata sugli incrementi differenziali dei saldi delle LIPE dei due periodi temporali messi a confronto, non consentirebbe di raggiungere tale scopo, con conseguente ulteriore profilo di contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost., perché la risultanza di questi saldi non potrebbe mettere in evidenza un incremento di utili di tipo congiunturale dovuto ad attività speculativa.

Il riferimento, infatti, alla struttura dell'IVA non consentirebbe di correlare le componenti attive con le corrispondenti componenti passive, per cui non verrebbero presi in considerazione i costi di acquisto di beni strumentali, quelli del personale o quelli relativi ai «differenziali realizzati sui contratti derivati».

Pertanto, poiché il contributo straordinario grava sul fatturato IVA, il suo ammontare verrebbe a dipendere da elementi come le accise che «non possono rappresentare in alcun modo un incremento rilevante di “ricchezza” tassabile».

Anche i periodi temporali presi a riferimento non sarebbero idonei al perseguimento della finalità seguita dal legislatore, da un lato perché troppo brevi e dall'altro perché non significativi: in particolare viene rimarcato che il

periodo iniziale era stato caratterizzato da una forte contrazione delle vendite a causa delle disposizioni emergenziali dovute alla diffusione del COVID-19, sicché si era trattato di una situazione anomala di mercato non suscettibile di essere messa a confronto con il periodo successivo, nel quale si era ristabilita la condizione di normalità.

Vi sarebbe anche la violazione del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., sia sotto il profilo della disparità di trattamento all'interno dello stesso mercato energetico che all'esterno del medesimo.

Inoltre, si prospetta la violazione degli artt. 42, 53 e 117 Cost., quest'ultimo in relazione all'art. 1 del Prot. addiz. CEDU, in quanto il contributo straordinario avrebbe effetti confiscatori ed espropriativi del patrimonio delle società.

Infine, la CGT di Milano censura la disposizione contenuta nel comma 3-ter dell'art. 37 del d.l. n. 21 del 2022, come convertito e più volte modificato, per contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost. sotto il profilo della violazione del principio di ragionevolezza, in quanto la stessa si porrebbe in contrasto con la struttura dell'IVA che non consentirebbe di correlare le componenti attive con corrispondenti componenti passive; la suddetta esclusione, inoltre, opererebbe solo se, in modo del tutto casuale, i correlati «acquisti afferenti» siano stati compiuti entro i periodi temporali presi a riferimento dalla disposizione censurata.

[*omissis*]

5. – All'esame del merito occorre premettere che il d.l. n. 21 del 2022, sede delle disposizioni indubiate, è stato emanato nell'ambito di una situazione eccezionale, caratterizzata dal manifestarsi della grave crisi internazionale, causata dall'invasione russa dell'Ucraina, in conseguenza della quale la Russia ha diminuito, in modo progressivo, le forniture di gas naturale all'Unione europea.

Il contesto è stato efficacemente descritto nella relazione annuale della Banca d'Italia, evidenziando che «[l'] invasione dell'Ucraina da parte della Russia ha costituito un punto di svolta nelle relazioni internazionali e ha condizionato pesantemente crescita, inflazione e scambi commerciali mondiali [...] i prezzi dell'energia hanno subito straordinari rialzi, contribuendo a un netto e diffuso aumento dell'inflazione, cui ha corrisposto un rapido irrigidimento delle politiche monetarie in quasi tutte le maggiori economie avanzate; la crescita globale è rallentata in uno scenario di forte incertezza economica e politica. Le autorità di governo, specialmente quelle dei paesi avanzati, sono intervenute in sostegno di famiglie e imprese per attenuare l'impatto della crisi energetica [...]. Dall'agosto 2021 allo stesso mese del 2022 i prezzi del gas sono saliti di oltre sette volte in Europa, che dipende fortemente dalle forniture dalla Russia» (Banca d'Italia, Relazione annuale, anno 2022, Roma, 31 maggio 2023).

In effetti, tutti gli Stati membri dell'Unione europea hanno registrato un'impennata dei prezzi dell'energia elettrica legata al rincaro del gas, «il quale ha superato il carbone diventando il combustibile di determinazione del prezzo marginale»; in questa situazione non solo «le imprese produttrici di energia

elettrica», ma «anche il settore dei combustibili fossili» ha beneficiato «degli aumenti estremi dei prezzi dovuti all'attuale situazione di mercato, con profitti che vanno al di là dei risultati delle normali attività commerciali» (Commissione europea, proposta di regolamento del Consiglio, relativa a un intervento di emergenza per far fronte al rincaro dei prezzi dell'energia, 14 settembre 2022, cui ha fatto seguito il regolamento UE 2022/1854 del Consiglio del 6 ottobre 2022, relativo a un intervento di emergenza per far fronte ai prezzi elevati dell'energia).

La perturbazione del mercato dell'energia ha quindi determinato una grave situazione di crisi che ha reso necessario adottare misure urgenti per far fronte agli «effetti insostenibili sui consumatori e sulle imprese» (considerando n. 8 del regolamento n. 1854/2022/UE).

5.1. – È, quindi, in questo contesto che il d.l. n. 21 del 2022 ha introdotto un'articolata serie di misure urgenti per contrastare sul piano interno gli effetti economici e sociali della crisi, che si sono sviluppate in più direzioni: dal sostegno alle attività produttive, al contenimento dei prezzi dell'energia sul mercato italiano, agli aiuti alle famiglie. Tra queste, si possono ricordare: la riduzione delle aliquote di accisa sulla benzina e sul gasolio impiegato come carburante (art. 1); il bonus carburante (art. 2); il contributo, sotto forma di credito d'imposta, a favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e di gas naturale (artt. 3 e 4); l'incremento del credito d'imposta in favore delle imprese energivore e gasivore (art. 5); il bonus sociale elettricità e gas (art. 6); la rateizzazione delle bollette per i consumi energetici (art. 8).

5.2. – Il «contributo a titolo di prelievo solidaristico straordinario» per l'anno 2022, di cui all'art. 37, comma 1, è stato istituito per finanziare questi interventi d'urgenza, finalizzati a «contenere per le imprese e i consumatori gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico».

Nel successivo art. 38, comma 2, lettera *a*), si è precisato, infatti, che agli oneri derivanti dall'applicazione delle previsioni normative sopra citate si provvede, «quanto a 3.977.525.207 euro per l'anno 2022, mediante utilizzo delle maggiori entrate derivanti dall'art. 37».

6. – Ricostruita in questi termini la situazione che è all'origine della disposizione censurata, occorre chiarirne la portata normativa.

L'art. 37, comma 1, ha posto l'onere di pagamento del «contributo a titolo di prelievo solidaristico straordinario» a carico, rispettivamente, «dei soggetti che esercitano nel territorio dello Stato, per la successiva vendita dei beni, l'attività di produzione di energia elettrica, dei soggetti che esercitano l'attività di produzione di gas metano o di estrazione di gas naturale, dei soggetti rivenditori di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale e dei soggetti che esercitano l'attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi». Ha poi precisato che il «contributo è dovuto, altresì, dai soggetti che, per la successiva rivendita, importano a titolo definitivo energia elettrica,

gas naturale o gas metano, prodotti petroliferi o che introducono nel territorio dello Stato detti beni provenienti da altri Stati dell'Unione europea».

In sostanza, rientrano quindi tra i soggetti passivi sia coloro che producono, sia coloro che acquistano, per rivenderli, i prodotti energetici; questi ultimi, a loro volta, sono stati individuati nell'energia elettrica, nel gas metano o naturale e nei prodotti petroliferi.

La platea dei soggetti tenuti al pagamento del contributo è stata poi ridimensionata con l'art. 1, comma 120, lettera *a*), della legge n. 197 del 2022, stabilendo che «[i]l contributo è dovuto se almeno il 75 per cento del volume d'affari dell'anno 2021 deriva dalle attività indicate nei periodi precedenti».

La base imponibile è stata precisata dall'art. 37, comma 2, individuandola nell'«incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive, riferito al periodo dal 1° ottobre 2021 al 30 aprile 2022, rispetto al saldo del periodo dal 1° ottobre 2020 al 30 aprile 2021 [...]» – ciò in quanto il termine inizialmente previsto nel 31 marzo è stato così posticipato dall'art. 55 del d.l. n. 50 del 2022, come convertito.

L'aliquota del contributo, inizialmente fissata al 10 per cento, è stata elevata al 25 per cento dal suddetto art. 55; si è previsto, inoltre, che il contributo stesso sia dovuto solo nei casi di incremento superiore a euro 5.000.000 e non lo sia se inferiore al 10 per cento.

Il successivo comma 3 dell'art. 37 censurato ha precisato che: «[a]i fini del calcolo del saldo di cui al comma 2, si assume il totale delle operazioni attive, al netto dell'IVA, e il totale delle operazioni passive, al netto dell'IVA, indicato nelle Comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche IVA, presentate, ai sensi dell'articolo 21-*bis* del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, per i periodi indicati al comma 2».

L'art. 1, comma 120, lettera *c*), della legge n. 197 del 2022, inoltre, introducendo il comma 3-*bis* all'art. 37 censurato, ha escluso dalla determinazione dei totali delle operazioni attive e passive le operazioni di cessione e di acquisto di azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e quote sociali che intercorrono tra i soggetti di cui al comma 1 del medesimo art. 37.

In tal modo il legislatore ha stabilito che non concorrono alla formazione della base imponibile operazioni attive e passive che non hanno alcuna afferenza con gli incrementi di prezzo delle commodities e che in quanto tali rappresentano, evidentemente, movimentazioni del tutto irrilevanti ai fini della forza economica derivante dall'incremento dei prezzi dell'energia.

Il citato art. 1, comma 120, lettera *c*), della legge n. 197 del 2022 ha anche previsto: «3-*ter*. Non concorrono alla determinazione dei totali delle operazioni attive, di cui al comma 3, le operazioni attive non soggette a IVA per carenza del presupposto territoriale, ai sensi degli articoli da 7 a 7-*septies* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, se e nella misura in cui gli acquisti ad esse afferenti siano territorialmente non rilevanti ai fini dell'IVA».

6.1. – Dall'esame della normativa è possibile individuare, innanzitutto, la natura del contributo solidaristico straordinario.

Va ricordato che la costante giurisprudenza di questa Corte considera irrilevante il nomen iuris usato dal legislatore, «occorrendo riscontrare in concreto e caso per caso se si sia o no in presenza di un tributo» (*ex plurimis*, sentenze n. 149 del 2021, n. 58 del 2015 e n. 141 del 2009).

Nonostante la formale qualificazione, il prelievo istituito dall'art. 37 ha, nella sostanza, natura tributaria – ciò che peraltro non è messo in discussione né dai rimettenti, né dalle parti costituite e dalla difesa erariale –, in quanto si concretizza in un prelievo coattivo che determina una definitiva decurtazione patrimoniale a carico dei soggetti passivi, non integra la modifica di un rapporto sinallagmatico e le relative risorse, connesse a uno specifico indice di capacità contributiva, sul piano teleologico, sono finalizzate, come si è descritto, al concorso alle pubbliche spese (in questi termini, *ex plurimis* sentenze n. 64 del 2024, n. 108 del 2023 e n. 128 del 2022).

7. – Tanto premesso, è possibile entrare nel merito della prima questione, che censura l'art. 37 del d.l. n. 21 del 2022, come convertito e più volte modificato, perché il legislatore non avrebbe identificato il presupposto del contributo straordinario, con conseguente violazione della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., nonché degli artt. 3 e 53 Cost. per mancata individuazione di un indice idoneo di capacità contributiva.

7.1. – Quanto alla dedotta violazione dell'art. 23 Cost., la questione non è fondata.

7.1.1. – A differenza di quanto sostenuto dai rimettenti, il presupposto di tale tributo non si identifica nei cosiddetti “extraprofiti” o windfall profits, cui né le disposizioni censurate, né la rubrica dell'art. 37 fanno mai riferimento.

Sporadici accenni a tale nozione sono sì presenti nei lavori preparatori e nelle relazioni di accompagnamento del decreto-legge e del susseguente disegno di legge di conversione, ma sono svolti in senso del tutto atecnico, semplicemente per significare che, come notato dall'Avvocatura generale dello Stato, la *ratio* storica dell'intervento normativo risiede nell'intento di colpire con un prelievo straordinario gli scambi di prodotti energetici di quegli operatori economici che, rispetto alla generalità delle altre imprese operanti nel mercato, stavano – in base all'id quod plerumque accidit – beneficiando di un andamento «anticiclico».

E infatti dalla disciplina si evince che il presupposto del tributo si identifica – in ragione del comma 1 che seleziona i soggetti passivi, del comma 2 che definisce la base imponibile e del comma 3 che stabilisce il metodo di calcolo – con l'incremento di un saldo differenziale conseguente la vendita, a determinate condizioni, di prodotti energetici da parte di taluni soggetti operanti nel settore energetico in un particolare contesto temporale.

L'elemento materiale di tale presupposto, ossia la base imponibile, viene del resto concretamente apprezzato attraverso l'incremento, eccedente la soglia

assoluta e la percentuale fissate, del saldo tra operazioni attive e operazioni passive, al netto dell'IVA, registrate nei periodi temporali presi a riferimento e come tali indicate all'interno delle Comunicazioni dei dati delle cosiddette LIPE, predisposte e presentate a norma dell'art. 21-*bis* del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 (Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica), convertito, con modificazioni, nella legge 30 luglio 2010, n. 122.

Deve quindi ritenersi non fondata la questione inerente alla prospettata violazione della riserva di legge relativa stabilita dall'art. 23 Cost.

7.1.2. – Prima di entrare nel merito delle censure attinenti all'arbitrarietà dell'indice di capacità contributiva, occorre ribadire che, secondo questa Corte, «in un contesto complesso come quello contemporaneo, dove si sviluppano nuove e multiformi creazioni di valore, il concetto di capacità contributiva non necessariamente deve rimanere legato solo a indici tradizionali come il patrimonio e il reddito, potendo rilevare anche altre e più evolute forme di capacità, che ben possono denotare una forza o una potenzialità economica» (sentenza n. 288 del 2019).

Tale conclusione della giurisprudenza costituzionale non contraddice il significato del principio di capacità contributiva; al contrario lo conferma nel suo significato originario e altresì lo adegua, nella prospettiva dell'uguaglianza e della solidarietà insite nel dovere inderogabile di concorrere alle pubbliche spese, alla moderna evoluzione dei dinamismi economici in un contesto in cui la ricchezza può sfuggire agli inquadramenti più tradizionali.

Infatti, il principio di capacità contributiva, così inteso, è stato in grado di intercettare nuove forme di ricchezza: ha condotto, ad esempio, a ritenere non «implausibile che il legislatore, nell'ambito di un periodo di crisi e nella comparazione con il mercato industriale, abbia desunto dall'appartenenza al mercato finanziario» uno specifico e autonomo indice di capacità contributiva, rilevante ai fini di un temporaneo intervento fiscale anticongiunturale, dati i «connotati di tipo oligopolistico» di tale mercato, da cui consegue «che le imprese in esso operanti dispongono di un significativo potere di mercato, derivante anche da un certo grado (variabile in relazione ai servizi e ai settori) di anelasticità della domanda» (sentenza n. 288 del 2019).

Nello stesso senso, nella sentenza n. 10 del 2015 si è ritenuto di per sé non illegittimo che un tributo – risultato poi costituzionalmente illegittimo per un altro profilo – potesse perseguire lo scopo di colpire un indice di capacità contributiva ravvisato nella «eccezionale redditività dell'attività economica per gli operatori del petrolio» registrata in una «complessa congiuntura economica».

7.1.3. – Alla luce di quanto chiarito, la valutazione della sussistenza di un adeguato indice di capacità contributiva in riferimento alla imposta censurata non può essere compiuta sulla base – come vorrebbero i rimettenti – di una

considerazione solo atomistica del saldo incrementale, di cui all'art. 37, comma 3, scelto dal legislatore al fine della determinazione della base imponibile.

Occorre invece considerare anche gli altri fattori che, valutati complessivamente e unitariamente, hanno concorso alla selezione della concreta forza economica che risiede alla base del contributo straordinario: da un lato, la situazione congiunturale del momento, caratterizzata da una estrema impennata dei prezzi dell'energia nel periodo preso a riferimento dell'imposta; dall'altro, la particolarità del mercato dei prodotti energetici, dai tratti oligopolistici e caratterizzato da una domanda «del tutto anelastica» (sentenza n. 10 del 2015).

In questa prospettiva è innegabile che una particolare forza economica, ulteriore a quella registrabile in circostanze normali, sia divenuta potenzialmente ascrivibile alle imprese energetiche che hanno beneficiato di questa situazione.

Proprio tale maggiore forza economica è, del resto, stata posta alla base, pur se in una diversa logica impositiva, della necessità dell'introduzione di un'imposta sugli "extraprofiti" delle imprese energetiche, diretta a colpire i cosiddetti windfall profits realizzati negli anni 2022 e/o 2023, da parte del già citato regolamento del Consiglio europeo emanato dopo pochi mesi dell'entrata in vigore dell'art. 37 qui censurato.

Inoltre, l'Ufficio parlamentare di bilancio ha messo in evidenza che l'andamento dei dati aggregati della fatturazione elettronica relativa agli operatori attivi nel settore energetico, lato sensu inteso, risulta, a partire dal mese di ottobre 2021 e fino ad aprile 2022 – quindi proprio nel periodo di applicazione dell'imposta qui in considerazione – di gran lunga superiore all'andamento medio registrato in tutti gli altri settori economici. Più precisamente, a fronte di un aumento del 383,4 per cento nel settore dell'energia (il più alto in termini assoluti), l'incremento è stato del 77,7 per cento nell'industria alimentare e dell'11,9 per cento nell'agricoltura, mentre si è registrato un decremento del -1,7 per cento nel settore dei trasporti (come si ricava dall'audizione della Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio nell'ambito dell'esame del disegno di legge C. 3614, di conversione in legge del d.l. n. 50 del 2022, svolta presso le Commissioni riunite V, Bilancio, e VI, Finanze, della Camera dei deputati, del 30 maggio 2022).

In conclusione, in questo contesto, non appare arbitrario che il fortissimo aumento dei prezzi dei prodotti energetici nell'eccezionale situazione congiunturale e lo specifico mercato in cui le imprese energetiche operano siano stati identificati dal legislatore – al verificarsi di una serie di condizioni – come un indice rivelatore di ricchezza (*ex plurimis* sentenza n. 108 del 2023).

D'altronde, al legislatore «spetta un'ampia discrezionalità in relazione alle varie finalità cui si ispira l'attività di imposizione fiscale, essendogli consentito, "sia pure con il limite della non arbitrarietà, di determinare i singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice rivelatore di ricchez-

za" (*ex plurimis*, sentenza n. 111 del 1997)» (*ex plurimis*, sentenza n. 201 del 2020).

Dal che discende la non fondatezza, sotto questo aspetto, della questione sollevata in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. per arbitrarietà dell'indice di capacità contributiva individuato dal legislatore.

8. – Se lo scopo perseguito dal legislatore appare legittimo, il sindacato di questa Corte si deve ora spingere a valutare se i mezzi approntati siano ad esso proporzionati, come richiesto dall'ulteriore questione che i rimettenti, con riguardo alla struttura dell'imposta, sollevano in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. Si tratta quindi di valutare, una volta appurato che l'indice di capacità contributiva non è arbitrario, se il tributo che a esso si ricollega sia concretamente strutturato in modo tale da giustificare, anche su questo piano, «l'idoneità soggettiva alla obbligazione d'imposta» (*ex plurimis*, sentenza n. 155 del 2001). Ciò che implica la verifica della sussistenza di un rapporto di connessione razionale e di proporzionalità tra il mezzo predisposto dal legislatore e il fine che lo stesso ha inteso perseguire.

8.1. – Da questa prospettiva le censure che i rimettenti muovono alla mancata previsione della deduzione dei costi, come quelli del personale o quelli relativi ai «differenziali realizzati sui contratti derivati», non appaiono fondate nella misura in cui assumono – fallacemente – che il presupposto del contributo di solidarietà siano gli utili realizzati.

Residuano però quelle censure sviluppate, sempre in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., anche a prescindere dall'affermazione di tale presupposto dell'imposta e che si appuntano sul modo con cui il legislatore ha ritenuto di individuare la maggiore ricchezza da sottoporre a tassazione.

In effetti, l'imposta si struttura assumendo, come rilevato dall'Avvocatura generale dello Stato, quale base imponibile una grandezza contabile marginale, data dall'incremento registrato nel periodo di riferimento, rispetto al corrispondente periodo dell'anno precedente, del saldo IVA tra il valore complessivo delle operazioni attive e passive dichiarate con le LIPE.

Nella prospettiva del legislatore è quindi la variazione in aumento del "delta" tra le suddette operazioni attive e passive a essere indicativa di un incremento "speculativo" dei prezzi di vendita dei prodotti energetici e quindi di una maggiore forza economica delle imprese operanti in quel determinato settore.

Questa Corte è chiamata, pertanto, a verificare se la scelta di fare riferimento ai dati contenuti nelle LIPE risponda a una connessione razionale, risultando idonea a intercettare la maggiore forza economica individuata dal legislatore come indice di capacità contributiva.

Infatti, affinché «il sacrificio recato ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva non sia sproporzionato e la differenziazione dell'imposta non degradi in arbitraria discriminazione», la struttura dell'imposta «deve coeren-

temente raccordarsi con la relativa *ratio* giustificatrice» (sentenza n. 10 del 2015).

8.2. – Al riguardo va innanzitutto precisato che, in via generale, per imposte finalizzate ad intercettare windfall profits, sarebbe certamente fisiologico fare riferimento ai dati dichiarati ai fini dell'imposta sui redditi delle società (IRES), dal momento che la maggiore ricchezza è facilmente riscontrabile in termini di surplus di utili conseguiti.

È significativo che lo stesso legislatore per il contributo straordinario di solidarietà successivo a quello qui censurato, previsto dall'art. 1, comma 115, della legge n. 197 del 2022, abbia strutturato la base imponibile, al comma 116, facendo riferimento all'incremento del reddito IRES del 2022 rispetto alla media realizzata nel quadriennio precedente: «[i]l contributo di solidarietà è determinato applicando un'aliquota pari al 50 per cento sull'ammontare della quota del reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle società relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, che eccede per almeno il 10 per cento la media dei redditi complessivi determinati ai sensi dell'imposta sul reddito delle società conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022».

Al contrario, l'aver mutuato, per il tributo censurato in questa sede, le regole applicative di un'imposta indiretta come l'IVA non garantisce con altrettanta sicurezza il risultato di intercettare la maggiore ricchezza: l'incremento del volume di affari, come ipotizzato dalle difese di parte, potrebbe derivare da un mero aumento delle quantità vendute, senza costituire un dato significativo in ordine all'aver beneficiato del vantaggio economico derivante dall'aumento dei prezzi del settore.

In termini economici, in altre parole, anche quando la percentuale del margine commerciale non fosse aumentata nel confronto tra i due periodi presi in considerazione dalla norma, ma addirittura fosse diminuita, l'aumento delle quantità vendute avrebbe potuto generare, in un'imposta strutturata solo sui meccanismi applicativi dell'IVA, un saldo incrementale tale da determinare una significativa applicazione del tributo.

È pur vero che il legislatore ha previsto una soglia assoluta (5 milioni di euro) e percentuale (il 10 per cento) al di sotto della quale non trova applicazione l'imposta.

Tuttavia, tale soglia di esclusione – che differentemente da quanto adombrato dalla Avvocatura generale dello Stato non è strutturata come una franchigia – non impedisce che il fenomeno descritto si verifichi in presenza di un'alta differenza della quantità di prodotti venduti nel secondo periodo rispetto al primo.

8.3. – Si tratta di elementi della struttura dell'imposta che, in un tempo ordinario, non consentirebbero, di per sé – nemmeno in forza della più moderna concezione del principio di capacità contributiva in precedenza

ricordata (punto 7.1.2.) –, di superare il test della connessione razionale e della proporzionalità.

Tuttavia, vengono qui in rilievo circostanze straordinarie che qualificano in termini del tutto sui generis l'intervento normativo.

Da un lato, la situazione di crisi, che, se non fosse stata «affrontata rapidamente», avrebbe potuto «avere gravi effetti negativi sull'inflazione, sulla liquidità degli operatori di mercato e sull'economia nel suo complesso» (così il già citato regolamento n. 1854/2022/UE).

D'altro lato, la circostanza che, in quel particolare contesto, i dati desumibili dai saldi IVA ricavabili dalle LIPE erano gli unici disponibili e, quindi, i soli che avrebbero potuto essere considerati dal legislatore per intervenire tempestivamente a finanziare, con una nuova e temporanea imposta, l'insieme di interventi urgenti, a sostegno di famiglie e imprese, previsti dal d.l. n. 21 del 2022, come convertito e più volte modificato.

Proprio per l'urgenza di intervenire, il legislatore ha infatti previsto, all'art. 37, comma 5, che «[i]l contributo è liquidato e versato [...] per un importo pari al 40 per cento, a titolo di acconto, entro il 30 giugno 2022 e per la restante parte, a saldo, entro il 30 novembre 2022», quindi entro pochi mesi dall'entrata in vigore della norma.

Per rispettare tale tempistica non vi era, pertanto, la possibilità di riferirsi ai più adeguati dati rilevanti ai fini dell'IRES, perché sarebbe stato necessario, per intercettare la maggiore forza economica dell'anno 2022 (in cui si è verificata la prima impennata dei prezzi), attendere che le imprese provvedessero a chiudere i bilanci societari: l'ammontare degli utili, pertanto, avrebbe potuto essere contabilizzato solo dopo la conclusione dell'anno di imposta in quel momento in corso, e quindi nel 2023.

Significativamente, il diverso contributo di solidarietà stabilito dalla legge di bilancio 2023, che è rapportato agli utili conseguiti nel 2022, ne prevede il relativo pagamento entro giugno 2023.

Pertanto, quando a marzo 2022 è stata valutata la necessità di introdurre una misura straordinaria per finanziare interventi a favore di famiglie e imprese, le LIPE sono state considerate l'unico strumento disponibile e idoneo a individuare l'incremento congiunturale di ricchezza realizzato dalle imprese del settore energetico da sottoporre a base di un contributo di solidarietà.

È solo tenendo conto del carattere del tutto sui generis del contesto in cui è stato calato il temporaneo intervento impositivo che, quindi, può eccezionalmente ritenersi non irragionevole lo strumento utilizzato dal legislatore, ovvero il riferimento ai dati relativi alla determinazione dell'imponibile dell'IVA, nonostante il loro oggettivo grado di approssimazione nell'intercettare la maggiore forza economica delle imprese energetiche.

8.4. – Tanto chiarito, va al contempo precisato che la straordinarietà del momento e la temporaneità della imposizione non possono essere ritenute un passe partout per l'introduzione di qualsiasi forma di imposizione fiscale.

8.4.1. – Questa Corte non può che ribadire, che «[d]i per sé [...] “la temporaneità dell'imposizione non costituisce un argomento sufficiente a fornire giustificazione a un'imposta, che potrebbe comunque risultare disarticolata dai principi costituzionali” (sentenza n. 288 del 2019)» (ordinanza n. 165 del 2021).

Va ora precisato che il «necessario bilanciamento di interessi fra esigenze finanziarie della collettività e tutela delle ragioni del contribuente» (sentenza n. 73 del 1996), cui, soprattutto in passato, si è fatto spesso riferimento, non può sistematicamente risolversi a favore delle prime, perché anche nella materia tributaria e persino quando, in momenti particolari, siano implicate straordinarie e preminenti esigenze della collettività, questa Corte è chiamata comunque ad assicurare, nella valutazione del bilanciamento operato dal legislatore, quanto meno il rispetto di una soglia essenziale di non manifesta irragionevolezza, oltre la quale lo stesso dovere tributario finirebbe per smarrire la propria giustificazione in termini di solidarietà, risolvendosi invece nella prospettiva della mera soggezione al potere statale.

8.4.2. – In questa prospettiva, la previsione dell'inclusione, nella base imponibile del contributo straordinario, delle accise versate allo Stato e indicate nelle fatture attive, supera questa soglia di ragionevolezza ed è quindi fondata la relativa questione, per violazione degli artt. 3 e 53 Cost., nei termini precisati di seguito.

8.4.3. – L'espresso riferimento (art. 37, comma 3), ai fini del calcolo incrementale che costituisce la base imponibile dell'imposta, al totale delle operazioni attive e a quello delle operazioni passive «al netto [solo] dell'IVA» comporta, infatti, che vi possa concorrere anche l'ammontare delle accise versate allo Stato.

Riguardo a quest'ultima forma di imposizione indiretta, va premesso che l'art. 2 del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative) ne individua il presupposto nella fabbricazione o importazione di specifici prodotti, fra i quali rientrano, per quanto di interesse, i prodotti energetici, ovvero gli oli minerali (benzina, benzina senza piombo, oli combustibili) come previsto nei successivi articoli da 21 a 26, e l'energia elettrica, la cui specifica disciplina è contenuta negli articoli da 52 a 60.

Il medesimo articolo distingue tra il fatto generatore, cioè la fabbricazione o l'importazione ovvero l'ingresso irregolare nel territorio dello Stato, e la sua esigibilità, che si realizza solo al momento dell'immissione in consumo.

La tassazione presuppone quindi, in linea di principio, il collocamento del prodotto sul mercato, con atti (in particolare, l'estrazione del prodotto dal deposito fiscale) che comportano la possibilità di traslazione del tributo sui rivenditori o sui consumatori.

Fino al momento dell'immissione in consumo, infatti, le merci soggette ad

accisa circolano da un deposito fiscale all'altro, verso o un destinatario registrato o un luogo dal quale lasciare l'Unione europea o un destinatario esente da accisa (art. 6), in regime fiscale di sospensione di imposta, e quindi senza obbligo di versamento allo Stato.

Quando i prodotti circolano in regime di sospensione, l'imposta non è dovuta, poiché il relativo versamento allo Stato avverrà al momento dell'immissione in consumo, a seguito dallo svincolo dal suddetto regime.

8.4.4. – La particolarità del regime di imposizione dell'accisa – tributo che ha quindi natura monofase – si riflette, compromettendola radicalmente, sulla ragionevolezza della disposizione censurata.

Infatti, i soggetti che acquistano prodotti energetici per i quali non sono ancora state assolate le accise, perché soggette a una circolazione in regime di sospensione, e che poi procedono alla immissione in consumo, normalmente si rivalgono nei confronti dei successivi acquirenti comprendendo nel prezzo di vendita indicato in fattura anche l'importo delle accise da essi versate allo Stato.

Per questi soggetti, tuttavia, le accise incidono sulla determinazione della base imponibile del contributo straordinario, in quanto anch'esse sono state incluse nelle fatture attive rilevanti ai fini delle LIPE, ancorché non risultino in quelle passive di acquisto, perché tali soggetti hanno acquistato in regime di sospensione di imposta.

In altre parole, per questi soggetti le accise, che essi stessi hanno versato allo Stato, vanno ad aumentare, anche in misura considerevole, la base imponibile del contributo straordinario di solidarietà, senza che tale aumento possa in alcun modo dirsi rappresentativo di una maggiore ricchezza.

Peraltro, ai sensi dell'art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1995, le accise vengono liquidate «applicando alla quantità di prodotto l'aliquota d'imposta», per cui prescindono del tutto dal prezzo di vendita. Pertanto, anche quando il soggetto passivo del contributo straordinario di solidarietà, pur aumentando le vendite, avesse diminuito il prezzo dei prodotti, l'impatto delle accise avrebbe contribuito a innalzare la base imponibile del contributo stesso, ancorché in assenza di qualsiasi manovra speculativa.

Inoltre, la complessa dinamica applicativa delle accise determina anche una discriminazione orizzontale tra i soggetti passivi del contributo: perché solo per alcuni di questi, ovvero quelli che versano allo Stato l'accisa e la "caricano" nelle fatture attive, si verifica il descritto effetto distorsivo, ma non per quelli che, all'interno della filiera, possono cedere i prodotti energetici in sospensione di imposta, per i quali l'accisa non rileva, e neppure per quelli che commercializzano dopo l'immissione al consumo, per i quali il suddetto effetto non si verifica, in quanto le accise – verosimilmente – incrementeranno, con un sostanziale bilanciamento, il prezzo sia nelle fatture attive che passive.

Infine, va considerato che la dinamica impositiva del contributo straordinario di solidarietà ha anche inciso retroattivamente sul calcolo economico delle imprese, determinando ora per allora conseguenze fiscali.

In presenza di tali effetti distorsivi, non può dunque in alcun modo essere condivisa l'argomentazione dell'Avvocatura per cui l'inclusione delle accise ai fini della quantificazione del saldo incrementale sarebbe corrisposta semplicemente a un legittimo aumento della base imponibile dell'imposta, funzionale a incrementarne il gettito così come sarebbe potuto avvenire, più direttamente, innalzando l'aliquota della imposta stessa.

Deve quindi essere dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 37, comma 3, del d.l. n. 21 del 2022, come convertito e più volte modificato, per violazione degli artt. 3 e 53 Cost., nella parte in cui prevede che «[a]i fini del calcolo del saldo di cui al comma 2, si assume il totale delle operazioni attive, al netto dell'IVA,», anziché «[a]i fini del calcolo del saldo di cui al comma 2, si assume il totale delle operazioni attive, al netto dell'IVA e delle accise versate allo Stato e indicate nelle fatture attive,».

[omissis]

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[omissis]

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 37, comma 3, del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21 (Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina), convertito, con modificazioni, nella legge 20 maggio 2022, n. 51, come modificato dall'art. 55 del decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50 (Misure urgenti in materia di politiche energetiche nazionali, produttività delle imprese e attrazione degli investimenti, nonché in materia di politiche sociali e di crisi ucraina), convertito, con modificazioni, nella legge 15 luglio 2022, n. 91, e dall'art. 1, comma 120, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025), nella parte in cui prevede che «[a]i fini del calcolo del saldo di cui al comma 2, si assume il totale delle operazioni attive, al netto dell'IVA,», anziché «[a]i fini del calcolo del saldo di cui al comma 2, si assume il totale delle operazioni attive, al netto dell'IVA e delle accise versate allo Stato e indicate nelle fatture attive,»;

2)-4) [omissis]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 4 giugno 2024.

2. IL PRINCIPIO DELLA RISERVA RELATIVA DI LEGGE IN MATERIA TRIBUTARIA

2.1. Gli elementi indefettibili della fattispecie tributaria e la differenziazione dalle altre prestazioni patrimoniali imposte

SENTENZA N. 70/1960 (PRES. AZZARITI; REL. MANCA)

Assistenza e previdenza – Sconto obbligatorio sui prodotti farmaceutici acquistati dagli Istituti di assistenza – Prestazione patrimoniale imposta a favore di tali Istituti in relazione ai compiti istituzionali ad essi affidati – Attribuzione al Ministro per la sanità, senza fissare criteri e limiti, del potere di determinare la misura dello sconto.

Legge 4 agosto 1955, n. 692 (Estensione dell'assistenza di malattia ai pensionati di invalidità e vecchiaia), art. 4, terzo comma.

Costituzione, art. 23.

SENTENZA N. 335/2008 (PRES. FLICK; RED. F. GALLO)

Quota di tariffa riferita al servizio di depurazione – Debenza da parte degli utenti anche se la fognatura sia sprovvista di impianti centralizzati di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi – Qualificazione della tariffa del servizio idrico integrato come corrispettivo di una prestazione commerciale complessa e non come tributo – Irragionevole previsione della imposizione dell'obbligo di pagamento della quota di tariffa riferita al servizio di depurazione in mancanza della controprestazione.

Legge 5 gennaio 1994, n. 36 (Disposizioni in materia di risorse idriche), sia nel testo originario, sia nel testo modificato dall'art. 28 della legge 31 luglio 2002, n. 179 (Disposizioni in materia ambientale), art. 14, comma 1.

Decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 (Norme in materia ambientale), art. 155, comma 1, primo periodo.

Costituzione, art. 3 (ragionevolezza).

SENTENZA N. 223/2012 (PRES. QUARANTA; RED. TESAURO)

Magistrati – Retribuzione – Decurtazione dell'indennità giudiziaria prevista dall'art. 3 della legge n. 27 del 1981, nella misura del 15% per l'anno 2011, del 25% per l'anno 2012 e del 32% per l'anno 2013 – Prestazione patrimoniale imposta di natura sostanzialmente tributaria – Irragionevole discriminazione nei confronti di altri percettori di reddito di lavoro.

Magistrati – Trattamento economico – Riduzione nella misura del 5% per le retribuzioni oltre i 90.000 euro, e nella misura del 10% per le retribuzioni oltre i 150.000 euro, nel periodo dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2013 – Prestazione patrimoniale imposta di natura sostanzialmente tributaria – Contrasto con il principio della “universalità della imposizione” – Discriminazione in danno dei dipendenti pubblici rispetto ai dipendenti privati e, in generale, ai cittadini.

Decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 (Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica), convertito, con modificazioni, nella legge 30 luglio 2010, n. 122, artt. 9, commi 2 e 22, e 12, comma 10.

Costituzione, artt. 3 e 53.

SENTENZA N. 167/2018 (PRES. LATTANZI; RED. CORAGGIO)

Contributo al fondo per i servizi antincendi negli aeroporti dovuto dalle società aeroportuali – Natura tributaria – Irragionevole esclusione con norma di interpretazione autentica.

Legge 28 dicembre 2015, n. 208, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016)», art. 1, comma 478.

Costituzione, art. 3 (ragionevolezza).

SENTENZA N. 80/2024 (PRES. BARBERA; RED. PITRUZZELLA)

Addizionale comunale sui diritti d'imbarco dei passeggeri sugli aeromobili – Irragionevole esclusione, tramite norma asseritamente interpretativa, della natura tributaria.

Decreto-legge 1° ottobre 2007, n. 159 (Interventi urgenti in materia economico-finanziaria, per lo sviluppo e l'equità sociale), convertito, con modificazioni, nella legge 29 novembre 2007, n. 222, art. 39-*bis*.

Costituzione, art. 3 (ragionevolezza).

Considerato in diritto

[*omissis*]

1. – Come risulta dalle ordinanze, ed è pacifico, la questione di costituzionalità è sollevata riguardo al terzo comma dell'art. 4 della legge 4 agosto 1955, n. 692, il cui testo è stato sopra riportato.

Il dubbio sulla costituzionalità della disposizione è prospettato dall'ordinanza emessa dal Tribunale di Roma in riferimento agli artt. 3, 23, 38 e 53 della Costituzione, e dall'ordinanza emessa dal Pretore di Napoli in riferimento agli artt. 3, 38, 41, 42 e 53.

[*omissis*]

3. – Il problema principale che ora si prospetta, consiste nell'esaminare se lo sconto obbligatorio, stabilito a favore degli Istituti e degli enti indicati nell'art. 2 della legge del 1955 già ricordata, debba qualificarsi come prestazione patrimoniale imposta in base alla legge, ai sensi dell'art. 23 della Costituzione, come deduce la Società "Chimical", ovvero se si debba considerare come un'ulteriore riduzione del prezzo d'imperio, stabilito per la vendita dei prodotti farmaceutici, a favore degli enti assistenziali indicati dalla legge, e perciò quale prezzo differenziato, sostanzialmente analogo al prezzo d'imperio e del tutto diverso, per sua stessa natura, dalle prestazioni patrimoniali imposte.

Questa tesi, sostenuta dalla difesa dell'I.N.A.M. e dall'Avvocatura dello Stato, muove dal presupposto che la concessione di uno sconto si presenta come fenomeno normale non soltanto nelle libere contrattazioni, ma altresì quando la determinazione dei prezzi, o l'imposizione di uno sconto a favore di determinate

(¹) Si precisa che al punto 6 del *Considerato in diritto* della sentenza n. 70 del 1990 la Corte ha motivato la non fondatezza delle diverse questioni sollevate in riferimento agli artt. 3, 38 e 53 Cost. senza inserire la relativa formula nel dispositivo. È bene ricordare che l'art. 23 Cost. sancisce il principio della riserva di legge per le prestazioni imposte siano esse di natura personale [ad es. il servizio militare (n. 41/1990); l'obbligo del fallito di presentarsi personalmente, su richiesta, al giudice delegato, al curatore o al comitato dei creditori (n. 24/1969); l'obbligo di comparire in giudizio come testimone (n. 52/1967)] che patrimoniale [ad es. i tributi (n. 92/1972); il contributo di solidarietà delle pensioni di importi elevati (n. 234/2020); il contributo di solidarietà attuato mediante il meccanismo del payback sui dispositivi medici (n. 140/2020); la somma equitativamente determinata dal giudice ai sensi dell'art. 96, terzo comma, cod. proc. civ. (n. 139/2019); la cauzione per lo sdoganamento delle merci importate (n. 34/1986); il sovraccanone ai Comuni facenti parte del bacino imbrifero (n. 122/1957); i contributi disposti dagli Enti provinciali del turismo a favore di soggetti privati (n. 47/1957); l'importo sull'uso delle bombole di gas metano (n. 30/1957); il "diritto di contratto" determinato dall'Ente risi (n. 4/1957); ecc.]. Peraltro la Corte ha in alcune situazioni ha attenuato il rigore della riserva di legge prevista dall'art. 23 Cost. affermando che il principio è di carattere relativo, essendo richiesto che la prestazione sia imposta "in base alla legge": come tale, esso può dirsi rispettato anche in assenza di una espressa indicazione legislativa dei criteri, limiti e controlli sufficienti a delimitare l'ambito di discrezionalità dell'amministrazione, purché gli stessi siano in qualche modo desumibili (dalla composizione o funzionamento dell'autorità competente, dalla destinazione della prestazione, dal sistema procedimentale che prevede la collaborazione di più organi) al fine di evitare arbitrii dell'amministrazione (sentenza n. 236 del 1994).

categorie di soggetti, è disciplinata da norme legislative. In entrambi i casi, si sostiene, il concessionario di un pubblico servizio, il produttore e il venditore, per stabilire la tariffa o il prezzo, terranno conto del volume degli affari e anche dello sconto da praticarsi, così da assicurare un congruo margine di utile. La situazione non sarebbe diversa se riferita allo sconto obbligatorio previsto dal ricordato terzo comma dell'art. 4, poiché anche questo sarebbe strettamente collegato con i prezzi d'imperio invariabili, stabiliti per la vendita dei prodotti medicinali a tutti i consumatori, e dei detti prezzi avrebbe la medesima natura sostanziale.

La tesi non è fondata. È vero che i prezzi di vendita al pubblico dei prodotti farmaceutici approvati dalle competenti autorità, rientrano nella categoria dei prezzi d'imperio, invariabili in base alle disposizioni dell'art. 125 del T. U. delle leggi sanitarie (approvato con decreto del 27 luglio 1934, n. 1263), disposizioni ritenute costituzionalmente legittime con la sentenza di questa Corte n. 29 del 1957. Ma da ciò non si può trarre la illazione che, alla stessa stregua, debba considerarsi anche lo sconto obbligatorio, di cui si discute. Non è contestato, infatti, che i prezzi anzidetti, valevoli per la generalità degli acquirenti, sono determinati in seguito ad un procedimento, nel quale si tiene conto di vari coefficienti, al fine, già posto in luce dalla citata sentenza, di tutelare il pubblico, non soltanto da eventuali speculazioni, ma anche dagli inconvenienti che dalla libera concorrenza potrebbero derivare per la preparazione dei medicinali, con risultati pregiudizievoli per la salute dei cittadini. Lo sconto obbligatorio, invece, stabilito dal citato art. 4, è diretto al conseguimento di una diversa finalità, pure di interesse generale, quella cioè di assicurare, con mezzi adeguati, l'assistenza farmaceutica, nella misura più estesa possibile, a tutti i pensionati di invalidità e vecchiaia. Ed è perciò che, nel sistema della legge del 1955, coerentemente alla predetta finalità, come risulta anche dai lavori preparatori, questo sconto è regolato in modo autonomo rispetto ai prezzi di vendita al pubblico. Esso è, infatti, imposto al di fuori di tali prezzi (come è pacifico), ed oltre quegli sconti che, di regola, vengono praticati a favore dei grossisti e dei farmacisti. E la legge stessa, d'altra parte, che ne stabilisce direttamente la misura minima, non inferiore al 17 per cento, ponendo a carico dei farmacisti una parte di questa percentuale nella misura fissa del 5 per cento, e che dispone, altresì, che alla determinazione provvede annualmente, con proprio decreto, il Ministro per la sanità di concerto col Ministro per il lavoro e la previdenza sociale. Da ciò deriva che lo sconto obbligatorio non può essere assimilato ai prezzi d'imperio, né tanto meno paragonato alle agevolazioni nelle tariffe stabilite per i servizi di trasporto, a favore di particolari categorie di persone.

4. – Il carattere speciale dello sconto e le finalità per le quali è stato stabilito, inducono a ritenere, invece, che sia da qualificare come prestazione patrimoniale imposta a favore degli Istituti e degli enti pubblici indicati dalla legge del 1955, in relazione ai compiti istituzionali ad essi affidati; prestazione compresa perciò nella sfera di applicazione dell'art. 23 della Carta costituzionale.

È noto che, secondo la giurisprudenza di questa Corte (sentenza n. 4 del 1957), la prestazione patrimoniale ha tale carattere quando è istituita con atto di autorità senza il concorso della volontà del soggetto passivo, quale che sia la denominazione attribuita dalla legge che la impone. In base a questo principio sono state ritenute prestazioni patrimoniali nel senso anzidetto, oltre il “diritto di contratto” dovuto all’Ente Risi (sentenza n. 4 ora ricordata), il corrispettivo dovuto all’Ente Metano (ora E. N. I.) dagli utenti di bombole, per i servizi posti a carico dell’ente (sentenza n. 30 del 1957 ricordata anche dalla difesa della Società “Chimical”), il contributo dovuto agli enti provinciali del turismo (sentenza n. 47 del 1957); ed inoltre il sovracanone dovuto dai concessionari di grandi derivazioni dai bacini imbriferi montani (sentenza n. 122 del 1957) e le prestazioni patrimoniali dovute ai Comuni per le pubbliche affissioni effettuate dai privati (sentenza n. 36 del 1959).

Ora, coerentemente all’interpretazione che è stata data al precetto costituzionale, la prestazione patrimoniale è configurabile non soltanto quando l’obbligazione istituita autoritativamente consiste nel pagamento di una somma di denaro, ma anche quando il sacrificio pecuniario deriva dalla riduzione di una parte dell’utile altrimenti spettante; di quella parte di utile, cioè, che, nel caso in esame, i produttori dei medicinali avrebbero conseguito se non fosse ad essi imposto l’ulteriore sconto. Pure in questa ipotesi non si può disconoscere che sussiste un prelievo di ricchezza a carico di soggetti ed a favore di enti pubblici.

È, infatti, palese che alla ulteriore riduzione del prezzo dei medicinali corrisponde, a favore degli enti assistenziali, un risparmio di spesa rispetto al prezzo di vendita al pubblico, con conseguente aumento della capacità di acquistare; la quale poi, in definitiva, si risolve in un aumento delle disponibilità finanziarie da parte degli enti stessi. E che questa sia stata la ragione determinante per cui, nella legge del 1955, sono state inserite le disposizioni dell’art. 4, è posto in luce dai lavori preparatori, dai quali risulta che la Commissione del Senato si preoccupò, in modo particolare, di porre in grado gli Istituti e gli enti indicati nell’art. 2 della legge, di sostenere gli oneri derivanti dai nuovi compiti ad essi affidati, non avendo ritenuto sufficiente il finanziamento preveduto nell’art. 5 e nell’art. 6 della legge medesima.

Le osservazioni sopra esposte chiariscono che, anche nello sconto di cui al terzo comma dell’art. 4, concorrono gli elementi necessari perché possa ritenersi compreso nell’ambito dell’art. 23 della Costituzione; e dimostrano altresì che, anche nel caso attuale, come in altri già esaminati da questa Corte, di fronte agli elementi ai quali si è accennato, non hanno rilevanza in contrario, né la denominazione usata dalla legge e neppure il fatto che, nel sistema adottato dal legislatore, la prestazione venga in concreto realizzata sotto la forma di un’ulteriore riduzione del prezzo di vendita dei medicinali.

5. – Ciò posto occorre tenere presente che, pure secondo la ricordata giurisprudenza di questa Corte, la prestazione patrimoniale può ritenersi costituzionalmente legittima anche quando la legge non ne stabilisce compiutamente

gli estremi, ma ne demanda la determinazione al potere esecutivo, purché, in questo caso, indichi i criteri e i limiti idonei a circoscrivere l'esercizio di tale potere. Ora, dal testo del terzo comma dell'art. 4, risulta che la discrezionalità del potere esecutivo sussiste (come non si contesta) per la determinazione dello sconto in misura superiore al minimo; né la legge indica alcun criterio idoneo a delimitare il potere discrezionale del Ministro, come fondatamente rileva la difesa della Società "Chimical". Non è esatto, d'altra parte, che l'esercizio di tale potere sia regolato dagli stessi criteri direttivi, in base ai quali si procede alla fissazione dei prezzi di vendita dei prodotti medicinali; dato che, come si è chiarito, la determinazione dello sconto, di cui si discute, non è collegata a tale procedimento, come del resto emerge anche dal decreto dell'Alto Commissario del 18 novembre 1955 in precedenza ricordato.

E neppure si può ritenere, come accenna la difesa dell'I.N.A.M. che, alla lacuna della legge, possa supplire il fatto che il provvedimento è demandato ad un organo amministrativo (il Ministro per la sanità) particolarmente qualificato. La norma contenuta nell'art. 23, infatti, essendo stabilita a garanzia della libertà e proprietà individuale, esige (secondo la ricordata giurisprudenza di questa Corte) che la stessa disposizione legislativa, che impone la prestazione, indichi i criteri limitativi della discrezionalità del potere esecutivo.

Da quanto si è esposto consegue che il contrasto con la norma dell'art. 23 della Costituzione è ravvisabile per quella parte del terzo comma dell'art. 4 della legge del 1955, che demanda al Ministro per la sanità la determinazione dello sconto in misura superiore al minimo stabilito dalla legge. Questa parte, pertanto, dev'essere dichiarata costituzionalmente illegittima.

Altrettanto non si può ritenere, invece, per quanto attiene alla percentuale minima dello sconto a carico dei produttori e per la percentuale fissa a carico delle farmacie, poiché l'una e l'altra sono già stabilite dalla legge, e il Ministro non può determinare, come risulta dal testo della disposizione, lo sconto in misura inferiore al minimo, né modificare la percentuale posta a carico delle farmacie. Questa parte della disposizione, quindi, non è in contrasto con la norma dell'art. 23 della Costituzione.

Data la qualificazione dello sconto sopra chiarita e in base alla decisione cui è pervenuta la Corte, resta assorbita l'indagine se l'imposizione dello sconto, per sé stessa, possa ritenersi incompatibile con le norme degli artt. 41 e 42 della Costituzione, come sostiene la difesa della Società "Lancellotti", perché queste, riguardando la disciplina dell'iniziativa economica e della proprietà privata, operano in una sfera diversa da quella cui si riferisce l'art. 23.

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara la illegittimità costituzionale dell'art. 4, terzo comma, della legge 4 agosto 1955, n. 692, concernente l'estensione dell'assistenza di malattia ai pensionati di invalidità e vecchiaia, nella parte in cui il potere di fissare uno sconto, in misura superiore al 17 per cento, è attribuito al Ministro per la sanità, senza fissare criteri e limiti, in riferimento alla norma contenuta nell'art. 23 della Costituzione.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 6 dicembre 1960.

* * *

Sentenza n. 335/2008 (Pres. Flick; Red. F. Gallo)

Considerato in diritto

1. – Con le ordinanze r.o. n. 830 del 2007 e n. 184 del 2008, di contenuto sostanzialmente identico, il Giudice di pace di Gragnano dubita, in riferimento agli artt. 2, 3, 32, 41 e 97 della Costituzione, della legittimità dell'art. 14, comma 1, della legge 5 gennaio 1994, n. 36 (Disposizioni in materia di risorse idriche), nel testo modificato dall'art. 28 della legge 31 luglio 2002, n. 179 (Disposizioni in materia ambientale) [in vigore dal 28 agosto 2002 al 28 aprile 2006], nella parte in cui prevede che la quota di tariffa riferita al servizio di pubblica fognatura e di depurazione – quota che affluisce «a un fondo vincolato a disposizione dei soggetti gestori del Servizio idrico integrato la cui utilizzazione è vincolata alla attuazione del piano d'ambito» – è dovuta dagli utenti anche nel caso in cui la fognatura sia sprovvista di impianti centralizzati di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi.

In particolare, per il rimettente, la norma censurata viola: a) l'art. 2 Cost., perché incide sul «diritto inviolabile alla qualificazione dell'individuo come soggetto di diritto»; b) l'art. 3 Cost., perché irragionevolmente impone agli utenti di versare la quota di tariffa del servizio di fognatura e depurazione anche in mancanza del servizio di depurazione; c) l'art. 32 Cost., perché consente che la salute dei cittadini e delle future generazioni sia danneggiata dall'inquinamento che deriva dal «lassismo degli enti locali»; d) l'art. 41 Cost., perché il gestore delle risorse idriche, imponendo senza limiti temporali il pagamento di una tariffa pur in assenza del servizio di depurazione, «espleta una attività economica in contrasto con la dignità umana e l'utilità sociale»; e) l'art. 97 Cost., perché consente alla pubblica amministrazione «d'imporre ai cittadini una sorta di “tassa sine titulo” la cui finalizzazione ad una futura esecuzione degli impianti appare generica ed astratta».

2. – Con l'ordinanza r.o. n. 38 del 2008, lo stesso giudice rimettente dubita – sollevando in riferimento agli artt. 2, 3, 32 e 97 Cost. questioni analoghe a quelle sollevate con le ordinanze r.o. n. 830 del 2007 e n. 184 del 2008 – della legittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, della legge n. 36 del 1994, nel

testo originario [in vigore dal 3 ottobre 2000 al 27 agosto 2002], nella parte in cui prevede che la quota di tariffa riferita al servizio di pubblica fognatura e di depurazione – quota che affluisce a un fondo vincolato ed è destinata «esclusivamente alla realizzazione e alla gestione delle opere e degli impianti centralizzati di depurazione» – è dovuta dagli utenti anche nel caso in cui la fognatura sia sprovvista di impianti centralizzati di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi.

[*omissis*]

5. – Passando all'esame del merito della dedotta violazione dell'art. 3 Cost., deve innanzi tutto rilevarsi che le censure proposte riguardano solo la quota dell'unitaria tariffa del servizio idrico integrato riferita al servizio di depurazione, quota costituente oggetto esclusivo delle richieste di rimborso degli utenti nei giudizi principali.

Ancorché la norma denunciata non distingua espressamente tale quota da quella riferita al servizio di pubblica fognatura, tuttavia l'autonoma rilevanza di essa si desume dall'espresso riferimento che l'art. 3, comma 42, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), fa alla quota medesima, determinandone in modo distinto la misura da applicarsi transitoriamente fino alla «entrata in vigore della tariffa del servizio idrico integrato, prevista dall'articolo 13 della legge 5 gennaio 1994, n. 36». Tale distinzione è presente anche nella normativa di attuazione della legge n. 36 del 1994, costituita: a) dal d.m. 1° agosto 1996 (Metodo normalizzato per la definizione delle componenti di costo e la determinazione della tariffa di riferimento del servizio idrico integrato); b) dalla delibera CIPE 19 dicembre 2002, n. 131/02 (Direttive per la determinazione, in via transitoria, delle tariffe dei servizi acquedottistici, di fognatura e di depurazione per l'anno 2002). In particolare, ai fini della determinazione, con il metodo normalizzato, della «componente modellata dei costi operativi» della tariffa di riferimento, il primo dei due suddetti provvedimenti individua, al punto 3.1, «formule di costo» diverse per i tre distinti elementi nei quali si articola il servizio idrico integrato, e cioè il «servizio acque potabili», «il servizio fognature» e il «servizio trattamento reflui» (attinente, appunto, alla depurazione). Il secondo provvedimento, ai fini della determinazione degli investimenti specifici per i singoli servizi, individua interventi distinti per il servizio di fognatura e per quello di depurazione (allegato 1, punti 2.2 e 2.3) e disciplina, all'allegato 2 – significativamente intitolato «Adeguamento parametri per la tariffa di depurazione 2002» – la sola quota di tariffa riferita al servizio di depurazione.

Sulla base di tale ricostruzione del quadro normativo, lo scrutinio di questa Corte va, pertanto, circoscritto alla quota dell'unitaria tariffa del servizio idrico integrato riferita al servizio di depurazione.

6. – Il giudice *a quo* denuncia l'irragionevolezza della disposizione censurata, nella parte in cui essa prevede che la suddetta quota di tariffa, pur avendo natura di corrispettivo, sia dovuta dagli utenti anche quando manchi la contro-

prestazione cui essa è collegata, e cioè «anche nel caso in cui la fognatura sia sprovvista di impianti centralizzati di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi».

La censura è fondata.

6.1. – Il rimettente muove dal presupposto interpretativo che nel sistema delineato dalla legge n. 36 del 1994 la tariffa del servizio idrico integrato, articolato in tutte le sue componenti – e, quindi, anche quella relativa al servizio di depurazione – ha natura di corrispettivo di prestazioni contrattuali e non di tributo.

Questa Corte ritiene che tale presupposto sia corretto e trovi fondamento nelle seguenti considerazioni.

Innanzitutto, dall'analisi dei lavori preparatori relativi alla norma censurata si desume che il legislatore ha inteso costruire la tariffa in modo tale da coprire i costi del servizio idrico integrato. In tali lavori si afferma che «l'utilità particolare che ogni utente [...] ottiene dal servizio dovrà essere pagata per il suo valore economico» e che «la tariffa deve [...] essere espressiva del costo industriale del servizio idrico rappresentato [...] dall'integrazione dei servizi di captazione, adduzione, distribuzione, collettamento e depurazione» (atti Camera dei deputati, XI legislatura, 6 ottobre 1993, pagina 18599; nello stesso senso, anche atti Camera dei deputati, XI legislatura, VIII Commissione permanente, 15 giugno 1993, pagine 57-58). In coerenza con tale impostazione, l'art. 13, comma 1, della citata legge n. 36 del 1994 stabilisce espressamente che tutte le componenti della tariffa rappresentano «il corrispettivo del servizio idrico integrato», costituito, in base a quanto previsto dall'art. 4, comma 1, lettera f), della stessa legge, «dall'insieme dei servizi pubblici di captazione, adduzione e distribuzione di acqua ad usi civili, di fognatura e di depurazione delle acque reflue».

La natura di corrispettivo della tariffa è, poi, confermata dal successivo comma 2 dell'art. 13, il quale stabilisce che essa deve assicurare «la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio». In particolare, essa deve essere determinata in base a criteri sostanzialmente analoghi a quelli stabiliti in via generale per la determinazione delle tariffe dei servizi pubblici locali dall'art. 117 del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali), e cioè «tenendo conto della qualità della risorsa idrica e del servizio fornito, delle opere e degli adeguamenti necessari, dell'entità dei costi di gestione delle opere, dell'adeguatezza della remunerazione del capitale investito e dei costi di gestione delle aree di salvaguardia». Tale impostazione legislativa è analoga a quella adottata dal legislatore in altri settori concernenti la determinazione della remunerazione di prestazioni di pubblici servizi e, in particolare, a quella di cui agli artt. 11-*nonies* e seguenti del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, per la determinazione dei diritti aeroportuali mediante il metodo del cosiddetto *price cap*. Tali diritti sono stati qualificati come non tributari, con

norma di carattere interpretativo, dall'art. 39-*bis* del decreto-legge 1° ottobre 2007, n. 159, aggiunto dalla legge di conversione 29 novembre, n. 222, e la loro natura di «corrispettivi dovuti in base a contratti» è stata affermata da questa da questa Corte con la sentenza n. 51 del 2008.

La natura non tributaria della quota di tariffa disciplinata dalla norma censurata è stata, inoltre, costantemente riconosciuta dalle sezioni unite della Corte di Cassazione, che, con riguardo proprio alle controversie relative alla quota riferita al servizio di depurazione, hanno ritenuto sussistente la giurisdizione del giudice ordinario, sul presupposto che, con il passaggio dalla disciplina previgente a quella della legge n. 36 del 1994, i «canoni» di depurazione delle acque reflue si sono trasformati da tributo a «corrispettivo di diritto privato» (*ex plurimis*, Cassazione, sezioni unite civili, sentenze n. 6418 del 2005, n. 16426 e n. 10960 del 2004; tutte precedenti all'entrata in vigore dell'art. 3-*bis*, comma 1, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dall'art. 1 della legge 2 dicembre 2005, n. 248, il quale ha espressamente attribuito alla giurisdizione tributaria le controversie relative alla debenza del «canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue», indipendentemente dalla loro qualificazione come tributo o corrispettivo).

L'uso legislativo del termine «corrispettivo» e la rilevata struttura sinallagmatica del rapporto con l'utente si armonizzano, altresì, con il disposto dell'alinea e della lettera *b*) del quinto comma dell'art. 4 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), come modificato dall'art. 31, comma 30, della legge 23 dicembre 1998, n. 448 (Misure di finanza pubblica per la stabilizzazione e lo sviluppo), i quali considerano le quote di tariffa riferite ai servizi di fognatura e depurazione come veri e propri corrispettivi dovuti per lo svolgimento di attività commerciali, «ancorché esercitate da enti pubblici», come tali assoggettate a IVA. Infatti, la qualificazione, anche ai fini di quest'ultima imposta, di dette quote di tariffa come corrispettivi evidenzia ulteriormente la scelta del legislatore di non ricondurre le quote stesse al novero di quei «diritti, canoni, contributi» che la normativa comunitaria (da ultimo, art. 13, paragrafo 1, primo periodo, della Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006) esclude in linea generale dall'assoggettamento a IVA, perché percepiti da enti pubblici «per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità».

Sempre in questa prospettiva va, infine, interpretata l'inapplicabilità alla tariffa del servizio idrico integrato – disposta dalla stessa legge n. 36 del 1994 contenente la disposizione censurata (in combinato disposto con l'art. 17, ottavo comma, della legge 10 maggio 1976, n. 319, recante «Norme per la tutela delle acque dall'inquinamento») – di quelle modalità di riscossione mediante ruolo, che sono tipiche (anche se non esclusive) dei prelievi tributari. L'art. 15 della citata legge n. 36 del 1994 si limita, infatti, a disporre che «la tariffa è riscossa dal soggetto che gestisce il servizio idrico integrato», eliminando ogni riferimento a quei meccanismi coattivi di riscossione dei tributi che erano, invece,

espressamente richiamati dal previgente art. 17, ottavo comma, primo periodo, della legge n. 319 del 1976 – il quale ne prevedeva l'applicabilità solo «fino all'entrata in vigore della tariffa fissata dagli articoli 13, 14, 15 della legge 5 gennaio 1994, n. 36» – e disciplinati dagli artt. 273 e seguenti del regio decreto 14 settembre 1931, n. 1175 e dagli artt. 68 e 69 del d.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43.

L'interpretazione della legge n. 36 del 1994, condotta alla stregua dei comuni criteri ermeneutici, porta dunque a ritenere che la tariffa del servizio idrico integrato si configura, in tutte le sue componenti, come corrispettivo di una prestazione commerciale complessa, il quale, ancorché determinato nel suo ammontare in base alla legge, trova fonte non in un atto autoritativo direttamente incidente sul patrimonio dell'utente, bensì nel contratto di utenza. L'inestricabile connessione delle suddette componenti è evidenziata, in particolare, dal fatto sopra rilevato che, a fronte del pagamento della tariffa, l'utente riceve un complesso di prestazioni, consistenti sia nella somministrazione della risorsa idrica, sia nella fornitura dei servizi di fognatura e depurazione. Ne consegue che la quota di tariffa riferita al servizio di depurazione, in quanto componente della complessiva tariffa del servizio idrico integrato, ne ripete necessariamente la natura di corrispettivo contrattuale, il cui ammontare è inserito automaticamente nel contratto (art. 13 della legge n. 36 del 1994).

6.2. – Dall'accertata volontà del legislatore di costruire la quota di tariffa riferita al servizio di depurazione come corrispettivo deriva la fondatezza della censura di irragionevolezza della disposizione denunciata, nella parte in cui prevede che la suddetta quota di tariffa è dovuta dagli utenti anche quando manchi il servizio di depurazione.

La norma censurata, imponendo l'obbligo di pagamento in mancanza della controprestazione, prescinde dalla natura di corrispettivo contrattuale della quota e, pertanto, si pone ingiustificatamente in contrasto con la sopra delineata *ratio* del sistema della legge n. 36 del 1994, che, come si è visto, è invece fondata sull'esistenza di un sinallagma che correla il pagamento della tariffa stessa alla fruizione del servizio per tutte le quote componenti la tariffa del servizio idrico integrato, ivi compresa la quota di tariffa riferita al servizio di depurazione.

Ad evidenziare il rilevato contrasto vale anche la considerazione che la disciplina della quota di tariffa in questione, da un lato, qualifica detta quota come corrispettivo di una prestazione commerciale, come tale assoggettato ad IVA, e, dall'altro, contraddittoriamente, non consente la tutela civilistica dell'utente. Infatti, mentre l'alinea e la lettera *b)* del quinto comma dell'art. 4 del d.P.R. n. 633 del 1972 sottopongono ad IVA – come sopra ricordato – la quota di tariffa riferita al servizio di depurazione, perché considerano detta quota in ogni caso come corrispettivo, invece, la disposizione censurata, prescindendo dal sinallagma genetico e funzionale fra la prestazione di pagamento e la controprestazione del servizio, impedisce irragionevolmente all'utente di tutelarsi da eventuali inadempimenti della controparte mediante gli ordinari stru-

menti civilistici previsti per i contratti a prestazioni corrispettive (quali, ad esempio, l'azione di adempimento, l'*exceptio inadimpleti contractus*, l'azione di risoluzione per inadempimento).

6.2.1. – A tale conclusione non può obiettarsi – come fa la difesa della s.p.a. G.O.R.I. – che la corrispettività fra la suddetta quota e il servizio di depurazione sussisterebbe comunque, perché le somme pagate dagli utenti in mancanza del servizio sarebbero destinate, attraverso un apposito fondo vincolato, all'attuazione del piano d'ambito, comprendente anche la realizzazione dei depuratori. Va osservato, in contrario, che: a) l'ammontare della quota di tariffa riferita al servizio di depurazione è determinato indipendentemente dal fatto se il depuratore esista o no, essendo esso in ogni caso commisurato al costo del servizio di depurazione, in applicazione del cosiddetto «metodo normalizzato», e non al costo di realizzazione del depuratore (come risulta dall'allegato del citato d.m. 1° agosto 1996, punto 3.1, lettera c, e dall'allegato 1, punto 2.3, della citata delibera CIPE 19 dicembre 2002, n. 131/02); b) il provento costituito dalla quota confluyente nel fondo vincolato può essere destinato alla realizzazione di depuratori non utilizzabili dal singolo utente obbligato al pagamento, come nel caso in cui i depuratori siano realizzati in Comuni diversi da quello in cui si trova l'utente, oppure nel caso in cui l'utente, dopo il pagamento della tariffa, si sia trasferito in altro Comune; c) nel caso in cui il Comune non gestisca direttamente il servizio idrico, la scelta del tempo e del luogo di realizzazione dei depuratori è affidata, dall'art. 11, comma 3, della legge n. 36 del 1994, a soggetti terzi rispetto al contratto di utenza, e cioè ai Comuni e alle Province, nell'esercizio della loro competenza a predisporre il piano d'ambito; d) l'attuazione di tale piano si inserisce nel rapporto fra gestore e autorità d'ambito e non in quello fra esso e l'utente, perché produce un'utilità riferita all'ambito territoriale ottimale nel suo complesso e non anche quella «utilità particolare che ogni utente [...] ottiene dal servizio», la quale sola – come chiarito dai lavori preparatori richiamati al punto 6.1. – consente di qualificare come corrispettivo la tariffa del servizio idrico integrato; e) il contratto di utenza e il pagamento della quota tariffaria non costituiscono presupposto necessario per l'attuazione dello stesso piano, essendo quest'ultima prevista e disciplinata, anche nei tempi e nelle modalità, non già dal contratto di utenza, ma da moduli procedurali di diritto amministrativo.

Dall'impossibilità di qualificare l'attuazione del piano d'ambito come controprestazione contrattuale del pagamento della quota di tariffa riferita al servizio di depurazione discende la già evidenziata conseguenza che l'utente può agire contro l'inerzia dell'amministrazione nella realizzazione dei depuratori, non già in forza del rapporto contrattuale di utenza utilizzando gli ordinari strumenti civilistici di tutela, ma solo esercitando il generale potere di denuncia attribuitogli dall'ordinamento *uti civis*.

6.2.2. – Neppure potrebbe opporsi che la denunciata irragionevolezza non sussiste in considerazione di un'adombrata natura di prelievo tributario della

quota tariffaria riferita al servizio di depurazione. L'unitarietà della tariffa impedisce, infatti, di ritenere che le sue singole componenti abbiano natura non omogenea, e, conseguentemente, che anche solo una di esse, a differenza delle altre, non abbia natura di corrispettivo contrattuale. E ciò perché il legislatore, per la remunerazione delle varie componenti del servizio idrico integrato, non ha istituito tariffe distinte, ma ha concepito la tariffa di detto servizio come un tutto unico, nell'ambito del quale la suddivisione in quote risponde solo all'esigenza di una più precisa quantificazione della tariffa stessa, che tenga conto di tutte le prestazioni che il gestore deve erogare.

L'armonia di un sistema di finanziamento del servizio idrico integrato, costruito unitariamente dal legislatore sull'esistenza di un nesso sinallagmatico, sulla sufficienza di un contratto di utenza ai fini della nascita dell'obbligo di pagamento e, perciò, su una tariffa unica, sarebbe, in conclusione, lesa dalla previsione, quale mezzo di finanziamento, di un prelievo coattivo, la cui *ratio* confliggerebbe ingiustificatamente con la logica unitaria sopra detta, in quanto introduce un obbligo di pagamento non correlato alla controprestazione. Solo un autonomo prelievo tributario avulso dalla tariffa e, perciò, del tutto sganciato dal sistema del servizio idrico integrato potrebbe giustificare una tassazione per fini ambientali diretta a far contribuire anche colui che non utilizza il servizio alla spesa pubblica per la depurazione.

7. – Nel giudizio r.o. n. 38 del 2008, il rimettente – formulando la stessa censura di cui alle ordinanze r.o. n. 830 del 2007 e n. 184 del 2008 – denuncia l'intrinseca irragionevolezza dell'art. 14, comma 1, della legge n. 36 del 1994, nel testo originario, il quale prevede che la quota di tariffa riferita al servizio di pubblica fognatura e di depurazione – quota i cui «proventi affluiscono in un fondo vincolato e sono destinati esclusivamente alla realizzazione e alla gestione delle opere e degli impianti centralizzati di depurazione» – è dovuta dagli utenti anche nel caso in cui la fognatura sia sprovvista di impianti centralizzati di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi. La disposizione denunciata è uguale a quella risultante dalla modifica introdotta dall'art. 28 della legge n. 179 del 2002 ed oggetto delle ordinanze di rimessione sopra esaminate, con la sola differenza che la prima prevede che i proventi della quota di tariffa riferita al servizio di depurazione sono destinati esclusivamente alla realizzazione e alla gestione delle opere e degli impianti centralizzati di depurazione, la seconda – come visto – ne prevede la destinazione a un fondo vincolato per l'attuazione del piano d'ambito.

La censura è fondata, per le stesse ragioni esposte al precedente punto 6, perché la norma denunciata, eliminando ogni diretta relazione tra il pagamento di tale quota e l'effettivo svolgimento del servizio che tale pagamento dovrebbe retribuire, ha irragionevolmente disciplinato il pagamento della quota in modo non coerente con la sua natura di corrispettivo contrattuale.

8. – L'accoglimento delle esaminate questioni comporta la dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, della legge n. 36 del 1994, sia

nel testo originario, sia nel testo modificato dall'art. 28 della legge n. 179 del 2002, nella parte in cui prevede che la quota di tariffa riferita al servizio di depurazione è dovuta dagli utenti «anche nel caso in cui la fognatura sia sprovvista di impianti centralizzati di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi».

9. – La riconosciuta fondatezza delle suddette questioni riferite alla violazione dell'art. 3 Cost. comporta l'assorbimento delle altre questioni sollevate dal rimettente.

10. – Il censurato art. 14, comma 1, della legge n. 36 del 1994 è stato, con decorrenza dal 29 aprile 2006, abrogato dall'art. 175, comma 1, lettera *u*), del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 (Norme in materia ambientale), e sostituito dall'art. 155, comma 1, primo periodo, dello stesso decreto legislativo, il quale prevede che «Le quote di tariffa riferite ai servizi di pubblica fognatura e di depurazione sono dovute dagli utenti anche nel caso in cui manchino impianti di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi. Il gestore è tenuto a versare i relativi proventi, risultanti dalla formulazione tariffaria definita ai sensi dell'articolo 154, a un fondo vincolato intestato all'Autorità d'ambito, che lo mette a disposizione del gestore per l'attuazione degli interventi relativi alle reti di fognatura ed agli impianti di depurazione previsti dal piano d'ambito».

L'analogia tra quest'ultima disposizione e quelle sopra dichiarate incostituzionali rende evidente che le considerazioni dianzi svolte, in ordine alla irragionevolezza di queste ultime, valgono anche per la prima.

In conclusione, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, va dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 155, comma 1, primo periodo, del decreto legislativo n. 152 del 2006, nella parte in cui prevede che la quota di tariffa riferita al servizio di depurazione è dovuta dagli utenti «anche nel caso in cui manchino impianti di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi».

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, legge 5 gennaio 1994, n. 36 (Disposizioni in materia di risorse idriche), sia nel testo originario, sia nel testo modificato dall'art. 28 della legge 31 luglio 2002, n. 179 (Disposizioni in materia ambientale), nella parte in cui prevede che la quota di tariffa riferita al servizio di depurazione è dovuta dagli utenti «anche nel caso in cui la fognatura sia sprovvista di impianti centralizzati di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi»;

2) *dichiara*, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale dell'art. 155, comma 1, primo periodo, del decreto legisla-

tivo 3 aprile 2006, n. 152 (Norme in materia ambientale), nella parte in cui prevede che la quota di tariffa riferita al servizio di depurazione è dovuta dagli utenti «anche nel caso in cui manchino impianti di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi».

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, l'8 ottobre 2008.

* * *

Sentenza n. 223/2012 (Pres. Quaranta; Red. Tesauro) ¹

Considerato in diritto

1. – Sono sottoposte all'esame della Corte 15 ordinanze di rimessione (reg. ord. n. 219, 248 del 2011; 11, 12, 20, 46, 53, 54, 56, 63, 74, 75, 76, 81 e 94 del

(¹) La sentenza n. 223 del 2012 è stata riportata anche al punto 3.5. della sezione relativa al principio di capacità contributiva della Parte prima di questo volume quanto al differente profilo della coerenza interna della disciplina ai fini della legittimità dell'imposizione.

La sentenza n. 223 del 2012 (dichiarato inammissibile l'intervento spiegato, nel giudizio iscritto al reg. ord. n. 54 del 2012), ha pronunciato altresì l'illegittimità costituzionale dell'articolo 9, comma 22, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 (Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica), convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, nella parte in cui dispone che, per il personale di cui alla legge 19 febbraio 1981, n. 27 (Provvidenze per il personale di magistratura) non sono erogati, senza possibilità di recupero, gli acconti degli anni 2011, 2012 e 2013 ed il conguaglio del triennio 2010-2012 e che per tale personale, per il triennio 2013-2015 l'acconto spettante per l'anno 2014 è pari alla misura già prevista per l'anno 2010 e il conguaglio per l'anno 2015 viene determinato con riferimento agli anni 2009, 2010 e 2014; nonché nella parte in cui non esclude che a detto personale sia applicato il primo periodo del comma 21, in quanto – precisa la Corte – l'intervento normativo censurato, oltre a superare i limiti costituzionali indicati dalla giurisprudenza della Corte, che collocava in ambito estremo una misura incidente su un solo anno, travalica l'effetto finanziario voluto, trasformando un meccanismo di garanzia in motivo di irragionevole discriminazione. Con la medesima pronuncia la Corte ha dichiarato, poi, l'illegittimità costituzionale dell'articolo 12, comma 10, del d.l. n. 78 del 2010, nella parte in cui non esclude l'applicazione a carico del dipendente della rivalsa pari al 2,50% della base contributiva, prevista dall'art. 37, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 dicembre 1973, n. 1032 (Approvazione del testo unico delle norme sulle prestazioni previdenziali a favore dei dipendenti civili e militari dello Stato): nel consentire allo Stato una riduzione dell'accantonamento, irragionevole perché non collegata con la qualità e quantità del lavoro prestato e perché – a parità di retribuzione – determina un ingiustificato trattamento peggiore dei dipendenti pubblici rispetto a quelli privati, non sottoposti a rivalsa da parte del datore di lavoro, la disposizione impugnata viola per ciò stesso gli articoli 3 e 36 della Costituzione. La sentenza ha invece dichiarato manifestamente inammissibili la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 9, comma 2, del d.l. n. 78 del 2010 e la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 12, comma 7, del d.l. n. 78 del 2010, in quanto la circostanza che nessuno dei rimettenti riferisce di essere stato investito di una domanda da parte di un magistrato in quiescenza che, per qualunque causa, in epoca successiva al 30 novembre 2010, abbia subito gli effetti della norma, rende evidente come i rimettenti non siano chiamati a fare applicazione della norma impugnata.

2012), con le quali i TAR per la Campania, Piemonte, Sicilia, Abruzzo, Veneto, Trento, Umbria, Sardegna, Liguria, Calabria, Emilia-Romagna e Lombardia hanno sollevato questioni di legittimità costituzionale: dell'articolo 9, commi 22 (tutte le ordinanze – alcune di esse indicando anche il comma 21), nonché del comma 2 (le sole ordinanze r.o. n. 46, 53, 54, 73, 74 e 75 del 2012); dell'articolo 12, comma 7 (le ordinanze r.o. nn. 54 e 74 del 2012); dell'articolo 12, comma 10 (la sola ordinanza r.o. n. 54 del 2012) del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 (Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica), convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, in riferimento agli artt. 2, 3, 23, 24, 36, 42, 53, 97, 100, 101, 104, 108, 111, 113 e 117, primo comma, della Costituzione, quest'ultimo in relazione all'art. 6 CEDU.

[*omissis*]

5. – Con riguardo all'indennità giudiziaria prevista dall'art. 3 della legge n. 27 del 1981, a giudizio dei TAR rimettenti, le decurtazioni operate avrebbero tutte le caratteristiche elaborate dalla giurisprudenza di questa Corte per qualificare come tributarie alcune entrate. In particolare, si tratterebbe di una prestazione doverosa, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti, collegata alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante.

Secondo i rimettenti, la qualificazione come mera riduzione di spesa non riuscirebbe ad escludere la reale natura tributaria delle misure.

Ciò posto, sarebbe evidente l'illegittimità dell'art. 9, comma 22 (ed anche della disposizione riguardante il “contributo di solidarietà” di cui al comma 2), in quanto il legislatore, a parità di capacità contributiva ed in violazione dell'art. 53 della Costituzione, avrebbe deciso di colpire, con misure continuative, solo una particolare e ristretta classe di contribuenti.

Sussisterebbe, dunque, la violazione degli artt. 3, 23 e 53 della Costituzione, in quanto, indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato, la misura adottata si concretirebbe in una prestazione patrimoniale imposta di natura sostanzialmente tributaria.

I rimettenti sostengono che sarebbe violato, altresì, l'art. 36 della Costituzione, poichè, essendo il trattamento economico del magistrato considerato adeguato solo in quanto integrato dalla indennità giudiziaria, la decurtazione di quest'ultima determinerebbe un'alterazione dei principi di proporzione e adeguatezza degli stipendi, incidendo solo sull'aspetto quantitativo della retribuzione.

La misura violerebbe, inoltre, l'art. 3 della Costituzione, perché la riduzione percentuale di un'indennità fissa, destinata a compensare gli oneri del lavoro giudiziario, colpirebbe in modo maggiore i magistrati con minore anzianità di servizio, notoriamente impegnati in sedi disagiate con esposizione a rischi ed oneri spesso di fatto maggiori dei colleghi più anziani.

6. – I TAR per l'Abruzzo, Umbria e Calabria (reg. ord. nn. 46, 53, 54, 74

e 75 del 2012) impugnano, anche l'art. 9, comma 2, del citato decreto-legge n. 78 del 2010, in relazione al taglio del trattamento economico complessivo oltre i 90.000 euro ed oltre i 150.000 euro.

I rimettenti assumono che tale intervento finanziario, piuttosto che caratterizzarsi come una riduzione stipendiale (*melius*, come una riduzione dei trattamenti economici), avrebbe natura tributaria.

Tale misura violerebbe gli artt. 3 e 53 della Costituzione, trattandosi di prelievo di natura tributaria, che colpirebbe solamente la categoria dei dipendenti pubblici (nel cui novero rientrano i magistrati), in contrasto con il principio della «universalità della imposizione». L'imposta sarebbe, inoltre, discriminatoria, sia in relazione all'amplessima categoria dei "cittadini", rispetto alla quale i dipendenti pubblici sarebbero discriminati *ratione status* a parità di capacità economica, sia in relazione alla categoria più ristretta dei "lavoratori", risultando i dipendenti pubblici discriminati rispetto ai dipendenti privati. Tale effetto discriminatorio sarebbe ancor più evidente alla luce della diversa disciplina riservata al contributo di solidarietà oltre i 300.000 euro di reddito, previsto per gli altri cittadini, dall'art. 2 del decreto-legge 13 agosto 2011 n. 138 (Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo), convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 14 settembre 2011, n. 148, il quale, sebbene giustificato dalla medesima ratio, prevedrebbe una soglia superiore, un'aliquota inferiore e la deducibilità dal reddito complessivo.

7. – I TAR per l'Umbria e per la Calabria (reg. ord. nn. 54 e 74 del 2012) censurano anche il comma 7 dell'art. 12 del più volte citato d.l. n. 78 del 2010, che consentendo lo scaglionamento delle corrisposizioni dell'indennità (fino a tre importi annuali, a seconda dell'ammontare complessivo della prestazione), determinerebbe una perdita patrimoniale certa, se non altro in ragione della mancata previsione di interessi per la dilazione del pagamento, in deroga alla disciplina delle obbligazioni pecuniarie.

8. – Infine, il solo TAR per l'Umbria, con l'ordinanza iscritta al reg. ord. n. 54 del 2012, censura il comma 10 dell'art. 12 del d.l. n. 78 del 2010, il quale dispone che sulle anzianità contributive maturate a fare tempo dal 1° gennaio 2011, si applica l'aliquota del 6,91%, senza determinare il venire meno della trattenuta a carico del dipendente pari al 2,50% della base contributiva della buonuscita, operata a titolo di rivalsa sull'accantonamento per l'indennità di buonuscita, in combinato con l'art. 37 del decreto del Presidente della Repubblica 29 dicembre 1973, n. 1032 (Approvazione del testo unico delle norme sulle prestazioni previdenziali a favore dei dipendenti civili e militari dello Stato). Il regime risultante violerebbe gli articoli 3 e 36 della Costituzione, in quanto la trattenuta a carico del dipendente pari al 2,50% della base contributiva della buonuscita, produrrebbe una riduzione dell'accantonamento, illogica anche perché in nessuna misura collegata con la qualità e quantità del lavoro prestato.

[*omissis*]

11.4. – Nel merito, va ricordato che questa Corte, nel decidere questioni concernenti norme aventi ad oggetto la retribuzione e la disciplina dell'adeguamento retributivo dei magistrati, anche e soprattutto in riferimento a misure economico-finanziarie che ne hanno ritardato o comunque disciplinato gli effetti nel tempo, ha affermato, in generale, che l'indipendenza degli organi giurisdizionali si realizza anche mediante «l'apprestamento di garanzie circa lo *status* dei componenti nelle sue varie articolazioni, concernenti, fra l'altro, oltre alla progressione in carriera, anche il trattamento economico» (sentenza n. 1 del 1978).

La sentenza n. 238 del 1990 ha delineato la funzione dell'adeguamento triennale e dei meccanismi rivalutativi della retribuzione dei magistrati, affermando che, «In attuazione del precetto costituzionale dell'indipendenza dei magistrati, che va salvaguardata anche sotto il profilo economico (...) evitando tra l'altro che essi siano soggetti a periodiche rivendicazioni nei confronti di altri poteri, il legislatore ha col citato art. 2 predisposto un meccanismo di adeguamento automatico delle retribuzioni dei magistrati che, in quanto configurato con l'attuale ampiezza di termini di riferimento, concretizza una guarentigia idonea a tale scopo».

Successivamente, la sentenza n. 42 del 1993 ha ribadito che il sistema di adeguamento automatico è caratterizzato dalla garanzia di un aumento periodico delle retribuzioni, che viene assicurato per legge, sulla base di un meccanismo che costituisce un «elemento intrinseco della struttura delle retribuzioni» la cui *ratio* consiste nella «attuazione del precetto costituzionale dell'indipendenza dei magistrati, che va salvaguardato anche sotto il profilo economico (...) evitando tra l'altro che essi siano soggetti a periodiche rivendicazioni nei confronti di altri poteri». La Corte, in quella occasione, ha altresì ribadito che il meccanismo di cui all'art. 2 «in quanto configurato con l'attuale ampiezza di termini di riferimento, concretizza una guarentigia idonea a tale scopo». Lo stesso principio è stato ancora di recente enunciato in relazione alla disciplina dell'indennità di funzione (ordinanze n. 137 e n. 346 del 2008).

Secondo una univoca giurisprudenza costituzionale, pertanto, sussiste un collegamento fra tale disciplina ed i precetti costituzionali summenzionati, nel senso della imprescindibilità dell'esistenza di un meccanismo, sia pure non a contenuto costituzionalmente imposto, che svincoli la progressione stipendiale da una contrattazione e, comunque, in modo da evitare il mero arbitrio di un potere sull'altro. Va aggiunto, poi, che siffatti principi sono confortati dai lavori preparatori della Costituente, dai quali traspare che l'omessa indicazione specifica dell'indipendenza economica delle magistrature non ha significato l'esclusione di tale aspetto dal complesso di condizioni necessario per realizzare l'autonomia ed indipendenza delle stesse (resoconti dei lavori dell'Assemblea 6 novembre 1947, nella seduta pomeridiana; 20 novembre 1947, nella seduta pomeridiana; 26 novembre 1947, nella seduta antimeridiana; 7 novembre 1947,

nella seduta pomeridiana; 13 novembre 1947, nella seduta antimeridiana; 14 novembre 1947, nella seduta antimeridiana; 21 novembre 1947, nella seduta pomeridiana; 11 novembre 1947, nella seduta pomeridiana).

La specificità di tale disciplina costituisce, peraltro, anche conseguenza del fatto che la magistratura, nell'organizzazione dello Stato costituzionale, esercita una funzione ad essa affidata direttamente dalla Costituzione. Per questa ragione, attraverso un meccanismo di adeguamento automatico del trattamento economico dei magistrati, la legge, sulla base dei principi costituzionali, ha messo al riparo l'autonomia e l'indipendenza della magistratura da qualsiasi forma di interferenza, che potesse, sia pure potenzialmente, menomare tale funzione, attraverso una dialettica contrattualistica. In tale assetto costituzionale, pertanto, il rapporto fra lo Stato e la magistratura, come ordine autonomo ed indipendente, eccede i connotati di un mero rapporto di lavoro, in cui il contraente-datore di lavoro possa al contempo essere parte e regolatore di tale rapporto.

11.5. – In occasione di pregresse manovre economiche, recanti deroghe temporanee a tali meccanismi rivalutativi di adeguamento, disposte, in particolare, in occasione della grave congiuntura economica del 1992, questa Corte ha già indicato i limiti entro i quali un tale intervento può ritenersi rispettoso dei principi sopra sintetizzati.

In particolare, l'ordinanza n. 299 del 1999, premesso che il decreto-legge 19 settembre 1992, n. 384 (Misure urgenti in materia di previdenza, di sanità e di pubblico impiego, nonché disposizioni fiscali), convertito, con modificazioni, dalla legge 14 novembre 1992, n. 438, era stato emanato in un momento molto delicato per la vita economico-finanziaria del Paese, caratterizzato dalla necessità di recuperare l'equilibrio di bilancio, ha affermato che «per esigenze così stringenti il legislatore ha imposto a tutti sacrifici anche onerosi (sentenza n. 245 del 1997) e che norme di tale natura possono ritenersi non lesive del principio di cui all'art. 3 della Costituzione (sotto il duplice aspetto della non contrarietà sia al principio di uguaglianza sostanziale, sia a quello della non irragionevolezza), a condizione che i suddetti sacrifici siano eccezionali, transeunti, non arbitrari e consentanei allo scopo prefisso». In particolare, la pronuncia ha precisato che tale intervento, «pur collocandosi in un ambito estremo, non lede tuttavia alcuno dei precetti indicati, in quanto il sacrificio imposto ai pubblici dipendenti dal comma 3 del citato art. 7 è stato limitato a un anno; così come limitato nel tempo è stato il divieto di stipulazione di nuovi accordi economici collettivi, previsto dal comma 1 dell'art. 7 e che, quindi, tale norma ha imposto un sacrificio non irragionevolmente esteso nel tempo (sentenza n. 99 del 1995), né irrazionalmente ripartito fra categorie diverse di cittadini».

Sempre con riferimento al decreto-legge n. 384 del 1992, è stato altresì sottolineato che il cosiddetto "blocco" dallo stesso stabilito, di cui era evidente il carattere provvedimentale del tutto eccezionale, esauriva i suoi effetti nell'anno considerato, limitandosi a impedire erogazioni per esigenze di riequilibrio

del bilancio (sentenza n. 245 del 1997), riconosciute meritevoli di tutela a condizione che le disposizioni adottate non risultassero arbitrarie (sentenze n. 417 del 1996, n. 99 del 1995, n. 6 del 1994).

11.6. – Il meccanismo di adeguamento delle retribuzioni dei magistrati può, dunque, a certe condizioni essere sottoposto per legge a limitazioni, in particolare quando gli interventi che incidono su di esso siano collocati in un quadro di analoghi sacrifici imposti sia al pubblico impiego (attraverso il blocco della contrattazione – sulla base della quale l'ISTAT calcola l'aumento medio da applicare), sia a tutti i cittadini, attraverso correlative misure, anche di carattere fiscale.

Allorquando la gravità della situazione economica e la previsione del suo superamento non prima dell'arco di tempo considerato impongano un intervento sugli adeguamenti stipendiali, anche in un contesto di generale raffreddamento delle dinamiche retributive del pubblico impiego, tale intervento non potrebbe sospendere le garanzie stipendiali oltre il periodo reso necessario dalle esigenze di riequilibrio di bilancio.

Nel caso di specie, i ricordati limiti tracciati dalla giurisprudenza di questa Corte risultano irragionevolmente oltrepassati.

11.7. – In primo luogo, la disciplina censurata ha posto nel nulla la determinazione già disposta con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 23 giugno 2009, che aveva fissato l'incremento con decorrenza dal 1° gennaio 2009, incidendo quindi sul conguaglio del 2012. Pertanto, assume rilievo decisivo la constatazione che, in relazione a questo aspetto, l'intervento per il solo personale della magistratura eccede l'obiettivo di realizzare un "raffreddamento" della dinamica retributiva ed ha, invece, comportato una vera e propria irragionevole riduzione di quanto già riconosciuto sulla base delle norme che disciplinano l'adeguamento.

In secondo luogo, oltre ad essere disposto non solo un raffreddamento della dinamica retributiva, bensì una riduzione di quanto già spettante per il 2012, è stato impedito qualsiasi recupero di tale progressione, con l'imposizione di un "tetto" per il conguaglio dell'anno 2015, determinato con riferimento agli anni 2009, 2010 e 2014; escludendo pertanto il triennio 2011-2013 e con un effetto irreversibile.

La fissazione di un "tetto" per l'acconto dell'adeguamento relativo all'anno 2014 e di un "tetto" per il conguaglio dell'anno 2015, scollegato peraltro dalle esigenze di bilancio che governano il provvedimento, costituisce, infatti, un ulteriore illegittimo superamento dei limiti temporali dell'intervento emergenziale stabilito dal legislatore per il triennio 2011-2013. Tale disciplina, in quanto suscettibile di determinare effetti permanenti del blocco dell'adeguamento soltanto per le categorie interessate dal medesimo blocco, determina per ciò stesso la violazione dell'art. 3 Cost., nonché dei ricordati principi costituzionali posti a presidio dell'autonomia e dell'indipendenza della magistratura. La disciplina in esame realizza, infatti, una ingiustificata disparità di trattamento fra

la categoria dei magistrati e quella del pubblico impiego contrattualizzato, che, diversamente dal primo, vede limitata la possibilità di contrattazione soltanto per un triennio.

Inoltre, l'intervento normativo in questione non solo copre potenzialmente un arco di tempo superiore alle individuate esigenze di bilancio, ma soltanto apparentemente è limitato nel tempo, se si considerano le analoghe misure pregresse che hanno interessato i meccanismi di adeguamento, in particolare, con riferimento all'art. 1, comma 576, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2007), che riduceva la corresponsione dell'adeguamento maturato.

In tale contesto, il fatto che i magistrati, in quanto esclusi dalla possibilità di interloquire in sede contrattuale, si giovino degli aumenti contrattuali soltanto con un triennio di ritardo, salva la previsione di acconti, non può consentire di arrecare esclusivamente ad essi un ulteriore pregiudizio, consistente non soltanto nella mancata progressione relativa al triennio precedente, ma anche conseguente all'impossibilità di giovare di quella che la contrattazione nel pubblico impiego potrebbe raggiungere oltre il triennio di blocco. In questo senso, l'intervento normativo censurato, oltre a superare i limiti costituzionali indicati dalla giurisprudenza di questa Corte, che collocava in ambito estremo una misura incidente su un solo anno, travalica l'effetto finanziario voluto, trasformando un meccanismo di garanzia in motivo di irragionevole discriminazione.

In definitiva, la disciplina censurata eccede i limiti del raffreddamento delle dinamiche retributive, in danno di una sola categoria di pubblici dipendenti.

11.8. – Va, pertanto, dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 9, comma 22, del d.l. n. 78 del 2010, nella parte in cui dispone che, per il personale di cui alla legge n. 27 del 1981, non sono erogati, senza possibilità di recupero, gli acconti degli anni 2011, 2012 e 2013 ed il conguaglio del triennio 2010-2012 e che per tale personale, per il triennio 2013-2015, l'acconto spettante per l'anno 2014 è pari alla misura già prevista per l'anno 2010 e il conguaglio per l'anno 2015 viene determinato con riferimento agli anni 2009, 2010 e 2014; nonché nella parte in cui non esclude che a detto personale sia applicato il primo periodo del comma 21.

12. – La questione di legittimità costituzionale dell'art. 9, comma 22, del citato decreto-legge n. 78 del 2010, nella parte in cui stabilisce la decurtazione dell'indennità prevista dall'art. 3 della legge 19 febbraio 1981, n. 27, sollevata in riferimento agli articoli 3 e 53 Cost., è fondata.

12.1. – *In limine*, va osservato che la giurisprudenza di questa Corte ha dapprima definito tale indennità come voce collegata al “servizio istituzionale svolto dai magistrati” (ordinanza n. 57 del 1990).

Successivamente, la sentenza n. 238 del 1990 ha ulteriormente precisato che la “speciale” indennità di cui si tratta, correlandosi al peculiare *status* dei

magistrati, costituisce una componente del loro normale trattamento economico, soggetto ad una regolamentazione autonoma. Tale componente, tuttavia, secondo la Corte, è necessariamente correlata al concreto esercizio delle funzioni, in quanto espressamente collegata ai particolari “oneri” che i magistrati “incontrano nello svolgimento della loro attività”, la quale comporta peraltro un impegno senza prestabiliti limiti temporali. La corresponsione della stessa è, dunque, strettamente connessa all’effettiva prestazione del servizio (sentenza n. 407 del 1996 e ordinanza n. 106 del 1997).

Con riferimento alla erogazione di tale indennità nel caso di astensione obbligatoria dal lavoro dei magistrati, la Corte ha ribadito la peculiarità di tale voce stipendiale, sia dal punto di vista del regime di corresponsione e di rivalutazione, sia dal punto di vista della specialità della sua ispirazione al precetto costituzionale di autonomia ed indipendenza (ordinanze n. 346 del 2008, n. 137 del 2008, n. 290 del 2006).

Ai fini della decisione occorre, dunque, tenere conto del fatto che tale indennità, sebbene sia stata nel tempo considerata anche come una componente normale della retribuzione, non ha perso la sua natura particolare, conseguente all’essere la stessa diretta a compensare un complesso di oneri inscindibilmente connessi alle modalità di esercizio delle funzioni svolte dai magistrati.

12.2. – Ciò posto, occorre preliminarmente stabilire la natura giuridica del prelievo stabilito dalla norma impugnata, la quale statuisce che l’indennità «spettante negli anni 2011, 2012 e 2013, è ridotta del 15% per l’anno 2011, del 25% per l’anno 2012 e del 32% per l’anno 2013».

12.3. – Questa Corte non ritiene che la disposizione in esame preveda una mera progressiva riduzione dell’indennità.

In primo luogo, la formula utilizzata dal legislatore non lascia adito a dubbi sul fatto che l’indennità continui ad assolvere la sua originaria funzione di compensare i particolari oneri connessi al servizio istituzionale svolto dai magistrati. La “riduzione”, infatti, non opera ai fini previdenziali e, pertanto, integra non una decurtazione retributiva, ma un prelievo triennale straordinario per aliquote crescenti.

In secondo luogo, confinare la misura finanziaria in esame nell’ambito retributivo significherebbe incorrere in una contraddizione, dato che dovrebbero ritenersi corrispondentemente ridotti, nel periodo considerato, quei particolari oneri che essa è diretta a compensare, riduzione che, all’evidenza, è esclusa. Tale opzione ermeneutica, inoltre, condurrebbe ad una conclusione altrettanto irragionevole, poiché essa attribuirebbe al legislatore l’intento di ridurre una componente connessa ad una soluzione organizzativa in cui l’amministrazione pubblica, piuttosto che optare per un diretto impiego di moduli organizzativi e strumentali che tengano indenni economicamente i magistrati dai predetti oneri, ha ritenuto più vantaggioso affidarne a questi ultimi una porzione, previo specifico ristoro economico, sottratto, dunque, ad imposizioni tributarie diverse da quelle che già colpiscono, a mezzo ritenuta, tali somme.

Per altro verso, poi, trattandosi di una componente del trattamento economico collegata ai principi di autonomia ed indipendenza della magistratura, la sua riduzione, in sé, in aggiunta alla mancata rivalutazione, determinerebbe un ulteriore *vulnus* della Costituzione.

Vero è che, esclusa la configurabilità di un prelievo forzoso sine causa, deve ritenersi che la decurtazione oggetto della questione di costituzionalità, nonostante il riferimento testuale ad una “riduzione” e ad un “contenimento delle spese”, rivesta carattere tributario, trattandosi all’evidenza di una prestazione patrimoniale imposta, realizzata attraverso un atto autoritativo di carattere ablatorio, destinata a sovvenire le pubbliche spese. La *ratio* della disposizione censurata, in altri termini, è quella di reperire risorse per l’erario.

La giurisprudenza di questa Corte ha costantemente precisato che gli elementi indefettibili della fattispecie tributaria sono tre: la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una (definitiva) decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico (nella specie, di una voce retributiva di un rapporto di lavoro ascrivibile ad un dipendente di lavoro pubblico statale “non contrattualizzato”); le risorse connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione sono destinate a sovvenire pubbliche spese.

Questi tre richiamati requisiti, congiuntamente considerati, ricorrono nella misura in esame, considerato che l’indennità giudiziaria partecipa di una natura retributiva e la sua decurtazione, ai fini del «contenimento delle spese in materia di impiego pubblico» (come reca la rubrica dell’art. 9 censurato), costituisce il dichiarato e prevalente intento del legislatore. Inoltre, la misura denunciata neppure ha modificato l’istituto dell’indennità giudiziaria, perché alla temporanea diminuzione di alcuni punti percentuali della entità di tale indennità non corrisponde, come sopra precisato, né la correlativa riduzione degli obblighi e prestazioni previdenziali, né la riduzione dei carichi lavorativi che l’indennità è diretta a compensare. Infine, l’assenza di una espressa indicazione della destinazione delle maggiori risorse conseguite dallo Stato non esclude che siano destinate a sovvenire pubbliche spese, e, in particolare, a stabilizzare la finanza pubblica, trattandosi di un usuale comportamento del legislatore quello di non prevedere, per i proventi delle imposte, una destinazione diversa dal generico “concorso alle pubbliche spese” desumibile dall’art. 53 Cost. Nella specie, tale destinazione si desume anche dal titolo stesso del decreto-legge: «Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica», in coerenza con le finalità generali delle imposte.

12.4. – Ritenuta la natura tributaria della misura in esame, questa non è immune dalle censure di illegittimità costituzionale prospettate da tutti i rimettenti con riferimento agli articoli 3 e 53 Cost.

Il tributo che interessa incide su una particolare voce di reddito di lavoro, che è parte di un reddito lavorativo complessivo già sottoposto ad imposta in

condizioni di parità con tutti gli altri percettori di reddito di lavoro; e introduce, quindi, senza alcuna giustificazione, un elemento di discriminazione soltanto ai danni della particolare categoria di dipendenti statali non contrattualizzati che beneficia dell'indennità giudiziaria. Con la sua applicazione, infatti, viene colpita più gravemente, a parità di capacità contributiva per redditi di lavoro, esclusivamente detta categoria. Ove, poi, si potesse prescindere da tale pur decisiva considerazione, la previsione di siffatto tributo speciale comporterebbe comunque una ingiustificata disparità di trattamento con riguardo alle indennità percepite dagli altri dipendenti statali, non assoggettate, negli stessi periodi d'imposta, ad alcun prelievo tributario aggiuntivo. È opportuno sottolineare che l'indicata disparità di trattamento è tanto più ingiustificata in quanto proprio la sopra ricordata funzione dell'indennità giudiziaria di compenso all'attività dei magistrati di supplenza alle gravi lacune organizzative dell'apparato della giustizia, esige il più scrupoloso rispetto da parte del legislatore dei canoni della ragionevolezza e dell'uguaglianza.

12.5. – Va, pertanto, dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 9, comma 22, del d.l. n. 78 del 2010, nella parte in cui dispone che l'indennità speciale di cui all'articolo 3 della legge n. 27 del 1981, spettante al personale indicato in tale legge, negli anni 2011, 2012 e 2013, sia ridotta del 15% per l'anno 2011, del 25% per l'anno 2012 e del 32% per l'anno 2013.

Restano assorbite le ulteriori censure.

13. – La questione di legittimità costituzionale dell'art. 9, comma 2, del d.l. n. 78 del 2010, sollevata in riferimento agli articoli 3 e 53 Cost., è del pari fondata.

13.1. – La disposizione, nella parte censurata, prevede che «a decorrere dal 1° gennaio 2011 e sino al 31 dicembre 2013 i trattamenti economici complessivi dei singoli dipendenti, anche di qualifica dirigenziale, previsti dai rispettivi ordinamenti, delle amministrazioni pubbliche, inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione, come individuate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), ai sensi del comma 3 dell'art. 1 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, superiori a 90.000 euro lordi annui sono ridotti del 5% per la parte eccedente il predetto importo fino a 150.000 euro, nonché del 10% per la parte eccedente 150.000 euro».

13.2. – Anche la decisione su tale questione richiede, preliminarmente, di accertare se la norma censurata preveda una mera riduzione del trattamento economico, incidente solo sul contenuto del rapporto lavorativo dei dipendenti delle amministrazioni pubbliche (come afferma l'Avvocatura generale dello Stato), oppure introduca un vero e proprio prelievo tributario (come sostengono i TAR rimettenti).

13.2.1. – Come già osservato in precedenza, questa Corte ha più volte affermato che, indipendentemente dal nomen iuris attribuito dal legislatore, al fine di valutare se una decurtazione patrimoniale definitiva integri un tributo, occorre interpretare la disciplina sostanziale che la prevede alla luce dei criteri

indicati dalla giurisprudenza costituzionale come caratterizzanti la nozione unitaria di tributo: cioè la doverosità della prestazione, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti, nonché il collegamento di tale prestazione con la pubblica spesa, in relazione ad un presupposto economicamente rilevante (*ex plurimis*, sentenze n. 141 del 2009, n. 335 e n. 64 del 2008, n. 334 del 2006, n. 73 del 2005). Un tributo consiste, quindi, in un «prelievo coattivo che è finalizzato al concorso alle pubbliche spese ed è posto a carico di un soggetto passivo in base ad uno specifico indice di capacità contributiva» (sentenza n. 102 del 2008); indice che deve esprimere l'idoneità di tale soggetto all'obbligazione tributaria (sentenze n. 91 del 1972, n. 97 del 1968, n. 89 del 1966, n. 16 del 1965, n. 45 del 1964).

13.2.2. – Tanto premesso, va constatato che la disposizione impugnata (introdotta dal medesimo incipit e sorretta dalla medesima *ratio* del contributo di solidarietà di cui all'art. 2, comma 2, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, recante «Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo» e convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, la cui natura tributaria è indubitabile) partecipa di tutti i sopra indicati elementi caratteristici del prelievo tributario.

In primo luogo, è stata stabilita in via autoritativa una decurtazione patrimoniale («riduzione» del trattamento economico), senza che rilevi la volontà – in ordine all'an, al *quantum*, al quando ed al *quomodo* – di chi la subisce.

In secondo luogo, la norma stabilisce che le risorse rese disponibili dalla «riduzione» del trattamento economico sono acquisite al bilancio dello Stato, senza operare alcuna distinzione tra le diverse categorie di dipendenti pubblici e, in particolare, tra i dipendenti pubblici statali e non statali. Ne deriva che la misura finanziaria in esame non può integrare una nuova disciplina del rapporto sinallagmatico tra datore di lavoro e dipendente, perché lo Stato non avrebbe titolo per modificare con la disposizione in esame i trattamenti economici di rapporti lavorativi di cui non è parte. In altri termini, gli enti pubblici non statali (territoriali o no), nella loro qualità di datori di lavoro, non traggono alcun beneficio economico dalla predetta «riduzione», ma agiscono come «sostituti d'imposta» per le imposte sui redditi, trattenendo gli importi indicati dalla norma denunciata (quali «ritenute alla fonte») e provvedendo al loro «versamento diretto» all'erario per conto dei «sostituiti» propri dipendenti (ai sensi degli artt. 1, lettera b, e 3 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, recante «Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito»). Inoltre, la permanenza degli obblighi previdenziali al lordo della «riduzione» (terzo periodo dell'impugnato comma 2: «La riduzione [...] non opera ai fini previdenziali») costituisce ulteriore e definitiva dimostrazione che la temporanea decurtazione del trattamento economico integra, in realtà, un prelievo a carico del dipendente pubblico e non una modificazione (peraltro unilaterale) del contenuto del rapporto di lavoro, alla quale avrebbe dovuto necessariamente conseguire,

secondo ragionevolezza, una corrispondente modificazione di tali obblighi. Né a conclusioni diverse può giungersi per i soli dipendenti statali cosiddetti “non contrattualizzati”, per i quali una modifica del trattamento economico avrebbe necessariamente richiesto un intervento legislativo. È evidente, infatti, che l’unitarietà della disciplina posta dalla norma censurata (che, come già osservato, non distingue tra diverse categorie di dipendenti pubblici ed ha riguardo al «trattamento economico complessivo», comprensivo anche di voci stipendiali ed indennitarie corrisposte allo stesso soggetto da diverse amministrazioni pubbliche) e la permanenza in ogni caso degli obblighi previdenziali al lordo della «riduzione» impediscono di ritenere che per i soli dipendenti statali non contrattualizzati la norma impugnata abbia introdotto una nuova, temporanea e parziale disciplina del rapporto lavorativo. L’unica particolarità per i dipendenti statali (contrattualizzati o no) consiste nel fatto (non rilevante ai fini del presente giudizio) che il prelievo è effettuato dallo Stato mediante «ritenuta diretta», ai sensi degli artt. 1, lettera *a*), e 2 del d.P.R. n. 602 del 1973.

In terzo luogo, sussiste il collegamento del prelievo con la pubblica spesa, in quanto lo stesso legislatore afferma che la norma impugnata risponde alla dichiarata *ratio* di destinare le risorse rese disponibili dalla decurtazione patrimoniale del trattamento economico complessivo dei dipendenti pubblici al bilancio dello Stato per raggiungere, nei tempi previsti, gli obiettivi concordati in sede europea, cioè il pareggio di bilancio e, in particolare, la diminuzione del debito pubblico.

In quarto luogo, il presupposto economicamente rilevante in relazione al quale è previsto il prelievo è, con tutta evidenza, il complessivo reddito di lavoro conseguito dal dipendente pubblico nel periodo dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2013. Le stesse modalità applicative della misura seguite dal Ministero dell’economia e delle finanze, includendo nel montante lordo liquidato nel corso dell’anno, anche gli arretrati sia relativi all’anno corrente che per anni precedenti, sia delle competenze fisse che di quelle accessorie, ricollega la misura, più che al trattamento economico del dipendente, al reddito da lavoro pubblico, che concorre a formare il calcolo del risultato impositivo.

Occorre, perciò, concludere che la normativa, nonostante la formulazione letterale della norma in esame, non può considerarsi una riduzione delle retribuzioni, come sostiene l’Avvocatura dello Stato, allorché, nella memoria difensiva, individua la necessità dell’intervento nel suggerimento dei presidenti (uscente e nominato) della BCE (banca centrale per la moneta unica europea) contenuto in una lettera al Governo italiano.

Si tratta, invece, di una imposta speciale prevista nei confronti dei soli pubblici dipendenti.

13.3. – Ritenuta la natura tributaria del prelievo stabilito dalla norma censurata, occorre valutarne la conformità con i parametri evocati.

13.3.1. – In proposito va ricordato che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, «la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con

criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria; ma esige invece un indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 della Costituzione)» (sentenza n. 341 del 2000). Pertanto, il controllo della Corte in ordine alla lesione dei principi di cui all'art. 53 Cost., come specificazione del fondamentale principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., consiste in un «giudizio sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione» (sentenza n. 111 del 1997).

Nella specie, pure considerando al giusto la discrezionalità legislativa in materia, la norma impugnata si pone in evidente contrasto con gli articoli 3 e 53 Cost. L'introduzione di una imposta speciale, sia pure transitoria ed eccezionale, in relazione soltanto ai redditi di lavoro dei dipendenti delle pubbliche amministrazioni inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione viola, infatti, il principio della parità di prelievo a parità di presupposto d'imposta economicamente rilevante. Tale violazione si manifesta sotto due diversi profili.

Da un lato, a parità di reddito lavorativo, il prelievo è ingiustificatamente limitato ai soli dipendenti pubblici. D'altro lato, il legislatore, pur avendo richiesto (con l'art. 2 del d.l. n. 138 del 2011) il contributo di solidarietà (di indubbia natura tributaria) del 3% sui redditi annui superiori a 300.000,00 euro, al fine di reperire risorse per la stabilizzazione finanziaria, ha inopinatamente scelto di imporre ai soli dipendenti pubblici, per la medesima finalità, l'ulteriore speciale prelievo tributario oggetto di censura. Nel caso in esame, dunque, l'irragionevolezza non risiede nell'entità del prelievo denunciato, ma nella ingiustificata limitazione della platea dei soggetti passivi. La sostanziale identità di *ratio* dei differenti interventi "di solidarietà", poi, prelude essa stessa ad un giudizio di irragionevolezza ed arbitrarietà del diverso trattamento riservato ai pubblici dipendenti, foriero peraltro di un risultato di bilancio che avrebbe potuto essere ben diverso e più favorevole per lo Stato, laddove il legislatore avesse rispettato i principi di eguaglianza dei cittadini e di solidarietà economica, anche modulando diversamente un "universale" intervento impositivo. L'eccezionalità della situazione economica che lo Stato deve affrontare è, infatti, suscettibile senza dubbio di consentire al legislatore anche il ricorso a strumenti eccezionali, nel difficile compito di contemperare il soddisfacimento degli interessi finanziari e di garantire i servizi e la protezione di cui tutti cittadini necessitano. Tuttavia, è compito dello Stato garantire, anche in queste condizioni, il rispetto dei principi fondamentali dell'ordinamento costituziona-

le, il quale, certo, non è indifferente alla realtà economica e finanziaria, ma con altrettanta certezza non può consentire deroghe al principio di uguaglianza, sul quale è fondato l'ordinamento costituzionale.

In conclusione, il tributo imposto determina un irragionevole effetto discriminatorio.

13.4. – Di conseguenza, va pronunciata l'illegittimità costituzionale dell'art. 9, comma 2, del d.l. n. 78 del 2010, nella parte in cui dispone che a decorrere dal 1° gennaio 2011 e sino al 31 dicembre 2013 i trattamenti economici complessivi dei singoli dipendenti, anche di qualifica dirigenziale, previsti dai rispettivi ordinamenti, delle amministrazioni pubbliche, inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione, come individuate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), ai sensi del comma 3 dell'art. 1 della legge 31 dicembre 2009, n. 196 (Legge di contabilità e finanza pubblica), superiori a 90.000 euro lordi annui siano ridotti del 5% per la parte eccedente il predetto importo fino a 150.000 euro, nonché del 10% per la parte eccedente 150.000 euro.

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

1)-2) [*omissis*]

3) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'articolo 9, comma 22, del d.l. n. 78 del 2010, nella parte in cui dispone che l'indennità speciale di cui all'articolo 3 della legge n. 27 del 1981, spettante al personale indicato in tale legge, negli anni 2011, 2012 e 2013, sia ridotta del 15% per l'anno 2011, del 25% per l'anno 2012 e del 32% per l'anno 2013;

4) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'articolo 9, comma 2, del d.l. n. 78 del 2010, nella parte in cui dispone che a decorrere dal 1° gennaio 2011 e sino al 31 dicembre 2013 i trattamenti economici complessivi dei singoli dipendenti, anche di qualifica dirigenziale, previsti dai rispettivi ordinamenti, delle amministrazioni pubbliche, inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione, come individuate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), ai sensi del comma 3, dell'art. 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 (Legge di contabilità e finanza pubblica), superiori a 90.000 euro lordi annui siano ridotti del 5% per la parte eccedente il predetto importo fino a 150.000 euro, nonché del 10% per la parte eccedente 150.000 euro;

5)-7) [*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, l'8 ottobre 2012.

* * *

Sentenza n. 167/2018 (Pres. Lattanzi; Red. Coraggio) ¹*Considerato in diritto*

1. – Le sezioni unite civili della Corte di cassazione hanno sollevato, in riferimento agli artt. 3, 24, 25, primo comma, 102, primo comma, 111, primo e secondo comma, e 117, primo comma, della Costituzione – quest’ultimo in relazione all’art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata e resa esecutiva con legge 4 agosto 1955, n. 848 –, questioni di legittimità costituzionale dell’art. 1, comma 478, della legge 28 dicembre 2015,

(¹) Si segnala che il susseguirsi delle modifiche normative relative all’istituzione di un contributo a carico delle società di gestione aeroportuale per finanziare i servizi di soccorso tecnico urgente dei Vigili del fuoco, anche quando svolti oltre il perimetro aeroportuale, hanno reso – sotto diversi profili – necessario il ricorso alla Corte costituzionale, che si è pronunciata una prima volta con la sentenza n. 167 del 2018 che ne ha constatato la natura tributaria, una seconda volta con la sentenza n. 80 del 2024 (riportata in questa medesima sezione immediatamente a seguire) che ne ha esteso coerentemente gli effetti e una terza volta con la sentenza n. 100 del 2025. Con questa ultima decisione la Corte ha dichiarato non fondata la questione di legittimità prospettata nel presupposto che la scelta del legislatore di porre il tributo unicamente a carico delle società di gestione aeroportuale non è né arbitraria né lesiva del principio di uguaglianza tributaria, in quanto sostenuta da una “adeguata giustificazione obiettiva”: le società di gestione non sono assimilabili agli altri soggetti che operano nello scalo poiché organizzano e amministrano l’esercizio complessivo dell’aeroporto in concessione. La sentenza (in coerenza con le motivazioni della sentenza n. 288 del 2019) ha ribadito che il Parlamento gode di “ampia discrezionalità” nel calibrare le misure fiscali e nel selezionare gli indici di capacità contributiva e che «non è di per sé lesivo del principio di uguaglianza e di capacità contributiva il fatto che il legislatore individui, di volta in volta, quali indici rivelatori di capacità contributiva, le varie specie di beni patrimoniali sia di natura mobiliare che immobiliare» (sentenza n. 49 del 2024). Non risulta dunque incostituzionale individuare una specifica categoria di contribuenti in base al presupposto economico del traffico aereo generato sull’aeroporto. Con questa decisione la Corte ha ribadito il principio secondo cui l’equità tributaria non si misura solo sull’uniformità dei soggetti coinvolti, ma anche sulla razionalità e coerenza dell’impianto normativo rispetto agli obiettivi di interesse pubblico perseguiti. Per completezza, si segnala che nella sentenza n. 72 del 2022 la Corte costituzionale ha precisato che «l’attività di interesse generale svolta senza fini di lucro da [ETS] realizza anche una forma nuova e indiretta di concorso alla spesa pubblica (ciò che deriva dal necessario reinvestimento degli utili in attività orientate a una funzione sociale), il Titolo X (Regime fiscale degli enti del terzo settore) del cod. terzo settore prevede misure di agevolazione fiscale che, sebbene con rilevanti diversità quanto a intensità, forme e modi, interessano però, in ogni caso, tutti gli ETS, comprese le imprese sociali – anche se per queste ultime le misure più consistenti sono previste nel decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, recante «Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell’articolo 1, comma 2, lett. c) della legge 6 giugno 2016, n. 106», specificamente concernente il loro status –». Proprio in quanto tale, questo sistema è valorizzato ai sensi del principio di sussidiarietà orizzontale di cui all’art. 118, quarto comma, Cost., fino a dar vita, nell’art. 55 cod. terzo settore, a un modello di «amministrazione condivisa» tra gli ETS e le pubbliche amministrazioni (sentenza n. 131 del 2020).

n. 208, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016)».

2. – La disposizione censurata stabilisce che: «All'articolo 39-*bis*, comma 1, del decreto-legge 1° ottobre 2007, n. 159, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 novembre 2007, n. 222, dopo le parole: “della legge 24 dicembre 2003, n. 350,” sono inserite le seguenti: “e di corrispettivi a carico delle società di gestione aeroportuale relativamente ai servizi antincendi negli aeroporti, di cui all'articolo 1, comma 1328, della legge 27 dicembre 2006, n. 296,”».

A sua volta, il richiamato art. 39-*bis* del decreto-legge 1° ottobre 2007, n. 159 (Interventi urgenti in materia economico-finanziaria, per lo sviluppo e l'equità sociale), convertito, con modificazioni, nella legge 29 novembre 2007, n. 222, prevede che le disposizioni da esso prese in considerazione «si interpretano nel senso che dalle stesse non sorgono obbligazioni di natura tributaria».

L'art. 1, comma 1328, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2006)», infine, dispone che, «Al fine di ridurre il costo a carico dello Stato del servizio antincendi negli aeroporti, l'addizionale sui diritti d'imbarco sugli aeromobili, di cui all'articolo 2, comma 11, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, e successive modificazioni, è incrementata a decorrere dall'anno 2007 di 50 centesimi di euro a passeggero imbarcato. Un apposito fondo, alimentato dalle società aeroportuali in proporzione al traffico generato, concorre al medesimo fine per 30 milioni di euro annui. Con decreti del Ministero dell'interno, da comunicare, anche con evidenze informatiche, al Ministero dell'economia e delle finanze, tramite l'Ufficio centrale del bilancio, nonché alle competenti Commissioni parlamentari e alla Corte dei conti, si provvede alla ripartizione del fondo tra le unità previsionali di base del centro di responsabilità “Dipartimento dei vigili del fuoco, del soccorso pubblico e della difesa civile” dello stato di previsione del Ministero dell'interno».

3. – Secondo il rimettente, la disposizione censurata, violerebbe, in primo luogo, l'art. 3 Cost., perché il legislatore, con una norma di interpretazione autentica, avrebbe irragionevolmente escluso la natura tributaria dei contributi al fondo antincendi, in assenza di una situazione di incertezza del dato normativo e pur ricorrendo tutti gli elementi strutturali dei tributi, individuati, dalla giurisprudenza costituzionale e di legittimità, nella matrice legislativa della prestazione imposta, nella sua doverosità e nel nesso con la spesa pubblica.

Essa, poi violerebbe l'art. 25, primo comma, Cost., perché l'esclusione retroattiva della natura tributaria del prelievo comporterebbe la sottrazione della materia al giudice precostituito per legge, ossia quello tributario, già pronunciatosi, in primo grado e in altri giudizi, nel merito della questione controversa.

La disposizione censurata, ancora, violerebbe gli artt. 24, 102, primo comma, 111, primo e secondo comma, e 117, primo comma, Cost., quest'ultimo in relazione al parametro interposto dell'art. 6 CEDU, perché inciderebbe

retroattivamente sull'affidamento delle ricorrenti, in assenza di motivi imperativi d'interesse generale, interferirebbe con la funzione giurisdizionale, sottraendo al giudice tributario controversie già instaurate e travolgendo la sentenza di primo grado di accoglimento delle ragioni delle contribuenti, e violerebbe la parità delle armi, favorendo lo Stato in controversie di cui è parte.

Essa, infine, violerebbe l'art. 111, secondo comma, Cost., perché «non si può escludere» che l'inevitabile dilazione dei tempi processuali, conseguente al mutamento di giurisdizione a processi in corso, «possa vulnerare il principio della ragionevole durata del processo».

4. – La censura di violazione dell'art. 3 Cost. è fondata.

4.1. – Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, «una fattispecie deve ritenersi “di natura tributaria, indipendentemente dalla qualificazione offerta dal legislatore, laddove si riscontrino tre indefettibili requisiti: la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico; le risorse, connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione, debbono essere destinate a sovvenire pubbliche spese” (*ex plurimis*, da ultimo, sentenze n. 269 e n. 236 del 2017)» (sentenza n. 89 del 2018).

4.2. – Il contributo al fondo antincendi presenta tutte le caratteristiche del tributo.

Vi è una disciplina legale che determina una definitiva decurtazione patrimoniale a carico dei soggetti passivi, rinvenibile nell'art. 1, comma 1328, della legge n. 296 del 2006 e nell'art. 4, comma 3-*bis*, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185 (Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale), convertito, con modificazioni, nella legge 28 gennaio 2009, n. 2.

La contribuzione è connessa a un presupposto economico, essendo ancorata e parametrata al volume del traffico aereo generato e quindi al fatturato realizzato, indice di capacità contributiva, e sussiste il nesso con la spesa pubblica, poiché, il citato art. 1, comma 1328, della legge n. 296 del 2006 prevedeva che le somme versate dalle società aeroportuali fossero utilizzate per compensare la riduzione della spesa statale per il pagamento del servizio antincendi negli aeroporti, e il successivo art. 4, comma 3-*bis*, del d.l. n. 185 del 2008 ha destinato tali somme al pagamento di indennità salariali integrative previste in favore di tutti i vigili del fuoco (e non solo di quelli che prestano servizio negli aeroporti).

Non convincono, poi, gli argomenti addotti dall'Avvocatura generale dello Stato a sostegno della natura sinallagmatica e non tributaria del prelievo.

Il rilievo che il servizio antincendi è assunto a gestione diretta da parte dello Stato solo negli aeroporti maggiori, mentre in quelli minori graverebbe sui titolari della licenza di navigazione aerea, con la conseguenza che solo le società

di gestione dei primi sono assoggettate alla contribuzione al fondo, non è idoneo a fare luce sulla natura di quest'ultima.

La circostanza che il prelievo sia proporzionato al traffico generato, poi, non è sufficiente a fare emergere una relazione sinallagmatica con il servizio antincendi, ove si consideri che la misura della contribuzione annua complessivamente gravante sulle società di gestione aeroportuale non è parametrata al costo effettivo di quel servizio reso in tutti gli aeroporti (né, conseguentemente la misura richiesta alle singole società di gestione è parametrata al servizio reso nei relativi aeroporti) e, soprattutto, che a decorrere dal 2009 i prelievi non vanno più a coprire la riduzione della spesa per il servizio antincendi, ma le integrazioni salariali di cui si è detto.

Si deve infine convenire con le parti private sull'osservazione che l'assenza di sinallagma si desume anche dalla circostanza che il contributo, nella versione originaria, era dovuto a fronte di un servizio pubblico indivisibile reso in favore non delle sole società aeroportuali, ma di tutti gli utenti degli aeroporti e, a maggior ragione, dal rilievo che esso, nella versione attuale, è dovuto per finanziare una componente salariale di soggetti che prestano un servizio pubblico in favore di tutta la collettività.

4.3. – La disposizione censurata afferma la natura «non tributaria» dei contributi al fondo antincendi, ma tale qualificazione legislativa si risolve in una operazione meramente nominalistica, che non si accompagna alla modifica sostanziale dei ricordati elementi strutturali della fattispecie tributaria.

La norma interpretativa censurata, dunque, lungi dall'esplicitare una possibile variante di senso della norma interpretata, incongruamente le attribuisce un significato non compatibile con la intrinseca ed immutata natura tributaria della prestazione, così ledendo la coerenza e la certezza dell'ordinamento giuridico (tra le tante, sentenze n. 73 del 2017, n. 170 del 2013, n. 78 del 2012 e n. 209 del 2010).

Poiché tale lesione si traduce in una violazione del principio di ragionevolezza (sentenze n. 86 del 2017, n. 87 del 2012 e n. 335 del 2008), va dichiarata l'illegittimità costituzionale dall'art. 1, comma 478, della legge n. 208 del 2015, per contrasto con l'art. 3 Cost.

5. – Restano assorbiti gli altri profili di illegittimità costituzionale della norma censurata, prospettati in riferimento agli artt. 24, 25, primo comma, 102, primo comma, 111, primo e secondo comma, e 117, primo comma, Cost., quest'ultimo in relazione all'art. 6 CEDU.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 478, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016)».

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 3 luglio 2018.

* * *

Sentenza n. 80/2024 (Pres. Barbera; Red. Pitruzzella)

Considerato in diritto

1. – Con ordinanza del 4 agosto 2023, iscritta al n. 149 del registro ordinanze 2023, la Corte di cassazione, sezione prima civile, ha sollevato, in riferimento all'art. 3 Cost., questione di legittimità costituzionale dell'art. 39-*bis* del d.l. n. 159 del 2007, come convertito, nella parte in cui prevede che le disposizioni «in materia di addizionale comunale sui diritti di imbarco di cui all'articolo 2, comma 11, della legge 24 dicembre 2003, n. 350», «si interpretano nel senso che dalle stesse non sorgono obbligazioni di natura tributaria».

Secondo il rimettente, l'addizionale in parola presenterebbe tutti «gli elementi strutturali dei tributi, tradizionalmente individuati dalla giurisprudenza costituzionale», sicché la disposizione censurata, nell'escludere la sua natura tributaria, lederebbe la coerenza e la certezza dell'ordinamento giuridico, in violazione dell'art. 3 Cost.

Tanto si ricaverebbe, in via «conseguenziale», anche dalla dichiarazione di illegittimità costituzionale recata dalla sentenza n. 167 del 2018, avente ad oggetto la porzione dello stesso art. 39-*bis* che (in seguito alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 478, della legge n. 208 del 2015) escludeva la medesima natura tributaria per i corrispettivi a carico delle società di gestione aeroportuale relativi al servizio antincendi negli aeroporti; e ciò a maggior ragione perché «sia questi ultimi corrispettivi, sia la maggiorazione dell'addizionale comunale sui diritti di imbarco [...] sono destinati ad alimentare il fondo antincendi» istituito dall'art. 1, comma 1328, della legge n. 296 del 2006.

2. – È preliminare l'esatta perimetrazione dell'odierno *thema decidendum*.

2.1. – La disposizione censurata, rubricata «Diritti aeroportuali di imbarco», afferma la natura non tributaria di diversi prelievi: a) la tassa d'imbarco e sbarco sulle merci trasportate per via aerea «di cui al decreto-legge 28 febbraio 1974, n. 47, convertito, con modificazioni, dalla legge 16 aprile 1974, n. 117, e successive modificazioni»; b) i diritti aeroportuali (ossia i diritti di approdo, di partenza e di sosta o ricovero per gli aeromobili e di imbarco per i passeggeri) «di cui alla legge 5 maggio 1976, n. 324»; c) i corrispettivi dei servizi di controllo di sicurezza «di cui all'articolo 8 del regolamento di cui al decreto del Ministro dei trasporti e della navigazione 29 gennaio 1999, n. 85»; d) l'addizionale comunale sui diritti d'imbarco dei passeggeri sugli aeromobili «di cui all'articolo 2, comma 11, della legge 24 dicembre 2003, n. 350»; e) i corrispettivi posti a carico delle società di gestione aeroportuale relativi al servizio antincendi «di cui all'articolo 1, comma 1328, della legge 27 dicembre 2006, n. 296».

Dai lavori parlamentari emerge che l'art. 39-*bis* era stato inserito, con apposito emendamento, al Senato, sul presupposto che i (soli) «diritti e le tasse aeroportuali non sembrano pienamente ascrivibili ad ambiti tributari, ma si configurano prevalentemente come vere e proprie tariffe per servizi resi in specifici ambiti territoriali da soggetti determinati o comunque come oneri dovuti in relazione ad attività od operazioni svolte in spazi riservati agli aerodromi» (così il dossier del Servizio bilancio dello Stato della Camera dei deputati 30 ottobre 2007, n. 124). La disposizione, pertanto, avrebbe «lo scopo di evitare lo sviluppo di problematiche interpretative anche ed in particolare con riferimento agli aspetti relativi alle competenze giurisdizionali» (ibidem).

2.2. – Questa Corte si è già occupata dell'art. 39-*bis*, riconoscendone la natura interpretativa (sentenze n. 251 del 2014, n. 335 e n. 102 del 2008), in relazione ai diritti aeroportuali, dei quali in diverse occasioni ha affermato la natura non di tributi, ma di corrispettivi di diritto privato (determinati secondo il meccanismo del cosiddetto *price cap*) di alcuni servizi forniti dalle società di gestione aeroportuale (prima con la sentenza n. 51 del 2008 e poi con le citate sentenze n. 102 e n. 335 del 2008, e n. 251 del 2014).

2.3. – La medesima disposizione è stata poi scrutinata con riferimento ai contributi al fondo antincendi.

In particolare, con la sentenza n. 167 del 2018 citata dal rimettente, questa Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 478, della legge n. 208 del 2015, che aveva incluso tali contributi nel catalogo recato dall'art. 39-*bis*, affermando che l'esclusione legislativa della loro natura tributaria si risolveva in una operazione meramente nominalistica, che non si accompagnava alla modifica sostanziale degli elementi strutturali della fattispecie tributaria, «così ledendo la coerenza e la certezza dell'ordinamento giuridico», in violazione dell'art. 3 Cost.

2.4. – L'odierna questione sollevata dalla Corte di cassazione riguarda, invece, l'art. 39-*bis* nella sola parte in cui afferma la natura non tributaria dell'addizionale comunale sui diritti d'imbarco dei passeggeri sugli aeromobili, che il rimettente per contro ritiene sussumibile tra i tributi e, in particolare, tra quelli locali.

3. – Ancora in via preliminare, è necessario ricostruire l'articolato quadro normativo di riferimento, per come dipanatosi a seguito dei molteplici interventi legislativi che nel tempo hanno riguardato l'addizionale in parola, con la precisazione che oggetto della disamina saranno esclusivamente le disposizioni che riguardano la sua istituzione, la modifica dell'entità e l'individuazione del soggetto deputato alla riscossione e dei beneficiari del prelievo.

3.1. – L'addizionale è stata istituita dall'art. 2, comma 11, della legge n. 350 del 2003, che l'ha fissata nella misura di un euro per passeggero imbarcato, prevedendo, altresì, che essa «è versata all'entrata del bilancio dello Stato» per la sua «successiva riassegnazione quanto a 30 milioni di euro», in un apposito fondo istituito presso il Ministero delle infrastrutture e dei trasporti destinato a

compensare ENAV spa «per i costi sostenuti [...] per garantire la sicurezza ai propri impianti» e la «sicurezza operativa»; quanto alla residua quota, in un apposito fondo istituito presso il Ministero dell'interno e ripartito, «sulla base del rispettivo traffico aeroportuale», secondo i seguenti criteri: il venti per cento a favore dei comuni del sedime aeroportuale o con lo stesso confinanti e il restante ottanta per cento per il finanziamento di misure volte alla prevenzione e al contrasto della criminalità e al potenziamento della sicurezza nelle strutture aeroportuali e nelle principali stazioni ferroviarie.

Con l'art. 6-*quater*, comma 2, del decreto-legge 31 gennaio 2005, n. 7 (Disposizioni urgenti per l'università e la ricerca, per i beni e le attività culturali, per il completamento di grandi opere strategiche, per la mobilità dei pubblici dipendenti, e per semplificare gli adempimenti relativi a imposte di bollo e tasse di concessione, nonché altre misure urgenti), convertito, con modificazioni, nella legge 31 marzo 2005, n. 34, l'addizionale è stata incrementata di un euro per passeggero.

Tale incremento è stato destinato ad alimentare il Fondo speciale per il sostegno del reddito e dell'occupazione e della riconversione e riqualificazione del personale del settore del trasporto aereo, costituito ai sensi dell'art. 1-*ter* del decreto-legge 5 ottobre 2004, n. 249 (Interventi urgenti in materia di politiche del lavoro e sociali), convertito, con modificazioni, nella legge 3 dicembre 2004, n. 291.

Contestualmente, il citato art. 6-*quater* del d.l. n. 7 del 2005, come convertito, ha modificato, con il comma 3, le percentuali di assegnazione dell'addizionale "base" di cui all'art. 2, comma 11, della legge n. 350 del 2003, innalzando quella devoluta ai comuni e riducendo quella volta al finanziamento delle misure di contrasto alla criminalità (fissate, rispettivamente, nel quaranta e nel sessanta per cento della quota eccedente trenta milioni di euro).

In seguito, il già citato art. 1, comma 1328, della legge n. 296 del 2006 ha ulteriormente incrementato l'addizionale di cinquanta centesimi di euro per passeggero, destinando il relativo introito al finanziamento della riduzione del costo a carico dello Stato del servizio antincendi negli aeroporti (alla medesima finalità ha concorso, sino all'entrata in vigore dell'art. 4, comma 3-*bis*, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, recante «Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale», convertito, con modificazioni, nella legge 28 gennaio 2009, n. 2, il fondo antincendi alimentato con i corrispettivi posti a carico delle società aeroportuali di cui si è occupata la sentenza n. 167 del 2018).

Il successivo art. 2, comma 5-*bis*, del decreto-legge 28 agosto 2008, n. 134 (Disposizioni urgenti in materia di ristrutturazione di grandi imprese in crisi), convertito, con modificazioni, nella legge 27 ottobre 2008, n. 166, ha innalzato a tre euro per passeggero l'incremento dell'addizionale già disposto dall'art. 6-*quater*, comma 2, del d.l. n. 7 del 2005, come convertito, prevedendo altresì che – ferma la destinazione al Fondo ivi menzionato – le somme dovute a tale

titolo sono versate «dai soggetti tenuti alla riscossione direttamente su una contabilità speciale aperta presso la Tesoreria centrale dello Stato gestita dall'Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS)» e intestata al detto Fondo speciale.

L'art. 4, comma 75, della legge 28 giugno 2012, n. 92 (Disposizioni in materia di riforma del mercato del lavoro in una prospettiva di crescita), ha poi disposto un ulteriore incremento dell'addizionale di due euro per passeggero imbarcato, stabilendo che le maggiori somme da esso derivanti sono versate all'INPS, per essere anch'esse destinate al menzionato Fondo speciale.

L'art. 2, comma 48, lettera *b*), della medesima legge ha anche inserito nell'art. 6-*quater* del d.l. n. 7 del 2005, come convertito, tre commi, i quali prevedono che: a) la riscossione dell'incremento dell'addizionale avviene a cura dei gestori di servizi aeroportuali, con le modalità in uso per la riscossione dei diritti di imbarco, e il versamento da parte delle compagnie aeree avviene entro tre mesi dalla fine di quello in cui sorge l'obbligo (comma 3-*bis*); b) le somme riscosse sono comunicate mensilmente all'INPS da parte dei gestori di servizi aeroportuali con le modalità stabilite dall'Istituto e ad esso riversate, entro la fine del mese successivo a quello di riscossione, «secondo le modalità previste dagli articoli 17 e seguenti del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241», e a tali somme «si applicano le disposizioni sanzionatorie e di riscossione previste dall'articolo 116, comma 8, lettera *a*), della legge 23 dicembre 2000, n. 388, per i contributi previdenziali obbligatori» (comma 3-*ter*); c) la comunicazione di cui al comma 3-*ter* costituisce accertamento del credito e dà titolo, in caso di mancato versamento, ad attivare la riscossione coattiva, «secondo le modalità previste dall'articolo 30 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, e successive modificazioni» (comma 3-*quater*).

I commi 5 e 6 dell'art. 13-*ter* del decreto-legge 24 giugno 2016, n. 113 (Misure finanziarie urgenti per gli enti territoriali e il territorio), convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 2016, n. 160, hanno previsto, per il solo 2019, un nuovo incremento dell'addizionale comunale pari a 0,32 euro, «acquisito a patrimonio netto dal Fondo di solidarietà per il settore del trasporto aereo e del sistema aeroportuale» di cui all'art. 1-*ter* del d.l. n. 249 del 2004, come convertito.

L'art. 26, comma 1, del decreto-legge 28 gennaio 2019, n. 4 (Disposizioni urgenti in materia di reddito di cittadinanza e di pensioni), convertito, con modificazioni, nella legge 28 marzo 2019, n. 26, ha previsto che, a decorrere dal 1° gennaio 2020, le maggiori somme derivanti dall'incremento dell'addizionale di cui all'art. 6-*quater*, comma 2, del d.l. n. 7 del 2005, come convertito, «sono riversate alla gestione degli interventi assistenziali e di sostegno alle gestioni previdenziali dell'INPS».

Da ultimo, ai sensi dell'art. 204, comma 1, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'econo-

mia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19), convertito, con modificazioni, nella legge 17 luglio 2020, n. 77, al fine di «far fronte alle esigenze straordinarie e urgenti derivanti dalla diffusione del COVID-19 e della conseguente riduzione del traffico aereo, a decorrere dal 1° luglio 2021, le maggiori somme derivanti dall'incremento dell'addizionale comunale sui diritti di imbarco» previsto dal citato art. 6-*quater*, comma 2, «sono riversate, nella misura del 50 per cento, alla gestione degli interventi assistenziali e di sostegno alle gestioni previdenziali dell'INPS di cui all'articolo 37 della legge 9 marzo 1989, n. 88, e nella restante misura del 50 per cento sono destinate ad alimentare il Fondo di solidarietà per il settore del trasporto aereo e del sistema aeroportuale».

3.2. – Dal sopra descritto quadro normativo emerge, dunque, che, nonostante l'addizionale «comunale» sia stata in origine pensata come prelievo volto a fare fronte alle esigenze finanziarie dei comuni su cui insistono gli aeroporti e di quelli confinanti (dossier del Servizio studi della Camera dei deputati 30 aprile 2004, n. 518/6), essa, sin dalla sua istituzione, è stata in realtà devoluta solo in parte ai predetti comuni.

Tale devoluzione, peraltro, è rimasta nel tempo quantitativamente immutata, nonostante l'addizionale sia stata via via incrementata dalla misura iniziale di un euro all'attuale di sei euro e cinquanta centesimi per passeggero.

[*omissis*]

5. – Nel merito, la questione – al di là dell'improprio riferimento alla illegittimità costituzionale in via consequenziale che, come è noto, non dà luogo ad una diversa modalità di rimessione da parte del giudice comune, ma è un istituto processuale nella esclusiva disponibilità di questa Corte – è fondata.

5.1. – Secondo la costante giurisprudenza costituzionale, una fattispecie deve ritenersi di natura tributaria, indipendentemente dalla qualificazione offerta dal legislatore, laddove si riscontrino i seguenti indefettibili requisiti: la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo, la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico, e le risorse, connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione, debbono essere destinate a sovvenire pubbliche spese (*ex plurimis*, sentenze n. 182, n. 128 e n. 27 del 2022, n. 149 del 2021, n. 263 del 2020, n. 167 e n. 89 del 2018, n. 269 e n. 236 del 2017).

5.2. – Nel caso di specie, ricorrono tutte le caratteristiche del tributo.

5.2.1. – Sussiste, in primo luogo, una (articolata) disciplina legale diretta a procurare una definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo (art. 2, comma 11, della legge n. 350 del 2003, e successive modificazioni, quanto all'addizionale “base”; art. 6-*quater* del d.l. n. 7 del 2005, come convertito, art. 1, comma 1328, della legge n. 296 del 2006, art. 2, comma 5-*bis*, del d.l. n. 134 del 2008, come convertito, e art. 4, comma 75, della legge n. 92 del 2012, quanto ai successivi incrementi), ossia il vettore aereo, che è tenuto a

corrispondere la somma di sei euro e cinquanta centesimi per ogni passeggero imbarcato (ferma la traslazione sui passeggeri medesimi).

5.2.2. – Non ricorre un rapporto sinallagmatico tra il vettore e i vari destinatari del gettito sopra indicati: il primo, infatti, è doverosamente soggetto al tributo a prescindere dalla sua volontà e senza che fruisca dei “servizi” che l’addizionale va ad alimentare (e che sono per contro rivolti alla collettività indifferenziata, ovvero al personale del settore del trasporto aereo, ovvero, ancora, a tutti gli utenti delle strutture aeroportuali e ferroviarie o del sistema previdenziale).

Né, ancora, la misura dell’addizionale è in alcun modo commisurata al costo di quei servizi.

5.2.3. – Il prelievo è connesso ad un presupposto economicamente rilevante, essendo ancorato al numero dei passeggeri imbarcati e quindi, in definitiva, al fatturato realizzato dal vettore (sia pure al netto dei passeggeri che, pur avendo pagato il biglietto, decidono di non volare: così detto no-show), ed è finalizzato a sovvenire pubbliche spese.

L’addizionale, più in particolare, è volta a sostenere: a) i costi di sicurezza delle strutture e degli impianti di ENAV spa; b) i maggiori costi dei comuni sede di aeroporti e limitrofi, relativi alle infrastrutture e ai servizi indotti dalla presenza sul territorio degli aeroporti medesimi; c) il finanziamento di misure volte alla prevenzione e al contrasto della criminalità e al potenziamento della sicurezza nelle strutture aeroportuali e ferroviarie; d) dal 2005, il finanziamento del Fondo speciale per il sostegno del reddito, dell’occupazione e della riconversione e riqualificazione del personale del settore del trasporto aereo; e) dal 2006, i costi del servizio statale antincendi; f) dal 2019, il finanziamento della gestione degli interventi assistenziali e di sostegno alle gestioni previdenziali dell’INPS.

5.3. – L’affermazione della natura non tributaria dell’addizionale comunale sui diritti di imbarco dei passeggeri sugli aeromobili, operata dalla disposizione censurata, si risolve, anche in questo caso, in «una operazione meramente nominalistica, che non si accompagna alla modifica sostanziale dei ricordati elementi strutturali della fattispecie tributaria» (sentenza n. 167 del 2018).

La norma interpretativa censurata, dunque, «lungi dall’esplicitare una possibile variante di senso della norma interpretata, incongruamente le attribuisce un significato non compatibile con la intrinseca ed immutata natura tributaria della prestazione, così ledendo la coerenza e la certezza dell’ordinamento giuridico (tra le tante, sentenze n. 73 del 2017, n. 170 del 2013, n. 78 del 2012 e n. 209 del 2010)» (ancora, sentenza n. 167 del 2018).

Da tale lesione, che si traduce in una violazione del principio di ragionevolezza (sentenze n. 167 del 2018, n. 86 del 2017, n. 87 del 2012 e n. 335 del 2008), consegue l’illegittimità costituzionale, in parte qua, della disposizione censurata.

6. – Va pertanto dichiarata l’illegittimità costituzionale dell’art. 39-bis del

d.l. n. 159 del 2007, come convertito, limitatamente alle parole «nonché in materia di addizionale comunale sui diritti di imbarco di cui all'articolo 2, comma 11, della legge 24 dicembre 2003, n. 350».

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 39-*bis* del decreto-legge 1° ottobre 2007, n. 159 (Interventi urgenti in materia economico-finanziaria, per lo sviluppo e l'equità sociale), convertito, con modificazioni, nella legge 29 novembre 2007, n. 222, limitatamente alle parole «nonché in materia di addizionale comunale sui diritti di imbarco di cui all'articolo 2, comma 11, della legge 24 dicembre 2003, n. 350»,.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 16 aprile 2024.

2.2. Necessità di una idonea base legislativa quale limite alla discrezionalità dell'ente impositore

SENTENZA N. 47/1957 (PRES. DE NICOLA; REL. COSATTI)

Contributo a favore degli Enti provinciali per il turismo – Determinazione con decreto prefettizio della misura dei contributi e dei soggetti passivi.

Regio decreto-legge 20 giugno 1935, n. 1425 (Nuovo ordinamento degli organi provinciali per il turismo), art. 9.

Regio decreto-legge 12 novembre 1936, n. 2302 (Norme per l'applicazione e la riscossione dei contributi obbligatori a favore degli Enti provinciali per il turismo), art. 2.

Costituzione, art. 23.

SENTENZA N. 36/1959 (PRES. AZZARITI; REL. GABRIELLI)

Prestazione dovuta per la pubblicità effettuata da privati con mezzi propri: natura giuridica di prestazione imposta – Omessa indicazione, nella legge, di criteri idonei a delimitare la discrezionalità dei Comuni nel fissare le tariffe, per quanto riguarda le prestazioni imposte.

Decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 8 novembre 1947, n. 1417 (Disciplina delle pubbliche affissioni e della pubblicità affine), art. 2.

Costituzione, art. 23.

SENTENZA N. 2/1962 (PRES. CAPPI; REL. JAEGER)

Tassa per l'occupazione di suolo pubblico e sovraimposizione – Interpretazione – Presuppone l'obbligatorietà e la natura tributaria della prestazione – Discrezionalità del potere dell'ente impositore "in base alla legge", previa determinazione legislativa di criteri, garanzie e limiti.

Regio decreto 14 settembre 1931, n. 1175 (Testo unico della finanza locale), art. 195.

Regio decreto 3 marzo 1934, n. 383 (Approvazione del testo unico della legge comunale e provinciale), art. 332, quinto comma, e modificato dalla legge 2 luglio 1952, art. 9, dal decreto del Presidente della Repubblica 19 agosto 1954, n. 968, art. 5 e dal decreto del Presidente della Repubblica 20 gennaio 1955, n. 289, art. 2.

Costituzione, art. 23.

SENTENZA N. 65/1962 (PRES. AMBROSINI; REL. PAPALDO)

Contributi agricoli unificati – Commissioni provinciali – Poteri di imposizione – Natura e limiti – Principio dell'accertamento dell'effettivo impiego di mano d'opera – Accertamento presuntivo in base al criterio dell'ettaro coltura.

Regio decreto 24 settembre 1940, n. 1949 (Modalità di accertamento dei contributi dovuti dagli agricoltori e dai lavoratori dell'agricoltura per le associazioni professionali, per l'assistenza malattia, per l'invalidità e vecchiaia, per la tubercolosi, per la nuzialità e natalità, per l'assicurazione obbligatoria degli infortuni sul lavoro in agricoltura e per la corresponsione degli assegni familiari, e modalità per l'accertamento dei lavoratori dell'agricoltura), artt. 4 e 5.

Decreto legislativo 23 gennaio 1948, n. 59 (Modificazioni alla procedura e ai termini per l'accertamento e la riscossione dei contributi agricoli unificati), art. 5.

Costituzione, artt. 3 (eguaglianza) e 76.

SENTENZA N. 73/1963 (PRES. AMBROSINI; REL. VERZI)

Affissioni e pubblicità affine, effettuate prima o dopo il 3 luglio 1959, per le quali non sia stato pagato ai Comuni alcun diritto o imposta – Attribuzione ai Comuni del diritto di chiedere gli arretrati in base alle tariffe vigenti alla data del 2 luglio 1959, fissate in virtù di norma precedentemente dichiarata illegittima

Legge 5 luglio 1961, n. 641 (Disposizioni sulle pubbliche affissioni e sulla pubblicità affine), art. 30, secondo comma.

Costituzione, art. 136

SENTENZA N. 127/1963 (PRES. AMBROSINI; REL. PAPALDO)

Contributi agricoli unificati – Potere discrezionale del Ministro di rivedere le deliberazioni delle Commissioni, gli elenchi ed i ruoli dei contributi e gli elenchi dei lavoratori.

Regio decreto 24 settembre 1940, n. 1949 (Modalità di accertamento dei contributi dovuti dagli agricoltori e dai lavoratori dell'agricoltura per le associazioni professionali, per l'assistenza malattia, per l'invalidità e vecchiaia, per la tubercolosi, per la nuzialità e natalità, per l'assicurazione obbligatoria degli infortuni sul lavoro in agricoltura e per la corresponsione degli assegni familiari, e modalità per l'accertamento dei lavoratori dell'agricoltura), art. 15, primo comma.

Costituzione, art. 23.

SENTENZA N. 88/1966 (PRES. AMBROSINI; REL. BONIFACIO)

Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche – Illegittimità già dichiarata con sentenza n. 2 del 1962 – Conseguente inapplicabilità delle tariffe in base ad esso adottate – Illegittima sottoposizione per legge successiva delle occupazioni anteriori all'entrata in vigore della legge alle tariffe già in vigore alla data di pubblicazione della sentenza n. 2.

Legge 18 aprile 1962, n. 208 (Modifiche alla tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche), art. 7.

Costituzione, artt. 23 e 136.

SENTENZA N. 435/2001 (PRES. RUPERTO; RED. ONIDA)

Tariffe per pareri igienico-sanitari resi, in favore di terzi richiedenti, dalle unità sanitarie locali (oggi, aziende sanitarie) – Determinazione rimessa interamente alla discrezionalità della Giunta regionale – Mancanza di una indicazione di criteri e limiti idonei a vincolare il potere impositivo.

Legge della Regione Puglia 20 luglio 1984, n. 36 (Norme concernenti l'igiene e sanità pubblica ed il servizio farmaceutico), art. 7, secondo comma.

Costituzione, art. 23.

SENTENZA N. 83/2015 (PRES. CRISCUOLO; RED. AMATO)

Succedanei dei prodotti da fumo non contenenti nicotina, idonei a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati, nonché dispositivi meccanici ed elettronici, comprese le parti di ricambio, che ne consentono il consumo (c.d. sigaretta elettronica) – Commercializzazione – Sottoposizione, a decorrere dal 1° gennaio 2014, ad imposta di consumo nella misura pari al 58,5 per cento del

prezzo di vendita al pubblico – Irrazionalità dell'assoggettamento ad un'aliquota unica e indifferenziata di una serie eterogenea di sostanze, non contenenti nicotina, e di beni, aventi uso promiscuo – Indeterminatezza della base imponibile e mancata indicazione di specifici e vincolanti criteri direttivi.

Decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative), nel testo originario, antecedente alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 1, lett. *f*), del decreto legislativo 15 dicembre 2014, n. 188 (Disposizioni in materia di tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro succedanei, nonché di fiammiferi, a norma dell'articolo 13 della legge 11 marzo 2014, n. 23), art. 62-*quater*.

Costituzione, art. 23.

Considerato in diritto

[*omissis*]

2. La “Liquigas” in sede di appello ha sollevato eccezione di illegittimità costituzionale delle norme istitutive del contributo a favore degli Enti provinciali per il turismo e particolarmente di quelle contenute nell’art. 9 del R.D.L. 20 giugno 1935, n. 1425, nell’art. 2 del R.D.L. 12 novembre 1936, n. 2302, e negli artt. 4 e 5 del R.D. 21 agosto 1937, n. 1716, in riferimento all’art. 23 della Costituzione; la Corte di appello nell’ordinanza 4 ottobre 1956 ha rimesso la questione a questa Corte sostanzialmente negli stessi termini nei quali era stata prospettata dalla parte.

La difesa dell’E.P.T. di Venezia ha rilevato la inammissibilità del giudizio di legittimità costituzionale in ordine al R.D. 21 agosto 1937, n. 1716; l’Avvocatura dello Stato, dopo aver accennato a tale argomento, ha concluso chiedendo che la Corte voglia dichiarare non fondata la questione di legittimità costituzionale delle norme contenute nei regi decreti legge n. 1425 del 1935 e n. 2302 del 1936; la difesa della “Liquigas” nella discussione orale ha fatto uguale rilievo.

Il R.D. 21 agosto 1937, n. 1716 che, come risulta dalle sue premesse, è stato emanato in base all’art. 1, n. 1, della legge 31 gennaio 1926, n. 100, e udito il parere del Consiglio di Stato non è atto avente forza di legge. Onde il rilievo al riguardo è fondato; conseguentemente, come già statuito dalla Corte in relazione ad analogo rilievo con sentenza n. 30 del 23 gennaio 1957, deve dichiararsi improponibile la questione di legittimità costituzionale in ordine al decreto stesso.

3. Nel merito, giova innanzi tutto fare un sommario cenno delle disposizioni concernenti l’istituzione e il funzionamento degli organi del turismo.

Organo centrale di governo è il Commissariato per il turismo; organi periferici gli “Enti provinciali per il turismo”, istituiti in ogni Provincia in virtù del R.D.L. 20 giugno 1935, n. 1425, con personalità giuridica, proprio ordina-

(¹) Si segnala che fin dalla prima sentenza pronunciata in materia (n. 4/1957 di non fondatezza) la Corte ebbe a precisare la relatività della riserva sancita all’art. 23 Cost. affermando che esso «prescrive che l’imposizione di una prestazione patrimoniale abbia “base” in una legge, ma non esige che la legge, che conferisce il potere di imporre una prestazione, debba necessariamente contenere l’indicazione del limite massimo della prestazione imponibile. Il rilievo che nella legge, in base alla quale un ente è abilitato a stabilire una prestazione, non è fissato il massimo della prestazione imponibile, non è per sé solo sufficiente per ritenere che, per tale mancanza, la legge sia costituzionalmente illegittima rispetto all’art. 23 della Costituzione. Ma l’espressione “in base alla legge” contenuta nell’art. 23 della Costituzione, dovendosi interpretare in relazione col fine della protezione della libertà e della proprietà individuale, a cui si ispira tale fondamentale principio costituzionale, implica che la legge, che attribuisce ad un ente il potere di imporre una prestazione, non lasci all’arbitrio dell’ente impositore la determinazione della prestazione. Il principio posto nell’art. 23 della Costituzione esige non soltanto che il potere di imporre una prestazione abbia base in una legge, ma anche che la legge, che attribuisce tale potere, indichi i criteri idonei a delimitare la discrezionalità dell’ente impositore nell’esercizio del potere attribuitogli».

mento e amministrazione autonoma (art. 2 R.D.L. n. 1425 del 1935 e art. 1 R.D.L. n. 1647 del 1937); organi degli Enti sono il Presidente e il Consiglio.

Agli Enti provinciali per il turismo spetta essenzialmente di provvedere al collegamento tra tutti i Comuni, enti, associazioni e organizzazioni che hanno interesse allo sviluppo turistico nella Provincia, di coordinare e disciplinare l'attività delle aziende autonome per le stazioni di soggiorno cura e turismo e delle istituzioni che hanno lo scopo di promuovere il concorso dei forestieri.

In origine agli Enti provinciali per il turismo partecipavano i Consigli provinciali dell'economia corporativa (delle corporazioni dal 1937); gli Enti provinciali per il turismo avevano sede presso i Consigli e questi avevano sui primi poteri di vigilanza (artt. 3 e 11 R.D.L. n. 1425 del 1935); facevano parte del Consiglio degli Enti provinciali per il turismo membri del Consiglio dell'economia. Il programma della attività da svolgersi, i bilanci preventivi e i conti consuntivi degli Enti provinciali per il turismo erano sottoposti al parere dei Consigli dell'economia (art. 11 R.D.L. n. 1425 del 1935). Ma dal 1944, soppressi i Consigli delle corporazioni, alle ricostituite Camere di commercio, industria e agricoltura sono state attribuite le funzioni già demandate ai predetti Consigli.

A non diversi concetti si informa la dichiarazione di intervento del Presidente del Consiglio dei Ministri.

La Corte, ai fini del decidere, rileva anzitutto che il problema della interpretazione e della portata dell'art. 23 della Costituzione è stato esaminato e risolto con le sentenze n. 4 del 16 gennaio 1957 e n. 30 del 23 gennaio 1957. È stato in proposito affermato che la norma contenuta nell'art. 23, posta a tutela della libertà e della proprietà individuale, è applicabile alle prestazioni personali o patrimoniali "imposte" con atto di autorità e cioè in modo obbligatorio a carico di una persona senza che la sua volontà vi abbia concorso; carattere questo che distingue siffatte prestazioni da quelle consortili di natura privatistica. È stato altresì precisato che, per la legittimità costituzionale dell'imposizione di una prestazione patrimoniale, l'art. 23 esige non soltanto che questa trovi la sua base nella legge, ma altresì che la legge, attributiva della potestà di imposizione, indichi criteri idonei a delimitare la discrezionalità dell'ente impositore sì da non lasciare all'arbitrio dell'ente stesso la determinazione della prestazione.

Con le ricordate sentenze è stata quindi riconosciuta, in tesi di principio, la legittimità costituzionale di norme che attribuiscono ad enti pubblici il potere di imporre obbligatoriamente prestazioni, ma in pari tempo è stata chiaramente posta in evidenza la necessità, nel fare applicazione del principio ai singoli casi, di accertare se la legge, nella quale trovi nella specie fondamento il potere di imposizione, stabilisca criteri e limiti, variabili per altro da caso a caso per la particolarità della materia, ma che comunque, nel loro complesso, soddisfino, sotto gli indicati profili e ai considerati effetti, le esigenze sopra delineate

relativamente alla determinazione dei presupposti soggettivi e oggettivi della prestazione, del *quantum* e di controlli da parte dell'autorità governativa.

Passando all'applicazione dei riaffermati principi alla questione che forma oggetto del presente giudizio e premesso che gli Enti provinciali per il turismo sono enti pubblici, a favore dei quali possono essere obbligatoriamente imposti contributi anche a carico di soggetti privati, contributi che rientrano nella sfera di applicazione dell'art. 23 della Costituzione, resta da stabilire in concreto se le vigenti norme concernenti i detti contributi (contenute nei decreti legge n. 1425 del 1935 e n. 2302 del 1936) indichino quei criteri e quei limiti che l'art. 23 della Costituzione richiede per la loro legittimità.

Con riferimento all'epoca nella quale furono emanati i decreti legge è stato sopra rilevato che i Consigli dell'economia corporativa partecipavano in modo notevole all'organizzazione e alla vita finanziaria degli Enti provinciali per il turismo; che facevano parte del Consiglio degli Enti membri del Consiglio dell'economia "che rappresentavano in seno al Consiglio stesso gli interessi del movimento turistico" (art. 5, n. 1, R.D.L. n. 1425 del 1935); che, infine, erano demandati ai Consigli dell'economia poteri di vigilanza.

Organo provinciale di preminente importanza per la vita dell'Ente provinciale per il turismo è il Prefetto, che con propri decreti, come si è già notato, provvede alla determinazione dell'ammontare del fabbisogno dell'Ente e al riparto dei contributi tra i vari obbligati. Ma nel passato il Prefetto era anche il Presidente del Consiglio dell'economia corporativa; poteva così presumersi che Consiglio e Prefetto tendessero a far concorrere anche gli interessati al movimento turistico alla vita stessa degli Enti provinciali per il turismo.

È quindi consentito opinare che i testi legislativi sopra ricordati avessero inteso riferire la determinazione dei contributi dovuti anche dai privati operatori economici nella Provincia al principio dell'autogoverno di categoria, onde i contributi stessi venivano ad assumere caratteristiche che potevano avvicinarsi a quelli di un'auto-imposizione.

Venuto meno l'intervento sia pure formalmente rappresentativo del Consiglio dell'economia corporativa (o delle corporazioni) e del Prefetto – presidente, i contributi a favore degli Enti provinciali per il turismo si presentano sotto diverso aspetto; e su due punti deve la Corte particolarmente soffermarsi.

In primo luogo, posto che qui si discute intorno ai contributi dovuti non dagli enti ma dai soggetti privati, la Corte non ravvisa nelle norme contenute nei più volte citati decreti legge elementi che valgono ad individuare, in modo concreto o almeno sufficiente allo scopo, i soggetti passivi dei contributi.

Le locuzioni "interessati in genere al movimento turistico" (art. 9 R.D.L. n. 1425 del 1935), "altri obbligati ... in rapporto al movimento dei forestieri ed in proporzione alla loro potenzialità finanziaria ed economica, anche desunta dall'imposta di ricchezza mobile..." (art. 2 R.D.L. n. 2302 del 1936) per la indeterminata espressione non sono tali da rendere possibile l'esatta individuazione dei soggetti passivi della prestazione. Non è in questa sede consentito far

riferimento alle disposizioni contenute nel R.D. n. 1716 del 1937, ma, se anche qui si invocassero tali norme a sussidio interpretativo di quelle aventi forza di legge, non si trarrebbero più concreti elementi di individuazione dei soggetti passivi della prestazione (“... privati che dal movimento dei forestieri ritraggono vantaggi economici nell’esercizio delle loro industrie, commerci, arti o professioni...”, art. 4 cit. R.D. n. 1716).

In secondo luogo, al Prefetto, autorità amministrativa, sono conferite ampie facoltà discrezionali, per l’esercizio delle quali non sono neppure stabiliti criteri direttivi e limitativi. Con decreto del Prefetto, e su proposta del Consiglio dello stesso E. P. T., viene determinato per l’esercizio finanziario successivo l’ammontare complessivo dei contributi spettanti all’Ente; con decreto del Prefetto si provvede al riparto dei contributi obbligatori; l’esistenza stessa del movimento dei forestieri nelle singole località – norme contenute nel R.D. n. 1716, che si richiamano con la riserva di cui sopra – è accertata dal Prefetto e, per quanto riguarda il movimento di transito, mediante apprezzamento del concorso di requisiti naturali, artistici e ambientali (riferimenti questi che nel nostro Paese, per evidenti ragioni, consentono massima discrezionalità) e delle organizzazioni di feste, manifestazioni, riunioni sportive e simili (riferimenti all’attività medesima dell’E. P. T.).

Reputa pertanto la Corte che le disposizioni legislative in esame, non precisando i soggetti passivi della prestazione né indicando criteri che valgano a delimitare o circoscrivere in modo idoneo la discrezionalità nell’esercizio del potere di imposizione, si appalesano viziate di illegittimità costituzionale in riferimento all’art. 23 della Costituzione.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara la illegittimità costituzionale delle norme contenute nell’art. 9 del R.D.L. 20 giugno 1935, n. 1425, e nell’art. 2 del R.D.L. 12 novembre 1936, n. 2302, nelle parti che disciplinano l’imposizione e l’accertamento dei contributi dovuti da soggetti diversi dagli enti pubblici, in riferimento all’art. 23 della Costituzione.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, l’8 marzo 1957.

* * *

Sentenza n. 36/1959 (Pres. Azzariti; Rel. Gabrieli) ¹*Considerato in diritto*

Per risolvere la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 del D.L.C.P.S. 8 novembre 1947, n. 1417 – riguardante la disciplina delle pubbliche affissioni e della pubblicità affine – in riferimento alla norma dell'art. 23 della Costituzione, occorre preliminarmente precisare la natura giuridica delle prestazioni pecuniarie dovute ai Comuni per la pubblicità visiva e sonora effettuata direttamente dall'interessato attraversando con autoveicoli propri il territorio di un Comune.

Per tale tipo di pubblicità il Comune non è tenuto ad alcuna prestazione a favore del privato, contrariamente a quanto accade per la pubblicità effettuata con l'esposizione di manifesti, avvisi ecc. per la quale il Comune deve predisporre e mantenere apposite tabelle e, quindi, curare l'affissione dei manifesti (artt. 10-12 citata legge n. 1417).

Ciò premesso, sebbene l'art. 2 della legge in questione parli genericamente di "tariffe", è a ritenere che le prestazioni pecuniarie dovute per le pubbliche affissioni rappresentano, almeno in parte, il corrispettivo di un servizio reso dal Comune, mentre le stesse prestazioni dovute per la pubblicità effettuata dal privato esclusivamente con mezzi propri hanno natura di prestazione patrimoniale imposta (art. 23 Costituzione).

Né questa distinzione può essere esclusa dal fatto che il citato art. 2 parla di tariffe per qualsiasi forma di pubblicità, giacché il collegamento è puramente formale e la circostanza della gestione unica per le varie specie pubblicitarie da parte dell'azienda speciale preveduta dall'art. 2 del T.U. 15 ottobre 1925, n. 2578, non muta la natura delle prestazioni pecuniarie dovute dal privato.

Giova a tal punto ricordare che la giurisprudenza della Corte di cassazione ha, in proposito, ritenuto che le prestazioni pecuniarie dovute ai Comuni per le pubbliche affissioni costituiscono entrate di diritto privato, mentre quelle relative alla pubblicità effettuata dal privato hanno carattere di tributi e non di cespiti patrimoniali per la mancanza di qualsiasi rapporto di corrispettività.

Lo stesso principio ha affermato la giurisprudenza amministrativa, stabilendo che non è soggetto alla imposta di ricchezza mobile il provento che un Comune ritrae dalla concessione della pubblicità luminosa, poiché tale provento riveste carattere di tassa.

Questa Corte d'altra parte ha ritenuto che quando si ha una prestazione patrimoniale legittimamente imposta, cioè stabilita come obbligatoria a carico di

(1) Si veda anche, in questa stessa sezione, la sentenza di accoglimento n. 73 del 1963 pronunciata in riferimento all'art. 136 Cost. per violazione del giudicato costituzionale formatosi in relazione alla sentenza n. 36 del 1959.

una persona senza che la volontà di questa vi abbia concorso, essa rientra nella sfera di applicazione dell'art. 23 della Costituzione. Ed ha precisato altresì che la denominazione della prestazione è irrilevante, poiché il criterio decisivo per ritenere applicabile l'art. 23 è che si tratti di prestazione obbligatoria in quanto istituita da un atto di autorità (sent. n. 4 del 16 gennaio 1957; sent. n. 30 del 23 gennaio 1957; sent. n. 47 dell'8 marzo 1957). E nella specie non è a dubitare che ricorrano entrambi i detti requisiti. Il potere d'imposizione è infatti riconosciuto al Comune dall'art. 2 della legge del 1947, n. 1417, ed il sorgere dell'obbligo della prestazione patrimoniale è indipendente da qualsiasi precedente rapporto tra ente impositore e colui che richiede di effettuare la pubblicità

Stabilito che trattasi di tributo, rimane da esaminare se la legge che lo ha istituito sia conforme alla norma dell'art. 23 della Costituzione.

Questa Corte oltre ad avere chiarito, con le citate sentenze, che il principio dell'art. 23 della Costituzione si applica ad ogni "prestazione imposta", ha anche ritenuto che la cennata norma costituzionale, prescrivendo che l'imposizione di una prestazione patrimoniale abbia "base" in una legge, non esige che la legge, che conferisce il potere di imporre una prestazione, contenga necessariamente l'indicazione del limite massimo della prestazione imponibile, ma implica che la legge non lasci all'arbitrio dell'ente impositore la determinazione della prestazione. È necessario, cioè, che la legge indichi i criteri idonei a delimitare la discrezionalità dell'ente impositore nell'esercizio del potere attribuitogli.

Da tali premesse consegue che l'art. 2 della legge n. 1417 sarebbe costituzionalmente legittimo, se la legge stessa contenesse i criteri su menzionati. Ma dall'esame dell'art. 2, primo comma, coordinato con le disposizioni dell'intero testo legislativo, non emerge alcun criterio idoneo a delimitare l'ambito del potere discrezionale del Consiglio comunale per ciò che attiene al *quantum* delle tariffe.

Invero le disposizioni della legge n. 1417, che regolano le modalità del servizio delle pubbliche affissioni e della pubblicità affine, se valgono a specificare gli atti economici che possono formare oggetto della imposizione e i possibili soggetti passivi della prestazione imposta, nessuna direttiva contengono per la determinazione del tributo, sì da potere costituire un criterio limite per fissarne il *quantum*. Tale mancanza si appalesa ancor più grave, ove si consideri che né del Consiglio comunale, che esercita il potere impositore, né della G.P.A., che esercita il controllo sulle tariffe fissate dal Comune, fanno parte esponenti qualificati delle categorie interessate alla pubblicità. Una rappresentanza degli utenti della pubblicità, cioè dei produttori e dei commercianti, possibili soggetti passivi del tributo, interviene nella Commissione consultiva di cui si avvale il Comitato provinciale dei prezzi chiamato a dare il parere sulle tariffe già fissate dal Comune e prima che siano approvate dalla G.P.A. (D.L.C.P.S. 15 settembre 1947, n. 896; art. 2, secondo comma, cit. legge n. 1417). Ma interviene soltanto per manifestare un parere consultivo, non vinco-

lante, e peraltro in un momento posteriore alla deliberazione consigliare che fissa le tabelle.

Né efficacia di limite alla discrezionalità dell'ente impositore può avere l'intervento del Ministero delle finanze il quale, d'intesa col Ministero dell'interno, esercita soltanto un sindacato di legittimità sulle tariffe (cit. art. 2, secondo comma). Tale sindacato infatti può determinare l'annullamento in tutto o in parte del regolamento speciale relativo al servizio, ma non può investire i criteri in base ai quali sono stati determinati i massimi e minimi delle tariffe pubblicitarie, non essendo configurabile una disposizione regolamentare in tal senso, contraria alla legge che in proposito, come si è detto, non appresta alcun criterio.

Infine non può accogliersi la tesi dell'Avvocatura dello Stato, secondo la quale il decreto legislativo 14 giugno 1928, n. 1399, deve ritenersi tuttora in vigore relativamente ai limiti minimi e massimi delle tariffe (art. 15). Invero la legge del 1947, n. 1417, ha regolato l'intera materia delle pubbliche affissioni e della pubblicità affine, senza alcun riferimento alla legge precedente, tanto che nell'art. 24 con una norma transitoria era riconosciuta efficacia agli aumenti eventualmente apportati dai Comuni alle tariffe riguardanti le pubbliche affissioni e la pubblicità affine prima della entrata in vigore della legge n. 1417, sempre che le relative deliberazioni fossero, entro sessanta giorni della suddetta data, comunicate al Ministero delle finanze ai fini dell'art. 2, secondo comma, della stessa legge. Il che conferma che le tariffe pubblicitarie devono essere per l'avvenire regolate esclusivamente dalle disposizioni del citato art. 2.

Pertanto la disposizione dell'art. 2 deve considerarsi costituzionalmente legittima per le tariffe riguardanti forme di pubblicità, che richiedono da parte del Comune una prestazione a favore del privato, che della pubblicità abbia fatto richiesta.

Invece per le tariffe relative a forme pubblicitarie effettuate dal privato con mezzi propri e senza alcuna prestazione del Comune, le modalità della legge stabilite per l'esercizio del potere d'imposizione, considerate nel loro complesso, non costituiscono garanzie sufficienti a delimitare la discrezionalità dell'ente impositore del tributo, onde è da ravvisare in tal caso una violazione dell'art. 23 della Costituzione.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale dell'art. 2 del D.L.C.P.S. 8 novembre 1947, n. 1417, concernente la disciplina delle pubbliche affissioni e della pubblicità affine, in quanto comprende nella fissazione delle tariffe per il servizio di pubblicità imposizioni tributarie senza determinare criteri e limiti, in riferimento alla norma contenuta nell'art. 23 della Costituzione.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 16 giugno 1959.

* * *

Sentenza n. 2/1962 (Pres. Cappi; Rel. Jaeger) ¹

Considerato in diritto

[*omissis*]

3. – La norma costituzionale alla quale fanno riferimento tutte le tre ordinanze è quella contenuta nell'art. 23 della Costituzione, che ha formato ripetutamente oggetto di applicazione in giudizi davanti alla Corte.

Nella disposizione di tale articolo, a norma della quale nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge, la Corte ha costantemente ravvisato l'affermazione di un principio, secondo il quale la legge non può lasciare all'arbitrio dell'ente impositore la determinazione della prestazione, ma deve indicare i criteri idonei a delimitare la discrezionalità dell'ente nell'esercizio del potere impositore attribuitogli (sentenze n. 4 del 16 gennaio 1957 e n. 48 del 4 luglio 1961). La soluzione da essa accolta nei riguardi di varie questioni di legittimità costituzionale concernenti imposizione di prestazioni obbligatorie è stata conseguentemente fondata su un esame diretto ad accertare se la legge, in base alla quale la prestazione era imposta, contenesse o no la determinazione di presupposti, di garanzie e di limiti sufficienti a circoscrivere la potestà dell'ente impositore. Ed è precisamente un esame con questo oggetto che deve essere compiuto anche nel presente giudizio, dopo che si sia riconosciuto che le norme, la cui legittimità costituzionale è contestata, prevedono la imposizione di una prestazione obbligatoria.

4. – Nella prima sentenza pronunciata in materia (n. 4 del 1957) la Corte aveva anche fissato il principio, che il criterio per ritenere applicabile la norma dell'art. 23 della Costituzione è che si tratti di prestazione obbligatoria in quanto istituita da un atto di autorità, indipendentemente dalla denominazione della prestazione stessa. In quella occasione la prestazione in contestazione era il cosiddetto "diritto di contratto" previsto dal D.L. 11 agosto 1933, n. 1183, a favore dell'Ente nazionale risi, cui era contestata dalla difesa dell'Ente e dall'Avvocatura dello Stato la natura di prestazione tributaria. Nel presente giudizio la natura tributaria della prestazione viene contestata in base al rilievo, che essa presuppone il concorso della volontà dell'obbligato, il quale potrebbe evitarla, non richiedendo il bene o il servizio, in cui si ravvisa la controprestazione dell'asserito rapporto sinallagmatico: di conseguenza, il fatto che l'art. 195

(¹) Si veda anche, in questa stessa sezione, la sentenza di accoglimento n. 88 del 1966 pronunciata in riferimento all'art. 136 Cost. per violazione del giudicato costituzionale formatosi in relazione alla sentenza n. 2 del 1962.

del T.U. della finanza locale parli ripetutamente di “tassa” per l’occupazione del suolo pubblico, e che l’art. 332, quinto comma, del T.U. della legge comunale e provinciale si riferisca agli “aumenti di imposte, tasse e contributi” non potrebbe avere alcun peso ai fini della soluzione della questione sul carattere tributario delle prestazioni richieste.

La Corte non ritiene di dover assegnare un valore decisivo agli argomenti letterali desumibili dalla formulazione delle disposizioni citate, né intende prescindere dal principio già definito in tema di applicazione della norma contenuta nell’art. 23 della Costituzione. I casi sottoposti al suo esame nel presente giudizio appaiono sicuramente compresi nell’ambito di applicazione di quella norma, perché da molteplici elementi risulta che si tratta di prestazioni imposte, rispetto alle quali è spesso del tutto irrilevante ogni manifestazione di volontà del contribuente. Né sempre vi si può ravvisare la prestazione di una utilità da parte dell’ente impositore, e tanto meno la sussistenza di un rapporto di equivalenza economica fra l’eventuale servizio o bene prestato al privato e la prestazione richiesta a questi, il che diventa ancor più evidente quando intervengano successive sovraimposizioni, destinate in ogni caso ad alterare il supposto rapporto.

Per quanto concerne anche e soprattutto la tassa per l’occupazione del suolo pubblico sono poi da considerare altri numerosi argomenti a favore della tesi della sua natura tributaria: così il fatto che la percezione di essa non è stata assoggettata all’I. G. E. da parte del Ministero delle finanze; il procedimento previsto per la riscossione, che è quello stabilito per le imposte di consumo; la considerazione che l’istituzione di essa è condizione per applicare le sovrimposte fondiarie (art. 255 del T.U. per la finanza locale), elementi tutti che prevalgono indubbiamente su quelli addotti per sostenere la tesi contraria.

5. – Il compito della Corte è, pertanto, quello di accertare se nelle norme legislative, delle quali è controversa la legittimità costituzionale, si ravvisi la predisposizione di tali limiti al potere dell’ente impositore da far riconoscere che la prestazione sia imposta “in base alla legge”, secondo la espressione contenuta nella norma della Costituzione.

A sostegno della tesi affermativa si è sostenuto che la legge pone limiti sufficienti a quel potere, in quanto ne subordina l’esercizio alla sussistenza di uno stato di particolare e grave fabbisogno finanziario dell’ente impositore, e in quanto non mancano controlli, diretti sia ad accertare tale presupposto, sia a garantire una certa proporzione fra le prestazioni imposte alle diverse categorie di contribuenti. Si è anche posto in evidenza che dalla storia degli istituti in discussione e in particolare dalla successione delle numerose redazioni della disposizione dell’art. 332, quinto comma, del T.U. della legge comunale e provinciale, risulta una costante tendenza del legislatore ad aumentare e perfezionare i limiti e i controlli concernenti la imposizione della contribuzione, garantendone sempre meglio la conformità al precetto costituzionale.

A giudizio della Corte, i limiti ed i controlli che si affermano previsti

nell'art. 195 del T.U. per la finanza locale e nell'art. 332, quinto comma, del T.U. della legge comunale e provinciale (quanto meno nella redazione antecedente alla legge 16 settembre 1960, n. 1014, posto che sulla legittimità costituzionale di questa ultima la Corte non è stata chiamata a pronunciarsi, né compete ad essa accertare se tale legge sia applicabile ai rapporti controversi), seppure si potessero considerare veri e propri limiti e controlli, non sono da ritenere conformi al precetto contenuto nell'art. 23 della Costituzione.

Anche se il fabbisogno finanziario di un ente a fini molteplici, quale il Comune, potesse essere considerato come un limite al potere di imposizione di esso, si tratterebbe di un limite semplicemente globale e, in quanto tale, insufficiente a garantire i singoli; né possono attribuirsi carattere ed efficacia di vera garanzia a certi controlli, che riguardano l'accertamento del presupposto di necessità sopra ricordato ovvero costituiscono semplici pareri, che, seppure obbligatori, non sono affatto vincolanti per gli organi dell'amministrazione attiva.

Se poi è vero, come risulta dagli atti parlamentari relativi a quella che è poi divenuta la legge 16 settembre 1960, n. 1014, che gli organi legislativi hanno inteso e intendono adeguare sempre meglio le leggi ordinarie in materia al precetto costituzionale, non sembra consentito desumere da tale constatazione un argomento valido per ammettere la legittimità costituzionale di disposizioni, che quegli stessi organi hanno ritenuto di dover sostituire.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara la illegittimità costituzionale delle norme contenute nell'art. 195 del T.U. della finanza locale, approvato con R.D. 14 settembre 1931, n. 1175, e nell'art. 332, comma quinto, del T.U. della legge comunale e provinciale, approvato con R.D. 3 marzo 1934, n. 383, e modificato dagli art. 9 della legge 2 luglio 1952, n. 703, art. 5 del D.P.R. 19 agosto 1954, n. 968, e art. 2 del D.P.R. 20 gennaio 1955, n. 289, in riferimento alla norma contenuta nell'art. 23 della Costituzione.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 23 gennaio 1962.

* * *

Sentenza n. 65/1962 (Pres. Ambrosini; Rel. Papaldo) ¹*Considerato in diritto*

1. – I quattro giudizi possono essere riuniti e definiti con unica sentenza, essendo comuni, anche se diversamente articolate e sviluppate, le questioni proposte.

[*omissis*]

7. – Occorre esaminare congiuntamente la questione sollevata dalle quattro ordinanze sulla legittimità costituzionale degli artt. 4 e 5 del R.D. 24 settembre 1940, n. 1949, e quella proposta con le due ordinanze del Pretore di Ostuni e con l'ordinanza del Pretore di Mesagne circa la legittimità dell'art. 5 del D.L. 23 gennaio 1948, n. 59: questioni strettamente collegate tanto da costituire una questione unica.

Le censure sono fondate in parte, in quanto il contrasto tra gli artt. 4 e 5 e (come si vedrà) tra una parte dell'art. 5 e le norme della Costituzione sussiste con alcune e non con tutte le norme costituzionali richiamate nelle ordinanze.

Il contrasto non sussiste tra gli artt. 4 e 5 del R.D. 24 settembre 1940 e l'art. 23 della Costituzione. Né appare fondata la denunziata violazione degli artt. 70, 76 e 77 della Costituzione stessa.

Indubbiamente, trattandosi di prestazioni obbligatorie, l'art. 23 si applica ai contributi unificati, abbiano o no carattere di imposizione tributaria: indagine, questa, che non ha rilevanza ai fini della presente controversia.

Ma la Corte ritiene che il sistema delle norme denunziate non urti contro il principio sancito nell'art. 23, il quale, come la giurisprudenza ha chiarito, pone l'esigenza di dettare con legge adeguate misure e cautele per dare un indirizzo agli organi amministrativi e per delimitare la sfera del loro potere.

Il sistema in esame risponde alle enunziate esigenze.

La legge stabilisce il presupposto dell'imposizione: l'impiego di mano d'opera per ogni azienda agricola. Con leggi delegate – la cui legittimità, come si è visto, è stata irritualmente contestata nella presente controversia – è stata fissata la misura dei contributi.

(¹) Con questa pronuncia la Corte ha altresì dichiarato inammissibili per la loro genericità le questioni di legittimità costituzionale riflettenti il dedotto contrasto delle disposizioni indicate in epigrafe con gli artt. 2, 41, 42, 44 della Costituzione e le questioni aventi per oggetto le leggi 22 novembre 1949, n. 861, e 14 aprile 1956, n. 307, il D.L.L. 8 febbraio 1945, n. 75, il R.D. 24 settembre 1940, n. 1954, ed il D.P. 13 maggio 1957, n. 853. Parimenti inammissibili sono state dichiarate le questioni concernenti il contrasto delle disposizioni predette con gli artt. 1 delle disposizioni sulla legge in generale e 1920 del Codice civile, nonché quelle aventi per oggetto le circolari ministeriali. La Corte ha poi dichiarato non fondate le questioni aventi per oggetto il D.L.L. 2 aprile 1946, n. 142, il D.L.C.P.S. 13 maggio 1947, n. 493, e l'art. 1 del D.L. 23 gennaio 1948, n. 59, in riferimento agli artt. 3 e 77 ed alla disposizione transitoria XV della Costituzione.

Soggetti all'imposizione sono tutti gli imprenditori agricoli: le Commissioni non hanno il potere di ammetterne alcuni e di escluderne altri. Se discriminazioni sono state fatte (e si è detto che una questione relativa a questo punto non era ammissibile nella presente controversia per le ragioni a suo luogo esposte), queste discriminazioni non provengono e non possono provenire dalle Commissioni.

Le Commissioni, presiedute dal Prefetto o da un suo delegato, sono composte da altri funzionari e dai rappresentanti degli interessati; nel che sta una garanzia di obbiettività.

La legge delegata stabilisce minutamente i criteri che le Commissioni devono seguire. Tali criteri saranno legittimi o no – e ciò si vedrà a momenti –, ma essi esistono e vincolano l'attività delle Commissioni.

Non mancano le garanzie nei riguardi dell'operato delle Commissioni: controllo ministeriale, ricorsi amministrativi ed anche possibilità di ricorsi giurisdizionali, anche se, come si dirà, il sistema non si presta ad un controllo adeguato rispetto all'impiego di mano d'opera per ogni azienda agricola.

I poteri affidati alle Commissioni provinciali hanno carattere amministrativo e si limitano alla identificazione ed alla classificazione di situazioni concrete sulla base delle disposizioni poste dalla legge.

In definitiva, può dirsi che il sistema si appoggia ad un complesso di garanzie, di criteri direttivi e di limitazioni, che rispondono al canone sancito dall'art. 23 della Costituzione, come la giurisprudenza di questa Corte lo ha inteso.

Queste considerazioni portano anche ad escludere l'esistenza di un contrasto con gli artt. 70, 76 e 77.

8. – E, invece, fondata la censura secondo cui le disposizioni degli artt. 4 e 5 del R.D. 24 settembre 1940, n. 1949, abbiano un contenuto che eccede la delega conferita con il R.D.L. 28 novembre 1938, n. 2138, convertito nella legge 2 giugno 1939, n. 739. Ed è anche da riconoscere che i predetti artt. 4 e 5 sono in contrasto con l'art. 3 della Costituzione.

Il decreto-legge del 1938 ebbe lo scopo di procedere alla unificazione e semplificazione dell'accertamento e della riscossione dei contributi dovuti dagli agricoltori e dai lavoratori dell'agricoltura per le assicurazioni sociali e per gli assegni familiari. Nell'art. 1 si enuncia espressamente il principio che i contributi sono stabiliti sulla base dell'impiego di mano d'opera per ogni azienda agricola e si conferiscono al Governo deleghe per determinare le modalità di accertamento dei contributi, del loro riparto fra gli enti interessati e della loro riscossione.

I punti di orientamento che nella legge appaiono come essenziali sono due: l'unificazione dei contributi e non l'istituzione di un tributo sostitutivo dell'onere contributivo; l'accertamento sulla base di impiego di mano d'opera per ogni azienda agricola.

Nel decreto n. 1949 i due criteri non sono stati seguiti dal legislatore

delegato, il quale si è attenuto ad un criterio diverso, che è quello del “presunto impiego” di mano d’opera, fissato dalla Commissione provinciale per tutta la Provincia o per zone della Provincia stessa, sulla base del numero delle giornate di lavoro occorrenti annualmente su un ettaro di terreno.

Non è che criteri presuntivi non possano essere stabiliti dalla legge e affidati alla determinazione di organi amministrativi. Nelle leggi tributarie non mancano disposizioni del genere: esse non sono da considerarsi illegittime quando quei criteri siano dettati nei limiti dell’art. 23 della Costituzione e nel rispetto delle altre norme costituzionali. Ma nel caso attuale il cosiddetto criterio dell’ettaro-coltura è la negazione del principio voluto dalla legge delegante, che è quello dell’accertamento dell’impiego di mano d’opera per ogni azienda agricola.

Su questo, che a giudizio della Corte è il punto essenziale della controversia, non può essere seguita la tesi della difesa del Servizio dei contributi unificati, secondo cui il legislatore delegato era libero di scegliere il criterio da esso ritenuto più idoneo per accertare l’impiego della mano d’opera e, pertanto, sarebbe insindacabile il criterio adottato, che è quello di compiere l’accertamento non azienda per azienda, ma mediante l’applicazione di criteri più generali.

Che, per accertare l’impiego della mano d’opera in ogni azienda, il legislatore delegato potesse – e, si potrebbe aggiungere, dovesse – dettare criteri generali, è esatto. Ma occorre che codesti criteri valessero effettivamente per accertare quell’impiego in ogni azienda. In realtà la cosa è diversa: il criterio dell’ettaro-coltura, così come è stato congegnato dalla legge, è inidoneo per tale accertamento.

Stabilita la zona, che può anche corrispondere a tutto il territorio della Provincia, e stabiliti i criteri valevoli per i vari tipi di coltura nella zona stessa, ogni altra più peculiare caratteristica delle singole aziende diventa irrilevante. Né l’interessato può avvalersi di alcun rimedio amministrativo o giurisdizionale per fare rilevare codeste caratteristiche peculiari, giacché il sistema non consente di andare al di là del criterio dell’ettaro-coltura.

Tale sistema non può non determinare la violazione del principio posto dalla legge istitutiva, la quale volle che ogni azienda fosse gravata di un carico corrispondente all’impiego della mano d’opera nell’azienda stessa, come si evince dal testo della legge che non dovette usare a caso le parole “per ogni azienda”. Nel suo significato letterale, quale risulta dal contesto di tutto il periodo, quelle parole significano: per ogni singola azienda. Dal punto di vista logico quelle parole significano che qualunque criterio, anche se presuntivo, doveva essere suscettibile di applicazione non rispetto alle zone, ma rispetto alle singole aziende, considerate nella loro peculiare struttura ed organizzazione.

E che questa fosse la volontà della legge risulta anche dal fatto che la legge volle unificare i contributi, non istituire un tributo che li sostituisse, come in realtà è avvenuto per effetto del sistema ettaro-coltura.

Da questa situazione sono derivati nella specie gli inconvenienti per le

conclamate sperequazioni fra Provincie e Provincie, zone e zone, aziende ed aziende, datori di lavoro e datori di lavoro, lavoratori e lavoratori, e per gli svantaggi a carico degli imprenditori che usano mezzi più moderni di coltura e degli effettivi lavoratori agricoli nei confronti dei lavoratori appartenenti ad altri settori produttivi o di persone non appartenenti ad alcun settore, che pesano indebitamente sulla previdenza dei lavoratori agricoli.

Non è esatto dire che l'addurre tali inconvenienti non costituisca un argomento, né che l'esame degli stessi inconvenienti sia interdetto all'organo di giustizia costituzionale, giacché essi sono la riprova più chiara della denunziata illegittimità per contrasto con l'art. 3 della Costituzione, in quanto il criterio dell'ettaro-coltura ha portato al risultato di imporre pesi disuguali a soggetti che si trovavano in condizioni di parità o pesi uguali a soggetti che non erano in uguali condizioni.

L'accertamento di queste ragioni di illegittimità rende superfluo l'esame del dedotto contrasto delle citate disposizioni con gli articoli 35 e 38 della Costituzione.

9. – La dichiarazione di illegittimità degli artt. 4 e 5 del R.D. 24 settembre 1940 investe anche la disposizione dell'art. 5 del D.L. 23 gennaio 1948, n. 59, ma solo nella parte in cui mantiene il sistema dell'accertamento presuntivo.

Non sarebbe esatto affermare che, avendo il D.L. 23 gennaio 1948 lo stesso valore di legge al pari del R.D.L. 28 novembre 1938, rispetto al D.L. del 1948 non esisterebbe una illegittimità per eccesso di delega. La realtà è che il D.L. del 1948 non istituì *ex novo* l'accertamento presuntivo, ma lo riconobbe esistente e come tale lo mantenne: non si potrebbe, quindi, sostenere (a parte ogni altra questione) che quel decreto legislativo avrebbe convalidato o ratificato la precedente situazione legislativa.

Ad ogni modo, anche se, in ipotesi, la norma dell'art. 5 si dovesse considerare come norma nuova e immune dal vizio originario degli artt. 4 e 5 del precedente decreto del 1940, la norma stessa, nella parte in cui mantiene il sistema presuntivo, sarebbe egualmente illegittima per contrasto con l'art. 3 della Costituzione.

10. – Per effetto della dichiarazione di illegittimità di una parte dell'art. 5 del D.L. 23 gennaio 1948 resta assorbito l'esame dell'altra questione di legittimità proposta nei confronti dello stesso art. 5 per contrasto con l'art. 23 della Costituzione per avere l'art. 5 affidato ad libitum alle Commissioni provinciali la scelta di uno dei due sistemi di accertamento senza alcun limite e senza alcuna direttiva, con l'effetto di determinare anche un contrasto con l'art. 3 della Costituzione per l'aggravamento delle già esistenti ed ingiustificate disparità di trattamento.

Una volta che dei due sistemi, l'uno, quello detto dell'ettaro-coltura, viene dichiarato illegittimo, la conseguenza è che nessuna possibilità di scelta rimane alle Commissioni e nessuna possibilità di sperequazioni si può verificare, dato

che, caduto uno dei due sistemi, resta fermo l'altro, quello dell'accertamento diretto, sulla cui legittimità non sono state sollevate questioni.

Con che nell'ordinamento dei contributi unificati in agricoltura non si producono lacune, in quanto l'imposizione e la riscossione dei contributi potranno essere continuate nelle zone (e sono i due terzi dell'Italia) in cui vige il sistema dell'accertamento diretto, ed effettuate, con lo stesso sistema dell'accertamento diretto, in tutto il resto del Paese, anche senza attendere che il legislatore detti quelle disposizioni che potrà ritenere opportune per regolare i problemi particolari che l'applicazione del sistema dell'accertamento diretto, nelle zone in cui vigeva il sistema dell'ettaro-coltura, potrebbe far sorgere, nonché eventualmente per regolare i rapporti ancora in contestazione.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara, in relazione al R.D.L. 28 novembre 1938, n. 2138, convertito nella legge 2 giugno 1939, n. 739, ed in riferimento all'art. 3 della Costituzione, l'illegittimità costituzionale degli artt. 4 e 5 del R.D. 24 settembre 1940, n. 1949, e dell'art. 5 del D.L. 23 gennaio 1948, n. 59, nella parte in cui consente di lasciare sussistere il sistema dell'accertamento presuntivo;

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 7 giugno 1962.

* * *

Sentenza n. 73/1963 (Pres. Ambrosini; Rel. Verzi) ¹

Considerato in diritto

L'ordinanza del Tribunale di Roma e quella della Corte d'appello di Bologna sottopongono all'esame di questa Corte la stessa questione, onde i due giudizi vanno riuniti e definiti con una unica sentenza.

La sentenza di questa Corte n. 36 del 16 giugno 1959, che ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 2 del D.L.C.P.S. 8 novembre 1947, n. 1417, limitatamente alle tariffe relative alla pubblicità affine (forme pubblicitarie effettuate dal privato con mezzi propri e senza alcuna prestazione da parte del Comune) ha tolto ogni efficacia alla norma di legge ed ha posto nel nulla anche le tariffe già

(¹) Si precisa che la sentenza n. 73 del 1963 viene pubblicata in questa sezione relativa al principio di riserva relativa (art. 23 Cost.) perché la motivazione dell'accoglimento sotto il profilo della violazione del giudicato costituzionale (art. 136 Cost.) formatosi in conseguenza della pronuncia n. 36 del 1959 (pubblicata in questa medesima sezione) rafforza quanto già chiarito in riferimento alla *ratio* garantista della riserva di legge.

approvate, sicché dal giorno successivo alla pubblicazione della sentenza è venuto meno il potere dei Comuni di riscossione di quel tributo. Il vizio del suindicato art. 2, riconosciuto dalla sentenza, non era un semplice vizio di forma, ma atteneva direttamente alla sostanza del tributo, imposto dai Comuni con illimitati poteri discrezionali, con diversità di criteri e con metodi talvolta arbitrari.

Allo scopo di adeguarsi al precetto costituzionale, la legge del 5 luglio 1961, n. 641, ha indicato criteri idonei a delimitare la discrezionalità dei Comuni nella imposizione tributaria, ha adottato una classifica dei vari Comuni, ha fatto distinzione fra le varie forme di pubblicità e fra i mezzi adoperati, ed ha fissato limiti precisi al tributo. Soltanto la norma transitoria dell'art. 30, emanata allo scopo di sopperire alla vacatio nella riscossione del tributo nel periodo di tempo intercorso fra la data di pubblicazione della sentenza e la entrata in vigore della nuova legge, si discosta dai criteri e dai limiti indicati dalla stessa legge, e concede ai Comuni il diritto di chiedere gli arretrati "in base alle tariffe vigenti alla data del 2 luglio 1959".

Dall'esame di questa norma transitoria chiaramente risulta che – a scopo fiscale – si è ridata vita alle vecchie tariffe fino all'entrata in vigore della nuova legge e di conseguenza si è ridata nuova efficacia giuridica a quella norma illegittima, che tale efficacia aveva perduto in conseguenza della sentenza della Corte costituzionale. Evidente appare, dunque, il contrasto fra l'effetto della sentenza, che toglie efficacia, e l'impugnato articolo di legge che convalida e sana, senza aggiungere, modificare, cambiare nulla. Non soltanto l'oggetto stesso della nuova disposizione, ma anche i termini di inconfondibile significato "chiedere gli arretrati", ed "i Comuni stessi avranno diritto", nonché il preciso riferimento al "diritto od imposta come previsto dalle norme generali e locali precedentemente vigenti" dimostrano alla evidenza la volontà del legislatore di non accettare la immediata cessazione dell'efficacia giuridica della norma illegittima, ma di prolungarne la vita sino all'entrata in vigore della nuova legge. Il che non è affatto consentito dal rigore della norma dell'art. 136 della Costituzione, sulla quale poggia il contenuto pratico di tutto il sistema delle garanzie costituzionali, in quanto essa toglie immediatamente ogni efficacia alla norma illegittima. E proprio in considerazione della fondamentale importanza per il nostro ordinamento giuridico di questo precetto costituzionale, la Corte trova altresì opportuno porre in rilievo che esso non consente compressioni od incrinature nella sua rigida applicazione.

Né la prospettata tesi – secondo la quale l'art. 30 avrebbe recepito *per relationem* il contenuto delle tariffe esistenti alla data del 2 luglio 1959, assumendole come dati di fatto a parametro di una nuova imposizione tributaria retroattiva e transitoria – può essere accolta.

Ed invero, nulla autorizza a ritenere, anche per le ragioni suesposte, che il legislatore abbia fatto proprie quelle tariffe viziate dalla illegittimità della norma da cui traevano origine e caratterizzate dalla più grande varietà.

Né la Corte ritiene che la situazione di carenza legislativa, alla quale la norma dell'art. 30 intendeva ovviare, possa indurre a diverse conclusioni nella valutazione costituzionale della norma impugnata, quando si tenga presente che erano pur consentiti altri rimedi per raggiungere lo scopo.

Va, pertanto, dichiarata la illegittimità costituzionale della impugnata norma in riferimento all'art. 136 della Costituzione, rimanendo in questa dichiarazione assorbiti gli altri profili di illegittimità denunziati dalle ordinanze del Tribunale di Roma e della Corte d'appello di Bologna in riferimento agli artt. 3, 5 e 23 della Costituzione.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale dell'art. 30, secondo comma, della legge 5 luglio 1961, n. 641, contenente disposizioni sulle pubbliche affissioni e sulla pubblicità affine, in riferimento all'art. 136 della Costituzione.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 24 maggio 1963.

* * *

Sentenza n. 127/1963 (Pres. Ambrosini; Rel. Papaldo) ¹

Considerato in diritto

[*omissis*]

3. – Per quel che attiene agli artt. 4, 5, 9 e 15 del R.D. 24 settembre 1940, n. 1949, è da ricordare che gli artt. 4 e 5 sono stati dichiarati illegittimi con la sentenza n. 65 del 7 giugno 1962.

(¹) La sentenza n. 127 del 1963 ha altresì dichiarato: i) la manifesta infondatezza delle questioni di legittimità dell'art. 209 del T.U. delle leggi sulle imposte dirette, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1958, n. 645, e degli artt. 4 e 5 del R.D. 24 settembre 1940, n. 1949, essendo già cessata l'efficacia delle due norme per effetto di precedente dichiarazione di illegittimità costituzionale (n. 65 del 1962); ii) la non fondatezza della questione dell'articolo unico del R.D. L. 28 novembre 1938, n. 2138, in riferimento all'art. 76 della Costituzione; iii) la non fondatezza della questione dell'art. 9, primo, secondo, terzo, quarto, quinto e settimo comma, del detto R.D. 24 settembre 1940, n. 1949, in riferimento all'art. 23 della Costituzione e delle questioni degli artt. 9, sesto comma, e 15, secondo comma, dello stesso R.D. 24 settembre 1940, n. 1949, nei sensi di cui in motivazione.

Si segnala che, precedentemente, con sentenza 3 luglio 1962, n. 87, la Corte aveva dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 209, secondo e terzo comma, del T.U. delle leggi sulle imposte dirette, in riferimento agli artt. 3 e 113 della Costituzione e che con successive ordinanze del 15 novembre 1962, nn. 101 e 102, ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione in riferimento anche all'art. 24, primo comma, ed all'art. 76 della Costituzione; dichiarazioni, poi, confermate con successive ordinanze.

Rispetto a queste due disposizioni la questione deve essere dichiarata manifestamente infondata, essendo già cessata l'efficacia delle due norme.

Quanto all'art. 9 dello stesso decreto, è da notare che non sussiste un contrasto tra tale disposizione e le norme costituzionali indicate nell'ordinanza.

Ciò appare manifesto nei riguardi di tutti i commi dell'articolo, eccezion fatta per il penultimo comma, rispetto al quale occorrerà esporre qualche particolare considerazione. I primi cinque ed il settimo ed ultimo comma dell'articolo disciplinano la compilazione dei ruoli e le loro variazioni. Non c'è nulla di diverso dai normali sistemi di formazione e di variazione dei ruoli tributari; e pertanto non c'è alcuna attribuzione agli organi amministrativi né di poteri normativi né di poteri che eccedano quelli che spettano di consueto agli uffici preposti alla formazione dei ruoli.

Maggiore attenzione merita la questione relativa al penultimo comma dell'articolo – il sesto – il quale attribuisce al Ministro il potere di determinare annualmente, con decreto, le spese dovute per l'accertamento: spese che, insieme con quelle per la riscossione, vengono iscritte in aumento all'importo dei contributi.

La questione è delicata anche se la soluzione potrebbe apparire oggi meno impegnativa dopo l'abrogazione di questa norma per effetto dell'art. 4 della legge 5 marzo 1963, n. 322, giacché, in tal modo, i dubbi che si potrebbero nutrire circa l'eccessiva larghezza dei poteri attribuiti al Ministro sono stati, per l'avvenire, opportunamente eliminati.

Tuttavia, la disposizione esaminata sotto lo stretto profilo della legittimità costituzionale, non può essere censurata, pur essendo auspicabile che, nel futuro assetto della materia, resti fermo il sistema derivante dalla già disposta abrogazione.

Il Ministro, fissando l'ammontare delle spese di accertamento, non compie opera legislativa, ma pone in essere un atto amministrativo che consiste essenzialmente in un accertamento,

Questo atto non comporta esercizio di poteri arbitrari. Il Ministro è tenuto ad accertare le spese nel loro effettivo contenuto e non potrebbe apportare aumenti o diminuzioni al risultato di tale accertamento. Gli interessati possono sicuramente impugnare davanti all'organo giurisdizionale competente il decreto del Ministro.

Vero è che si presenterebbe al ricorrente la grave difficoltà di procurarsi e di addurre prove idonee a dimostrare che il Ministro abbia errato o abbia esorbitato; ma questa difficoltà non significa impossibilità e soprattutto non significa insindacabilità. Data la natura di quest'atto del Ministro, esso dovrebbe essere preceduto da adeguata istruttoria e accompagnato da congrua motivazione.

In conclusione, l'accertamento del Ministro ha dei precisi limiti, rappresentati dall'effettività delle spese: limiti che, anche nello stretto ambito del sindacato di legittimità dell'atto amministrativo, sono identificabili.

4. – È palese l'illegittimità del primo comma dell'art. 15 del R.D. n. 1949, secondo cui il Ministro può, quando particolari circostanze lo rendano necessario ed opportuno, rivedere sia le deliberazioni delle commissioni di cui all'art. 5, sia gli elenchi ed i ruoli dei contribuiti come gli elenchi dei lavoratori.

Questa norma che conferisce al Ministro un potere, che è eccezionale rispetto a quello legittimamente attribuito allo stesso Ministro in sede di ricorso, contrasta con l'art. 23 della Costituzione, in quanto l'esercizio di quel potere – a parte la nessuna sua giustificazione – è esente da ogni limite, giacché l'accertamento delle “particolari circostanze”, che rendono “necessario ed opportuno” il provvedimento, affidato, senza alcun vincolo, al soggettivo apprezzamento dell'organo ministeriale, resta in un campo che può sconfinare in quello dell'arbitrio e che si sottrae, di fatto, anche al sindacato del giudice della legittimità degli atti amministrativi.

Qualche dubbio potrebbe suscitare il secondo comma dello stesso art. 15, il quale dispone che il Ministro può, quando eccezionali circostanze lo rendano necessario ed opportuno, sospendere la riscossione dei ruoli.

La norma, tuttavia, non può dirsi illegittima, giacché il potere di sospendere la riscossione dei ruoli, quando casi gravi lo impongano, non rappresenta una figura abnorme nel nostro sistema legislativo.

Trattasi di un potere di ordinanza, che, come la Corte ha avuto occasione di chiarire rispetto ad altri tipi di ordinanza, riveste i caratteri dell'atto amministrativo: non sussiste, pertanto, il denunziato contrasto con l'art. 77 della Costituzione. Il dubbio sulla legittimità della norma che prevede questa ordinanza è dato unicamente dal fatto che la norma stessa non pone adeguati limiti all'esercizio del potere. Il dubbio, però, può essere superato considerando che l'atto non può essere arbitrario e non può non trovare limiti analoghi a quelli posti dalle disposizioni che regolano, i casi di sospensione della riscossione delle entrate fiscali.

La norma (a parte la sua manifesta opportunità in vista dei casi purtroppo frequenti di disastri naturali e di altri eventi perturbatori nel campo agricolo) meriterebbe di essere conservata, pur essendo augurabile che in occasione di una revisione legislativa della materia, l'esercizio di questo potere di ordinanza sia circondato da idonee garanzie, atte a stabilire adeguate remore alla possibilità di arbitri.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara:

a)-c) [*omissis*]

d) l'illegittimità costituzionale del primo comma dell'art. 15 del R.D. 24 settembre 1940, n. 1949, in riferimento all'art. 23 della Costituzione.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 4 luglio 1963.

* * *

Sentenza n. 88/1966 (Pres. Ambrosini; Rel. Bonifacio) ¹

Considerato in diritto

1. – Con sentenza n. 2 del 23 gennaio 1962 questa Corte dichiarò l'illegittimità costituzionale, per inosservanza della riserva di legge disposta dall'art. 23 della Costituzione, dell'articolo 195 del T.U. della finanza locale (R. D. 14 settembre 1931, n. 1175), relativo alle tariffe per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche.

La successiva legge 18 aprile 1962, n. 208, ha apportato modifiche alla materia ed ha fissato i criteri ed i limiti del potere di imposizione attribuito alle autorità amministrative locali: nell'art. 7, tuttavia, la legge ha stabilito che, per l'ipotesi in cui non sia stata pagata alcuna tassa per le occupazioni effettuate prima o dopo il 4 febbraio 1962, "i Comuni e le Province avranno diritto di chiedere gli arretrati in base alle tariffe vigenti alla data del 3 febbraio 1962".

La Corte ritiene che la questione di legittimità costituzionale di tale disposizione, sollevata dall'ordinanza di rimessione in riferimento sia all'art. 23 che all'art. 136 della Costituzione, sia fondata.

2. – L'opinione, sostanzialmente condivisa dal giudice *a quo*, secondo la quale l'art. 136 della Costituzione, disponendo che la norma di legge dichiarata costituzionalmente illegittima cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione, avrebbe per destinatario solo chi è chiamato ad applicare la legge e non anche il legislatore, appare priva di fondamento. La disposizione costituzionale, invero, pone un divieto che non può non operare *erga omnes*: essa, infatti, non solo comporta che la norma dichiarata illegittima non venga assunta a criterio di qualificazione di fatti, atti o situazioni, ma impedisce anche, e necessariamente, che attraverso una legge si imponga che fatti, atti o situazioni siano valutati come se la dichiarazione di illegittimità costituzionale non fosse intervenuta. E come l'art. 136 sarebbe violato ove espressamente si disponesse che una norma dichiarata illegittima conservi la sua efficacia, del pari contrastante col precetto costituzionale deve ritenersi una legge la quale, per il modo in cui provvede a regolare le fattispecie verificatesi

(¹) Si precisa che la sentenza n. 88 del 1966 viene pubblicata in questa sezione relativa al principio di riserva relativa (art. 23 Cost.) perché la motivazione dell'accoglimento sotto il profilo della violazione del giudicato costituzionale (art. 136 Cost.) formatosi in conseguenza della pronuncia n. 2 del 1966 (pubblicata in questa medesima sezione) rafforza quanto già chiarito in riferimento alla *ratio* garantista della riserva di legge (si tratta peraltro di vicenda analoga a quella già segnalata *infra sub* sentenza n. 73 del 1963 in relazione alla sentenza n. 36 del 1959).

prima della sua entrata in vigore, persegue e raggiunge, anche se indirettamente, lo stesso risultato.

3. – Alla stregua di tale premessa – e per le stesse ragioni che, in un caso del tutto analogo, la Corte pose a fondamento della decisione n. 73 del 24 maggio 1963 – appare chiaro il vizio nel quale la norma denunziata è incorsa.

L'art. 7 in esame prende in considerazione le occupazioni di spazi ed aree pubbliche intervenute prima dell'entrata in vigore delle tariffe deliberate in base alla nuova disciplina introdotta con gli artt. 1 e 2 della legge: occupazioni alle quali, a partire dal 4 febbraio 1962 – e quale che fosse il momento (anteriore o posteriore a tale data) al quale risalivano – non erano più applicabili quelle tariffe che, adottate in base al precedente sistema, erano state cadutate dalla cessazione di efficacia dell'art. 195 T.U. della finanza locale, conseguente alla sentenza (pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 31 del 3 febbraio 1962) che dichiarò tale norma costituzionalmente illegittima.

La legge ora impugnata ha regolato tali fattispecie sottoponendole, come si è detto, alle “tariffe in vigore il 3 febbraio 1962”; a tariffe, dunque, che, anche se vengono assunte ad imm modificabile parametro delle imposizioni transitorie, non sono il frutto di un'autonoma valutazione del legislatore, ma vengono recepite così come erano state determinate dagli enti locali nell'esercizio di un potere illegittimo perché conferito senza limiti o direttive. È evidente che in tale modo la norma denunziata, sotto l'aspetto di una diretta disciplina dei rapporti, ha sottoposto questi agli effetti di provvedimenti amministrativi adottati senza il rispetto di canoni previamente fissati dalla legge e, così operando, non solo ha violato l'art. 136 della Costituzione, ma ha anche eluso il disposto dell'art. 23 della Costituzione. Le tariffe ed il potere, assolutamente libero, sul quale esse poggiavano si collegano, infatti, in un nesso inscindibile, con la conseguenza che attraverso il richiamo alle tariffe vigenti il 3 febbraio 1962 la legge non ha dato vita ad una disciplina diversa e, perciò, autonoma rispetto a quella divenuta inefficace, ma ha conferito rinnovato vigore al precedente sistema, conservato nella stessa configurazione obbiettiva, realizzando così un risultato non diverso da quello che avrebbe raggiunto ove esplicitamente avesse disposto la conservazione transitoria dell'efficacia dell'art. 195 del T.U. della finanza locale.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale dell'art. 7 della legge 18 aprile 1962, n. 208, contenente “Modifiche alla tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche”.

Così deciso in Roma, in camera di consiglio, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 22 giugno 1966.

* * *

Sentenza n. 435/2001 (Pres. Ruperto; Red. Onida)*Considerato in diritto*

1. – La questione di legittimità costituzionale sollevata dal Tribunale amministrativo regionale della Puglia riguarda una disposizione di legge regionale (art. 7, secondo comma, della legge della Regione Puglia 20 luglio 1984, n. 36, recante “Norme concernenti l’igiene e sanità pubblica ed il servizio farmaceutico”) che attribuisce alla Giunta regionale il potere di fissare le tariffe dei c.d. diritti sanitari, dovuti alle aziende sanitarie per le prestazioni, gli accertamenti e le indagini effettuate per conto e nell’interesse di terzi richiedenti. La disposizione impugnata, secondo il remittente, violerebbe l’art. 23 della Costituzione in quanto non fisserebbe criteri, limiti e controlli atti a circoscrivere l’ambito di discrezionalità dell’amministrazione nella determinazione della misura dei diritti per il rilascio dei pareri igienico-sanitari in materia edilizia, diritti aventi natura di prestazioni patrimoniali imposte.

[omissis]

3. – La questione è fondata.

Esattamente il remittente afferma che i versamenti relativi alle tariffe in esame costituiscono prestazioni patrimoniali imposte, come tali soggette alla disciplina dell’art. 23 della Costituzione, che pone, in materia, una riserva di legge, sia pure limitata alla statuizione degli elementi fondamentali della prestazione, la quale può essere imposta, appunto, solo “in base alla legge”.

La giurisprudenza di questa Corte ha allargato la nozione di “prestazione patrimoniale imposta”, ai sensi dell’art. 23 della Costituzione, riconducendovi anche prestazioni di natura non tributaria, e aventi funzione di corrispettivo, quando, per i caratteri e il regime giuridico dell’attività resa, sia pure su richiesta del privato, a fronte della prestazione patrimoniale, è apparso prevalente l’elemento della imposizione legale (cfr. ad es. sentenze n. 55 del 1963, n. 72 del 1969, n. 127 del 1988, n. 236 del 1994, n. 215 del 1998).

Nella specie, tuttavia, non è necessario, per ritenere la prestazione in esame “imposta”, far ricorso ad elementi di non facile definizione, come il carattere di “servizio essenziale” ai bisogni della vita, rivestito dall’attività del soggetto cui la prestazione patrimoniale è dovuta (cfr. sentenze n. 72 del 1969, n. 127 del 1988, n. 215 del 1998). Infatti, ancorché sia dovuta a fronte dello svolgimento di un’attività da parte dell’azienda sanitaria, la prestazione in esame non si configura quale corrispettivo stabilito (e sia pure prestabilito) sulla base di una contrattazione tra l’azienda e il terzo richiedente, il quale liberamente si avvalga, in regime di mercato, di un servizio da quella reso; ma trova il suo fondamento in una imposizione legale, che grava sui terzi interessati all’attività dell’amministrazione prevista per legge ai fini del compimento di procedimenti che li

riguardano, e che perciò viene da essi richiesta (cfr. le ipotesi di cui alle sentenze n. 507 del 1988, n. 90 del 1994, n. 180 del 1996).

4. – Questa Corte ha avuto modo di precisare ripetutamente che la riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione è soddisfatta purché la legge (anche regionale: sentenze n. 64 del 1965, n. 148 del 1979, n. 180 del 1996, n. 269 del 1997) stabilisca gli elementi fondamentali dell'imposizione, anche se demanda a fonti secondarie o al potere dell'amministrazione la specificazione e l'integrazione di tale disciplina.

Nella specie, non sorge questione circa la determinazione dei presupposti dell'imposizione (costituiti dalla richiesta della prestazione dell'amministrazione) e dei soggetti passivi (i richiedenti), ma solo circa la determinazione del *quantum* dell'imposizione, che la norma impugnata rimette interamente alla Giunta regionale, senza indicare alcun criterio né alcun limite.

È bensì sufficiente, per rispettare la riserva di legge, che idonei criteri e limiti, di natura oggettiva o tecnica, atti a vincolare la determinazione quantitativa dell'imposizione, si desumano dall'insieme della disciplina considerata (cfr. sentenze n. 72 del 1969, n. 507 del 1988). Ciò può verificarsi, in particolare, quando la prestazione imposta costituisca il corrispettivo di un'attività il cui valore economico sia determinabile sulla base di criteri tecnici, e il corrispettivo debba per legge essere determinato in riferimento a tale valore. Ma nei casi, come quello di specie, in cui l'attività consiste in pareri o in accertamenti, resi o effettuati da una struttura pubblica stabile, investita di una molteplicità di funzioni, anche se fosse possibile determinare, *a posteriori* il costo delle singole prestazioni rese, sta di fatto che dalla disciplina legislativa, che affida alla Giunta regionale la determinazione delle tariffe, non è desumibile alcun vincolo a commisurare le voci delle tariffe stesse al costo delle singole diverse prestazioni rese.

Non si ricava dunque, dal sistema normativo in esame, alcun criterio oggettivo atto a delimitare la discrezionalità della Giunta: così che, ad esempio, risulta frutto di una scelta interamente libera l'adozione di una formula di compensi "a percentuale", commisurati all'importo dell'opera cui l'atto dell'amministrazione si riferisce, come prevede, in concreto, la delibera della Giunta regionale pugliese n. 1415 del 31 marzo 1994, adottata in attuazione della norma denunciata, per i pareri su progetti edilizi (cfr. Note generali per la lettura dello schema operativo, n. 3, e allegato F, capitolo 2, tariffa V, n. 5); ovvero di compensi "a tabella", stabiliti in una cifra direttamente determinata, come quelli previsti dalla stessa delibera, tra l'altro, nel caso dell'attività istruttoria per il rilascio dell'autorizzazione all'apertura di talune attività (cfr. Note generali, cit., n. 5, e allegato F, capitolo 1, tariffa I).

Anche qualora si volesse avere riguardo alle caratteristiche del procedimento previsto per la fissazione delle tariffe, tenendo conto – come talvolta la Corte ha fatto nella propria giurisprudenza – dell'esistenza di elementi o moduli procedurali considerati idonei a restringere l'ambito di discrezionalità del-

l'amministrazione escludendone l'arbitrio (cfr., da ultimo, sentenza n. 215 del 1998, nonché, con riguardo alla materia dei c.d. diritti sanitari, sentenza n. 180 del 1996), si dovrebbe concludere comunque per l'illegittimità costituzionale della norma denunciata, la quale si limita a prevedere una deliberazione della Giunta regionale, non preceduta dal parere o dall'intervento di alcun organo tecnico, e configura quindi una piena discrezionalità dell'organo politico-amministrativo. In ogni caso, va ribadito che, ai fini del rispetto della riserva di legge, dalla disciplina legislativa devono anzitutto potersi desumere criteri oggettivi atti a guidare e circoscrivere adeguatamente le scelte relative all'entità della prestazione imposta: il che, nella specie, come si è detto, non accade.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara l'illegittimità costituzionale dell'articolo 7, secondo comma, della legge della Regione Puglia 20 luglio 1984, n. 36 (Norme concernenti l'igiene e sanità pubblica ed il servizio farmaceutico), nella parte in cui prevede che la Giunta regionale, con riferimento ai pareri igienico-sanitari resi dai servizi delle unità sanitarie locali (oggi aziende sanitarie) in favore di terzi richiedenti nei casi previsti dalla legge, fissa le tariffe a carico dei terzi medesimi.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 19 dicembre 2001.

* * *

Sentenza n. 83/2015 (Pres. Crisculo; Red. Amato)

Considerato in diritto

1. – Il Tribunale amministrativo regionale per il Lazio, con due ordinanze del 29 aprile 2014 (reg. ord. n. 164 e n. 165 del 2014), ha sollevato – in riferimento agli artt. 3, 23, 41 e 97 Cost. – questione di legittimità costituzionale dell'art. 62-*quater* del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative), nella parte in cui assoggetta alla preventiva autorizzazione da parte dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli la commercializzazione dei prodotti succedanei dei prodotti da fumo e sottopone i medesimi, a decorrere dal 1° gennaio 2014, ad imposta di consumo nella misura pari al 58,5 per cento del prezzo di vendita al pubblico.

2. – Le due ordinanze di rimessione pongono questioni identiche, o tra loro strettamente connesse, in relazione alla normativa censurata.

Ed invero, lo stesso giudice rimettente – ravvisando la violazione dei medesimi parametri costituzionali – denuncia la disposizione sopra indicata, nella parte in cui assoggetta alla preventiva autorizzazione la commercializza-

zione dei prodotti succedanei dei prodotti da fumo e sottopongono i medesimi prodotti ad imposta di consumo.

I giudizi, pertanto, vanno riuniti per essere congiuntamente esaminati e decisi con unica pronuncia.

3. – In via preliminare, va dichiarata l'inammissibilità delle deduzioni svolte dalla difesa delle parti private costituite nel giudizio iscritto al n. 165 del 2014, volte ad estendere il *thema decidendum* – come fissato nella ordinanza di rimessione – anche alla violazione degli artt. 11, 32, 35, 53 e 117 Cost.; degli artt. 30, 34, 35, 110 e 119 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) fatto a Roma il 25 marzo 1957; dell'art. 16 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000; dell'art. 1 della direttiva n. 118/2008/CE del Consiglio del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE; dell'art. 401 della direttiva di rifusione n. 112/2006/CE, del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, anche in relazione agli artt. 3 e 53 Cost. Tali questioni hanno formato oggetto di discussione nell'ambito del giudizio *a quo* e tuttavia non sono state recepite nell'ordinanza di rimessione che, dopo averle valutate, le ha espressamente disattese.

Per costante giurisprudenza di questa Corte, l'oggetto del giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale è limitato alle disposizioni e ai parametri indicati nelle ordinanze di rimessione. Pertanto, non possono essere presi in considerazione ulteriori questioni o profili di costituzionalità dedotti dalle parti, sia eccepiti, ma non fatti propri dal giudice *a quo*, sia volti ad ampliare o modificare successivamente il contenuto delle stesse ordinanze (fra le molte, sentenze n. 271 del 2011, n. 236 e n. 56 del 2009, n. 86 del 2008 e n. 244 del 2005; ordinanza n. 174 del 2003).

4. – L'eccezione di inammissibilità della questione di legittimità costituzionale, per difetto del requisito della rilevanza nel giudizio *a quo*, è infondata.

4.1. – L'Avvocatura generale dello Stato ritiene l'insussistenza di un nesso di strumentalità necessaria tra il regime autorizzativo e l'obbligazione tributaria, in quanto l'imposta sarebbe comunque dovuta, a prescindere dall'autorizzazione al commercio. Il presupposto dell'imposta, infatti, non è costituito dall'istituzione e dall'esercizio di un deposito fiscale, ma dall'immissione in consumo dei beni (art. 61, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 504 del 1995). Parimenti, la determinatezza del presupposto impositivo sarebbe del tutto slegata dal regime di autorizzazione. Pertanto, la questione di legittimità costituzionale relativa all'imposta in sé sarebbe irrilevante nel giudizio *a quo*, in cui si controverte della legittimità del regime autorizzatorio.

Tuttavia, la necessità dell'autorizzazione che forma oggetto del provvedimento impugnato dinanzi al giudice amministrativo è prevista dalla medesima disposizione legislativa che – nel successivo comma dello stesso articolo – regola

anche l'imposizione, evidenziando una connessione funzionale inscindibile tra la disciplina autorizzatoria e quella impositiva.

Del resto, anche dall'esame dei lavori preparatori della disposizione censurata e dalla valutazione delle caratteristiche strutturali del regime autorizzatorio e di quello impositivo, emerge la preminenza dell'esigenza di carattere fiscale nell'insieme delle disposizioni impugnate.

Da ciò la rilevanza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 62-*quater* del d.lgs. n. 504 del 1995 nel giudizio *a quo*, avente ad oggetto l'impugnazione del decreto ministeriale 16 novembre 2013, attuativo dell'art. 62-*quater*, comma 4, del d.lgs. citato.

4.1.1. – La questione conserva la sua rilevanza nel giudizio *a quo*, anche a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 1, comma 1, lettera f), del decreto legislativo 15 dicembre 2014, n. 188 (Disposizioni in materia di tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro succedanei, nonché di fiammiferi, a norma dell'articolo 13 della legge 11 marzo 2014, n. 23).

Tale disposizione ha modificato l'art. 62-*quater*, con l'inserimento del comma 1-*bis*, il quale assoggetta i prodotti da inalazione senza combustione, contenenti o meno nicotina, e costituiti da sostanze liquide, a un'imposta modellata in termini radicalmente differenti rispetto a quelli della norma oggetto di censura.

Peraltro, la disposizione originaria dell'art. 62-*quater*, che già aveva trovato attuazione con la normativa di carattere secondario, oggetto di impugnazione nel giudizio *a quo*, non è stata abrogata. Il citato art. 1, comma 1, lettera f), del d.lgs. n. 188 del 2014, dispone espressamente, all'ultimo capoverso, che dalla data di entrata in vigore della nuova disciplina (24 dicembre 2014) «cessa di avere applicazione l'imposta prevista dal comma 1, le cui disposizioni continuano ad avere applicazione esclusivamente per la disciplina delle obbligazioni sorte in vigenza del regime di imposizione previsto dal medesimo comma».

L'operatività della precedente disciplina impositiva viene dunque circoscritta alle obbligazioni tributarie sorte nella vigenza di essa. Così delimitato l'ambito di efficacia della disposizione censurata, permane la rilevanza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 62-*quater*, nella formulazione in vigore sino al 23 dicembre 2014.

Del resto, non forma oggetto di contestazione tra le parti – le quali, anzi, vi hanno fatto espressamente riferimento nel corso della discussione orale all'udienza del 14 aprile 2015 – la circostanza che le stesse abbiano avanzato richiesta di autorizzazione al commercio di prodotti succedanei dei prodotti da fumo e che tale attività sia stata effettivamente svolta nel corso dell'anno 2014, nella vigenza della precedente disciplina. La titolarità dell'autorizzazione in capo alle parti ricorrenti e lo svolgimento dell'attività autorizzata hanno quindi determinato l'insorgere dell'obbligazione tributaria nella vigenza della disciplina previgente, oggetto di censura da parte del rimettente.

4.2. – Anche l'eccezione di inammissibilità della questione di legittimità

costituzionale per il mancato assolvimento dell'obbligo di interpretazione conforme è infondata.

L'Avvocatura generale dello Stato contesta il mancato esperimento del doveroso tentativo di interpretazione conforme alla luce del diritto comunitario, in particolare perché il TAR Lazio non avrebbe tenuto conto della direttiva n. 2014/40/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, sul ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative degli Stati membri relative alla lavorazione, alla presentazione e alla vendita dei prodotti del tabacco e dei prodotti correlati e che abroga la direttiva 2001/37/CE.

Tuttavia la direttiva richiamata, la cui pubblicazione è comunque successiva alla disposizione impugnata, non è stata ancora recepita nell'ordinamento interno e non è direttamente applicabile. Il termine fissato per il suo recepimento è il 20 maggio 2016.

Va, inoltre, rilevato che la stessa direttiva, sebbene fornisca una analitica definizione della sigaretta elettronica, distingue tra i prodotti contenenti nicotina e gli altri prodotti aromatizzati, rimettendo agli Stati membri «la responsabilità di adottare norme sugli aromi», nonché di motivare e di notificare «qualsiasi divieto di tali prodotti aromatizzati» (considerando n. 47). Ne consegue che dalla stessa direttiva sono ricavabili principi e definizioni oggi non ancora vigenti in Italia e comunque non utilmente applicabili ai fini dell'interpretazione della disposizione censurata.

5. – La questione di legittimità costituzionale dell'art. 62-*quater* del d.lgs. n. 504 del 1995 è fondata.

5.1. – La disposizione impugnata, introdotta dall'art. 11, comma 22, del decreto-legge 28 giugno 2013, n. 76 (Primi interventi urgenti per la promozione dell'occupazione, in particolare giovanile, della coesione sociale, nonché in materia di Imposta sul valore aggiunto – IVA – e altre misure finanziarie urgenti), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 9 agosto 2013, n. 99, ha previsto una disciplina autorizzatoria ed impositiva per l'attività di commercio dei prodotti sostitutivi dei prodotti da fumo.

Come emerge dall'esame dei lavori preparatori, essa trova primaria giustificazione nell'esigenza fiscale, di recupero di un'entrata erariale – l'accisa sui tabacchi, con particolare riguardo alle sigarette – la quale ha subito una rilevante erosione, per effetto dell'affermazione sul mercato delle sigarette elettroniche.

Ma anche in materia tributaria, il principio della discrezionalità e dell'insindacabilità delle opzioni legislative incontra il limite della manifesta irragionevolezza, che nel caso in esame risulta varcato dalla indiscriminata sottoposizione ad imposta di qualsiasi prodotto contenente «altre sostanze», diverse dalla nicotina, purché idoneo a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati, nonché dei dispositivi e delle parti di ricambio, che ne consentono il consumo, e in definitiva di prodotti che non hanno nulla in comune con i tabacchi lavorati.

La violazione del parametro di cui all'art. 3 Cost. va ravvisata nell'intrinseca

irrazionalità della disposizione che assoggetta ad un'aliquota unica e indifferenziata una serie eterogenea di sostanze, non contenenti nicotina, e di beni, aventi uso promiscuo.

Infatti, mentre il regime fiscale dell'accisa con riferimento al mercato dei tabacchi, trova la sua giustificazione nel disfavore nei confronti di un bene riconosciuto come gravemente nocivo per la salute e del quale si cerca di scoraggiare il consumo, tale presupposto non è ravvisabile in relazione al commercio di prodotti contenenti «altre sostanze», diverse dalla nicotina, idonee a sostituire il consumo del tabacco, nonché dei dispositivi e delle parti di ricambio che ne consentono il consumo.

Appare quindi del tutto irragionevole l'estensione, operata dalla disposizione censurata, del regime amministrativo e tributario proprio dei tabacchi anche al commercio di liquidi aromatizzati e di dispositivi per il relativo consumo, i quali non possono essere considerati succedanei del tabacco.

La sola indicazione dell'idoneità a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati – riferita ai prodotti non contenenti nicotina, e ai dispositivi che ne consentono il consumo – evidenzia, inoltre, l'indeterminatezza della base imponibile e la mancata indicazione di specifici e vincolanti criteri direttivi, idonei ad indirizzare la discrezionalità amministrativa nella fase di attuazione della normativa primaria. Discende da ciò il contrasto della disposizione in esame con la riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali imposte, di cui all'art. 23 Cost.

Ed invero, se è indubbio che la riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione, abbia carattere relativo, nel senso che lascia all'autorità amministrativa consistenti margini di regolazione delle fattispecie, va rilevato – in conformità al consolidato orientamento di questa Corte – che ciò «non relega tuttavia la legge sullo sfondo, né può costituire giustificazione sufficiente per un rapporto con gli atti amministrativi concreti ridotto al mero richiamo formale ad un prescrizione normativa “in bianco”, genericamente orientata ad un principio-valore, senza una precisazione, anche non dettagliata, dei contenuti e modi dell'azione amministrativa limitativa della sfera generale di libertà dei cittadini» (sentenza n. 115 del 2011).

Questa Corte ha inoltre ritenuto, sin dalle sue prime pronunce, che «l'espressione “in base alla legge”, contenuta nell'art. 23 della Costituzione», si deve interpretare «in relazione col fine della protezione della libertà e della proprietà individuale, a cui si ispira tale fondamentale principio costituzionale»; questo principio «implica che la legge che attribuisce ad un ente il potere di imporre una prestazione non lasci all'arbitrio dell'ente impositore la determinazione della prestazione» (sentenza n. 4 del 1957). Lo stesso orientamento è stato ribadito in tempi recenti, quando la Corte ha affermato che, per rispettare la riserva relativa di cui all'art. 23 Cost., è quanto meno necessaria la preventiva determinazione di «sufficienti criteri direttivi di base e linee generali di disciplina della discrezionalità amministrativa» (sentenze n. 350 del 2007 e n. 105 del

2003), richiedendo in particolare che «la concreta entità della prestazione imposta sia desumibile chiaramente dagli interventi legislativi che riguardano l'attività dell'amministrazione» (sentenze n. 190 del 2007 e n. 115 del 2011).

Viceversa, la norma dell'art. 62-*quater* del d.lgs. n. 504 del 1995, affida ad una valutazione soggettiva ed empirica – la idoneità di prodotti non contenenti nicotina alla sostituzione dei tabacchi lavorati – l'individuazione della base imponibile e nemmeno offre elementi dai quali ricavare, anche in via indiretta, i criteri e i limiti volti a circoscrivere la discrezionalità amministrativa nella definizione del tributo. Né l'elasticità delle indicazioni legislative è accompagnata da forme procedurali partecipative, già indicate da questa Corte come possibile correttivo (sentenze n. 180 e n. 157 del 1996; n. 182 del 1994; n. 507 del 1988).

La disposizione in esame costituisce quindi violazione della riserva di legge prevista dall'art. 23 Cost., che impone al legislatore l'obbligo di determinare preventivamente i criteri direttivi e le linee generali di disciplina della discrezionalità amministrativa.

Va, pertanto, dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 62-*quater* del d.lgs. n. 504 del 1995, nel testo originario, antecedente alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 1, lettera f), del d.lgs. n. 188 del 2014, nella parte in cui sottopone ad imposta di consumo, nella misura pari al 58,5 per cento del prezzo di vendita al pubblico, la commercializzazione dei prodotti non contenenti nicotina, idonei a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati, nonché i dispositivi meccanici ed elettronici, comprese le parti di ricambio, che ne consentono il consumo.

Restano assorbite le ulteriori censure.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 62-*quater* del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative), nel testo originario, antecedente alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 1, lettera f), del decreto legislativo 15 dicembre 2014, n. 188 (Disposizioni in materia di tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro succedanei, nonché di fiammiferi, a norma dell'articolo 13 della legge 11 marzo 2014, n. 23), nella parte in cui sottopone ad imposta di consumo, nella misura pari al 58,5 per cento del prezzo di vendita al pubblico, la commercializzazione dei prodotti non contenenti nicotina, idonei a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati, nonché i dispositivi meccanici ed elettronici, comprese le parti di ricambio, che ne consentono il consumo.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 15 aprile 2015.

3. IL PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

3.1. Disparità di trattamento di situazioni sostanzialmente uguali

SENTENZA N. 270/2007 (PRES. BILE; RED. F. GALLO)

Definizione automatica dei debiti di imposta relativi ad anni pregressi (cd. condono fiscale) – Estensione del regime al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2002 – Impossibilità di accedere alla definizione automatica per i contribuenti aventi un esercizio sociale non coincidente con l'anno solare.

Legge 23 dicembre 2003, n. 350 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2004), art. 2, comma 44.

Costituzione, art. 3 (disparità di trattamento)

Considerato in diritto

1. – La Commissione tributaria provinciale di Milano dubita, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, della legittimità dell'art. 2, comma 44, della legge 23 dicembre 2003, n. 350 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2004), nella parte in cui – nel prevedere che le disposizioni sul condono fiscale di cui agli «articoli 7, 8 e 9 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, si applicano, con le medesime modalità ivi rispettivamente indicate, anche relativamente al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2002, per il quale le dichiarazioni sono state presentate entro il 31 ottobre 2003» – esclude dal condono fiscale cosiddetto “tombale”, previsto dal citato art. 9 della legge n. 289 del 2002 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2003) i contribuenti aventi un esercizio sociale (e, quindi, un periodo d'imposta) non coincidente con l'anno solare e chiuso anteriormente al 31 dicembre 2002.

Per il giudice rimettente, la disposizione censurata si pone in contrasto con: a) l'art. 3 Cost., perché (a.1) crea una ingiustificata disparità di trattamento di situazioni sostanzialmente uguali, sottoponendo i contribuenti ad un regime differenziato di condono fiscale esclusivamente in ragione della irrilevante circostanza che l'esercizio sociale, per disposizione di legge o dell'atto costitutivo, non coincida con l'anno solare e, quindi, sia già chiuso al 31 dicembre 2002; (a.2) «la facoltà di regolamentare diversamente non può manifestarsi con un'omissione od un silenzio legislativo», cioè «omettendo la previsione dei periodi cosiddetti “esercizi a cavallo dell'anno solare”»; (a.3) è in contraddizione con la complessiva finalità perseguita dal legislatore del condono di incentivare i pagamenti; b) l'art. 53 Cost., perché (b.1) contraddice la «finalità di concessione di benefici a fronte d'incentivazione di pagamenti non ancora effettuati», nonché i principi di uguaglianza sostanziale e di solidarietà sociale di cui lo stesso art. 53 Cost. costituisce proiezione (b.2) compromette la libertà del contribuente di aderire al condono fiscale.

[*omissis*]

4. – Nel merito, la questione è fondata, in riferimento alla denunciata violazione dell'art. 3 Cost., per ingiustificata disparità di trattamento di situazioni sostanzialmente uguali.

4.1. – Va innanzitutto rilevato che il presupposto interpretativo del rimettente – secondo cui al periodo d'imposta compreso tra il 1° maggio 2001 e il 30 aprile 2002, oggetto di controversia nel giudizio principale, non è applicabile il condono fiscale cosiddetto “tombale” di cui all'art. 9 della legge n. 289 del 2002 né in forza di quest'ultima disposizione né in forza dell'estensione del medesimo condono stabilita dalla norma censurata – è coerente con la lettera della disposizione denunciata ed è conforme alla prassi seguita dagli uffici finanziari (Agenzia delle entrate, Direzione normativa e contenzioso, circolari n. 12/E del 21 febbraio 2003, § 2.2., e n. 7/E del 18 febbraio 2004, § 3.3.). Non consente,

pertanto, un'interpretazione che estenda il condono alla fattispecie oggetto del giudizio *a quo*.

Il citato art. 9 della legge n. 289 del 2002, nell'estendere il condono a «tutti i periodi d'imposta per i quali i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni sono scaduti entro il 31 ottobre 2002», esclude infatti la condonabilità del suddetto periodo d'imposta, perché il termine di presentazione in via telematica della dichiarazione ad esso relativa non era ancora scaduto in tale data, ma sarebbe scaduto solo il 28 febbraio 2003, cioè «l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta» (art. 2, comma 2, lettera *b*, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, concernente il «Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662», nel testo modificato, con effetto dal 1° gennaio 2002, dall'art. 2, comma 1, lettera *a*, del d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, applicabile al caso di specie *ratione temporis*).

La disposizione censurata esige poi, per la menzionata estensione del condono fiscale, il concorso di due condizioni temporali: in primo luogo, che l'ultimo periodo d'imposta condonabile sia ancora in corso al 31 dicembre 2002; in secondo luogo, che, in relazione a detto periodo, la dichiarazione sia stata presentata entro il 31 ottobre 2003. La prima di tali condizioni non ricorre per il periodo d'imposta compreso tra il 1° maggio 2001 e il 30 aprile 2002, perché detto periodo non è più in corso al 31 dicembre 2002 e, pertanto, non è condonabile, anche se il termine per la presentazione della relativa dichiarazione, scaduto già in data 28 febbraio 2003, è compatibile con la indicata seconda condizione (cioè con la presentazione della dichiarazione entro il 31 ottobre 2003).

4.2. – Da quanto sopra considerato, discende dunque che la disposizione denunciata consente l'applicazione del condono solo ove sia ancora in corso al 31 dicembre 2002 un periodo d'imposta per il quale la dichiarazione sia stata presentata entro il 31 ottobre 2003, mentre esclude tale applicazione ove il periodo d'imposta, non coincidente con l'anno solare e per il quale la dichiarazione sia stata presentata entro tale ultima data, risulti già chiuso – come nella specie – al 31 dicembre 2002.

La descritta normativa – riguardante soltanto i periodi d'imposta per i quali non è applicabile, *ratione temporis*, il condono di cui ai richiamati artt. 7, 8 e 9 della legge n. 289 del 2002 – comporta un'ingiustificata disparità di trattamento, perché sottopone i contribuenti che hanno presentato entro il 31 ottobre 2003 dichiarazioni dei redditi tempestive (nel rispetto, cioè, dei termini fissati dal citato art. 2 del d.P.R. n. 322 del 1998) ad un regime differenziato, in ragione della sola irrilevante circostanza che l'esercizio sociale coincida o no con l'anno solare e che, quindi, il periodo di imposta corrispondente all'esercizio sia già chiuso o no al 31 dicembre 2002. Tale circostanza non costituisce una idonea

giustificazione della menzionata diversità di disciplina, essendo del tutto neutra e, di fatto, contingente e casuale rispetto al perseguimento della finalità dell'estensione temporale del beneficio del condono; tanto più che il periodo d'imposta ai fini dell'IRPEG «è costituito dall'esercizio o periodo di gestione della società o dell'ente, determinato dalla legge o dall'atto costitutivo» e solo in via sussidiaria, in caso di mancata determinazione della durata da parte della legge o dell'atto costitutivo, «è costituito dall'anno solare» (art. 90, comma 2, del d.P.R. 23 dicembre 1986, n. 917, nel testo applicabile nel giudizio *a quo*).

Né la ragione della rilevata discriminazione può consistere – come sostenuto dalla difesa erariale – nell'esigenza del legislatore di fissare un termine certo per l'attribuzione dell'agevolazione, perché tale esigenza risulta pienamente soddisfatta già dalla previsione della condonabilità dei soli periodi d'imposta per i quali sia stata presentata dichiarazione entro il 31 ottobre 2003.

La denunciata disparità di trattamento non verrebbe meno neppure ove si affermasse che le suddette condizioni temporali di condonabilità sono state apposte dal legislatore al solo fine di escludere dal condono i contribuenti che, con verosimile intento elusivo e confidando nella futura reiterazione del provvedimento straordinario di condono, hanno presentato la dichiarazione dei redditi entro il termine del 31 ottobre 2003 fissato ai fini del condono, ma oltre i termini stabiliti in via generale per le imposte sui redditi e l'IRAP dal citato art. 2 del d.P.R. n. 322 del 1998. A prescindere dalla considerazione che non è dato comprendere per quali ragioni la tardività di detta dichiarazione sia nella specie valido sintomo di un intento elusivo del contribuente, resta il fatto che la norma censurata non costituirebbe comunque strumento per raggiungere una finalità antielusiva, trattandosi di una fattispecie – quella dell'esclusione dall'estensione del condono del periodo di imposta che non coincida con l'anno solare – in cui la dichiarazione medesima è stata presentata entro la data del 31 ottobre 2003 e, dunque, tempestivamente.

In conclusione, la mera non coincidenza del periodo d'imposta con l'anno solare non giustifica la limitazione dell'estensione del condono disposta dalla norma censurata. Ne conseguono la violazione del principio di uguaglianza e, pertanto, l'illegittimità costituzionale della norma censurata, nella parte in cui non consente l'applicazione dell'art. 9 della legge n. 289 del 2002 anche a quei soggetti IRPEG e IRAP che hanno presentato tempestivamente la dichiarazione dei redditi entro il 31 ottobre 2003 e riguardo ai quali il periodo di imposta non è coincidente con l'anno solare, non è condonabile ai sensi dell'originaria disciplina della legge n. 289 del 2002 e corrisponde ad un esercizio sociale chiuso anteriormente al 31 dicembre 2002.

4.3. – Le indicate ragioni di illegittimità costituzionale della norma denunciata valgono non solo per la parte di essa che richiama il cosiddetto condono “tombale” di cui all'art. 9 della legge n. 289 del 2002, oggetto del giudizio principale, ma – data l'identità del meccanismo di estensione del condono – anche per la parte che richiama le agevolazioni di cui agli artt. 7 e 8 della

medesima legge n. 289 del 2002. Ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, la pronuncia di illegittimità costituzionale deve pertanto estendersi, in via consequenziale, a quella parte del comma 44 dell'art. 2 della legge n. 350 del 2003 della quale il rimettente non deve fare applicazione nel giudizio *a quo*.

5. – Per effetto dell'accoglimento della questione sotto l'esaminato profilo, restano assorbiti gli altri profili di censura prospettati dal rimettente.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 44, della legge 23 dicembre 2003, n. 350 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2004), nella parte in cui non consente l'applicazione dell'art. 9 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2003), anche ai periodi di imposta non coincidenti con l'anno solare, chiusi anteriormente al 31 dicembre 2002, ai quali non é applicabile la suddetta disposizione della legge n. 289 del 2002 e per i quali, entro il 31 ottobre 2003, sono state presentate dichiarazioni dei redditi tempestive, ai sensi dell'art. 2 del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662), nel testo all'epoca vigente;

dichiara, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 44, della legge n. 350 del 2003, nella parte in cui non consente l'applicazione degli artt. 7 e 8 della legge n. 289 del 2002, anche ai periodi di imposta non coincidenti con l'anno solare, chiusi anteriormente al 31 dicembre 2002, ai quali non sono applicabili le suddette disposizioni della legge n. 289 del 2002 e per i quali, entro il 31 ottobre 2003, sono state presentate dichiarazioni dei redditi tempestive, ai sensi dell'art. 2 del d.P.R. n. 322 del 1998, nel testo all'epoca vigente.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 4 luglio 2007.

3.2. Discriminazione qualitativa dei redditi

SENTENZA N. 155/1963 (PRES. AMBROSINI; REL. BRANCA)

Imposizione dell'addizionale E. C. A. su redditi maturati anteriormente alla pubblicazione della legge – Disparità di trattamento fra contribuenti a seconda che le obbligazioni d'imposta siano iscritte a ruolo prima o dopo una certa data – Incidenza sugli stessi redditi per i quali si deve un'imposta o sovrimposta principale – Imposizione ed aumento dell'addizionale su redditi maturati anteriormente alla pubblicazione della legge – In mancanza di giustificazione incide in maniera diversa su contribuenti che si trovano in situazioni obiettivamente identiche.

Legge 10 dicembre 1961, n. 1346 (Aumento a favore dell'Erario della addizionale istituita con regio decreto-legge 30 novembre 1937, n. 2145, e successive modificazioni), art. 2, commi primo e secondo.

Costituzione, artt. 3 e 53.

SENTENZA N. 42/1980 (PRES. AMADEI; REL. PALADIN)

I.L.O.R. – Ambito di applicazione dell'imposta – Non escludono i redditi di lavoro autonomo, che non siano assimilabili ai redditi d'impresa, dall'imposta locale sui redditi – Eguaglianza dei cittadini davanti alla legge – Materia tributaria – Uguali regimi impositivi a situazioni uguali – Prelievo tributario – Giustificazione in indici concretamente rivelatori di ricchezza – Presunzioni tributarie – Legittimità – Presupposti.

Legge 9 ottobre 1971, n. 825 (Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria), art. 4, n. 1).

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 599 (Istituzione e disciplina dell'imposta locale sui redditi), art. 1, secondo comma.

Costituzione, artt. 3 e 53.

SENTENZA N. 49/1981 (PRES. AMADEI; REL. ROSSANO)

IRPEF – Inapplicabilità dell'ulteriore detrazione di L. 36.000 in caso di coniuge titolare di reddito proprio – Assunta violazione del principio di eguaglianza – Ingiustificata disparità di trattamento tra lavoratori con reddito inferiore ai 4 milioni.

Legge 12 novembre 1976, n. 751 (Norme per la determinazione e riscossione delle imposte sui redditi dei coniugi per gli anni 1974 e precedenti e altre disposizioni in materia tributaria), artt. 1, ultimo comma, e 3, ultimo comma.

Costituzione, art. 3 (discriminazione).

SENTENZA N. 142/1982 (PRES. ELIA; REL. O. REALE)

IRPEF-ILOR – Dichiarazione dei redditi – Detrazioni di spese medico-chirurgiche compresi gli onorari ed i compensi corrisposti dal contribuente – Condizione del domicilio o residenza dei percipienti nel territorio dello Stato – Trattamento irrazionalmente differenziato – Disparità di trattamento quanto a deducibilità delle spese mediche a seconda che siano sostenute nel territorio dello Stato o fuori di esso.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche), dell'art. 10, lett. f).

Costituzione, artt. 3 (discriminazione) e 32.

SENTENZA N. 245/1982 (PRES. ELIA; REL. O. REALE)

IRPEF – Dichiarazione dei redditi – Detrazione di spese medico-chirurgiche compresi gli onorari ed i compensi corrisposti dal contribuente – Condizione del domicilio o residenza dei percipienti nel territorio dello Stato – Identità di contenuto con altra disposizione già dichiarata illegittima.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.), come modificato dall'art. 5 della legge 13 aprile 1977 (Modificazioni alla disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche), n. 114, art. 10, lett. d); decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, come modificato dall'art. 5 del decreto-legge 31 ottobre 1980, n. 693 (Disposizioni urgenti in materia tributaria), convertito nella legge 22 dicembre 1980, n. 891, art. 10, lett. d).

Costituzione, artt. 3 (discriminazione) e 32.

SENTENZA N. 104/1985 (PRES. ROEHRSEN; REL. BUCCIARELLI DUCCI)

Identità delle situazioni di fatto considerate – Principio della correlazione tra prestazioni tributarie e capacità contributiva – Obbligo della uniformità di trattamento imposto al legislatore – Capacità contributiva – Misura del tributo – È condizionata dalla capacità dimostrata dall'atto o dal fatto economico – Discrezionalità legislativa.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.), artt. 12, lett. d) e 13.

Costituzione, artt. 3 e 53.

SENTENZA N. 877/1988 (PRES. SAJA; RED. PESCATORE)

Indennità premio di fine servizio erogata dall'INADEL – Imponibile da assoggettare a imposta – Discriminante mancata detrazione delle somme derivanti dalla contribuzione del dipendente.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1958, n. 645 (Approvazione del testo unico delle leggi sulle imposte dirette), artt. 89, ultimo comma e 140, ultimo comma.

Costituzione, art. 3 (discriminazione).

SENTENZA N. 287/1996 (PRES. FERRI; RED. SANTOSUOSSO)

Redditi ammessi a tassazione separata – Indennità di disoccupazione corrisposta in periodo d'imposta successivo a quello di riferimento – Omessa previsione – Disparità di trattamento.

Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), art. 16, lett. b).

Costituzione, art. 3 (discriminazione).

SENTENZA N. 403/2000 (PRES. MIRABELLI; RED. CHIEPPA)

Contribuenti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) – Periodo di imposta non coincidente con l'anno solare – Omessa esclusione dall'assoggettamento all'imposta locale sui redditi (ILOR) – Sovrapposizione d'imposta sugli stessi beni assoggettati all'imposta comunale sugli immobili (ICI) – Ingiustificata discriminazione tra contribuenti, in particolare rispetto a quelli per i quali la possibilità di sovrapposizione è esclusa.

Decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), art. 17, comma 5.

Costituzione, artt. 3 e 53.

SENTENZA N. 328/2002 (PRES. RUPERTO; RED. A. MARINI)

Imposta sui redditi – Terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria – Acquisto per successione o donazione – Plusvalenze tassabili – Valore iniziale di acquisto del bene – Rivalutazione in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie e gli impiegati, già disposta per gli acquisti a titolo oneroso – Omessa previsione.

Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), art. 82, comma 2, ultimo periodo, come modificato dall'art. 11, comma 1, lett. g), della legge 30 dicembre 1991, n. 413 (Disposizioni per ampliare le basi imponibili, per razionalizzare, facilitare e potenziare l'attività di accertamento; disposizioni per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, nonché per riformare il contenzioso e per la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti; delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari; istituzioni dei centri di assistenza fiscale e del conto fiscale).

Costituzione, art. 3 (discriminazione).

Considerato in diritto

1. – Sono denunciati gli artt. 2 e 3 della legge 10 dicembre 1961, n. 1346, che estende la c. d. addizionale E.C.A. a tributi non contemplati nella legge istitutiva (R.D.L. 30 novembre 1937, n. 2145) e che ne aumenta in generale l'aliquota.

L'art. 2 (del quale il successivo non è che un corollario) fa gravare l'addizionale su redditi maturati anteriormente alla pubblicazione della legge e perciò ha effetto retroattivo; ma l'eccezione relativa alla illegittimità costituzionale delle leggi tributarie retroattive, come sono le norme denunciate, benché proposta dalla parte privata nel giudizio di merito e ripresa dinanzi alla Corte costituzionale, non è stata accolta nell'ordinanza di rinvio, e non può essere esaminata in questa sede.

L'ordinanza della Commissione distrettuale di Milano denuncia, invece, gli artt. 2 e 3 della legge citata solo perché essi porterebbero in sé la conseguenza d'una evidente disparità di trattamento, rispetto all'obbligo tributario, fra contribuenti le cui obbligazioni d'imposta sono state iscritte a ruolo prima d'una certa data e contribuenti che sono stati o saranno iscritti dopo quella data.

La questione, entro tali limiti, è fondata.

2. – Come è noto, l'addizionale E. C. A. grava, con una aliquota la cui misura è stata aumentata dalla stessa legge del 1961, n. 1346, sui contribuenti che devono certe imposte e sovrimposte indicate da questa legge e da altre leggi precedenti (imposte sulle società, sui redditi dei terreni, dei fabbricati, di ricchezza mobile, sui redditi agrari, complementare ecc.): il contribuente, per ogni lira di imposta da lui dovuta sulle società, sui terreni, sui fabbricati, ecc., è tenuto appunto a pagare alcuni centesimi a titolo di addizionale, dimodoché l'addizionale grava sugli stessi redditi per i quali si deve l'imposta (o sovrimposta) principale concernente le società, i terreni, i fabbricati, ecc. Ne deriva che, a parità di reddito e perciò d'obbligazione tributaria principale, dovrebbe corrispondere parità dell'ammontare dell'imposta addizionale: altrimenti si colpirebbe il contribuente prescindendo dalla sua capacità contributiva (art. 53 della Costituzione) che nella specie è quella individuata o da individuare ai fini delle imposte principali.

Dato ciò, non v'è dubbio che l'art. 2 della legge del 1961, n. 1346, contrasti con l'art. 53, primo comma, della Costituzione; norma che, costituendo fra l'altro armonico e specifico sviluppo del principio d'eguaglianza contenuto nell'art. 3 della Costituzione, si traduce, per quanto riguarda le imposte sui redditi, nell'esigenza di imposizione uguale per redditi uguali e di imposizione

(1) La sentenza ha dichiarato altresì non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 3 della stessa legge 10 dicembre 1961, n. 1346, per contrasto con gli artt. 3 e 53 della Costituzione, in quanto la dichiarazione di illegittimità del precedente art. 2 porta con sé, automaticamente, una restrizione dell'ambito d'efficacia dell'art. 3 senza bisogno, rispetto a questo, d'una dichiarazione di illegittimità costituzionale.

diversa per redditi diversi. In realtà l'addizionale ed il suo aumento, così come sono congegnati, finiscono per incidere, senza che se ne veda una giustificazione, in maniera diversa da contribuente a contribuente, nonostante che la situazione di ciascuno di costoro, presa come presupposto per l'obbligo tributario, sia obbiettivamente identica: infatti, dato un progresso periodo di imposta, i contribuenti che siano stati iscritti, per il tributo principale, nei ruoli di seconda serie del 1960, hanno dovuto pagare l'addizionale nella misura prevista dalla legge denunciata (ciò perché in questi casi si tratta di imposta principale esigibile solo dal 1 gennaio 1961 e la norma denunciata aggiunge l'addizionale o il suo aumento a tutte le imposte principali che siano esigibili da quella data, quale che sia l'anno a cui si riferiscono); invece gli altri contribuenti – che rispetto a quello stesso periodo di imposta erano gravati da analoga obbligazione tributaria sulle società, sui terreni e fabbricati, ecc., ma per avventura sono stati iscritti nei ruoli di prima serie del 1960 – sono sfuggiti all'addizionale prevista dalla legge denunciata: infatti, nei confronti di costoro l'imposta principale si è resa esigibile anteriormente al 1 gennaio 1961, e perciò la norma denunciata non li tocca.

Secondo l'Avvocatura dello Stato tale diversità di trattamento si giustifica con la diversa situazione di chi, relativamente a un dato periodo di imposta, può assolvere il suo obbligo tributario dopo il 1 gennaio 1961 rispetto a chi, per lo stesso periodo tributario e per le stesse imposte, ha dovuto pagare anteriormente a quella data: sarebbe giusto che il primo contribuente, godendo rispetto al secondo del vantaggio d'un ritardo nel pagamento dell'imposta principale, sia gravato, lui solo, dell'addizionale o del suo aumento. Ma l'obiezione non può accogliersi innanzi tutto perché il vantaggio derivante dal ritardo nel pagamento non è segno, di per sé, d'una maggiore capacità contributiva, tanto più in quanto è compensato, almeno di recente, dall'obbligo di pagare gli interessi sulle somme dovute a titolo di imposta; in secondo luogo perché risulta, sia dal testo delle norme denunciate sia dai lavori preparatori, che il legislatore non è stato mosso dall'intento di disciplinare in modo disuguale situazioni da esso ritenute disuguali, ma ha emanato la legge con la sola preoccupazione delle necessità di bilancio: dimodoché la diversità di trattamento, invece che derivare da una precisa volontà legislativa diretta a distinguere situazione da situazione, è piuttosto un effetto che discende dallo stesso meccanismo d'incidenza dell'imposta e non trova in verità alcuna giustificazione: i bisogni finanziari dello Stato possono legittimare l'aumento delle aliquote o del numero dei tributi, ma non l'imposizione d'un obbligo tributario diverso fra l'uno e l'altro contribuente ai quali sia riconosciuta la stessa capacità contributiva.

3. – Dopo ciò risulta chiaro come la norma denunciata sia costituzionalmente illegittima solo in quanto si riferisce a periodi di imposta rispetto ai quali uno stesso tributo principale è divenuto esigibile, nei riguardi d'alcuni contribuenti, dal 1° gennaio 1961, mentre, nei riguardi d'altri contribuenti, è divenuto esigibile anteriormente a tale data.

Ne deriva innanzi tutto che l'illegittimità costituzionale non colpisce la seconda parte del primo comma dell'art. 2, che riguarda le imposte di registro, di successione, ipotecarie e sul valore dell'asse ereditario: in tali casi l'imposta (di registro, di successione, ecc.) e con essa l'aumento dell'addizionale sono dovuti per fatti e situazioni posteriori al 18 gennaio 1962, giorno in cui è entrata in vigore la legge denunciata; legge che perciò, su questo punto, non si riferisce al tempo anteriore e fa gravare ugualmente l'addizionale su tutti coloro rispetto ai quali si è prodotto nella stessa epoca uno stesso presupposto: cosicché non è a parlare di disparità di trattamento fra contribuente e contribuente.

Illegittima è, invece, come e nel senso che s'è detto, la prima parte del primo comma dello stesso art. 2, che, richiamandosi al precedente art. 1 e alla legge del 1937, n. 2145, sottopone all'addizionale chi sia tenuto a pagare dal 1 gennaio 1961 l'imposta sulle società o sui redditi o un'imposta o sovrimposta comunale riscuotibile per ruolo (v. art. 1 della legge del 1961, n. 1346, e art. 1, lettere *a* e *c*, del R.D.L. 30 novembre 1937, n. 2145); tuttavia occorre ancora una volta precisare che questa norma è illegittima non perché e in quanto si riferisce a periodi di imposta anteriori al 1961, ma solo perché e in quanto l'incidenza dell'addizionale sul reddito maturato in tali periodi dà luogo a diversità di trattamento fra contribuente e contribuente.

Ne deriva che nel suo riferimento al periodo d'imposta corrispondente all'anno solare 1960 la norma denunciata non è colpita dal vizio di illegittimità costituzionale. Infatti, da un lato, con la iscrizione provvisoria o definitiva nei ruoli, fatta di regola nel 1959 per il 1960 (artt. 175, 179 e 281 del T.U. imposte dirette), una parte dell'imposta di ricchezza mobile, complementare ecc., dovuta per il 1960, si è resa esigibile nei riguardi di tutti i contribuenti anteriormente al 1961, dimodoché per questa parte tutti sono sfuggiti all'aumento dell'addizionale (così come l'hanno evitato nei casi in cui l'imposta si è riscossa per ritenuta). Dall'altro, se si fu o si sarà soggetti a supplementi d'imposta di ricchezza mobile, complementare ecc. per lo stesso anno 1960, ciò fu o sarà conseguenza di nuove iscrizioni nei ruoli ricollegantisi a loro volta a dichiarazioni dei contribuenti o ad accertamenti degli uffici; ma queste dichiarazioni e questi accertamenti non possono essere stati, per nessun contribuente, anteriori al 1 gennaio 1961 (dato che la dichiarazione dei redditi per il 1960 si fa nel 1961); vale a dire che per tutti i contribuenti quell'ulteriore debito di imposta relativo al 1960 s'è reso o si renderà esigibile dopo il 1 gennaio 1961, cosicché su di esso tutti saranno tenuti all'aumento della addizionale previsto dalla norma denunciata; la quale dunque, non comportando alcuna disparità di trattamento, non è colpita da illegittimità costituzionale nei limiti in cui è applicabile al periodo di imposta 1960.

Altrettanto si dica, per gli enti tassabili in base al bilancio, del periodo d'imposta sui redditi corrispondente all'esercizio 1959-1960: dopo la iscrizione *ex* artt. 176, 178, 281 e 282 del T.U., avvenuta per il 1959-60, non sembra che, nella normalità dei casi, si sia fatto in tempo ad iscrivere supplementi d'imposta

esigibili anteriormente al 1961; dimodoché non c'è supplemento relativo al 1959-60 sul quale non si paghi l'addizionale prevista dalla norma impugnata, e ciò significa che tutti i contribuenti vi sono soggetti e tutti a parità di condizioni sono trattati ugualmente. E analogo discorso va fatto, per lo stesso periodo 1959-60, relativamente all'imposta sulle società: dopo il pagamento del tributo *ex artt.* 21, 168 del T.U. è improbabile che ci siano state iscrizioni di supplementi di imposta esigibili anteriormente al 1961: o, se ci sono state, possono considerarsi fatti marginali e, in questo caso, irrilevanti.

Al contrario, lo stesso art. 2, primo comma, prima parte, non sfugge alla dichiarazione di illegittimità costituzionale nei limiti in cui esso è applicabile a periodi d'imposta anteriori al 1960 o al 1959-60: rispetto al 1959 (o al secondo semestre di quest'anno o, a maggior ragione, rispetto agli anni anteriori) c'è da dire che, per molti contribuenti, la cui dichiarazione, presentata nel '60, era di facile lettura, anche l'eventuale supplemento d'imposta, giustificato da tale dichiarazione o da accertamento degli uffici, è divenuto esigibile prima del 1961: dimodoché rispetto a tale supplemento costoro hanno potuto evitare l'addizionale prevista dalla norma denunciata; per altri, invece, l'esame della dichiarazione dei redditi relativa al 1959 o a periodi precedenti o l'accertamento degli uffici sono stati più laboriosi ed hanno condotto o condurranno a iscrizioni nel ruolo posteriori al dicembre del 1960: poiché in questi casi il supplemento d'imposta è divenuto esigibile nel 1961, costoro dovrebbero l'addizionale; ma una tale disparità di trattamento fra il primo e il secondo gruppo di contribuenti fa sì che la norma, se si applicasse, contrasterebbe a quel principio di giustizia distributiva che sorregge l'art. 53 della Costituzione: perciò se ne deve dichiarare la illegittimità costituzionale.

In conclusione l'art. 2, primo comma, prima parte, è costituzionalmente illegittimo in quanto fa gravare l'obbligo dell'addizionale su presupposti maturati in periodi d'imposta anteriori al 1960 o al 1959-60.

4. – Quanto poi al secondo comma dello stesso art. 2, esso è di dubbia interpretazione perché non vi sono ripetute le parole ("ancorché riferentesi a periodi d'imposta anteriori") dalle quali il primo comma trae la propria efficacia retroattiva. La norma tuttavia è stata intesa nella prassi degli uffici finanziari nel senso della retroattività almeno per quanto riguarda l'addizionale che aderisce all'imposta o sovrimposta sui fabbricati. Dato ciò, questa Corte deve dichiarasse l'illegittimità costituzionale in quanto la norma si estende a periodi impositivi rispetto ai quali, nei riguardi di alcuni contribuenti a differenza che per gli altri, il tributo si è reso esigibile anteriormente al 1° gennaio 1962: a parte il termine, che in questo caso è ritardato d'un anno, per l'illegittimità del secondo comma valgono i motivi e i rilievi che sono stati già esposti relativamente al primo comma, prima parte.

5. – È denunciato anche l'art. 3 della stessa legge del 1961, n. 1346, ma senza che se ne indichino specifiche ragioni e senza che l'ordinanza di rinvio vi si attardi. La questione è infondata. La norma disciplina la riscossione dell'ad-

dizionale e dell'aumento dell'addizionale dovuta nell'anno 1961 in virtù dell'articolo precedente: essa vale nei limiti in cui è efficace questo articolo dopo che se ne è dichiarata la incostituzionalità: infatti, la dichiarazione di illegittimità dell'art. 2 porta con sé, automaticamente, una restrizione dell'ambito d'efficacia dell'art. 3 senza bisogno, rispetto a questo, d'una particolare dichiarazione di illegittimità costituzionale.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, l'illegittimità costituzionale:

a) dell'art. 2, primo comma, della legge 10 dicembre 1961, n. 1346 (relativa all'aumento della c. d. addizionale E. C. A.), in quanto si riferisce a periodi d'imposta anteriori al 1960 o al 1959-60;

b) dell'art. 2, secondo comma, della stessa legge 10 dicembre 1961, n. 1346, in quanto si riferisce a periodi d'imposta anteriori al 1961 o al 1960-61;

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 5 dicembre 1963.

* * *

Sentenza n. 42/1980 (Pres. Amadei; Rel. Paladin) ¹

Considerato in diritto

1. – Le tredici ordinanze di rimessione contestano tutte la legittimità costituzionale delle norme concernenti l'istituzione e la disciplina dell'imposta locale sui redditi, in quanto prevedono (o in quanto non escludono) l'applicazione del l'imposta a carico dei lavoratori autonomi.

Precisamente, la Commissione tributaria di 1 grado di Lecco impugna in questo senso l'intero d.P.R. 29 settembre 1973, n. 599. Le altre Commissioni prendono invece di mira l'art. 1 del decreto stesso, ora assumendolo nel suo complesso, ora mettendo in questione il solo capoverso, ora censurando la

(¹) Si osserva che al punto 8 del *Considerato in diritto* la Corte ha precisato che «[q]uanto invece all'art. 7 del predetto decreto non occorre che, negli stessi termini, ne venga pronunciato l'annullamento: poiché la disciplina delle deduzioni a favore dei lavoratori autonomi è resa a sua volta inoperante, circa i rapporti ai quali non possa più essere applicato l'art. 1, già in forza della dichiarazione d'illegittimità parziale della disciplina riguardante il presupposto dell'imposta locale sui redditi. Ciò considerato, rimane assorbita anche la questione riguardante il preteso contrasto fra l'art. 7 e l'art. 76 Cost., per la mancata concessione del relativo beneficio a favore dei redditi di lavoro autonomo occasionale: questione che il giudice a quo ha sollevato congiuntamente, ed anzi subordinatamente, rispetto all'impugnativa dell'art. 1 del d.P.R. n. 599 del 1973».

mancata esclusione dei lavoratori autonomi e dei professionisti, per disparità di trattamento rispetto ai lavoratori dipendenti, di cui all'art. 1, primo comma, lettera *a*) (ma trattasi – in tal caso – di un evidente errore materiale, dal momento che la lettera *a*, relativa all'esenzione dei redditi di lavoro dipendente e assimilati, è contenuta nel secondo e non nel primo comma dell'articolo impugnato). E varie ordinanze estendono l'impugnativa all'art. 7 del predetto decreto, con particolare riguardo al primo, secondo e quarto comma, in quanto non consentono un differenziato trattamento tributario del lavoro autonomo, ai fini delle deduzioni dai rispettivi redditi; mentre la Commissione tributaria di 1 grado di Palermo, oltre all'art. 1, lettera *a*), del d.P.R. n. 599 del 1973, coinvolge nella sua denuncia l'art. 4, n. 1, della legge – delega per la riforma tributaria (sia pure indicata attraverso il riferimento, anch'esso manifestamente erroneo e quindi suscettibile di venire corretto, ad un insussistente d.P.R. 9 ottobre 1971, n. 825).

Quali parametri, tutte le ordinanze (con l'unica eccezione di quella emessa il 24 giugno 1977 dalla Commissione tributaria di 10 grado di Palermo, che fa richiamo al solo principio di capacità contributiva) invocano congiuntamente gli artt. 3 e 53 della Costituzione. Ma varie Commissioni prospettano altresì la violazione dell'art. 35, là dove esso dichiara che “la Repubblica tutela il lavoro in tutte le sue forme ed applicazioni”. E la Commissione tributaria di 1 grado di Bassano del Grappa – mediante l'ordinanza datata 12 aprile 1979 – sostiene a sua volta che l'art. 7 del d.P.R. n. 599 del 1973 si porrebbe in contrasto con l'art. 76 Cost., violando il principio direttivo stabilito dall'art. 4, n. 5, della legge – delega n. 825 del 1971, per la mancata concessione delle relative deduzioni a favore dei redditi di lavoro autonomo occasionale.

Ma l'apparente varietà delle prospettazioni non toglie che la questione di legittimità costituzionale, così sollevata dalle tredici ordinanze di rimessione, si presenti pur sempre in termini fondamentalmente comuni; sicché i relativi giudizi si prestano ad essere riuniti e decisi con unica sentenza.

2. – All'origine del problema che la Corte è chiamata a risolvere, stanno le profonde modifiche introdotte quanto all'ambito di applicazione dell'imposta in esame, a partire dai progetti governativi di riforma tributaria sino all'entrata in vigore della legge – delega n. 825 del 1971 e della conseguente legge – delegata n. 599 del 1973. Concepito e denominato – inizialmente – come “imposta locale sui redditi patrimoniali”, questo tributo avrebbe dovuto colpire i redditi di capitale, i redditi di terreni e di fabbricati, i redditi agrari e quelli derivanti dall'esercizio di imprese commerciali: realizzando con ciò una discriminazione qualitativa dei redditi stessi, che era destinata per definizione – come chiariva espressamente la relazione all'art. 4 del disegno di legge n. 1639, presentato dal Governo alla Camera dei deputati il 1 luglio 1969 – a lasciare esenti redditi di lavoro, qualunque fosse la loro fonte e la loro natura. L'originaria configurazione del tributo venne invece abbandonata – per motivi che non sono mai stati ufficialmente esposti in modo organico – nel seguito dei lavori preparatori, a

cominciare dal testo alternativo, elaborato in seno alla sesta Commissione permanente della Camera. In un primo tempo, la denominazione prescelta dal progetto governativo fu dunque ampliata, nel senso di prevedere un'“imposta locale sui redditi patrimoniali, d'impresa e professionali”, estesa anche a carico dei liberi professionisti, sia pure con le stesse deduzioni già predisposte a beneficio degli imprenditori che prestassero continuativamente la propria opera nelle imprese in questione. In un secondo tempo, si preferì trattare – sinteticamente – di “imposta locale sui redditi”, in quanto applicabile alla generalità dei “singoli redditi prodotti nel territorio dello Stato, esclusi quelli di lavoro subordinato” (secondo il definitivo disposto dell'art. 4, n. 1, della legge – delega n. 825 del 1971).

A conclusione di tali sviluppi, potrebbe parere che l'imposta abbia completamente smarrito l'iniziale ragion d'essere. Non a caso, nella relazione ministeriale allo schema di decreto delegato per l'istituzione dell'ILOR si afferma appunto che essa “viene ad assumere ... la prevalente funzione di fattore discriminante il trattamento tributario dei redditi diversi da quelli di lavoro subordinato”. Ed anche in dottrina vari autori ragionano dell'imposta medesima – a costo di una certa imprecisione di linguaggio – come d'una sorta di addizionale o come d'una rinnovata imposta complementare; o, più semplicemente, ne mettono in rilievo il carattere accessorio rispetto all'IRPEF e all'IRPEG, fatta salva l'esclusione del lavoro dipendente (nonché degli altri redditi specificamente riguardati dalle lettere *b*) e *c*) dell'art. 1, secondo comma, del decreto istitutivo).

Senonché, a ben vedere, nel vigente ordinamento dell'ILOR continuano a riflettersi i motivi ispiratori dell'originaria concezione. Da un lato, nell'ambito del presupposto identificato dall'art. 1 del d.P.R. n. 599 del 1973, tutti i redditi diversi da quelli di lavoro autonomo sono pur sempre redditi fondati o contraddistinti, in ogni caso, da una significativa componente di capitale; sicché sembra lecito desumerne che lo stesso lavoro autonomo sia stato inquadrato dal legislatore tributario fra le attività produttive di redditi misti, di capitale e non solo di lavoro. D'altro lato, una tale ipotesi interpretativa è largamente confermata dall'art. 7 del decreto istitutivo: poiché l'aver previsto una comune deduzione, sia per i redditi di lavoro autonomo sia per i redditi agrari o d'impresa quando le prestazioni personali del soggetto passivo del tributo costituiscano “la sua occupazione prevalente”, sembra fornire la riprova che anche per i lavoratori autonomi sia stato così perseguito l'intento di “eliminare dall'imponibile la parte che si può considerare formata dal lavoro del soggetto” (come precisava la citata relazione al disegno governativo n. 1639 del 1969). E, coerentemente, l'Avvocatura dello Stato non esita, nella sua memoria, a dare per scontata la premessa che l'ILOR si configuri tuttora “come imposta reale proporzionale finalizzata alla tassazione oggettiva di tutti i redditi caratterizzati, totalmente o anche solo parzialmente, da elementi di patrimonialità”.

3. – E precisamente da queste ambiguità del disegno legislativo, che

traggono lo spunto le ordinanze di rimessione, in riferimento al combinato disposto degli artt. 3 e 53 Cost.: denunciando in sostanza la violazione di quel principio di eguaglianza tributaria, per cui la Corte ha affermato – nella sentenza n. 120 del 1972 – “che a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario disuguale”, attuando in tal modo l’“esigenza che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza”.

Vero è che i profili evidenziati in questo senso, nelle motivazioni e nei dispositivi delle varie ordinanze, si presentano duplici e di segno apparentemente opposto. Per un primo verso, infatti, alcune Commissioni tributarie sottolineano l’irragionevolezza della discriminazione stabilita dalla disciplina concernente l’ILOR, secondo che si tratti di lavoro autonomo oppure dipendente; per un secondo verso, altre Commissioni danno piuttosto rilievo all’ingiustificatezza dell’assimilazione fra redditi di lavoro autonomo, i redditi agrari ed i redditi di impresa (per non dire degli stessi redditi puramente patrimoniali), derivante dall’art. 1 prima ancora che dall’art. 7 del decreto istitutivo.

Ma le due prospettive si risolvono, in realtà, nei diversi aspetti di un’unica questione di legittimità costituzionale. Le norme relative all’ILOR sono cioè censurate, in quanto distruggono i redditi di lavoro autonomo dalla disciplina tributaria del lavoro dipendente, al solo scopo di attrarre i redditi stessi – corrispondentemente – nell’ambito della disciplina dei redditi misti o fondati: senza che le conseguenti classificazioni legislative si ricolleghino ad una specifica e congrua capacità contributiva dei lavoratori sottoposti al tributo.

Così ricostruita, l’impugnativa dev’essere accolta. E ne risulta assorbita l’ulteriore questione riguardante la legittimità dell’art. 1 del d.P.R. n. 599 del 1973, sollevata in vista dell’art. 35 della Costituzione.

4. – Nello sforzo di sostenere la costituzionalità dell’assoggettamento del lavoro autonomo all’imposta locale sui redditi, l’Avvocatura dello Stato ha svolto due ordini di considerazioni, pertinenti entrambe alla sistemazione concettuale delle attività così colpite. In primo luogo, tanto in sede giuridica quanto in sede economica, il lavoro autonomo rappresenterebbe un fenomeno ben differenziato dal lavoro dipendente. In secondo luogo, sussisterebbe invece una strettissima “contiguità” fra i redditi di lavoro autonomo e i redditi d’impresa, tale che non sarebbe ragionevole la contrapposizione dei lavoratori autonomi (e dei liberi professionisti, in particolar modo) ai piccoli imprenditori ed agli stessi commercianti.

Né l’uno né l’altro assunto valgono però a giustificare la scelta legislativa in questione. I marcati tratti distintivi del lavoro autonomo nei confronti del lavoro dipendente sono certo incontestabili, sul piano del diritto tributario come già sul piano del diritto civile. Ma la discriminazione qualitativa dei redditi non implica soltanto che le rispettive fonti di produzione siano diverse; bensì richiede – per dimostrarsi costituzionalmente legittima – che a questa diversità corrisponda una peculiare e differenziata capacità contributiva, propria dei

redditi incisi rispetto ai redditi esclusi dal tributo, a parità di ammontare della base imponibile. E nulla consente di desumere, né dai lavori preparatori né dal testo delle norme riguardanti l'imposta in esame, che la capacità posta a base dell'ILOR possa farsi consistere nelle caratteristiche differenziali delle varie forme di lavoro, per sé considerato.

D'altra parte, per dare la prova di una maggiore attitudine dei lavoratori autonomi alla contribuzione, non giova postulare l'esistenza di un inscindibile continuum, comprensivo dei redditi di lavoro autonomo (e specialmente dei redditi professionali) unitamente ai redditi d'impresa: la cui discriminazione qualitativa, rispetto ai redditi esclusi dall'ILOR, non viene contestata – per lo meno di massima – sul piano della legittimità costituzionale. Indiscutibilmente, può essere arduo stabilire – al limite – se singole specie di attività lavorative appartengano all'area imprenditoriale oppure al lavoro autonomo strettamente inteso. Così pure, sono sempre controversi in dottrina gli stessi criteri di definizione dei concetti d'impresa e d'imprenditore; e le difficoltà si accentuano nel campo tributario, poiché le nozioni adottate dall'art. 51 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, differiscono in parte dalle configurazioni civilistiche, sia nel senso di riguardare soggetti passivi che non sono veri e propri imprenditori commerciali, sia nel senso di colpire attività diverse da quelle considerate nell'art. 2195 cod. civ. Ma la presenza di una zona grigia, intermedia fra i redditi sicuramente imprenditoriali e quelli sicuramente lavorativi, non toglie che – sul piano normativo – altro siano il lavoro autonomo in genere e le libere professioni in specie, altro le attività peculiari delle imprese commerciali (o giuridicamente assimilate od assimilabili ad esse).

Le realtà del lavoro e dell'impresa sono bensì interferenti: tanto è vero che l'art. 2238 cod. civ. prevede che l'esercizio della professione possa costituire “elemento di un'attività organizzata in forma d'impresa”; e che la stessa Corte ha ipotizzato – nella sentenza n. 17 del 1976 – “che determinate attività professionali ... richiedano oggi un'organizzazione a base imprenditoriale”. Precisamente dall'art. 2238 cod. civ. si ricava però, con certezza, che il libero professionista come tale non è un imprenditore. E ne danno larghissima conferma il carattere personale delle prestazioni *ex* art. 2232 cod. civ., le caratteristiche forme e misure di compenso che in proposito impone l'art. 2233, il diverso rischio che grava sull'imprenditore, rispetto al prestatore di opera intellettuale.

Del resto, se anche si restringe l'indagine all'ordinamento tributario immediatamente anteriore alla riforma del 1971, è vero che i redditi d'impresa ne venivano considerati di categoria C1, quando si trattasse di attività “organizzate prevalentemente con il lavoro proprio del contribuente e dei componenti della famiglia” (secondo l'art. 85 del d.P.R. n. 645 del 1958); ma non è meno vero che la relativa aliquota dell'imposta di ricchezza mobile risultava allora identica a quella stabilita per la categoria C2, ossia per i redditi di lavoro subordinato (anche se – da ultimo – le rispettive quote esenti erano state diversificate dall'art.

1 della legge n. 801 del 1970). Sicché i precedenti non sorreggono affatto la tesi dell'Avvocatura dello Stato; ma, tutt'al più, offrono argomenti – non certo decisivi in un giudizio di legittimità costituzionale che riguarda il solo ordinamento successivo alla riforma – adducibili a sostegno di entrambe le tesi in contrasto.

In ogni caso, di fronte alla soluzione accolta dall'art. 4, n. 1, della legge n. 825 del 1971 e dall'art. 1 del d.P.R. numero 599 del 1973 – che sottopongono all'ILOR tanto i redditi di lavoro autonomo quanto i redditi d'impresa, come pure i redditi agrari e di terreni in genere, i redditi di fabbricati, i redditi di capitale – non si può non concludere che il legislatore ha adottato in sostanza (quali che fossero le intenzioni degli autori della riforma tributaria) una scelta di comodo, utile per superare le difficoltà operative inerenti all'esatta determinazione di una categoria così composita come quella costituita dai redditi patrimoniali. Sotto il profilo in esame, però, soluzioni del genere non risultano compatibili con i principi costituzionali di eguaglianza e di capacità contributiva. Come questa Corte ha più volte chiarito (cfr. le sentt. n. 103 e n. 109 del 1967, n. 99 del 1968, n. 200 del 1976), le presunzioni tributarie non sono di per sé illegittime, ma debbono fondarsi su "indici concretamente rivelatori di ricchezza" ovvero su "fatti reali", quand'anche difficilmente accertabili, affinché l'imposizione non abbia una "base fittizia". Viceversa, la presunzione su cui dovrebbe reggersi l'assoggettamento del lavoro autonomo all'ILOR si dimostra così incontrollabile ed indiscriminata, da rivelarsi per ciò solo irragionevole e dunque lesiva dell'eguaglianza tributaria.

5. – Analoghi motivi inducono ad escludere che la giustificazione delle norme impugnate possa farsi consistere – secondo le insistenti argomentazioni dell'Avvocatura dello Stato – nella circostanza che a formare i redditi di lavoro autonomo concorrerebbe "una componente produttiva patrimoniale (anche se in misura ridotta o minima)"; sicché l'imposta tenderebbe appunto a colpire la "generica patrimonialità" dei redditi stessi, non diversamente dagli altri redditi misti.

In realtà, anche questa configurazione del lavoro autonomo risulta postulata assai più che dimostrata. Non a caso, l'Avvocatura dello Stato è costretta a riconoscere che la regola da essa affermata subisce, quanto meno, alcune eccezioni: dal momento che "non sempre" – come precisa la memoria depositata il 22 novembre 1979 – "il reddito di lavoro professionale può essere riferito, anche per parte modesta", ad una "base genericamente patrimonialistica". Ma, una volta fatta questa necessaria ammissione, la pretesa giustificazione rimane senz'altro privata del suo fondamento. Ed effettivamente non è in tali termini, così generalizzati ed approssimativi, che si può salvare una presunzione tributaria come quella in esame: non incidente sul *quantum* ma sull'*an* dell'obbligazione tributaria, cioè sulla stessa esistenza e non sulla sola consistenza del presupposto del tributo.

D'altronde, la comune esperienza dimostra che una significativa compo-

nente patrimoniale, nonché difettare in alcune eccezionali ipotesi, manca addirittura per ciò che riguarda una maggior parte dei redditi da lavoro autonomo. È infatti ben noto che i beni strumentali generalmente necessari per produrre i redditi stessi non hanno, di massima, natura e dimensioni economiche tali che il legislatore tributario ne possa ragionevolmente tener conto, ai fini di un'imposta sul tipo dell'ILOR. Ed è ancor più conclusiva la considerazione che, nei confronti di intere categorie di lavoratori autonomi, la patrimonialità del reddito non può essere neppure ipotizzata o postulata: in linea di fatto, per attività lavorative come quelle degli autori di opere letterarie e scientifiche o dei titolari di redditi "derivanti dalla collaborazione a giornali, riviste ed enciclopedie" (di cui all'art. 49, terzo comma, lettera *a*, del d.P.R. n. 597 del 1973); in linea di diritto, circa "redditi derivanti dalla partecipazione ad associazioni in partecipazione in qualità di associato quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro" (secondo l'espressa previsione dell'art. 49, terzo comma, lettera *c*); per non dire dei redditi di lavoro autonomo occasionale, assoggettati integralmente all'ILOR senza che i modelli per la dichiarazione annuale dei redditi consentano nemmeno di effettuare le deduzioni disposte dall'art. 7 del d.P.R. n. 599 del 1973.

Né si dimostra produttore addurre il carattere sostanzialmente patrimoniale della clientela, dalla quale i liberi professionisti (come pure altri lavoratori autonomi) ricavano il loro reddito. Sotto questo stesso aspetto, non possono venir confuse e ridotte ad un'artificiosa unità fattispecie che si presentano assai diversificate: in quanto è ben diverso il caso delle società di professionisti, ai fini delle quali la clientela di uno dei soci può anche venir equiparata ad un apporto di capitale, dal caso del professionista isolato, che non disponga – intuitu personae – se non di clienti acquisiti mediante le sue proprie prestazioni. Ed è appunto quest'ultima la situazione che il legislatore dimostra di considerare normale: come si desume – indirettamente – dall'art. 35 della legge n. 392 del 1978, che non attribuisce al conduttore il diritto ad una indennità per la perdita dell'avviamento qualora si tratti di immobili "destinati all'esercizio di attività professionali", diversamente da ciò che si verifica – di regola – per le attività industriali, commerciali e artigianali.

Se a tutto ciò si aggiunge che i finanziamenti agevolati e gli altri contributi della mano pubblica, in conto interessi od anche in conto capitale, sono sistematicamente concessi alle grandi ed alle piccole imprese, mentre non vanno quasi mai a beneficio del lavoro autonomo strettamente inteso (e, in particolar modo, delle libere professioni), se ne ricava una ulteriore conferma dell'impossibilità di inquadrare indiscriminatamente i redditi di lavoro autonomo fra i redditi misti, in ragione della loro asserita patrimonialità.

6. – A compensare gli squilibri derivanti dall'art. 1, non basta la deduzione prevista dall'art. 7 del d.P.R. n. 599 del 1973, nella misura del cinquanta per cento del reddito annuo di lavoro autonomo, da un minimo di due milioni e cinquecentomila fino a un massimo di sette milioni e cinquecentomila lire

(rispettivamente elevati a sei milioni e dodici milioni, per effetto dell'art. 11 della legge 2 dicembre 1975, n. 576). Malgrado si tratti di un notevole abbattimento alla base, questo beneficio non fa che ribadire – sul piano giuridico – l'illegittima presunzione che i redditi in esame ricadano fra i redditi misti e siano pertanto equiparabili ai redditi d'impresa: dal momento che la deduzione non spetta ai soli lavoratori autonomi, ma si applica – secondo il capoverso dell'art. 7 – agli stessi redditi agrari ed imprenditoriali, “a condizione che il soggetto presti la propria opera nell'impresa e tale prestazione costituisca la sua occupazione prevalente”.

Ciò che è più grave, la discriminazione qualitativa dei redditi si degrada in tal senso a discriminazione quantitativa; e l'imposta locale sui redditi, quasi concepita come un duplicato dell'imposta personale, si trasforma corrispondentemente – secondo certe impostazioni dottrinali – da proporzionale in progressiva. In base alla *ratio* originaria della deduzione, essa mirava e verosimilmente mira, come si è già ricordato, a lasciare esente quella parte dei redditi misti che si presume imputabile al lavoro dei soggetti passivi del tributo. Senonché, mentre operazioni del genere si addicono ai redditi d'impresa, esse deformano le caratteristiche del lavoro autonomo, in ordine al quale non è certo sostenibile che l'elevatezza del reddito valga da sola a mutare – sopra una determinata soglia – la stessa natura dell'attività colpita dall'imposta.

Per i lavoratori autonomi, in altre parole, l'aver stabilito in modo meccanico che fino a due milioni e cinquecentomila lire (ora elevati a sei milioni) loro redditi siano qualificabili di puro lavoro, che da questa cifra fino a quindici milioni (ora elevati a ventiquattro) si tratti di redditi misti, che oltre un tale tetto essi debbano invece venire imputati ad una componente di puro capitale, rappresenta il frutto d'una presunzione tributaria basata sopra un'altra presunzione: cioè sulla premessa, già di per sé irragionevole, che i redditi di lavoro autonomo siano tutti assimilabili ai redditi d'impresa, dalla quale in sostanza procede l'art. 1 del d.P.R. n. 599 del 1973.

7. – A questo punto, per superare le censure mosse alla legittimità costituzionale dell'ILOR, nella parte concernente il lavoro autonomo, non resterebbe che cercare giustificazioni estrinseche rispetto ai presupposti del tributo. Ma anche un siffatto tentativo, variamente operato già nel corso dei lavori preparatori della legge – delega per la riforma tributaria, appare destinato all'insuccesso.

In primo luogo, non giova addurre – come si legge negli atti d'intervento del Presidente del Consiglio dei ministri – “la considerazione, non ignorata dal legislatore, che i redditi di lavoro autonomo, indipendentemente dall'efficienza degli apparati amministrativi preposti, sono per loro natura meno suscettibili di completo ed integrale accertamento capace di eliminare in modo assoluto sottrazioni alla imposizione”. Di fatto, può ben darsi che l'intento di reagire all'evasione tributaria dei lavoratori autonomi (e, in particolar modo, dei liberi professionisti), abbia pesato sulle scelte poste a fondamento dell'ILOR, nella

sua versione conclusiva. Ufficialmente, però, l'argomento dell'evasione è stato più volte contestato, non senza una certa indignazione, durante i lavori preparatori della legge n. 825 del 1971: a partire dalla relazione di maggioranza della quinta Commissione permanente della Camera, là dove si precisa che "un trattamento fiscale commisurato, anche solo parzialmente, ad una presunzione di evasione sarebbe in stridente contraddizione con i motivi ispiratori della riforma, che mirano all'acquisizione di dichiarazioni veritiere", risolvendosi quindi in "un invito indiretto" all'evasione stessa. E d'altra parte, se questa ne fosse la giustificazione, l'ILOR non ristabilirebbe affatto una superiore eguaglianza fra i contribuenti, bensì aggraverebbe le sperequazioni già in atto fra coloro che dichiarano i propri redditi in termini assolutamente o almeno relativamente esatti e quanti invece presentano dichiarazioni incomplete o infedeli (o addirittura omettono di presentarle): poiché la circostanza che dichiarazioni, accertamenti e rettifiche siano comuni all'IRPEF e all'ILOR, verrebbe ancora una volta a premiare chi sfugge del tutto od in parte all'imposta personale, evadendo in tal modo – parallelamente – anche l'imposta locale sui redditi.

In secondo luogo, ai fini dell'attuale decisione non è probante osservare – come già riferiva la quinta Commissione permanente del Senato – che i redditi di lavoro autonomo sono preventivamente depurati da tutte le spese di produzione; diversamente dai redditi di lavoro dipendente, che in tal senso non beneficiano altro che di una detrazione fissa. Da un lato, la deduzione delle "spese inerenti all'esercizio dell'arte o professione effettivamente sostenute" nel periodo d'imposta, nonché delle "spese per l'acquisto di beni strumentali" (di cui al primo ed al secondo comma dell'art. 50 del d.P.R. n. 597 del 1973), persegue l'ovvia esigenza di considerare un reddito netto anziché un reddito lordo. D'altro lato, se ciò comportasse una irragionevole disparità di trattamento fra lavoratori autonomi e subordinati, il rimedio dovrebbe consistere in una diversa regolamentazione della base imponibile dell'imposta personale e non certo nell'introduzione di una nuova ed apposita imposta, come quella locale sui redditi.

In terzo luogo, non regge nemmeno il rilievo – proposto dall'Avvocatura dello Stato – che non sussisterebbe "una piena uniformità dei sistemi di accertamento e di riscossione" delle somme rispettivamente dovute dai lavoratori autonomi e dai lavoratori dipendenti, quanto all'imposta sul reddito delle persone fisiche. Per meglio dire, il rilievo è incontestabile di per sé stesso, specialmente per chi abbia riguardo agli anni antecedenti la cosiddetta auto-tassazione introdotta dall'art. 17 della legge n. 576 del 1975. In quel primo biennio di applicazione della riforma tributaria, cui si riferiscono tutte le ordinanze di rimessione, era infatti normale che l'imposta personale fosse pagata dai lavoratori autonomi a due – tre anni di distanza dalla produzione del reddito così colpito; tanto è vero che l'art. 16, secondo comma, della ricordata legge n. 576 prevedeva che l'IRPEF e l'ILOR dovute per il 1974 potessero

“essere iscritte nei ruoli entro il 31 dicembre 1976”, in vista della successiva riscossione “in quattro rate consecutive” (ed analogamente disponevano l’art. 1 della legge n. 160 e l’articolo 3 del d.P.R. n. 920 del 1976). Qui pure, tuttavia, il rimedio andava naturalmente escogitato all’interno della disciplina dell’IRPEF: per esempio, maggiorando l’ammontare dell’imposta medesima in ragione del tempo trascorso fra la dichiarazione (o la percezione) del reddito ed il versamento del relativo tributo, anziché istituire un’imposta specifica. Ciò che più conta, fin d’allora vari redditi di lavoro autonomo venivano – in parte – colpiti alla fonte, mediante le ritenute previste dall’art. 25 del d.P.R. numero 600 del 1973, senza che il decreto istitutivo dell’ILOR tenesse il minimo conto di ciò, al fine di ridurre correlativamente l’incidenza dell’imposta locale: il che rappresenta la riprova che la giustificazione dell’imposta stessa non può farsi consistere – neanche in relazione agli anni 1974 e 1975 – nel ritardato pagamento dell’IRPEF da parte dei titolari di redditi non derivanti da lavoro dipendente.

8. – Da nessun punto di vista, l’indiscriminata sottoposizione dei redditi di lavoro autonomo all’ILOR si presenta, dunque, costituzionalmente difendibile. Tuttavia, ciò non significa che tali redditi vadano comunque sottratti all’imposta locale, pur dove sussistano valide ragioni per assimilarli ai redditi d’impresa e, più in generale, per iscriverli fra i redditi misti. Allo stato attuale dell’ordinamento tributario, che non può essere diversamente articolato dalla Corte stessa, la distinzione fra i redditi di lavoro e i redditi d’impresa dovrà essere operata alla stregua dell’art. 51 del d.P.R. n. 597 del 1973: dal quale già risulta un ampliamento della nozione d’impresa, rispetto ai criteri adottati nel codice civile. Ma il legislatore potrà bene stabilire – nei limiti della ragionevolezza – ulteriori criteri, specificativi di quelli dettati dall’articolo 51.

L’illegittimità costituzionale dell’art. 4, n. 1, della legge n. 825 del 1971 e dell’art. 1 del d.P.R. n. 599 del 1973 va pertanto dichiarata nella parte in cui tali norme non escludono i redditi di lavoro autonomo, che non possano venire assimilati ai redditi d’impresa.

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l’illegittimità costituzionale dell’art. 4, n. 1, della legge 9 ottobre 1971, n. 825, e dell’art. 1, secondo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 599, in quanto non escludono i redditi di lavoro autonomo, che non siano assimilabili ai redditi d’impresa, dall’imposta locale sui redditi.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 25 marzo 1980.

* * *

Sentenza n. 49/1981 (Pres. Amadei; Rel. Rossano)*Considerato in diritto**[omissis]*

La legge 12 novembre 1976, n. 751 – come è precisato nella relazione ministeriale al relativo disegno di legge – è diretta a regolare gli effetti della sentenza 15 luglio 1976, n. 179, con la quale questa Corte ha dichiarato costituzionalmente illegittime alcune norme del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645; della legge 9 ottobre 1971, n. 825; dei decreti presidenziali 29 settembre 1973, n. 597 e n. 600, e 26 ottobre 1972, n. 636, nella parte in cui, ai fini dell'applicazione della imposta complementare e della imposta sul reddito delle persone fisiche, prevedevano il concorso dei redditi della moglie, non legalmente ed effettivamente separata, con quelli del marito e l'imputazione del reddito complessivo a quest'ultimo, quale unico soggetto passivo di imposta, ponendo a carico del medesimo tutti gli obblighi ed oneri conseguenti.

L'art. 1, comma ultimo, di tale legge n. 751 del 1976 prescrive che all'imposta determinata ai sensi dei commi precedenti non si applica l'ulteriore detrazione di lire 36.000 annue, prevista – per i redditi di lavoro dipendente di importo annuo non superiore a lire 4 milioni – dal secondo comma dell'art. 4 del decreto legge 6 luglio 1974, n. 259, divenuto sesto comma dell'art. 4 nel testo della legge 17 agosto 1974, n. 384. L'art. 1 della legge n. 751 del 1976 si riferisce alla ipotesi di presentazione, da parte dei coniugi, di distinte dichiarazioni e, nei commi 1 e 2, prescrive le modalità per la presentazione, da parte di ciascuno dei coniugi, di separate dichiarazioni dei redditi per gli anni 1974 e precedenti.

Il successivo art. 2 concerne esclusivamente modalità per la presentazione della suddetta dichiarazione da parte di ciascuno dei coniugi e non si riferisce al contenuto del comma ultimo del precedente articolo. Questo comma è, invece, applicabile, ai sensi dell'art. 3, comma ultimo, stessa legge n. 751 del 1976, nella diversa ipotesi che nessuno dei coniugi presenti la separata dichiarazione dei redditi per gli anni 1974 e precedenti.

In tutte le quaranta ordinanze di rinvio si censura – sotto profili nella maggior parte uguali e in riferimento a vari articoli della Costituzione – la norma che stabilisce la non applicabilità – nella liquidazione dell'imposta IRPEF per gli anni 1974 e precedenti – della ulteriore detrazione di imposta di lire 36.000 qualora abbia reddito proprio la moglie del lavoratore dipendente con reddito personale di importo annuo non superiore a lire 4.000.000.

Questa Corte osserva che le disposizioni impugnate vanno individuate negli artt. 1, comma ultimo, e 3, comma ultimo, legge n. 751 del 1976. Infatti la prima delle suddette norme sancisce la non applicabilità della ulteriore detrazione di lire 36.000 prevista dall'art. 4, comma sesto, d.l. n. 259 del 1974 nel testo della

legge di conversione n. 384 del 1974, che è esclusivamente norma di riferimento; la seconda estende l'applicabilità dell'art. 1, comma ultimo, stessa legge alla ipotesi sopra precisata.

[*omissis*]

3. – Altra censura comune a tutte le ordinanze di rinvio concerne la violazione dell'art. 3 della Costituzione. Secondo le Commissioni tributarie di primo e di secondo grado, la norma impugnata contrasterebbe in due sensi con il principio costituzionale di eguaglianza: sia perché applicherebbe l'abolito principio del cumulo dei redditi dei coniugi; sia perché prevederebbe un trattamento diverso, privo di razionale giustificazione, solo nei confronti dei contribuenti coniugati, che non possono godere della detrazione ulteriore di lire 36.000, spettante invece a tutti i contribuenti non coniugati.

La questione in questi termini è fondata e rimane assorbito l'esame delle altre censure.

Nella fattispecie in esame si rileva una disparità di trattamento non giustificata entro la medesima categoria di lavoratori dipendenti con reddito personale annuo non superiore a lire 4 milioni. In vero, i lavoratori predetti hanno diritto all'ulteriore detrazione di lire 36.000, se non sono coniugati o se i loro coniugi non sono titolari di redditi che, sommati a quelli dei lavoratori stessi, superino l'importo annuo di lire 4 milioni. Per contro, le norme impugnate escludono che la detrazione si applichi, quanto ai redditi dei coniugi che nel loro complesso superino comunque il tetto di 4 milioni, anche se per importi di minima entità e anche se il reddito di ciascuno dei coniugi stessi, entrambi lavoratori dipendenti, sia inferiore a 4 milioni annui.

La denunciata disparità di trattamento è di piana evidenza e ne consegue la illegittimità costituzionale delle disposizioni di legge denunciate.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale degli artt. 1, comma ultimo, e 3, comma ultimo, legge 12 novembre 1976, n. 751 (norme per la determinazione e riscossione delle imposte sui redditi dei coniugi per gli anni 1974 e precedenti e altre disposizioni in materia tributaria).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 25 marzo 1981.

* * *

Sentenza n. 142/1982 (Pres. Elia; Rel. O. Reale) ¹*Considerato in diritto*

1. – Le quattro ordinanze indicate in epigrafe e riassunte in narrativa sollevano questione di legittimità costituzionale della stessa norma di legge: le cause possono quindi essere riunite e decise con unica sentenza.

2. – Le controversie tributarie che hanno dato origine alla questione di legittimità costituzionale in esame sono tutte relative a redditi IRPEF dell'anno 1975 dichiarati nel 1976, ad eccezione di quella della Commissione tributaria di Reggio Calabria relativa (come si desume dal fascicolo di causa) a redditi IRPEF e ILOR dell'anno 1974 dichiarati nel 1975. Sono, quindi, regolate dalle disposizioni originarie del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, e infatti il dubbio di incostituzionalità è stato sollevato da tutte le ordinanze sull'art. 10, lettera *f*, del detto decreto; e precisamente da tutte le Commissioni in relazione agli artt. 3 e 32 Cost., da quelle di Bassano del Grappa e La Spezia anche in relazione all'art. 77 Cost.

La norma citata dispone (anzi disponeva) la deducibilità dal reddito complessivo delle “spese per cure mediche e chirurgiche e le spese necessarie per l'assistenza specifica di persone colpite da grave e permanente invalidità o menomazione, compresi gli onorari o altri compensi per i quali sia indicato il domicilio o la residenza del percipiente nel territorio dello Stato, per la parte del loro ammontare complessivo che ecceda il 10 o il 5 per cento del reddito complessivo dichiarato secondo che questo sia o non sia superiore a quindici milioni di lire...”.

Tutti i giudici a *quibus*, interpretando la norma come richiedente, per l'ammissione alla detrazione, per tutte le spese medico chirurgiche compresi gli onorari, il domicilio o la residenza dei percipienti nel territorio dello Stato e la loro indicazione da parte del contribuente, hanno dubitato della legittimità costituzionale di essa.

3. – La questione è fondata.

La legge tributaria allorché stabilisce, tanto nella disposizione cui si riferisce la questione che la Corte è chiamata a decidere, quanto in disposizioni successive di ampiezza maggiore, la deducibilità delle spese medico chirurgiche dal reddito imponibile, lo fa certamente in considerazione dell'importanza primaria del bene della salute e dell'obbligo costituzionale della sua tutela (art. 32 Cost.).

È ben vero che la determinazione degli strumenti, dei tempi e dei modi di attuazione di questa tutela spettano al legislatore ordinario. E, infatti, sia per quanto riguarda l'assistenza diretta, sia per quanto riguarda la deducibilità delle

(¹) Si rinvia *infra* in questa stessa sezione a n. 245 del 1982.

spese di cura sostenute in proprio dal contribuente, la legislazione nazionale postcostituzionale offre il quadro di un'evoluzione nel senso della più estesa tutela del bene della salute. Momento fondamentale di attuazione dell'intervento della collettività nella tutela della salute dell'individuo è l'emanazione della legge (n. 833 del 1978) che istituisce il Servizio sanitario nazionale, la cui finalità peculiare è quella di assicurare direttamente a tutti i cittadini, indipendentemente dalla loro capacità economica (che viene in gioco soltanto per la provvista dei mezzi necessari al funzionamento del servizio e, in via di eccezione, nella richiesta di limitati e graduati contributi da parte degli utenti dei singoli servizi), "la diagnosi e la cura degli eventi morbosi, quali che ne siano le cause, la fenomenologia e la durata" e "la riabilitazione degli stati di invalidità terapeutica e psichica".

Senonché, tanto dopo l'istituzione del Servizio sanitario nazionale, quanto prima, quando altre erano le strutture sanitarie alle quali era affidata la tutela della salute di molte, ma non tutte, le categorie, non era e non è interdetto ai cittadini di ricorrere agli interventi medici in case di cura o da parte di professionisti liberamente scelti o in ragione di una maggiore fiducia personale in essi o in ragione della necessità di terapie e di interventi non possibili alle strutture pubbliche.

Ora, sia prima che dopo la riforma sanitaria del 1978, il legislatore tributario ha preso in considerazione le spese erogate dal contribuente per queste cure e, proprio in relazione al precetto dell'art. 32 Cost., le ha ritenute meritevoli di detrazione dal reddito imponibile delle persone fisiche, dapprima (testo unico n. 645 del 1958; d.P.R. n. 597 del 1973) solo in relazione all'entità del reddito imponibile, poi (art. 8 del d.l. n. 693 del 1980 convertito in legge 22 dicembre 1980, n. 891) accordando la integrale deducibilità, fra le dette spese, a quelle chirurgiche, per prestazioni specialistiche e per protesi dentarie e sanitarie in genere.

Dunque non è vero (come sostiene l'Avvocatura dello Stato per negare la validità del richiamo all'art. 32 Cost.) che il diritto dei cittadini alla tutela della salute "è compiutamente garantito dall'ordinamento sanitario dello Stato italiano nell'ambito del quale agiscono coloro che risiedono nel territorio nazionale". Se ciò avesse ritenuto il legislatore, sarebbe venuta meno la giustificazione della deducibilità delle spese mediche sostenute dal cittadino.

Alla stregua della legislazione vigente in esame, non è, quindi, giustificabile, sul piano del principio di eguaglianza, la distinzione che la disposizione investita dal dubbio di costituzionalità opera ai fini della deducibilità dal reddito imponibile, per erogazioni delle quali il percipiente si trovi entro o fuori il territorio dello Stato.

Né qui si tratta – deve essere osservato – di evitare una evasione di imposta da parte del percipiente perché questo, in quanto residente all'estero, non è debitore di imposta verso lo Stato italiano per un reddito non prodotto in Italia.

Se lo scopo della norma fosse stato quello di consentire o favorire l'accer-

tamento di reddito prodotto in Italia (nel qual caso la sua legittimità non sarebbe in discussione), essa avrebbe dovuto prescrivere che la indicazione è necessaria solo quando il percipiente è residente o domiciliato in Italia, secondo l'interpretazione di una Commissione tributaria, che risulta isolata ed è contraddetta da tutti i giudici a *quibus*.

Ove poi si voglia sottolineare essere preferibile che la spesa sia sostenuta in Italia al fine di poterla tassare in capo ai percipienti, ciò non può costituire un motivo di tale rilievo da eliminare il fondamento della deducibilità che sta, ripetesì, nel riconoscimento accordato, in ossequio al precetto costituzionale, alla esigenza della salvaguardia della salute, e quindi alla libertà di scelta, da parte dell'ammalato, di cure e interventi, a sue spese, al di fuori della struttura sanitaria alla quale potrebbe ricorrere in Italia.

Del resto, basta ammettere, anche in via di ipotesi, suffragata dalla comune esperienza, che possano esserci delle cure e degli interventi per i quali sia necessario ricorrere all'estero, per riconoscere quale iniquità costituirebbe negare, in tali casi, la deducibilità delle spese al contribuente che ha dovuto sostenerle.

Le considerazioni fin qui svolte convincono la Corte che l'art. 10, lettera *f*, del d.P.R. n. 597 del 1973, laddove limita la deducibilità delle spese e compensi di cui trattasi al caso che sia indicato il domicilio o la residenza del percipiente nel territorio dello Stato, configga con gli artt. 3 e 32 della Costituzione perché in materia che si riferisce alla protezione della salute individuale discrimina irrazionalmente il trattamento fiscale delle spese sostenute nel territorio nazionale da quelle sostenute all'estero.

Infatti, se le spese cui si riferisce la deducibilità sono riconosciute necessarie per la tutela della salute (e senza alcun rilievo dal fatto che esse avrebbero o no potuto essere evitate rivolgendosi alle strutture sanitarie nazionali), non appare ragionevole un trattamento diverso a seconda che il percipiente sia in Italia o all'estero.

L'Avvocatura eccepisce a tale conclusione la "necessità che l'onere detraibile sia rigorosamente controllabile da parte dell'Ufficio". Senonché in primo luogo il controllo è già assicurato dall'ultimo comma dell'art. 10 del d.P.R. n. 597 del 1973, il quale prescrive che tutte le deduzioni contemplate nell'articolo stesso "sono ammesse nella misura in cui gli oneri risultino da idonea documentazione", che va, naturalmente, controllata dall'Amministrazione. In secondo luogo, sui pagamenti all'estero del cittadino italiano è previsto il controllo dell'Ufficio Cambi che accorda l'esportazione della valuta.

Pertanto l'indubbio rilievo dell'art. 53 Cost., che può essere ritenuto pari ordinato ma non prevalente rispetto all'art. 32 Cost., non può togliere pregio alle considerazioni e conclusioni cui la Corte è pervenuta e che dispensano la Corte dall'esaminare la questione anche in relazione all'art. 77 Cost. indicato quale ulteriore parametro dalle Commissioni di Bassano del Grappa e di La Spezia.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale dell'art. 10, lettera *f*, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, limitatamente alle parole “nel territorio dello Stato”.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, l'8 luglio 1982.

* * *

Sentenza n. 245/1982 (Pres. Elia; Rel. O. Reale) ¹

Considerato in diritto

1. – Le due ordinanze di cui in epigrafe propongono all'esame della Corte questioni sostanzialmente identiche e i relativi giudizi possono pertanto essere decisi con unica sentenza.

2. – La Corte era già stata investita del problema relativo alla costituzionalità della disposizione concernente la non deducibilità ai fini IRPEF delle spese mediche o chirurgiche sostenute a favore di un percipiente che non abbia il domicilio o la residenza nel territorio dello Stato, riferita allora alla norma di cui alla lettera *F* dell'art. 10 dello stesso d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 e ne aveva riconosciuta la fondatezza con la sentenza n. 142 del 1982, limitatamente all'inciso “nel territorio dello Stato”.

Le modifiche che, in forza della legge 13 aprile 1977, n. 114, recante “Modificazioni alla disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche”, sono state introdotte al citato d.P.R. n. 597 del 1973, con un nuovo testo dell'art. 10, non alterano il contenuto della norma in questione, che anche se ha sostituito la lettera *d* alla lettera *F*, reca pur sempre il precetto secondo cui la deducibilità delle spese mediche o chirurgiche è subordinata alla circostanza che il percipiente abbia domicilio o residenza nel territorio dello Stato.

La disposizione impugnata ha lo stesso contenuto di quella già dichiarata incostituzionale e pertanto la Corte non può che adottare la stessa declaratoria di incostituzionalità, per contrasto con gli artt. 3 e 32 della Costituzione, cui era pervenuta con la citata sentenza n. 142 del 1982, per le ragioni ivi contenute, e limitatamente all'inciso “nel territorio dello Stato”.

3. – Poiché peraltro il successivo evolversi legislativo ha portato ad una ulteriore modifica dell'art. 10, lettera *d*, del d.P.R. n. 597 del 1973, e ciò in forza dell'art. 5 del d.l. 31 ottobre 1980, n. 693, convertito nella legge 22 dicembre 1980, n. 891, recante “Disposizioni urgenti in materia tributaria”, norma questa che, pure essa, impone l'indicazione del domicilio o della residenza del percipiente nel territorio dello Stato, la Corte, in applicazione dell'art. 27 della legge

(¹) Si rinvia *infra* in questa stessa sezione a n. 142 del 1982.

11 marzo 1953, n. 87, deve conseguenzialmente dichiarare l'incostituzionalità di tale ulteriore norma, sempre limitatamente all'inciso "nel territorio dello Stato".

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 10, lettera *d*, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, come modificato dall'art. 5 della legge 13 aprile 1977, n. 114, limitatamente all'inciso "nel territorio dello Stato";

visto l'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87;

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 10, lettera *d*, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, come modificato dall'art. 5 del d.l. 31 ottobre 1980, n. 693, convertito nella legge 22 dicembre 1980, n. 891, limitatamente all'inciso "nel territorio dello Stato".

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 20 dicembre 1982.

* * *

Sentenza n. 104/1985 (Pres. Roehrssen; Rel. Bucciarelli Ducci)

Considerato in diritto

1. – La Corte è chiamata a decidere se contrastino o meno con gli artt. 3 e 53 della Costituzione gli artt. 12, lettera *d*) e 13 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 (istituzione e disciplina dell'IRPEF), nella parte in cui non prevedono la esclusione della tassazione separata dei redditi costituiti da emolumenti arretrati per lavoro dipendente quando tali redditi cumulati con gli altri percepiti dal contribuente nei singoli anni cui si riferiscono, non superano il minimo imponibile.

Il giudice *a quo* prospetta il dubbio che tali disposizioni violino i principi di uguaglianza e di proporzionalità tra l'imposizione tributaria e la capacità contributiva, determinando arbitrarie discriminazioni tra obbligati fiscali che si trovano nelle stesse condizioni.

2. – La questione è fondata.

L'impugnato art. 12 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 dispone che la tassazione separata si applica sui diversi redditi indicati nello stesso articolo, tra i quali, alla lettera *d*), gli emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti percepiti dai prestatori di lavoro dipendente, e quindi anche gli arretrati di pensione.

L'art. 13, pure impugnato, detta i criteri per la determinazione della imposta per i redditi soggetti a tassazione separata. Ma nessuna delle due norme prevede l'esclusione da tale forma di tassazione dei redditi da emolumenti

arretrati quando questi, cumulati con gli altri redditi percepiti dal contribuente nei singoli anni cui si riferiscono, non superano il minimo imponibile.

Tale mancata previsione genera effettivamente una discriminazione priva di giustificazione tra chi percepisce gli stessi emolumenti a titolo di pensione, a seconda che essi vengano corrisposti subito o negli anni successivi sotto forma di arretrati, e viola altresì il principio della corrispondenza tra capacità contributiva ed onere fiscale

Secondo la giurisprudenza di questa Corte, infatti, il principio della correlazione tra prestazioni tributarie e capacità contributiva impone al legislatore di commisurare il carico tributario in modo uniforme nei confronti dei vari soggetti, allorché sia dato riscontrare per essi una identità della situazione di fatto presa in considerazione dalla legge ai fini dell'imposizione del tributo (sent. n. 92 del 1963). E non v'è dubbio che nel caso in esame identica è la situazione del pensionato che riceve gli emolumenti dovutigli anno per anno e di chi invece li percepisce in modo cumulato sotto forma di arretrati negli anni successivi. Nell'uno e nell'altro caso infatti la capacità contributiva dei due soggetti è perfettamente equivalente, cosicché è priva di ogni giustificazione la eventuale maggiore onerosità del tributo dovuto in relazione agli stessi redditi da chi li abbia percepiti in ritardo.

Né vale obiettare – come si legge nell'atto di intervento dell'Avvocatura dello Stato – che nella prima attuazione della disciplina sulla tassazione separata si siano potuti verificare effetti distorsivi con aggravamento di alcune posizioni contributive, senza peraltro determinare lesione dei principi invocati; tant'è che successivamente il legislatore ha corretto tali distorsioni, disponendo con l'art. 20 della legge successiva 2 dicembre 1975, n. 576 la riduzione dell'imposta dovuta per arretrati di pensione attraverso le detrazioni previste per gli altri redditi da lavoro dipendente.

Una volta accertato infatti – come riconosce la stessa Avvocatura – che la disciplina introdotta con la legge n. 576 del 1975 non è applicabile al caso di specie, relativo ad un periodo anteriore alla sua entrata in vigore e quindi regolato dalle norme impugnate, è innegabile che la censura sollevata non attiene soltanto a inconvenienti o disarmonie nella disciplina di un determinato tributo che possano essere valutate in sede di politica legislativa, ma riguarda invece una ipotesi di palese violazione dei principi della capacità contributiva. Questa infatti “condiziona la misura massima del tributo nel senso che questo non può essere mai fissato ad un livello superiore alla capacità dimostrata dall'atto o dal fatto economico” (ved. sentenza di questa Corte n. 200 del 1972). La discrezionalità legislativa, invero, trova sempre un limite nella ragionevolezza delle statuizioni che comportano disparità di trattamento tra i soggetti.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale del combinato disposto degli artt. 12,

lettera *d*) e 13 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 (istituzione e disciplina dell'IRPEF), in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, nella parte in cui non viene prevista la esclusione della tassazione anche separata dei redditi spettanti al contribuente costituiti da emolumenti arretrati per lavoro dipendente, quando tali redditi, sommati agli altri redditi percepiti dallo stesso contribuente nei singoli anni cui si riferiscono, non superano il minimo imponibile.

Così deciso in Roma, in camera di consiglio, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 16 aprile 1985.

* * *

Sentenza n. 877/1988 (Pres. Saja; Red. Pescatore) ¹

Considerato in diritto

1. – La Corte è chiamata a decidere sulla legittimità costituzionale degli artt. 87, 89, 90, 135 e 140 del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 “nella parte in cui assoggettavano ad imposta di R.M. e complementare l’indennità premio di fine servizio erogata dall’I.N.A.D.E.L., senza prevedere la detrazione dall’imponibile di una somma pari alla percentuale dell’indennità corrispondente al rapporto esistente, alla data del collocamento a riposo, tra il contributo a carico dell’iscritto e l’aliquota complessiva del contributo previdenziale versato all’I.N.A.D.E.L.”. La normativa impugnata, secondo il giudice *a quo*, contrasta con l’art. 3 della Costituzione, sotto il profilo dell’ingiustificata differenza di trattamento venutasi a creare tra pubblici dipendenti iscritti all’E.N.P.A.S. e all’I.N.A.D.E.L., riguardo alla tassazione delle liquidazioni, a seguito della sentenza 27 giugno 1986, n. 178, di questa Corte.

2. – Va premesso che, con la sentenza 27 giugno 1986, n. 178 questa Corte ha affermato, in linea di principio, la tassabilità – ai fini dell’imposta sul reddito delle persone fisiche – delle indennità di buonuscita erogate dall’E.N.P.A.S. ai dipendenti statali. Ha dichiarato, tuttavia, la parziale illegittimità costituzionale degli artt. 2 e 4 della legge 26 settembre 1985, n. 482, i quali sottoponevano allo stesso trattamento tributario dette indennità e quelle di fine rapporto dovute in relazione al contratto di lavoro privato, senza tener conto che, alla formazione delle indennità erogate dall’E.N.P.A.S. – e non delle altre – concorrono i contributi degli aventi diritto cosicché, per la parte a questi virtualmente afferente, tali indennità non potevano essere considerate reddito.

Gli artt. 2 e 4 della legge n. 482 del 1985 sono stati, per tale ragione,

(¹) La sentenza n. 877 del 1988 ha altresì dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale degli artt. 87, 90 e 135 del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, sollevata in riferimento all’art. 3 della Costituzione, per mancanza di motivazione circa eventuali vizi di costituzionalità di detti articoli.

dichiarati illegittimi nella parte in cui non prevedevano che, dall'imponibile da assoggettare ad I.R.P.E.F., andasse detratta una somma pari alla percentuale dell'indennità di buonuscita corrispondente al rapporto esistente, alla data del collocamento a riposo, tra il contributo a carico del dipendente statale e l'aliquota complessiva del contributo previdenziale obbligatorio versato all'E.N.P.A.S..

Successivamente, con la sentenza 19 novembre 1987, n. 400 – pronunciata dopo l'ordinanza di rimessione –, questa Corte ha parimenti dichiarato, per lo stesso ordine di ragioni, l'illegittimità costituzionale degli artt. 89, ultimo comma e 140, ultimo comma, del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, in quanto assoggettavano ad imposta di R.M. e complementare le indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S. ai dipendenti statali, senza prevedere un'analogia detrazione dall'imponibile.

3. – Ai fini del decidere, va rilevato che l'indennità premio di fine servizio erogata dall'I.N.A.D.E.L. ai propri iscritti a norma della legge 8 marzo 1968, n. 152 presenta, rispetto all'indennità di buonuscita erogata dall'E.N.P.A.S. ai dipendenti statali, tanto elementi di analogia, quanto di differenziazione (cfr. Corte cost. 14 luglio 1988, n. 821; 30 giugno 1988, n. 763; 25 febbraio 1988, n. 220; 6 agosto 1979, n. 115). Sotto alcuni aspetti, pertanto, differenze di trattamento tra le due indennità sono giustificate, ricollegandosi ad elementi di non omogeneità che le rendono non comparabili (cfr. la citata sentenza n. 220 del 1988). Sotto altri aspetti, invece, correlati agli elementi comuni alle due indennità, differenze di trattamento normativo possono risultare non giustificate (cfr. al riguardo le citate sentenze n. 821 e n. 763 del 1988 e la sentenza n. 115 del 1979 per quanto concerne peculiarità ingiustificate circa l'attribuzione dell'indennità).

In proposito va rilevato che, caratteristiche comuni alle indennità premio di fine servizio e alle indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S., sono la finalità – che, come già è stato affermato da questa Corte, è quella di contribuire a far fronte ai bisogni del pubblico dipendente nel momento in cui si estingue il rapporto di lavoro – ed il meccanismo contributivo. Entrambe le indennità, infatti, sia pure in base a requisiti differenziati, sono erogate solo a seguito dell'estinzione del rapporto di lavoro, da enti diversi dal datore di lavoro, sulla base di contributi versati da quest'ultimo e dal pubblico dipendente. Per quel che riguarda, in particolare, l'I.N.A.D.E.L., l'art. 11 della legge 8 marzo 1968, n. 152 stabilisce che, dal 1° gennaio 1972 il contributo dovuto ai fini del trattamento di previdenza, è pari complessivamente al 6,10 per cento della retribuzione contributiva, di cui il 3,60 per cento a carico dell'ente datore di lavoro ed il 2,50 per cento a carico dell'iscritto.

4. – Come sopra si è accennato questa Corte, con le sentenze n. 178 del 1986 e n. 400 del 1987, ha affermato che, per la parte afferente in via virtuale alla contribuzione dei dipendenti statali, le indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S., non possono essere considerate reddito e quindi non possono

essere assoggettate né ad I.R.P.E.F., né ad imposta di R.M. o complementare. Ha affermato, inoltre, che l'art. 53 della Costituzione impone che a situazioni uguali debbono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse, trattamenti tributari disuguali. Il legislatore, pertanto, nel regolare il regime tributario delle indennità di fine rapporto, è tenuto a dettare una disciplina particolare per quelle indennità che siano formate, in parte, dai contributi degli aventi diritto, prevedendo – per tale ipotesi – una detrazione che tenga adeguato conto di ciò.

In base ai su detti principi, analoghe essendo le finalità, il meccanismo contributivo e la struttura gestionale tra indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S. ai dipendenti statali e indennità premio di fine servizio erogate dall'I.N.A.D.E.L. ai propri iscritti, l'assoggettamento di queste ultime indennità ad imposta di R.M. e complementare – senza la detrazione dall'imponibile prevista, per le indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S., a seguito della parziale declaratoria d'illegittimità costituzionale degli artt. 89, ultimo comma e 140, ultimo comma. del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, contenuta nella sentenza n. 400 del 1987 – è del tutto ingiustificata.

Infatti una differenza di trattamento, tra dipendenti pubblici amministrati dall'E.N.P.A.S. e dipendenti pubblici iscritti all'I.N.A.D.E.L., in relazione all'assoggettamento delle rispettive indennità di fine rapporto, alla imposta di R.M. e complementare, avrebbe potuto trovare ragionevole fondamento solo in diversità di struttura e di scopo tra dette indennità che, invece – come sopra si è detto – non sussistono.

Ciò non implica, peraltro, la declaratoria d'illegittimità costituzionale di tutte le norme impugnate.

Deve rilevarsi, al riguardo, che gli artt. 87 e 135 del d.P.R. n. 645 del 1958 si limitano a identificare categorie di redditi sottoposti, rispettivamente, ad imposta di R.M. e complementare, tra i quali si rinvencono le indennità di fine rapporto (comprese quelle erogate dall'E.N.P.A.S. e dall'I.N.A.D.E.L.). L'art. 90 del d.P.R. su detto – a sua volta – regola le aliquote dell'imposta di R.M. Ma il giudice *a quo* non ha contestato né la legittimità costituzionale, in sé, dell'assoggettamento ad imposizione delle indennità erogate dall'I.N.A.D.E.L., né le aliquote stabilite dalla legge, avendo chiesto unicamente l'estensione a queste ultime indennità delle detrazioni stabilite in relazione alla tassazione delle indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S.

Pertanto, la questione di legittimità costituzionale degli artt. 87, 90 e 135 del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, va dichiarata inammissibile, mancando nell'ordinanza di rimessione ogni motivazione circa eventuali vizi di costituzionalità di detti articoli.

Va, invece, dichiarata l'illegittimità costituzionale degli artt. 89 (ultimo comma) e 140 (ultimo comma), del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 nella parte in cui non prevedono che dall'imponibile da assoggettare ad imposta vada detratta anche una somma pari alla percentuale dell'indennità di buonuscita

corrispondente al rapporto esistente alla data del collocamento a riposo tra il contributo posto a carico del pubblico dipendente e l'aliquota complessiva del contributo previdenziale obbligatorio versato all'I.N.A.D.E.L.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara l'illegittimità costituzionale degli artt. 89, ultimo comma e 140, ultimo comma, del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 ("T.U. delle leggi sulle imposte dirette"), nella parte in cui non prevedono che dall'imponibile da assoggettare ad imposta vada detratta anche una somma pari alla percentuale dell'indennità di buonuscita corrispondente al rapporto esistente, alla data del collocamento a riposo, tra il contributo posto a carico del pubblico dipendente e l'aliquota complessiva del contributo previdenziale obbligatorio versato all'I.N.A.D.E.L.;

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 7 luglio 1988.

* * *

Sentenza n. 287/1996 (Pres. Ferri; Red. Santosuosso)

Considerato in diritto

1. – La Commissione tributaria di Como dubita della legittimità costituzionale dell'art. 16, lettera *b*), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nella parte in cui non ricomprende tra i redditi soggetti a tassazione separata l'indennità di disoccupazione. A parere del giudice *a quo* tale mancata ricomprensione si porrebbe in contrasto con l'art. 3 della Costituzione in quanto la sottoposizione dell'indennità di disoccupazione ad un regime tributario diverso da quello previsto per gli arretrati di lavoro dipendente non sarebbe giustificabile in considerazione del fatto che l'indennità in questione svolge una funzione sostitutiva della retribuzione; sarebbe inoltre violato l'art. 38 della Costituzione poiché la maggior aliquota cui viene assoggettato il trattamento di disoccupazione in conseguenza della impossibilità di far luogo al più favorevole regime della tassazione separata, verrebbe a vanificare, o quantomeno a ridurre in misura considerevole, l'utilità del trattamento medesimo.

[*omissis*]

3. – Nel merito la questione è fondata.

Le censure avanzate dal rimettente fanno leva sul fatto che la norma impugnata, nell'elencare i redditi soggetti a tassazione separata, menziona espressamente gli emolumenti, relativi ad anni precedenti, percepiti per prestazioni di lavoro dipendente, nonché le indennità di cui alle lettere *a*) e *g*) del

primo comma dell'art. 47 del d.P.R. n. 917 del 1986, senza tuttavia indicare la lettera *e*) che concerne appunto l'indennità di disoccupazione.

A parere del giudice *a quo* il mancato esplicito riferimento alla indennità di disoccupazione non consentirebbe di estendere a tale trattamento il più favorevole regime della tassazione separata previsto per le altre categorie di emolumenti espressamente indicati. Ma la portata di tale sistema normativo sembra al giudice rimettente censurabile sotto il profilo costituzionale.

4. – Pur se l'art. 47 del citato d.P.R. n. 917 del 1986 ricomprende tra i redditi assimilabili a quelli di lavoro dipendente l'indennità di disoccupazione, la omessa espressa indicazione di tale indennità tra i redditi soggetti a tassazione separata (art. 16) non consente di colmare tale lacuna in via interpretativa, con la conseguenza che il trattamento di disoccupazione viene di fatto ad essere assoggettato al meno favorevole regime del cumulo dei redditi. Ciò, tuttavia, non appare conforme ai parametri costituzionali invocati atteso che l'indennità in oggetto spetta in luogo della retribuzione che viene a mancare per motivi indipendenti dalla volontà dei prestatori di lavoro. Svolgendo, quindi, una funzione sostitutiva del salario, l'indennità di disoccupazione deve soggiacere allo stesso regime fiscale previsto per il reddito di lavoro dipendente e va così soggetta al regime della tassazione separata ove venga, come nel caso, corrisposta in periodo d'imposta successivo a quello di riferimento. Invero, le finalità sottese alla previsione dello speciale sistema della tassazione separata, vanno ricercate nella esigenza di attenuare gli effetti negativi derivanti dalla rigida applicazione del "principio di cassa" nei riguardi di redditi formatisi nel corso di periodi d'imposta precedenti quello di percezione delle somme.

Se dunque la *ratio* dell'istituto in esame è quella di evitare il determinarsi di una iniqua applicazione del meccanismo della progressività dell'IRPEF, tale *ratio* deve a maggior ragione valere nei riguardi dell'indennità di disoccupazione involontaria; la riduzione della misura di tale trattamento in conseguenza della maggior imposizione fiscale derivante dal sistema del cumulo dei redditi, non può ritenersi consentita in quanto l'indennità in questione mira proprio a dare attuazione al precetto dell'art. 38, secondo comma, della Costituzione che riconosce ai lavoratori il diritto sociale a che siano preveduti ed assicurati mezzi adeguati alle loro esigenze di vita in caso di disoccupazione involontaria.

Né, d'altra parte, il diverso regime fiscale previsto può trovare giustificazione – come sostenuto dall'Avvocatura generale dello Stato – nel fatto che l'indennità di disoccupazione non sarebbe giuridicamente equiparabile alla retribuzione percepita per la prestazione di lavoro subordinato, dal momento che la prima costituisce una forma previdenziale mentre la seconda il corrispettivo di un contratto sinallagmatico.

Ed invero, la diversa natura degli emolumenti erogati al lavoratore dipendente non assume alcuna rilevanza ai fini fiscali; lo stesso art. 46, comma secondo, del d.P.R. n. 917 del 1986, infatti, include nella categoria dei redditi di lavoro dipendente "le pensioni di ogni genere e gli assegni ad essi equiparati",

ed anche la giurisprudenza di legittimità è orientata nel senso che costituisce emolumento arretrato qualsiasi somma, anche occasionale, connessa ad un rapporto di lavoro dipendente e versata intempestivamente rispetto alla scadenza ordinaria.

L'art. 16, lettera *b*), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, deve pertanto essere dichiarato costituzionalmente illegittimo nella parte in cui non ricomprende tra i redditi ammessi a tassazione separata l'indennità di disoccupazione, corrisposta in periodo d'imposta successivo a quello di riferimento.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 16, lettera *b*), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), nella parte in cui non ricomprende tra i redditi ammessi a tassazione separata l'indennità di disoccupazione.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, l'11 luglio 1996.

* * *

Sentenza n. 403/2000 (Pres. Mirabelli; Red. Chieppa)

Considerato in diritto

1. – La questione di legittimità costituzionale sottoposta in via incidentale all'esame della Corte riguarda l'art. 17, comma 5, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), nella parte in cui – per coloro che sono soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare – prevede l'esclusione dell'ILOR sui fabbricati per i redditi prodotti, dal primo periodo di imposta successivo al 1° gennaio 1993. Viene denunciata la violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione, dalla Commissione tributaria regionale di Firenze, con due ordinanze.

2. – In via preliminare, va disposta la riunione dei giudizi, promossi con le indicate ordinanze, che sollevano la medesima questione, in riferimento agli stessi parametri costituzionali.

3. – L'art. 17, comma 5, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 è stato oggetto dell'esame di questa Corte sotto l'esclusivo profilo della violazione del criterio direttivo fissato dall'art. 4, comma 1, lettera *a*), punto 16, della legge 23 ottobre 1992, n. 421 e quindi dell'art. 76 della Costituzione. Con sentenza n. 198 del 1998 è stata dichiarata la infondatezza della questione, in quanto la legge di delega aveva stabilito in sede di istituzione dell'ICI, quale criterio direttivo, la esclusione dei redditi dominicali delle aree fabbricabili, dei redditi dei terreni

agricoli e dei redditi dei fabbricati dall'ambito di applicazione dell'ILOR (imposta locale sui redditi), senza fissare il termine dal quale tale esclusione doveva avere effetto, a differenza di quanto disposto per la soppressione dell'INVIM.

La determinazione della data di decorrenza della esclusione dall'ILOR dei redditi sovraindicati rientrava nella discrezionalità del legislatore (sentenza n. 198 del 1998).

Tuttavia, la facoltà del legislatore di fissare la decorrenza dell'esclusione dall'ILOR – esercitata, con la legge delegata (art. 17, comma 5), nei riguardi dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, mediante la determinazione della decorrenza dal “primo periodo di imposta successivo” al 1° gennaio 1993 – non si sottrae all'ulteriore censura di costituzionalità sotto il profilo della ragionevolezza e del contrasto con i principi di eguaglianza e di capacità contributiva.

Infatti anche se la legge di delega e il decreto legislativo avevano stabilito la “istituzione, a decorrere dall'anno 1993” dell'ICI e l'assoggettamento per anni solari, proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno di possesso, certamente il legislatore delegato aveva una varietà di soluzioni, anche facendo decorrere, per tutti i soggetti, l'ICI dal 1° gennaio 1993.

Poteva essere prevista una varietà di soluzioni alternative; l'unica soluzione manifestamente irragionevole ed in contrasto con il principio di eguaglianza e della capacità contributiva – come esplicazione di detto principio nel campo tributario – era quella adottata, cioè di pretendere il cumulativo ed integrale pagamento dell'ICI e dell'ILOR per i contribuenti soggetti ad IRPEG, quando il sistema di tassazione in base a bilancio portava ad una discrasia tra periodo annuale di bilancio e anno solare.

In altri termini con il dettato univoco della norma denunciata, quando il periodo di imposta IRPEG ed il relativo bilancio venivano a scadere in una data del 1993 successiva al 1° gennaio 1993, si verificava, per detto periodo, una sovrapposizione di imposta ILOR (fabbricati e redditi immobiliari assimilati) sugli stessi beni assoggettati ad ICI, dovuta per anno solare.

In tale maniera risulta manifesta la irragionevolezza della norma, aggravata da una ingiustificata discriminazione rispetto non solo alle persone fisiche, ma soprattutto rispetto alle altre persone giuridiche (e soggetti assimilati tassati in base a bilancio) rispetto alle quali è esclusa ogni possibilità di sovrapposizione dell'ICI sul periodo soggetto a ILOR.

Infatti, a parità di reddito e di capacità contributiva, alcuni soggetti per un periodo del 1993 (variante a seconda della fine del periodo di bilancio non solare) sarebbero tenuti per il medesimo reddito fondiario (fabbricati, terreni e assimilati) solo alla sopravvenuta forma impositiva (ICI), altri anche alla sopprimenda ILOR per la stessa tipologia di beni.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

Riuniti i giudizi, *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 17, comma 5, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), nella parte in cui, per coloro che sono soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare, non esclude la sovrapposizione dell'imposta locale sui redditi (ILOR) di fabbricati ed altri redditi contemplati nel comma 4.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 13 luglio 2000.

* * *

Sentenza n. 328/2002 (Pres. Ruperto; Red. A. Marini) ¹

Considerato in diritto

[*omissis*]

6. – L'ultima censura, sollevata, con riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, da tutti e tre i rimettenti, riguarda l'art. 82, comma 2, ultimo periodo, del d.P.R. n. 917 del 1986, nella parte in cui non prevede – ai fini della tassazione delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria – che anche il valore di acquisto dei terreni pervenuti al contribuente per effetto di successione o donazione sia rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati, così come previsto per i terreni acquistati a titolo oneroso.

6.1. – Va, preliminarmente, disattesa la eccezione di inammissibilità della questione per difetto di motivazione sulla rilevanza, sollevata dalla Avvocatura

(¹) La Corte, con la sentenza n. 328 del 2022 ha altresì dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 82, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986, nella parte in cui non contiene correttivi di carattere generale volti ad ovviare alle conseguenze della svalutazione monetaria, sollevata, in riferimento all'art. 53 della Costituzione e la questione di legittimità costituzionale del combinato disposto degli artt. 82 e 108 del d.P.R. n. 917 del 1986, sollevata, in riferimento agli artt. 2, 3, 11 e 53 della Costituzione, per erroneità del presupposto interpretativo, in quanto viene escluso che la tassazione delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso, di cui alla lett. b) dell'art. 81 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, abbia fondamento nella natura speculativa delle plusvalenze stesse. La Corte dichiara poi inammissibili le ulteriori questioni di legittimità costituzionale dell'art. 82, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986, sollevate, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, in quanto la richiesta avanzata dal giudice rimettente di riformulazione dei criteri di determinazione dell'imponibile, stabiliti ai fini della tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di terreni edificabili, comporta l'adozione di scelte legislative precluse alla Corte.

dello Stato limitatamente alla ordinanza emessa dalla Commissione tributaria di Cuneo.

Diversamente, infatti, da quanto sostenuto dalla difesa pubblica, l'ordinanza, chiarendo che il giudizio *a quo* concerne la impugnativa di avvisi di accertamento di maggior imposta ILOR derivante dal mancato riconoscimento, ai fini del calcolo della plusvalenza realizzata, della "rivalutazione ISTAT" sul valore iniziale di alcuni terreni a destinazione edificatoria, ricevuti in eredità e quindi alienati, ha, sinteticamente ma in maniera adeguata, motivato la rilevanza della questione nell'ambito del giudizio *a quo*.

6.2. – Nel merito la questione è fondata.

Il legislatore, nel prevedere che "il costo dei terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria di cui alla lettera *b*) del comma 1 dell'articolo 81 (del d.P.R. n. 917 del 1986) è costituito dal prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati [...]", ha accolto, limitatamente alla tassazione delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, un criterio di determinazione della base imponibile costituito dalla differenza tra i corrispettivi della cessione percepiti nel periodo di imposta, al netto dell'INVIM, ed il prezzo di acquisto, aumentato di ogni altro costo inerente e rivalutato sulla base degli indici Istat. Dove è evidente che la rivalutazione del prezzo iniziale, disposta da tale norma, costituisce una scelta del legislatore intesa a neutralizzare, ai fini della tassazione delle plusvalenze de *quibus*, gli effetti dell'inflazione monetaria.

Ed è proprio siffatta scelta che viene, poi, contraddetta, del tutto ingiustificatamente, dalla norma impugnata, limitatamente alle sole plusvalenze riferibili agli acquisti a titolo gratuito, per le quali, invece, l'esigenza di purgare gli effetti inflazionistici si pone negli stessi termini delle altre plusvalenze.

La violazione del principio di eguaglianza e di quello di ragionevolezza che si viene così a determinare va, pertanto, eliminata attraverso una pronuncia di incostituzionalità dell'art. 82, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986 nella parte in cui, per gli acquisti a titolo gratuito, non stabilisce ai fini delle determinazioni della base di calcolo delle plusvalenze ivi riguardate una rivalutazione del valore iniziale di acquisto del bene analoga a quella disposta per l'ipotesi, del tutto omogenea, degli acquisti a titolo oneroso.

PER QUESTI MOTIVI LA CORTE COSTITUZIONALE

Riuniti i giudizi:

1) *dichiara* la illegittimità costituzionale dell'art. 82, comma 2, ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), come modificato dall'art. 11, comma 1, lettera *g*), della legge 30 dicembre 1991, n. 413 (Dispo-

sizioni per ampliare le basi imponibili, per razionalizzare, facilitare e potenziare l'attività di accertamento; disposizioni per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, nonché per riformare il contenzioso e per la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti; delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari; istituzioni dei centri di assistenza fiscale e del conto fiscale), nella parte in cui non prevede che, per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione, il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito e liquidato, assunto quale prezzo di acquisto ai fini della determinazione della plusvalenza tassabile, sia rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati;

2)-4) [*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 1° luglio 2002.

3.3. In particolare, il caso del cumulo dei redditi familiari e il pregiudizio per l'unità familiare.

SENTENZA N. 179/1976 (PRES. ROSSI; REL. TRIMARCHI)

Cumulo dei redditi familiari – Moglie non legalmente ed effettivamente separata – Concorso dei suoi redditi con quelli del marito nella formazione di un reddito complessivo sottoposto ad imposta complementare con aliquota progressiva.

Cumulo dei redditi familiari – Imputazione al marito anche dei redditi della moglie e cumulo dei redditi dei coniugi – Esclusione della soggettività passiva della moglie ed unicità della dichiarazione – Obbligo della moglie non separata di fornire al marito (soggetto passivo dell'imposta) i dati necessari alla dichiarazione – Eguaglianza dei cittadini davanti alla legge – Interpretazione – Disparità di trattamento di situazioni eguali – Posizione giuridica dell'uomo e della donna – Parità di trattamento – Disparità nella materia tributaria tra marito e moglie – Non garantisce l'unità familiare.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1958, n. 645 (Approvazione del testo unico delle leggi sulle imposte dirette), artt. 131 e 139.

Legge 9 ottobre 1971, n. 825 (Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria), art. 2, n. 3).

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche), artt. 2, primo comma, e 4, lett. a).

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), artt. 1, terzo comma, 46, 56 e 57.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636 (Revisione della disciplina del contenzioso tributario), artt. 15, 16, 17, 19, 20 e 30.

Costituzione, artt. 3 (eguaglianza e discriminazione), 31 e 53.

Considerato in diritto

1. – Con ordinanza del 10 ottobre 1975, n. 230 questa Corte ha disposto la riunione di sei procedimenti instaurati con altrettante ordinanze da parte dei pretori di Roma, di Voghera, di Livorno, di Milano, di Arona e di Firenze, con cui erano state sollevate questioni di legittimità costituzionale relative a norme della legge 9 ottobre 1971, n. 825 (delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 (istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) e del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 (revisione della disciplina del contenzioso tributario); e nei procedimenti riuniti ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma primo del d.P.R. n. 597 del 1973, in riferimento agli artt. 3 e 29, e 24 della Costituzione.

Sono inoltre sottoposte all'esame di questa Corte questioni relative a norme del ripetuto d.P.R. n. 597 del 1973 e del citato d.P.R. n. 600 del 1973, con le ordinanze indicate in epigrafe dei pretori di Carrara e di Foggia, ed a norme del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 (approvazione del testo unico delle leggi sulle imposte dirette) con le due ordinanze, del pari indicate in epigrafe, della Commissione tributaria di primo grado di Milano.

(¹) Si segnala che con ordinanza n. 230 del 10 ottobre 1975, la Corte costituzionale, all'esito della riunione di una pluralità di giudizi, aveva disposto la trattazione innanzi a se stessa della questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma primo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, in riferimento agli artt. 3, 29 e 24 della Costituzione, in quanto «la valutazione della dedotta disparità di trattamento e quindi la decisione in ordine alla questione di legittimità costituzionale non possono aversi se non unitamente e in relazione alla considerazione del contenuto e della portata dell'art. 2, comma primo, del d.P.R. n. 597 del 1973, e cioè della soggettività passiva di imposta [...] (non denunciata da alcuna delle ordinanze), statuendo essa che "soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, ad eccezione di quelle i cui redditi sono imputati ad altri ai sensi dell'art. 4" dello stesso decreto n. 597, si può, per altro, dubitare circa la conformità di essa norma agli artt. 3 e 29, e 24 della Costituzione, perché, nell'ipotesi in cui soggetto passivo dell'imposta sia un marito e siano a questo imputati i redditi della moglie, è previsto un trattamento differenziato, nonostante la parità morale e giuridica dei coniugi, e senza che la disparità si presenti razionalmente giustificata, o funzionalizzata alla garanzia dell'unità familiare, e tale trattamento differenziato si pone o si risolve anche sul terreno della tutela in giudizio dei diritti e degli interessi». Si precisa inoltre che la Corte aveva già dichiarato inammissibile (sentenza n. 26 del 1975) la questione di legittimità costituzionale prospettata in riferimento alla disciplina per l'individuazione dei soggetti passivi dell'imposta complementare progressiva sul reddito complessivo quanto al cumulo dei redditi della moglie con quelli del marito precisando, tuttavia, che i prospettati *vulnera* avrebbero potuto assumere rilievo in relazione a una pluralità di parametri della Costituzione: artt. 29, 3, 31 e 53.

Per completezza si segnala che di lì a poco la Corte avrebbe nuovamente evidenziato che «[l']esigenza di tutelare il *favor familiae* di cui all'art. 31 Cost. può venire appagata sia con l'oculata scelta di un sistema alternativo alla tassazione separata dei coniugi, sia anche all'interno di quest'ultimo sistema, ristrutturando e potenziando gli oneri deducibili e le detrazioni soggettive, per meglio adeguarli all'esigenza medesima» (sentenza n. 76 del 1983).

Trattasi di questioni identiche, in tutto o in parte, o strettamente connesse. Appare, per ciò, opportuno che gli anzidetti procedimenti siano riuniti.

La Corte dispone in conseguenza e le relative cause vanno decise con unica sentenza.

[*omissis*]

3. – A proposito delle questioni sollevate con le ordinanze ora dette dei pretori di Roma, di Voghera, di Livorno, di Milano, di Arona e di Firenze, nonché con quelle dei pretori di Carrara e di Foggia da parte della difesa dello Stato si eccepisce, in subordine, l'inammissibilità relativamente alle questioni afferenti all'art. 4 lettera *a*) del d.P.R. n. 597 del 1973.

Si sostiene che il diritto del marito di avere conoscenza dei redditi della moglie ai fini della compilazione e presentazione della dichiarazione dei redditi, non derivi dal principio del cumulo dei redditi ma sia ricollegabile unitamente alla normativa concernente le modalità mediante le quali il principio stesso è stato attuato e cioè l'imputazione al marito del reddito costituito dal coacervo dei redditi di entrambi i coniugi e l'attribuzione al medesimo della titolarità del rapporto tributario; e che quel diritto, fatto valere innanzi ai detti pretori, attenga, in altri termini, alla posizione conferita al marito rispetto al reddito complessivo dei coniugi e trovi unicamente la sua fonte nelle norme che tali posizioni regolano e negli obblighi che ne discendono.

E da ciò si deduce l'irrelevanza, ai fini della decisione della controversia davanti al singolo giudice *a quo*, dell'accertamento della legittimità costituzionale del principio del cumulo dei redditi dei coniugi, in sé considerato.

In contrario è possibile, però, osservare quanto segue.

Devesi, anzitutto, dare atto che circa la rilevanza delle questioni da essi sollevate, i pretori di Roma, di Livorno, di Milano, di Arona e di Firenze hanno motivato, in modo ampio o sintetico, e solo i pretori di Voghera e di Foggia si sono limitati a dichiarare in dispositivo rilevanti le questioni, e che il pretore di Carrara nulla ha sostenuto o dichiarato al riguardo.

Va poi tenuto presente che a denunciare, per illegittimità costituzionale gli artt. 4 lettera *a*) del d.P.R. n. 597 del 1973 e 1, comma terzo del d.P.R. n. 600 del 1973, sono, insieme con gli altri, i giudici che nel modo sopradDETTO hanno motivato in ordine alla rilevanza.

Nelle specie, d'altra parte, non sembra, comunque, sostenibile che il diritto del marito ad avere le dette indicazioni da parte della moglie ed il correlativo obbligo di questa di fornirglielle, quali situazioni giuridiche strumentali in relazione all'obbligo del marito di dichiarare anche i redditi della moglie a lui imputati, non siano da collegare all'istituto del cumulo dei redditi tra i coniugi, giacché, prescindendosi dai possibili modi di attuazione del relativo principio, il sistema attuato con la normativa di cui si tratta denuncia un'intima coerenza ed una sicura univocità, per cui i precetti relativi alla soggettività dell'imposta, all'imputazione al soggetto passivo di redditi altrui ed alla dichiarazione si presentano razionalmente ed inscindibilmente connessi.

L'eccezione in esame risulta, pertanto, non fondata.

4. – Da parte dell'Avvocatura generale dello Stato si sostiene ancora che, a seguito dell'entrata in vigore della legge 2 dicembre 1975, n. 576 (recante disposizioni in materia di imposte sui redditi e sulle successioni), relativamente alle questioni sollevate dai giudici a *quibus* si sarebbe verificata la cessazione della materia del contendere, ed in subordine che sarebbero divenute irrilevanti le questioni concernenti la legge di delega ed i decreti delegati.

a) Poiché l'art. 8, commi primo e secondo, della legge n. 576 avrebbe modificato, e implicitamente abrogato, le norme del testo unico del 1958 relative ai doveri ed alle facoltà spettanti al marito, quale unico soggetto tributario, nell'ambito della famiglia, della imposta complementare progressiva sul reddito complessivo, non sarebbero, perciò, chiaramente più ipotizzabili le violazioni degli artt. 3, 15, 24, 27 e 29 della Costituzione, denunciate dalla Commissione tributaria di primo grado di Milano con la ordinanza del 7 aprile 1975, e quelle degli artt. 3 e 29 della Costituzione denunciate dalla stessa Commissione con l'ordinanza del 17 marzo 1975 per la parte in cui tali violazioni si riferiscono al profilo procedimentale che regola la imposizione di detto tributo sul reddito per i coniugi non legalmente separati.

b) Le norme della nuova legge avrebbero abrogato quelle denunciate di illegittimità costituzionale con le ordinanze dei pretori e di questa Corte. Con l'art. 27, comma secondo, sarebbe stato esplicitamente abrogato l'art. 4 del d.P.R. n. 597 del 1973 e con l'art. 5, commi primo e secondo (parte prima) sarebbero stati modificati radicalmente, e implicitamente abrogati, sia l'art. 2 comma primo del d.P.R. n. 597 del 1973 nella parte in cui dispone che non sono soggetti passivi dell'imposta le persone i cui redditi sono imputati ad altri ai sensi del successivo art. 4, e sia l'art. 1, comma terzo del d.P.R. n. 600 nella parte in cui dispone che la dichiarazione delle persone fisiche è unica per i redditi propri del soggetto e per quelli di altre persone a lui imputabili a norma dei richiamato art. 4.

La nuova legge, peraltro, conterrebbe disposizioni innovative per quanto si attiene ai redditi conseguiti nell'anno 1974 e che hanno formato o dovevano formare oggetto della dichiarazione da presentarsi nell'anno 1975: l'art. 8 della legge n. 576, infatti, – si aggiunge – “contiene disposizioni circa la parte procedimentale, riguardante le persone a cui incombe l'obbligo di presentare la dichiarazione, disposizioni che modificano, e quindi implicitamente abrogano, per i redditi conseguiti nel detto anno 1974, la normativa contenuta nell'art. 2 del d.P.R. n. 597 del 1973 e nell'art. 1 del d.P.R. n. 600 dello stesso anno”, e “l'art. 26 della stessa legge modifica, sempre per i redditi conseguiti nel 1974, il trattamento tributario sul “cumulo dei redditi” fra i coniugi, venendo, in tal modo, ad abrogare implicitamente, anche per l'anno 1974 le disposizioni contenute nell'art. 4 del d.P.R. n. 597 del 1973”.

La Corte, prescindendo dalla configurazione dell'eccezione, è dell'avviso che il fatto della sopravvenuta normativa, nei termini e limiti di cui sopra, non

sia in grado di incidere sui problemi dibattuti in causa, nel senso di eliminarli per intero o in parte.

Con le ordinanze della Commissione distrettuale di primo grado di Milano si denuncia il contrasto degli artt. 131 e 139 del testo unico del 1958 con gli artt. 3, 15, 24, 27, 29, 31 e 53 della Costituzione, in due giudizi in ciascuno dei quali il contribuente aveva proposto ricorso avverso accertamenti ai fini dell'applicazione dell'imposta complementare progressiva sul reddito complessivo, relativi ai vari anni, e cioè al 1969 o dal 1965 al 1969, ed in cui la Commissione si sarebbe dovuta pronunciare anche sull'esistenza ed ammontare di redditi della moglie del ricorrente in quanto cumulati con i redditi di questo.

La legge n. 576 del 1975 dispone in ordine all'imposta complementare con i primi due commi dell'art. 8, richiamati dalla difesa dello Stato, ma al riguardo e per il passato non abroga, né espressamente né tacitamente o implicitamente, il cpv. dell'art. 131 o l'art. 139 del T.U. secondo cui rispettivamente "i redditi della moglie si cumulano con quelli del marito" e l'imposta è applicata sul reddito (complessivo) imponibile con aliquota progressiva. Con i detti commi dell'art. 8, infatti, si stabilisce solo che i ruoli dell'imposta complementare dovuta in base alle dichiarazioni presentate nel 1974 e negli anni precedenti e comprendenti redditi della moglie, ovvero dovuta per gli anni 1973 e precedenti a seguito di accertamenti in rettifica o di ufficio del reddito complessivo, comprensivo di redditi della moglie, "costituiscono titolo per la riscossione dell'imposta anche nei confronti della moglie", e che "entro sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di mora relativo al pagamento delle imposte dovute in base ai ruoli di cui al precedente comma, la moglie può, limitatamente ai tributi non assolti, proporre ricorso avverso il ruolo a norma dell'art. 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 602, per inesistenza totale o parziale, con riguardo ai propri redditi, dell'obbligazione tributaria". E ciò significa che, facendosi con i ripetuti due commi riferimento al ruolo, non si innova la situazione sostanziale e processuale anteriore alla formazione e pubblicazione di esso e quindi tra l'altro non si tocca la fase dell'accertamento e il meccanismo previsto per la formazione del reddito complessivo assoggettato all'imposta (e di cui al secondo comma dell'art. 131) e tanto meno la regola circa la progressività per l'applicazione dell'imposta.

Con le ordinanze degli otto pretori e di questa Corte, complessivamente considerate, si denuncia, invece, il contrasto degli artt. 2 n. 3 della legge numero 825 del 1971; 2 comma primo e 4 lettera a) del d.P.R. n. 597 del 1973; 1 comma terzo, 46, 56 e 57 del d.P.R. n. 600 del 1973, e 15, 16, 17, 19, 20 e 30 del d.P.R. n. 636 del 1972; in riferimento agli artt. 2, 3, 4, 13, 15, 24, 27, 29, 31, 35, 36, 37 e 53 della Costituzione.

A tal proposito – secondo l'Avvocatura generale dello Stato – la cessazione della materia del contendere si sarebbe verificata nei modi sopradetti perché sarebbero state espressamente o implicitamente abrogate le norme oggetto di

denuncia e ne sarebbe ormai esclusa l'applicabilità ai fini dell'IRPEF ai redditi conseguiti nel 1974.

Senonché, in contrario, è possibile osservare:

- che il disposto del secondo comma dell'art. 27 della legge n. 576, interpretato unitamente a quello del precedente comma, comporta l'abrogazione dell'art. 4 del d.P.R. n. 597 del 1973 a decorrere dal 1° gennaio 1975 ma solo per i redditi posseduti da quella data, e quindi la norma dell'art. 4 cit. continua ad essere la regola da applicare ai redditi conseguiti nel 1974;

- che con l'art. 5, commi primo e secondo (parte prima) della nuova legge, sono dettate disposizioni destinate ad operare per il futuro ed inidonee a disciplinare situazioni di fatto che per la loro componente temporale erano e sono rimaste soggette alla legge allora vigente;

- che nel caso in esame sono parimenti valide le osservazioni fatte a proposito delle questioni relative al T.U. del 1958, circa il contenuto e la portata dell'art. 8 della ripetuta legge n. 576;

- che ancora nulla di probante può dedursi dall'articolo 26 comma primo della stessa legge, perché il correttivo apportato al carico dell'imposta dovuta per il reddito complessivo relativo al 1974 per cui un credito d'imposta compete a valere su quella dovuta sulla base della dichiarazione relativa all'anno 1975, non elimina gli obblighi ed oneri gravanti sul marito e sulla moglie, conseguenti o connessi al cumulo.

Si può quindi ritenere che neppure per le questioni in considerazione si sia verificata la eccepita cessazione della materia del contendere (o sia sopravvenuta la irrilevanza delle questioni).

D'altra parte, e per concludere, a sostegno della fondatezza delle eccezioni proposte in ordine a tutte le questioni sollevate (per le norme del T.U. del 1958, della legge di delega e dei decreti delegati) non giocano neanche i riferimenti che la legge n. 576 compie alla preesistente legislazione in materia, nei commi terzo, quarto e quinto del cit. art. 8 da cui si ricava che gli accertamenti di rettifica o di ufficio aventi per oggetto l'I.C.P. sul R.C. o l'IRPEF per redditi conseguiti nel 1974 e negli anni precedenti, notificati posteriormente al novantesimo giorno dalla entrata in vigore della legge, devono essere intestati anche alla moglie ed a questa notificati se alla formazione della base imponibile hanno concorso anche redditi della stessa; che qualora alla formazione del reddito complessivo soggetto all'imposta complementare hanno concorso redditi della moglie e l'accertamento viene definito mediante adesione del contribuente, codesto atto, se posto in essere successivamente all'entrata in vigore della legge, deve essere sottoscritto anche dalla moglie o da un suo rappresentante; ed infine, che a seguito di accertamenti in rettifica o di ufficio relativi ai detti tributi (e sempre che la moglie non abbia sottoscritto la dichiarazione) non si tiene conto dei redditi della moglie stessa ai fini della omissione, incompletezza e infedeltà della dichiarazione e delle relative sanzioni penali e amministrative e

delle maggiorazioni di imposta e degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo, limitatamente alle quote non corrisposte.

È innegabile che con le nuove norme, in relazione ai redditi, alle dichiarazioni ed agli accertamenti afferenti agli anni 1974 e precedenti, la moglie, da semplice responsabile solidale per il pagamento dell'imposta (art. 34 del d.P.R. n. 602 del 1973) è divenuta soggetto passivo e condebitrice solidale, insieme con il marito, dell'imposta dovuta per il loro complessivo reddito; che è ormai esclusa una responsabilità amministrativa e penale del marito per fatto e colpa della moglie; e che questa, a proposito dei redditi che la concernono, ha poteri di difesa in giudizio; ma tutto ciò, in relazione al T.U. del 1958 ed alla legge di delega e ai decreti delegati, costituisce un *quid novi* destinato ad operare a decorrere al massimo dal 1 gennaio 1975 e non per il passato, e comunque non in modo tale da eliminare in maniera totale o parziale la vigenza e l'operatività delle norme denunciate, nell'ambito dei giudizi a *quibus* ed al fine della definizione degli stessi.

5. – La normativa in materia di I.C.P. sul R.C., risultante dal T.U. del 1958 e successive modificazioni e quella in materia di IRPEF, emersa dalla riforma tributaria (e sino alla legge n. 576 del 1975) trovano il loro riscontro e la loro base nella disciplina dettata per i rapporti patrimoniali tra coniugi dagli artt. 159-230 del codice civile del 1942.

Tali norme non sono influenzate, per le situazioni anteriori al 20 settembre 1975 (ivi comprese quelle relative ai redditi degli anni 1974 e precedenti), dalla legge 19 maggio 1975 n. 151. Ed infatti, per l'art. 227 "le doti e i patrimoni familiari costituiti prima dell'entrata in vigore della presente legge continuano ad essere disciplinati dalle norme anteriori", e per i primi due commi dell'art. 228 "le famiglie già costituite alla data di entrata in vigore della presente legge, decorso il termine di due anni dalla detta data, sono assoggettate al regime della comunione legale per i beni acquistati successivamente alla data medesima a meno che entro lo stesso termine uno dei due coniugi non manifesti volontà contraria in un atto ricevuto da notaio o dall'ufficiale dello stato civile del luogo in cui fu celebrato il matrimonio", "ed entro lo stesso termine i coniugi possono convenire che i beni acquistati anteriormente alla data indicata nel primo comma siano assoggettati al regime della comunione, salvi i diritti dei terzi".

Il rapporto tra i coniugi (sino all'anzidetta data) per quanto attiene ai redditi, è, quindi, disciplinato, come si è precisato, dalle norme di cui al capo VI, titolo VI del libro primo del codice civile, e non da quelle modificative o innovative di cui alla legge n. 151 del 1975.

6. – Infine, in sede di esame delle eccezioni preliminari o pregiudiziali sollevate dalla difesa dello Stato o di controllo circa l'eventuale esistenza di quelle rilevabili d'ufficio, deve escludersi che la legge n. 576 del 1975 (e meno che mai quella n. 151 dello stesso anno) contenga norme connesse con quelle denunciate in modo tale da non poter giudicare di queste senza un preventivo esame di esse.

La difesa di Erminia Garzia, con la memoria del 1° giugno 1976, chiede anche se in via del tutto subordinata, a questa Corte di voler sollevare, innanzi a sé, in base all'art. 23 della legge 11 marzo 1953 n. 87, per contrasto con gli artt. 3, 24, 29, 31, 36, 37, 76 e 53 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale degli artt. 1, 5, 6 e 7 della legge n. 576 del 1975.

Questa Corte, dato che è chiamata a pronunciarsi su questioni di legittimità costituzionale sollevate in via incidentale, non può prendere in considerazione la domanda della parte costituita.

Ritiene peraltro che nella specie non ricorrono i presupposti necessari e sufficienti perché possa o debba sollevare d'ufficio davanti a sé la questione.

E ciò in quanto che le norme applicabili nei giudizi pendenti davanti agli otto pretori e alla commissione tributaria di primo grado di Milano sono quelle a suo tempo denunciate e solo per le questioni sollevate dai primi sei pretori è apparsa pregiudiziale la decisione della questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 comma primo del d.P.R. numero 597 del 1973 (come dalla ordinanza n. 230 del 1975 di questa Corte); ed in quanto che, in relazione a tutte le questioni in esame, non ha modo di incidere il fatto che la nuova legge abbia disposto: che l'IRPEF si applica nei confronti dei coniugi non legalmente ed effettivamente separati sul reddito complessivo formato dai redditi propri di ciascuno e da quelli, ad entrambi imputati, dei figli minori conviventi (art. 1); che i detti coniugi devono presentare una dichiarazione unica dei propri redditi e di quelli ad essi imputati (art. 5); che agli effetti dell'applicazione delle imposte sui redditi, la moglie non legalmente ed effettivamente separata ha il domicilio fiscale nel comune di domicilio fiscale del marito (art. 6), e che i coniugi non legalmente ed effettivamente separati sono solidalmente obbligati al pagamento dell'IRPEF (art. 7). E d'altra parte non rileva in questa sede accertare la fondatezza o meno dell'assunto difensivo della Garzia secondo cui "l'estensione della soggettività tributaria alla moglie, lungi dal fugare i dubbi sull'illegittimità costituzionale "del cumulo", li ha, di contro, "aggravati" ed ai coniugi "ai quali si riconosca distinta soggettività tributaria, non può essere imposto né di presentare una dichiarazione congiunta dei loro redditi, né di pagare l'imposta sul reddito delle persone fisiche, come se fossero una sola persona (fisica), senza violare" gli indicati precetti costituzionali.

7. – La Corte, passando all'esame del merito delle questioni di legittimità costituzionale ad essa sottoposte, ritiene, anzitutto, fondate quelle sollevate dalla Commissione tributaria di primo grado di Milano.

E ciò nei limiti, nei sensi e per le ragioni che seguono.

Sono denunciate per contrasto con gli artt. 3, 15, 24, 27, e 29, 31 e 53 della Costituzione, le norme secondo cui, al fine dell'individuazione dei soggetti passivi dell'imposta complementare progressiva sul reddito complessivo, "i redditi della moglie si cumulano con quelli del marito" (art. 131 comma secondo) e per cui sul reddito complessivo così formato l'imposta è applicata con aliquota progressiva (art. 139).

Sulla legittimità costituzionale o meno dell'art. 131 questa Corte non ha avuto modo in passato di pronunciarsi specificamente, giacché la questione che al riguardo era stata sollevata, con l'ordinanza del 10 dicembre del 1973, dal tribunale di Oristano, è stata dichiarata inammissibile per difetto di rilevanza. Ma con la relativa sentenza (n. 26 del 1975) ha incidentalmente ed in ipotesi osservato che il dubbio di costituzionalità si sarebbe potuto ricollegare a varie disposizioni (art. 29, 3, 31 e 53) della Costituzione.

Ora queste disposizioni e le altre sopra indicate, sono assunte a ragione e misura dell'asserita illegittimità costituzionale delle citate norme del testo unico.

Con la prima parte del secondo comma dell'art. 131, in relazione alle altre norme dello stesso articolo, sono evidenziati due profili o momenti: l'imputazione al marito dei redditi della moglie che non sia legalmente ed effettivamente separata e cioè il riferimento *ex lege* del reddito di un dato soggetto pienamente capace ad un soggetto diverso, ed il concorso dei redditi della moglie trovantesi in quella situazione, alla formazione del reddito complessivo del marito. E si ha così, che il marito è soggetto passivo dell'imposta (anche) per i redditi della moglie che non sia legalmente ed effettivamente separata, e che il debito di imposta è determinato in rapporto al reddito complessivo del marito, ancorché a costituirlo abbiano concorso i redditi della moglie.

Due persone fisiche, che nelle norme in esame sono rispettivamente il marito e la moglie (non separati), risultano in tal modo assoggettate ad un trattamento differenziato o particolare per cui: in costanza di rapporto coniugale, il marito e non anche la moglie, è soggetto passivo dell'imposta; il marito e non anche la moglie è debitore dell'imposta con riguardo a redditi di cui non ha il possesso, ed il marito, stante la progressività del tributo, ha un debito di imposta superiore a quello che avrebbe avuto se l'imposta fosse stata commisurata solo alla somma dei redditi propri e di quelli altrui di cui abbia la libera disponibilità o l'amministrazione senza obbligo della resa dei conti.

Le norme di cui alla denuncia, violano il principio di eguaglianza di tutti i cittadini davanti alla legge e non sono ordinate sulla eguaglianza giuridica dei coniugi. A fronte di situazioni eguali si hanno trattamenti differenti: da un canto, per il possesso di redditi vi è chi è considerato soggetto di imposta e chi non lo è, e dall'altro, nonostante la mancanza del possesso di redditi, vi è chi (anche) per questi è considerato soggetto di imposta e chi non lo è. Ed in entrambi i casi il trattamento differenziato o diverso non ha alcuna razionale giustificazione né appare finalizzato a garantire o tutelare l'unità familiare.

Con l'imposta complementare si tende a colpire il reddito non in sé, all'atto e per il fatto del suo prodursi, sibbene in quanto riveli una data capacità contributiva, e cioè una attitudine concreta a concorrere alle spese pubbliche.

Può perciò apparire logico che sia tenuta presente la situazione in concreto del singolo soggetto, ed in rapporto a ciò, ragionevole che ai fini della determinazione del suo reddito complessivo netto concorrano il criterio analitico e quello sintetico.

Ma non si spiega come e perché un soggetto (il marito) possa e debba presentare una maggiore capacità contributiva per l'esistenza di redditi altrui di cui non abbia legalmente il possesso, e cioè il godimento o l'amministrazione senza obbligo della resa dei conti.

D'altra parte manca la possibilità che alla normativa de qua si riconosca la funzione di limite (alla eguaglianza giuridica dei coniugi) posto "a garanzia dell'unità familiare", giacché a costituire e mantenere questa potrebbe giovare un regime di comunione dei beni e dei redditi relativi, ma non di certo un sistema tributario basato sopra un fittizio possesso di redditi comuni.

E con ciò appare evidente anche il contrasto con l'art. 31 della Costituzione. La normativa in esame non "agevola con misure economiche ed altre provvidenze la formazione della famiglia e l'adempimento dei compiti relativi" ed anzi dà vita per i nuclei familiari legittimi e nei confronti delle unioni libere, delle famiglie di fatto e di altre convivenze familiari, ad un trattamento deteriore.

Ricorre, infine, il mancato rispetto dell'art. 53 della Costituzione, per quanto sopra detto e per le ragioni che in seguito saranno indicate in occasione dell'esame delle altre questioni di legittimità costituzionale.

La Corte, stante ciò, è dell'avviso che gli artt. 131 e 139 del testo unico del 1958 siano costituzionalmente illegittimi limitatamente all'inciso "i redditi della moglie si cumulano con quelli del marito" (contenuto nel secondo comma dell'art. 131) e cioè nella parte in cui in detti articoli si stabilisce che i redditi della moglie, la quale non sia legalmente ed effettivamente separata dal marito, concorrono, insieme con quelli del marito, a formare un reddito complessivo su cui è applicata con aliquota progressiva l'imposta complementare.

Tali conclusioni dispensano la Corte dal valutare le ulteriori denunce nei confronti delle stesse norme e in rapporto agli artt. 15, 24 e 27 della Costituzione, giacché il loro esame è da ritenere assorbito se anche esse sono – in effetti debbono essere – intese come rivolte alle parti sopra precisate dei ripetuti articoli.

[*omissis*]

9. – Gli artt. 2 n. 3 della legge n. 825 del 1971, 2 comma primo e 4 lettera a) del d.P.R. n. 597 del 1973, e 1 comma terzo del d.P.R. n. 600 del 1973 contengono norme, relative alla imposta sul reddito delle persone fisiche, che dai giudici a *quibus*, come si è accennato, sono considerate, sotto vari profili, in contrasto con gli artt. 2, 3, 4, 13, 15, 24, 27, 29, 31, 35, 36, 37 e 53 della Costituzione.

Risulta da tali norme, in modo espresso o implicito: che al marito sono imputati i redditi della moglie che non sia legalmente ed effettivamente separata con la conseguenza che i redditi di entrambi sono cumulati ai fini dell'applicazione dell'imposta; che il marito è soggetto passivo anche per i redditi della moglie a lui imputati e per codesti redditi non lo è la moglie; che il marito deve dichiarare annualmente anche i redditi della moglie a lui imputabili; e che in dipendenza e in funzione di tutto ciò la moglie è tenuta ad indicare al marito gli

elementi, i dati e le notizie concernenti i propri redditi a lui imputati ed il marito è legittimato a farne la richiesta.

Strettamente connesse a quelle indicate sono altre norme, che per ciò, pur non costituendo esse oggetto di specifica denuncia, non possono non essere tenute presenti. L'imputazione al marito dei redditi della moglie non legalmente ed effettivamente separata, infatti, influisce, nei confronti del marito, sulla individuazione della base imponibile (art. 3 del d.P.R. n. 597) e sulla determinazione ed applicazione dell'imposta sul reddito complessivo (art. 11 dello stesso d.P.R.). E si hanno conseguenze che variano, tra l'altro, a seconda che il reddito complessivo del marito, comprensivo dei redditi della moglie a lui imputati, sia inferiore o meno a cinque milioni di lire, perché l'imposta gravante sempre sul marito come unico soggetto passivo, nel primo caso è commisurata separatamente sul reddito proprio del contribuente e su quello della moglie, e nel secondo è determinata applicando le relative aliquote crescenti al reddito complessivo, ristante dal cumulo.

I profili del denunciato contrasto con le disposizioni costituzionali di raffronto sono molteplici e variamente articolati. Ridotto tale contrasto ai suoi termini essenziali, secondo i giudici che lo denunciano, esso consisterebbe in ciò:

a) per la donna coniugata (e non legalmente ed effettivamente separata), in ordine alla soggettività passiva circa l'imposta sul reddito delle persone fisiche, alla determinazione della base imponibile, alla determinazione e applicazione dell'imposta, alla tutela della riservatezza, a quella del diritto al lavoro ed alla giusta retribuzione ed infine al concorso alle spese pubbliche, si avrebbe un trattamento giuridico diverso da quello riservato di regola ad ogni altra persona fisica ed in particolare al marito di essa donna coniugata; e non essendo tale disparità di trattamento adeguatamente e razionalmente giustificata, da un lato, e non rinvenendosi in tale normativa un plausibile limite all'eguaglianza morale e giuridica dei coniugi posto a garanzia della unità familiare, dall'altro, risulterebbero violati gli artt. 2, 3, 4, 13, 15, 29, 31, 35, 36 37 e 53 della Costituzione;

b) il marito, tenuto a fare la dichiarazione unica dei redditi, sarebbe soggetto alle sanzioni penali e accessorie previste per i casi di omissione, incompletezza e infedeltà della dichiarazione (dagli artt. 46, 56 e 57 del d.P.R. n. 600 del 1973) anche quando ciò dovesse dipendere dal comportamento della moglie tenuta nei suoi confronti alle sopradette indicazioni, ed in tal caso sarebbe violato l'art. 27 della Costituzione;

c) le norme dei decreti delegati ricordate all'inizio del paragrafo e gli artt. 15, 16, 17, 19, 20 e 30 del d.P.R. n. 636 del 1972 non consentirebbero alla moglie, in contrasto con l'art. 24 della Costituzione, di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi.

L'art. 2 comma primo del d.P.R. n. 597 costituisce, come questa Corte ha precisato con l'ordinanza n. 230 del 1975, il logico antecedente o correlato del successivo art. 4 lettera a); e l'obbligo di cui all'art. 1, comma terzo del d.P.R.

n. 600 è una diretta conseguenza dell'attribuzione al marito della posizione di unico soggetto passivo. Le tre norme sono così strettamente collegate che debbono essere considerate e valutate assieme. E lo stesso è da farsi per la norma implicitamente desumibile dal sistema secondo cui grava sulla moglie l'obbligo di indicare al marito quanto più volte ricordato.

È indubbio, ad avviso della Corte, che la donna coniugata (che non sia legalmente ed effettivamente separata) sia sottoposta nella materia de qua ad un trattamento giuridico diverso da quello previsto di regola per ogni altro contribuente ed in particolare per il di lei marito.

Ed infatti:

- pur essendo il possesso di redditi il presupposto della imposta (art. 1 del d.P.R. n. 597) e pur essendo le persone fisiche soggetti passivi dell'imposta (art. 2 comma primo) la donna coniugata (non legalmente ed effettivamente separata, la quale abbia il possesso di redditi, non è soggetto passivo dell'imposta;

- i redditi della moglie, che si trovi nella ripetuta situazione, sono imputati ai marito nonostante che legalmente la donna ne abbia la titolarità ed il possesso:

- il marito (e non anche la moglie non separata) è tenuto a dichiarare annualmente i redditi propri ed unitamente quelli della moglie a lui imputabili:

- il reddito complessivo del soggetto passivo che costituisce la base imponibile, è formato da tutti i redditi del soggetto stesso e qualora questo sia coniugato (e non sia coniuge separato), anche dai redditi della moglie:

- a seguito dell'applicazione dell'imposta sul reddito complessivo del marito comprensivo dei redditi della moglie (non separata) a lui imputati, l'onere per debito d'imposta gravante sul marito viene ad essere superiore a quello che sarebbe stato in dipendenza di distinta soggettività e tassazione: e ciò tanto nel caso di reddito complessivo inferiore a 5 milioni che in quello opposto.

Esiste, pertanto, l'asserita disparità di trattamento.

E tale disparità non è limitata a qualche aspetto o profilo secondario della materia, né è di scarsa importanza.

A fronte di tale trattamento differenziato non si hanno posizioni soggettive o situazioni oggettive diverse o suscettibili d'essere ritenute tali. Sia l'uomo che la donna come cittadini, come lavoratori autonomi o subordinati, come coniugi, come contribuenti si trovano nelle medesime condizioni per ciò che tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge senza distinzione di sesso, a tutti i cittadini è riconosciuto il diritto al lavoro, il matrimonio è ordinato sull'eguaglianza morale e giuridica dei coniugi, la Repubblica tutela il lavoro in tutte le sue forme ed applicazioni, il lavoratore ha diritto alla giusta retribuzione, la donna lavoratrice ha gli stessi diritti e, a parità di lavoro, le stesse retribuzioni che spettano al lavoratore, e tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro personale capacità contributiva. E nelle normative e negli istituti afferenti a ciascuna delle ora dette materie trovano piena applicazione quelle disposizioni o quei principi, o quanto

meno si hanno a riguardo di tali disposizioni o principi univoche ed avanzate affermazioni di tendenze.

La detta disparità di trattamento, d'altra parte, non si presenta adeguatamente e razionalmente giustificata né, a proposito del rapporto tra coniugi, le norme che la caratterizzano si risolvono in limiti posti all'eguaglianza in funzione della garanzia dell'unità familiare.

Si sostiene, riportandosi alle disposizioni ed ai principi di cui all'art. 53 della Costituzione, che il legislatore abbia dettato le norme in questione presupponendo o presumendo: che la capacità contributiva di due persone, coniugi non separati, sia in concreto superiore a quella delle stesse due persone che non siano coniugi, a causa della riduzione delle spese generali, della collaborazione e dell'assistenza reciproca, ecc., e che il marito, come capo della famiglia abbia la materiale disponibilità dei redditi della moglie non separata; e ritenendo di dover tutelare l'esigenza che l'IRPEF, sia applicata sul reddito complessivo del soggetto, tenendosi conto della concreta attitudine di questo a concorrere alle spese pubbliche, e l'esigenza che siano impediti evasioni di imposta attraverso fittizie intestazioni di beni e fittizie attribuzioni di redditi da un coniuge a favore dell'altro.

Nella sostanza la tutela di tali esigenze merita di essere approvata. Però non si può fare a meno di osservare che le due presupposizioni o presunzioni non sono invocabili perché la convivenza dei coniugi indubbiamente influisce sulla capacità contributiva di ciascuno di essi, ma non è dimostrato né dimostrabile, anche per la grande varietà delle possibili ipotesi e delle situazioni concrete (caratterizzate, tra l'altro, dalla esistenza di figli), che in ogni caso per tale influenza si abbia un aumento della capacità contributiva dei due soggetti insieme considerati; e perché, tranne le ipotesi in cui in fatto sia il marito a poter disporre del reddito di entrambi, e quelle in cui de iure ciò avviene, di regola i redditi sono prodotti separatamente e tenuti distinti ed anche quando siano posti in comune, non è solo il marito a poterne disporre ma lo sono entrambi i coniugi, con un grado maggiore o minore di autonomia a seconda dei casi; e che, comunque, la posizione di capo famiglia attribuita al marito può apparire, sotto certi aspetti, di incerta conformità a Costituzione e ad ogni modo risulta superata dalla riforma del diritto di famiglia.

E del pari si deve rilevare che alle esigenze sopradette con le norme in questione non è stata data adeguata e razionale tutela perché, a parte il fatto che all'applicazione dell'imposta sul reddito complessivo di entrambi i coniugi si perviene attraverso un sistema normativo che va anche contro altre disposizioni costituzionali, si è posto in essere nei confronti dei coniugi conviventi un trattamento fiscale più oneroso rispetto a quello previsto per conviventi non uniti in matrimonio (che vengono assoggettati separatamente all'imposta, pur beneficiando degli eventuali vantaggi connessi o conseguenti alla vita in comune).

Ed infine c'è da considerare che la mancata tutela egualitaria dei coniugi

non è il riflesso o il correlato della esistenza di norme dettate a garanzia dell'unità familiare. Ché anzi è possibile riscontrare, anche per la normativa risultante dalla riforma tributaria, una scelta di politica legislativa che anche a non volerla ritenere in contrasto con gli interessi tutelati dall'art. 31 della Costituzione, di certo non può dirsi dettata in favore della famiglia legittima.

10. – In considerazione di quanto sopra, risultano illegittime per contrasto, soprattutto, con gli artt. 3, 29 e 53 della Costituzione, le norme che prevedono: l'imputazione al marito dei redditi della moglie non legalmente ed effettivamente separata ed il cumulo dei redditi di entrambi ai fini dell'applicazione dell'imposta; la soggettività passiva del marito anche per i detti redditi della moglie e la correlativa negazione di tale soggettività alla moglie; l'obbligo del marito di dichiarare, in unico atto, oltre i redditi propri, anche i menzionati redditi della moglie; l'obbligo della moglie non separata di indicare al marito gli elementi, i dati e le notizie relativi ai propri redditi a lui imputabili perché egli possa effettuare la dichiarazione unica dei redditi.

Dalla dichiarazione dell'illegittimità costituzionale degli artt. 2 n. 3 della legge n. 825 del 1971, 2 comma primo e 4 lettera *a*) del d.P.R. n. 597 del 1973 e 1 comma terzo del d.P.R. n. 600 del 1973 in parte qua consegue che per altre norme alle quali i giudici che hanno sollevato le questioni, hanno fatto implicito riferimento, e delle quali questa Corte ha dovuto valutare l'importanza e la portata, debba essere constatata la loro sopravvenuta parziale inoperatività.

La Corte intende riferirsi agli artt. 3 comma primo e 11 comma secondo (come modificato con l'art. 4 del decreto legge 6 luglio 1974, n. 259, sostituito dall'articolo unico della legge 17 agosto 1974, n. 384) del d.P.R. n. 597 del 1973, nelle parti in cui con le relative norme rispettivamente si dispone che l'imposta si applica sul reddito complessivo netto formato da tutti i redditi del soggetto passivo compresi quelli a lui imputati dall'art. 4 lettera *a*), e che se il reddito complessivo lordo comprensivo di redditi imputati al contribuente a norma della lettera *a*) dell'art. 4, è inferiore a 5 milioni di lire, l'imposta è commisurata separatamente sul reddito complessivo proprio del contribuente e su quello della moglie, al netto degli oneri di cui all'art. 10 riferibili a ciascuno di essi, e le detrazioni di cui agli artt. 15 e 16 si operano sull'imposta complessiva

11. – In ordine alle questioni sollevate dal pretore di Livorno e relative agli artt. 2 della legge n. 825 del 1971, 4 del d.P.R. n. 597 del 1973 e 1, 46, 56 e 57 del d.P.R. n. 600 del 1973, per contrasto con l'art. 27 della Costituzione, e degli stessi artt. 2 della legge n. 825, 4 dei d.P.R. n. 597, 1 del d.P.R. n. 600 e degli artt. 15, 16, 17, 19, 20 e 30 del d.P.R. n. 636 del 1972, per contrasto con l'art. 24 della stessa Carta, va considerato che: *a*) riconosciuta l'illegittimità costituzionale delle norme che pongono a carico del marito l'obbligo di dichiarare, oltre i propri, i redditi della moglie non legalmente ed effettivamente separata, rimane operativa dei citati articoli del d.P.R. n. 600 solo la parte che si riferisce ad omissione, incompletezza ed infedeltà della dichiarazione a proposito dei redditi propri del dichiarante e di quelli a lui imputati (con esclusione dei

redditi di cui all'art. 4 lettera a), e che, comunque, dovrebbe trovare applicazione nel processo *a quo* il disposto sopra ricordato dell'art. 8 ultimo comma della legge n. 576 del 1975; e b) che, riconosciuta alla donna coniugata e non separata la qualità di soggetto passivo dell'imposta, alla stessa compete e viene del pari riconosciuta la possibilità di far valere in giudizio i propri diritti ed interessi alla stessa stregua di ogni altro soggetto passivo, e di conseguenza nessuna pronuncia deve essere adottata a proposito della seconda delle due sopra indicate questioni, essendo tale questione assorbita dalla presente pronuncia.

12. – Vi sarebbero ancora da esaminare, a proposito delle norme denunciate, le dedotte violazioni delle disposizioni costituzionali diverse da quelle fin qui considerate, o per le questioni già esaminate, altri profili.

Ma codeste questioni debbono dirsi implicitamente risolte perché aventi, nell'ambito della complessiva problematica posizioni accessorie o meramente consequenziali; e comunque ogni esame a proposito di esse o dei rilevati diversi profili, dovrebbe intendersi assorbito a seguito delle decisioni adottate.

13. – Sulla richiesta avanzata dalla difesa di Erminia Garzia, relativa alla declaratoria, in base all'art. 27 della legge n. 87 del 1953, di illegittimità costituzionale degli artt. 1, 5, 6 e 7 della legge n. 576 del 1975, la Corte procede autonomamente e d'ufficio all'esame del punto.

Come nel precedente paragrafo 6 si è escluso che le norme di cui agli articoli ora citati costituiscano il logico e necessario presupposto di quelle oggetto delle varie denunce, così deve escludersi che dalla adottata decisione di illegittimità costituzionale di queste ultime norme possa derivare la stessa declaratoria per le prime.

A proposito del contenuto sopra riportato degli artt. 1, 5, 6 e 7 della citata legge, infatti, deve rilevarsi che la norma di cui all'art. 1 non coincide con la precedente disciplina così come adeguata a Costituzione per effetto di questa pronuncia; ma nel contempo e d'altra parte deve riconoscersi che detta norma (unitamente alle altre richiamate) appare inserita in un nuovo contesto legislativo della cui legittimità costituzionale questa Corte potrà conoscere solo sulla base di eventuale autonoma denuncia.

Pertanto, non ricorrono gli estremi per l'applicazione del citato art. 27.

14. – Le pronunce di illegittimità costituzionale relative al testo unico delle leggi sulle imposte dirette del 1958 ed alle leggi con cui è stata predisposta e attuata la riforma tributaria, riguardano norme che erano valide ed operanti per le controversie relativamente alle quali si discuteva e si discute davanti ai giudici *a quibus* e che, però, successivamente sono state abrogate, in modo espresso o tacito, o sono state in parte modificate.

Con la prospettazione delle questioni già esaminate si è segnalata l'esigenza di pervenire alla risoluzione di taluni problemi. A tale esigenza la Corte ritiene di fare compiutamente fronte con la presente decisione. Ma, per una corretta interpretazione della pronuncia, non può essere ignorato che essa, a proposito

delle questioni relative alla disciplina dell'IRPEF, è destinata a valere per i redditi conseguiti nel 1974 e per le dichiarazioni fatte o che si sarebbero dovute fare nel 1975, e deve essere espressamente confermato che la stessa pronuncia non ha ad oggetto la normativa ora vigente in quella materia.

La Corte, per altro, ritiene opportuno di fermare l'attenzione sopra alcuni aspetti o profili della disciplina dell'IRPEF, perché questa, tenendosi anche conto della riforma del diritto di famiglia, sia conforme alle disposizioni ed ai principi di cui all'art. 53 della Costituzione e sempre nel rispetto delle altre disposizioni e degli altri principi costituzionali.

Con la riforma tributaria si è voluto razionalmente semplificare il precedente sistema dell'imposizione diretta basato su una pluralità d'imposte a carattere personale e reale e su una imposta complementare sul reddito complessivo con funzione integratrice e correttiva, e conseguentemente assoggettare il reddito della persona fisica ad una sola imposta sulla base dei principi della personalità e della progressività in modo tale che tutti potessero concorrere alle spese pubbliche secondo la propria effettiva capacità contributiva.

Si è voluto ancora eliminare le possibili occasioni di sfiducia o di diffidenza nei rapporti tra il fisco ed il contribuente ed impostare tali relazioni su basi diverse e farle vivere in un clima differente, di reciproca fiducia, comprensione e responsabilità.

Non spetta alla Corte di dire se di tali orientamenti e tendenze la normativa che ne è seguita, abbia costituito e costituisca una accettabile attuazione.

Ma, essendosi attraverso la presente disamina constatato che relativamente a taluni punti, non secondari, della disciplina legislativa in oggetto, è mancato il dovuto rispetto della Costituzione, occorre, a conclusione di questa sentenza, ribadire l'esigenza che i principi della personalità e della progressività dell'imposta siano esattamente applicati; che la soggettività passiva dell'imposta sia riconosciuta ad ogni persona fisica con riguardo alla sua capacità contributiva; che al concreto atteggiarsi di questa si ponga mente in sede di accertamento ed in funzione del debito e della responsabilità d'imposta; e che la materia trovi adeguata disciplina in norme per le quali il possesso dei redditi si sostanzi nella libera disponibilità di essi.

Nel contempo la Corte esprime l'auspicio che sulla base delle dichiarazioni dei propri redditi fatte dai coniugi, ed in un sistema ordinato sulla tassazione separata dei rispettivi redditi complessivi, possa essere data ai coniugi la facoltà di optare per un differente sistema di tassazione (espresso in un solo senso o articolato in più modi) che agevoli la formazione e lo sviluppo della famiglia e consideri la posizione della donna casalinga e lavoratrice.

L'adempimento del proprio dovere fiscale rimanga così, per il singolo coniuge un atto dovuto ma nel contempo sia il logico e conclusivo risultato di una scelta che giustifichi in chi la compie, il convincimento che anche nella specifica materia qui considerata, la libertà del singolo e l'eguaglianza di tutti i

cittadini davanti alla legge possono coesistere e concorrere per la migliore e maggiore tutela degli interessi emergenti nella società.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale:

1) degli artt. 131 e 139 del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 (approvazione del testo unico delle leggi sulle imposte dirette) nella parte in cui si stabilisce che i redditi della moglie, la quale non sia legalmente ed effettivamente separata, concorrono insieme con quelli del marito a formare un reddito complessivo, su cui è applicata con aliquota progressiva l'imposta complementare;

2) degli artt. 2 n. 3 della legge 9 ottobre 1971, n. 825 (delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria), 2, comma primo, e 4, lettera *a*), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 (istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche), 1, comma terzo, 46, 56 e 57 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), e 15, 16, 17, 19, 20 e 30 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 (revisione della disciplina del contenzioso tributario), nelle parti in cui le relative norme dispongono:

a) che per la determinazione del reddito complessivo sono imputati al marito, quale soggetto passivo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, oltre ai redditi propri, i redditi della moglie (eccettuati quelli che sono nella libera disponibilità della moglie legalmente ed effettivamente separata), e che i redditi dei coniugi sono cumulati al fine dell'applicazione dell'imposta;

b) che non è soggetto passivo dell'imposta la moglie, i cui redditi siano imputati al marito ai sensi dell'art. 4, lettera *a*), del d.P.R. n. 597 del 1973;

c) che la dichiarazione delle persone fisiche è unica, oltreché per i redditi propri del soggetto passivo, per quelli della moglie a lui imputabili a norma dell'art. 4 del d.P.R. n. 597 del 1973;

d) che la moglie, la quale non sia legalmente ed effettivamente separata, è tenuta ad indicare al marito, quale soggetto passivo dell'imposta, gli elementi, i dati e le notizie a questo occorrenti perché possa adempiere l'obbligo della dichiarazione dei redditi come sopra a lui imputati.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 14 luglio 1976.

3.4. Irragionevolezza

SENTENZA N. 178/1986 (PRES. PALADIN; REL. PESCATORE)

Assistenza e previdenza – Indennità di buonuscita ENPAS – Tassazione della quota relativa ai versamenti a carico del dipendente – Irragionevole criterio di determinazione dell'imponibile – Capacità contributiva – Nozione e criteri di determinazione – Competenza del legislatore – Sindacabilità – Limiti.

Legge 26 settembre 1985, n. 482 (Modificazioni del trattamento tributario delle indennità di fine rapporto e dei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita), artt. 2 e 4, commi primo e quarto.

Costituzione, art. 53.

SENTENZA N. 400/1987 (PRES. SAJA; RED. PESCATORE)

Capacità contributiva – Significato – Valutazioni legislative e controllo di costituzionalità – Tributi anteriori alla riforma del 1971 – Imposta sui redditi di ricchezza mobile ed imposta complementare progressiva sul reddito complessivo – Applicazione alle indennità di buonuscita E.N.P.A.S. – Determinazione dell'imponibile – Omessa previsione di detrazione di una somma pari alla percentuale corrispondente al rapporto tra il contributo del 2,50% a carico del dipendente e l'aliquota complessiva del contributo versato al fondo di previdenza E.N.P.A.S.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1958, n. 645 (Approvazione del testo unico delle leggi sulle imposte dirette), artt. 89, ultimo comma, e 140, ultimo comma.

Costituzione, art. 53.

SENTENZA N. 231/1991 (PRES. CORASANITI; RED. PESCATORE)

Opera di previdenza e assistenza ferrovieri dello Stato (O.P.A.F.S.) – Indennità di buonuscita erogate dall'Opera – Imponibile da assoggettare a imposta – Omessa previsione di detrazione della somma pari alla percentuale dell'indennità di buonuscita corrispondente al rapporto esistente, alla data del collocamento a riposo, tra il contributo posto a carico dell'iscritto e l'aliquota complessiva del contributo previdenziale versato – Capacità contributiva – Principio costituzionale – Implicazioni.

Legge 26 settembre 1985, n. 482 (Modificazioni del trattamento tributario delle indennità di fine rapporto e dei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita), artt. 2 e 4, commi primo e quarto.

Costituzione, art. 53.

Considerato in diritto

6. – I giudizi promossi con le ordinanze in epigrafe riguardano questioni identiche o strettamente connesse, per cui vanno riuniti per essere decisi con un'unica sentenza.

7. – Le questioni sollevate hanno ad oggetto: l'art. 23, comma secondo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 come modificato dalla legge n. 482 del 1985; gli artt. 1, della l. 26 settembre 1985, n. 482 – nella parte in cui modifica l'art. 12, lettera e) del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 – 2 e 4 della stessa legge, in quanto applicabili all'indennità di buonuscita di cui all'art. 3 del d.P.R. 29 dicembre 1973, n. 1032 e successive modificazioni; l'art. 13 del d.P.R. n. 597 del 1973, come modificato dall'art. 1 della legge n. 482 del 1985; l'art. 46 del d.P.R. n. 597 del 1973.

Secondo le ordinanze di rimessione le suddette norme sarebbero in contrasto:

a) con gli artt. 38 e 53 Cost., giacché la tassazione, da esse prevista, dell'indennità di buonuscita erogata dall'E.N.P.A.S. – costituente risparmio accantonato a fini previdenziali – sottrarrebbe alla loro destinazione mezzi destinati al soddisfacimento delle esigenze di vita dei pubblici dipendenti;

b) con l'art. 53 Cost. perché, ove si riconosca all'indennità di buonuscita erogata dall'E.N.P.A.S. carattere indennitario, per essere destinata a reintegrare il pubblico dipendente dal "danno" conseguente alla cessazione del rapporto di

(¹) La Corte con la sentenza n. 178 del 1986 ha dichiarato, altresì, inammissibile, per difetto di motivazione della rilevanza, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 23, secondo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) sollevate in riferimento agli artt. 3, 38 e 53 Cost. e la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1 della l. 26 settembre 1985, n. 482 (Modificazioni del trattamento tributario delle indennità di fine rapporto e dei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita), nella parte in cui ha modificato l'art. 13 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, sollevata in riferimento agli artt. 3, 38 e 53 Cost. La Corte ha dichiarato, poi, non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, lett. e) del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, nel testo di cui alla legge 26 settembre 1985, n. 482, in riferimento all'art. 76 Cost., poiché trattandosi di nuova norma, non emanata in base a delegazione legislativa, non è configurabile una violazione dell'art. 76 Cost., sotto il profilo della non conformità ai principi stabiliti nella legge di delegazione n. 825 del 1971, che concerne esclusivamente la legislazione delegata. Parimenti non fondate sono state dichiarate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1 l. 26 settembre 1985, n. 482, nella parte in cui modifica l'art. 12, lett. e) del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 e dell'art. 46 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, sollevate in riferimento agli artt. 3, 38 e 53 Cost., perché, nonostante la garanzia apprestata in materia previdenziale dall'art. 38 Cost., l'allegata natura previdenziale della indennità di buonuscita erogata dall'E.N.P.A.S., non ne esclude la tassabilità, se non nei limiti minimi indispensabili ad assicurarne le finalità previdenziali, secondo valutazioni che competono al legislatore e risultano nel caso di specie immuni da irrazionalità.

Si segnala che la Corte in questa pronuncia ribadisce i principi già sanciti nelle sentenze nn. 62/1977, 63/ 1982, 25/1984 riguardo alla parità di trattamento in ragione della *ratio* della disciplina.

lavoro, la sua percezione non costituirebbe acquisizione di nuova ricchezza e quindi idoneo indice di capacità contributiva;

c) con gli artt. 3, 38, secondo comma e 53 primo comma Cost. in quanto il meccanismo di tassazione previsto dalle norme impugnate per l'indennità di buonuscita, anche dopo i correttivi apportati dalla legge n. 482 del 1985, non sarebbe conforme al carattere previdenziale dell'indennità, in mancanza di accorgimenti idonei a salvaguardarne la funzione e risulterebbe sperequato rispetto alla effettiva capacità tributaria;

d) con gli artt. 3 e 53 Cost., per essere state tassate in maniera particolarmente gravosa le indennità di buonuscita derivanti dai rapporti di minore durata;

e) con l'art. 3 Cost., perché, pur avendo l'indennità di buonuscita erogata dall'E.N.P.A.S. caratteri che la renderebbero assimilabile ai capitali percepiti in relazione a contratti di assicurazione sulla vita, l'averla assoggettata ad un diverso trattamento fiscale (essendo stati i suddetti capitali esentati da imposizione fino all'entrata in vigore della legge n. 482 del 1985 e da questa sottoposti ad una tassazione più vantaggiosa rispetto a quella riguardante le indennità di fine rapporto) sarebbe irragionevole e lesivo del principio di uguaglianza;

f) con gli artt. 3 e 53 Cost., perché sottoporrebbero le indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S. allo stesso trattamento tributario delle indennità di fine rapporto dovute in relazione a rapporti di lavoro privato, nonostante la diversità di natura esistente tra esse, avendo l'indennità di buonuscita funzione previdenziale e le altre indennità funzione retributiva ed essendo solo le indennità di buonuscita (e non le altre indennità di fine rapporto) formate anche con il contributo degli aventi diritto.

L'art. 12, lettera *e*) del d.P.R. n. 597 del 1973, secondo la Commissione tributaria di secondo grado di Matera, sarebbe inoltre in contrasto anche con l'art. 76 Cost., poiché l'assimilazione, sotto l'aspetto impositivo, della indennità di buonuscita alle indennità di fine rapporto *ex* art. 2120 cod. civ., non sarebbe conforme ai principi stabiliti nell'art. 2, n. 19, lettera *b*) della legge di delegazione n. 825 del 1971.

[*omissis*]

9. – Passando all'esame del merito, va preliminarmente dichiarata l'infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, lettera *e*) del d.P.R. n. 597 del 1973, sollevata in riferimento all'art. 76 Cost. sotto il profilo della non conformità ai principi stabiliti dall'art. 2, n. 19, lettera *b*) della legge di delegazione n. 825 del 1971. Infatti, l'ordinanza di rimessione ha ritenuto rilevante nel giudizio *a quo* e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, lettera *e*) del d.P.R. n. 597 del 1973, nel testo sostituito a quello originario dalla legge n. 482 del 1985; cosicché in relazione a detta nuova norma, non emanata in base a delegazione legislativa, una violazione dell'art. 76 della Costituzione non è configurabile, riguardando l'art. 76 esclusivamente la legislazione delegata.

10. – Prima di venire all'esame delle altre questioni, va ricordato come esse siano in gran parte simili a quelle già discusse dinanzi a questa Corte all'udienza del 6 dicembre 1983. I giudizi allora promossi riguardavano gli artt. 12, lettera e), 14 e 46 del d.P.R. n. 597 del 1973, gli artt. 85,87,89 e 140 del d.P.R. n. 645 del 1958 e l'art. 34 del d.P.R. n. 601 del 1973. Le ordinanze di rimessione ne avevano prospettato l'illegittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 3,38 e 53 Cost., in quanto: a) sottoponevano ad imposizione fiscale le indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S. nonostante che queste avrebbero carattere previdenziale, non costituirebbero reddito e non sarebbero indice di capacità contributiva; b) dette indennità, irragionevolmente, sarebbero state tassate in maniera deteriore rispetto ai capitali percepiti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita, esentati da ogni imposizione; c) irragionevolmente le indennità di buonuscita percepite dai dipendenti statali sarebbero state tassate in maniera identica alle indennità di fine rapporto percepite dai dipendenti privati, in quanto solo i pubblici dipendenti sono tenuti al versamento di contributi.

La Corte, in quell'occasione, sollevò d'ufficio, dinanzi a sé, questione di legittimità costituzionale della norma (l'art. 13 del d.P.R. n. 597 del 1973) che stabiliva le modalità di tassazione delle indennità di fine rapporto in generale, affermando di non potere prescindere dall'esame delle forme e dei criteri dell'imposizione al fine di decidere sulle questioni proposte.

Nell'ordinanza si rilevava in proposito che l'art. 13 del d.P.R. n. 597 del 1973 non teneva adeguato conto delle caratteristiche proprie delle indennità in questione e non prendeva in considerazione in giusta misura l'arco di tempo in cui erano andati maturando i diritti alle indennità medesime. Infatti esso prevedeva che per tutte le indennità di fine rapporto (assoggettate a tassazione separata) l'imposta fosse determinata applicando all'ammontare dell'indennità "l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui è sorto il diritto alla loro percezione". L'imponibile, a norma del successivo art. 14, era ridotto del cinquanta per cento se l'ammontare delle liquidazioni non superava i dieci milioni, del trenta per cento se era superiore a dieci ma non a venti milioni, del venti per cento se era superiore a venti ma non a cinquanta milioni e in ogni caso "successivamente alla precedente riduzione in quanto spettante, di lire centomila per ogni anno o frazione di anno preso a base per la somministrazione dell'indennità".

Se l'ammontare della liquidazione superava dette somme, l'imposta era ridotta nella misura necessaria ad evitare che il reddito residuo scendesse al disotto della cifra risultante dal' applicazione dell'imposta su un ammontare pari, rispettivamente, a dieci, venti o cinquanta milioni.

11. – A seguito dei rilievi di questa Corte, il legislatore è intervenuto, ridisciplinando in gran parte la materia con la legge 26 settembre 1985, n. 482; che ha modificato (art. 1) gli artt. 12, lettera e) e 13 del d.P.R. 29 settembre

1973, n. 597 ed integralmente sostituito (art. 2) l'art. 14 di detto d.P.R., con normativa (art. 4) applicabile ai giudizi in corso.

In base al nuovo testo dell'art. 14 la tassazione della indennità di fine rapporto, di qualunque tipo, resta regolata unitariamente. Essa è stata sganciata dal reddito complessivo netto degli anni precedenti e si è stabilito che tali indennità sono imponibili per un ammontare che si determina riducendo il loro importo netto di una somma pari a lire cinquecentomila per ogni anno preso a base di commisurazione con esclusione dei periodi di anzianità convenzionali. L'imposta si applica con l'aliquota, con riferimento all'anno in cui è sorto il diritto alla percezione, corrispondente all'importo che risulta dividendo il predetto ammontare netto per il numero degli anni e frazione di anno preso a base di commisurazione e moltiplicando il risultato per dodici.

Con tali innovazioni legislative si è così inteso eliminare l'elemento d'irrazionalità, presente nella precedente disciplina, costituito dal collegamento dell'imposizione sulle indennità di fine rapporto al reddito complessivo netto dell'ultimo biennio, che è un elemento estraneo al rapporto di lavoro al quale si ricollega la percezione dell'indennità, tale da risultare spesso inidoneo a fornire giusti indici d'imponibilità. Inoltre, la nuova normativa ha tenuto conto della durata del rapporto di lavoro ed ha apprestato un congegno d'imposizione del tutto particolare rispetto ai normali meccanismi di tassazione dei redditi, dando così rilievo alle speciali caratteristiche delle indennità di fine rapporto.

[*omissis*]

15. – La questione è invece fondata, nei limiti che si diranno, per quanto attiene agli artt. 2 e 4, commi primo e quarto, della legge n. 482 del 1985.

Infatti l'elemento indicato nelle ordinanze di remissione (la contribuzione degli aventi diritto) è necessariamente rilevante al fine di assicurare il principio del rispetto della capacità contributiva, giacché non appare razionale la tassazione anche di quella parte delle indennità di buonuscita erogate dall'E.N.-P.A.S. percepite in correlazione ai contributi versati dallo Stato che gravano sui dipendenti statali.

Invero, se la capacità contributiva deve essere intesa come idoneità soggettiva all'obbligazione tributaria (cfr. sent. 15 febbraio 1984, n. 25 cit.), ne deriva che il legislatore, insieme all'osservanza del principio di non imporre prestazioni che siano in contrasto con le garanzie fondamentali sancite dalla Costituzione a tutela della persona, è tenuto a commisurare il carico fiscale in modo tale da colpire effettive manifestazioni di capacità contributiva. Nel caso in esame, invece, ha sottoposto ad imposizione somme affluite al Fondo gestito dall'E.N.-P.A.S., in base a contribuzioni, gravanti sul dipendente e corrisposte direttamente dallo Stato. Si che, lo Stato, verrebbe a colpire col tributo un esborso da se stesso effettuato (ma con incidenza diretta sul pubblico dipendente a seguito della rivalsa), trascurando anche la circostanza che le somme versate sono affidate alla esclusiva ed autonoma gestione di un apposito ente con relativi

redditi ed incrementi, dei quali nessun meccanismo assicura i favorevoli riflessi sul soggetto inciso al momento della percezione della indennità di liquidazione.

Per la parte afferente in via virtuale a tale contribuzione è illogico e arbitrario ritenere che la indennità di buonuscita si profili come reddito, quale che sia la concezione economica e giuridica che al riguardo si segue. Il che priva di fondamento il rilievo che il vizio impositivo potrebbe essere superato dalla circostanza che non è prevista alcuna tassazione né al momento del versamento dei contributi (che, come si è detto, viene effettuato direttamente dallo Stato all'E.N.P.A.S., in esecuzione di una obbligazione *ex lege*, sia pure con diritto a rivalsa) né in quello della percezione dell'indennità.

Ne deriva che le indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S., limitatamente alla quota relativa ai versamenti a carico del dipendente, non dovevano essere sottoposte a tassazione. L'imposizione di essa, infatti, ha leso il principio di capacità contributiva; tenuto anche conto che l'art. 53, Primo comma, Cost. va interpretato nel senso che a situazioni uguali debbono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario disuguale: cosicché il legislatore avrebbe potuto e potrebbe legittimamente trattare in modo unitario il regime tributario dell'indennità di fine rapporto, soltanto in assenza, tra le diverse indennità, di sostanziali elementi di differenziazione. La circostanza che le indennità erogate dall'E.N.P.A.S. siano formate anche con contributi del pubblico dipendente, oltre che dello Stato, è un elemento che conferisce ad esse struttura e fisionomia differenziate, che dovevano essere congruamente valutate e trattate dal punto di vista fiscale.

Al fine di ricondurre il sistema di tassazione previsto dagli artt. 2 e 4, commi primo e quarto, dalla l. n. 482 del 1985 al rispetto di quel principio, è dunque indispensabile tener conto, nella determinazione dell'imponibile, anche dell'ammontare dei contributi gravanti sul pubblico dipendente.

Ancorché – come sopra si è visto – trattasi di situazioni giuridicamente differenziate, non è inopportuno osservare, al riguardo, che nella tassazione delle indennità percepite in relazione ai contratti di assicurazione sulla vita, il legislatore – con un'operazione impositiva meritevole di considerazione – ha disposto la detrazione dall'imponibile del coacervo dei premi versati (art. 61. n. 482 del 1985), sebbene (a differenza di quello che avviene per i contributi previdenziali versati all'E.N.P.A.S.), tali premi, per i meccanismi collegati al rapporto assicurativo, siano protetti e accresciuti con particolare efficacia (ad es. cointeressenza all'operazione di investimento della riserva matematica, ecc.).

Tenuto conto del contributo del lavoratore, deve, dunque, ritenersi che, per ricondurre il sistema di tassazione stabilito dagli artt. 2 e 4, commi primo e quarto, della legge n. 482 del 1985 al rispetto dell'art. 53 Cost., è indispensabile che l'imponibile ivi previsto sia preceduto anche dalla detrazione di una somma pari alla percentuale dell'indennità di buonuscita corrispondente al rapporto esistente (alla data del collocamento a riposo) tra il contributo del 2,50% posto

a carico del pubblico dipendente e l'aliquota complessiva del contributo previdenziale obbligatorio versato al Fondo di previdenza dell'E.N.P.A.S.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara l'illegittimità costituzionale degli artt. 2 e 4, commi primo e quarto, della legge 26 settembre 1985, n. 482, nella parte in cui non prevedono che dall'imponibile da assoggettare ad imposta vada detratta anche una somma pari alla percentuale dell'indennità di buonuscita (di cui all'art. 3 del d.P.R. n. 1032 del 1973), corrispondente al rapporto esistente alla data del collocamento a riposo tra il contributo del 2,50% posto a carico del pubblico dipendente e l'aliquota complessiva del contributo previdenziale obbligatorio versato al Fondo di previdenza dell'E.N.P.A.S.;

[*omissis*]

Così deciso in Roma, in camera di consiglio, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 27 giugno 1986.

* * *

Sentenza n. 400/1987 (Pres. Saja; Red. Pescatore) ¹

Considerato in diritto

3. – La Corte è chiamata a decidere sulla legittimità costituzionale degli artt. 87, primo comma (nel testo di cui alla l. 4 dicembre 1962, n. 1682), 89, ultimo

⁽¹⁾ La Corte con la sentenza n. 400 del 1987 ha dichiarato, altresì, non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 87, primo comma, del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, sollevata in riferimento agli artt. 3, 38 e 53 Cost. La Corte, confermando il precedente indirizzo interpretativo (n. 178 del 1986 *infra*) per cui l'asserita natura previdenziale dell'indennità di buonuscita non ne esclude la tassabilità, se non nei limiti massimi indispensabili a garantire l'assolvimento delle sue finalità previdenziali (art. 38 Cost.), secondo valutazioni riservate al legislatore nell'ambito della razionalità. È bene segnalare che più di recente la Corte con la sentenza n. 99 del 1993 ha precisato che «[a]ncora da ultimo, con le sentenze n. 63 del 1992, n. 319 del 1991, n. 86 del 1990, n. 471 del 1989, questa Corte ha ribadito, invero, che le varie indennità di fine rapporto del settore pubblico hanno natura mista: "retributiva, previdenziale e assistenziale".

La parte, per così dire, previdenziale e assistenziale, "proprio per tale natura, è correlata a contribuzioni versate dai dipendenti e dalle stesse amministrazioni pubbliche" (sent. n. 86 del 1990) e, come tale, non è assoggettabile ad imposta. Cosicché la Corte ha potuto affermare, con le sentenze n. 877 del 1988, n. 400 del 1987, e n. 178 del 1986, che le indennità di buonuscita erogate dall'ENPAS e dall'INADEL, per la parte afferente in via virtuale alla contribuzione dei dipendenti assicurati, non possono essere considerate reddito e, quindi, non possono essere assoggettate né ad IRPEF né ad imposta di ricchezza mobile o complementare. Una conclusione, questa, da cui consegue che, per la parte, per così dire, retributiva dell'indennità di fine rapporto

comma e 140, ultimo comma, del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, nella parte in cui dispongono l'assoggettamento alle imposte di ricchezza mobile e complementare, quali reddito di lavoro subordinato, delle indennità di buonuscita corrisposte dall'E.N.P.A.S. Tali norme, secondo il giudice *a quo*, contrasterebbero con l'art. 53 Cost., giacché la natura previdenziale delle indennità di buonuscita comporterebbe che esse non possano essere considerate reddito e costituire indice di capacità contributiva. Contrasterebbero, inoltre, con l'art. 38 Cost. in quanto il prelievo d'imposta sulle indennità di buonuscita, aventi finalità previdenziali, sottrarrebbe una parte di esse a tali fini, in contrasto con la garanzia stabilita dalla su detta norma costituzionale. Violerebbero, infine, anche l'art. 3 Cost. in primo luogo sotto il profilo che irragionevolmente avrebbero sottoposto a tassazione le indennità di buonuscita, mentre sino all'emanazione della l. n. 482 del 1985 erano lasciate esenti da imposizione le somme percepite in relazione a contratti di assicurazione sulla vita; in secondo luogo sotto il profilo che irragionevolmente trattavano in modo uguale ed assoggettavano al medesimo criterio impositivo le indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S. ai dipendenti statali e le indennità di fine rapporto erogate ai lavoratori privati, non ostante che le prime abbiano natura previdenziale e siano alimentate anche da contributi versati dagli aventi diritto, mentre le seconde hanno natura di retribuzione differita e sono erogate interamente dai datori di lavoro, senza che gli aventi diritto versino alcun contributo.

[*omissis*]

5. – Questa Corte ha già deciso, con sentenza 7 luglio 1986, n. 178, varie questioni di legittimità costituzionale – per molti aspetti analoghe a quelle sollevate dalla Commissione tributaria di Modena – relative all'assoggettamento ad I.R.P.E.F., previsto dal d.P.R. n. 597 nel 1973 e dalla l. n. 482 del 1985, delle indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S.

[*omissis*]

Ingiustificata e, quindi, illegittima è stata invece ritenuta dalla Corte la sottoposizione delle indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S. allo stesso trattamento tributario delle indennità di fine rapporto dovute in relazione al contratto di lavoro privato, tenuto conto che alla formazione dell'indennità di buonuscita concorre il contributo del dipendente statale avente diritto. In relazione a tale profilo d'incostituzionalità, con la suindicata sentenza è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale degli artt. 2 e 4, commi primo e quarto, della legge 26 settembre 1985, n. 482, “nella parte in cui non prevedono che dall'imponibile da assoggettare ad imposta vada detratta anche una somma pari

percepita dal dipendente pubblico, corrispondente al contributo che non è a suo carico, l'imposizione fiscale è pienamente legittima». In merito poi all'inapplicabilità di tale distinguo all'indennità di cessazione dalle funzioni relativa a un professionista lavoratore autonomo qual è il notaio (stante la diversità di fattispecie rispetto all'indennità di buonuscita, che si riferisce ad un rapporto di lavoro subordinato) si segnala la sentenza di non fondatezza n. 25 del 2000.

alla percentuale dell'indennità di buonuscita (di cui all'art. 3 del d.P.R. n. 1032 del 1973), corrispondente al rapporto esistente alla data del collocamento a riposo tra il contributo del 2,50% posto a carico del pubblico dipendente e l'aliquota complessiva del contributo previdenziale obbligatorio versato al Fondo di previdenza dell'E.N.P.A.S.”.

La circostanza che alle indennità erogate dall'E.N.P.A.S. concorrano anche i contributi del pubblico dipendente, oltre che dello Stato, è un elemento che conferisce ad esse struttura e fisionomia differenziate, che dovevano essere congruamente valutate e trattate dal punto di vista fiscale, tenendo conto, nella determinazione dell'imponibile, dell'ammontare dei contributi gravanti sul pubblico dipendente.

6. – Venendo all'esame delle questioni ora sottoposte alla Corte, va osservato che le differenze sopra menzionate, esistenti tra le imposte di ricchezza mobile e complementare (previste dal d.P.R. n. 645 del 1958) e l'I.R.P.E.F., che le ha sostituite nel nuovo sistema tributario, non incidono sulla sostanziale identità delle questioni in esame con quelle decise con la sentenza n. 178 del 1986. Infatti, i profili d'incostituzionalità ora allegati attengono anch'essi all'assoggettamento ad imposizione diretta delle indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S. ed alla loro dedotta intassabilità, in relazione agli artt. 38, 53 e 3 della Costituzione. Le questioni prospettate, vanno perciò decise in base ai principi affermati in detta sentenza.

[omissis]

Fondata è, invece, nei limiti che si diranno, l'eccezione d'incostituzionalità prospettata sotto il profilo che le indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S. non potevano essere sottoposte allo stesso trattamento tributario previsto per le indennità di fine rapporto dei lavoratori privati.

Invero, a norma dell'art. 15 del D.lgs.lgt. C.P.S. 5 agosto 1947, n. 778, all'Opera di previdenza dell'E.N.P.A.S. veniva versato un contributo del 4%, ripartito in parti uguali tra Amministrazione e personale, così come stabilito dall'art. 20 del D.lgs.lgt. 21 novembre 1945, n. 722. In seguito, l'art. 1 del d.P.R. 5 giugno 1965, n. 759 elevò, dall'1° marzo 1966, il contributo dovuto al fondo di previdenza al 5,10% di cui il 2,50% a carico dell'iscritto e la parte restante a carico dell'Amministrazione, stabilendo che, a partire dall'1° gennaio 1968, ogni due anni, il contributo fosse maggiorato, a carico dell'Amministrazione, in ragione dello 0,50% fino a raggiungere l'aliquota complessiva dell'8,10%. Ulteriori modifiche di tali disposizioni – ma sempre con la previsione di una contribuzione del 2,50% della base imponibile da parte del dipendente – furono poi introdotte dall'art. 37 del d.P.R. n. 1092 del 1973 e dall'art. 18 della l. 20 marzo 1980, n. 75. Ne deriva che, essendo le indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S. alimentate, in parte, da contributi dei dipendenti statali, anche in riferimento agli artt. 89, ultimo comma, e 140 del d.P.R. n. 645 del 1958, vale la considerazione (cfr. la più volte citata sentenza n. 178 del 1986) secondo la quale, per la parte afferente in via virtuale a tali contribuzioni, dette

indennità non possono essere considerate reddito e non potevano essere, quindi, sottoposte ad imposizione ai fini delle imposte di ricchezza mobile e complementare. La loro tassazione, per quella parte, ha leso, infatti, il principio di capacità contributiva, tenuto anche conto – come affermato da questa Corte nella più volte citata sentenza n. 178 del 1986 – che l'art. 53, primo comma, Cost. va interpretato nel senso che a situazioni uguali debbono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario disuguale: cosicché il legislatore avrebbe potuto e potrebbe legittimamente trattare in modo unitario il regime tributario dell'indennità di fine rapporto, soltanto in assenza, tra le diverse indennità, di sostanziali elementi di differenziazione. Viceversa, la circostanza che le indennità erogate dall'E.N.-P.A.S. siano formate anche con contributi del pubblico dipendente, oltre che dello Stato, è un elemento che conferisce ad esse struttura e fisionomia differenziate, che dovevano essere congruamente valutate e trattate dal punto di vista fiscale.

Con riguardo al contributo del lavoratore, deve, dunque, ritenersi che, per ricondurre il sistema di tassazione stabilito dagli artt. 89, ultimo comma e 140, ultimo comma, del d.P.R. n. 645 del 1958, al rispetto dell'art. 53 Cost., è indispensabile che l'imponibile ivi previsto sia preceduto anche dalla detrazione di una somma pari alla percentuale dell'indennità di buonuscita corrispondente al rapporto esistente (alla data del collocamento a riposo) tra il contributo del 2,50% posto a carico del pubblico dipendente e l'aliquota complessiva del contributo previdenziale obbligatorio versato al Fondo di previdenza dell'E.N.-P.A.S.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara l'illegittimità costituzionale degli artt. 89, ultimo comma e 140, ultimo comma, del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 ("T.U. delle leggi sulle imposte dirette"), nella parte in cui non prevedono che dall'imponibile da assoggettare ad imposta vada detratta anche una somma pari alla percentuale dell'indennità di buonuscita corrispondente al rapporto esistente alla data del collocamento a riposo tra il contributo del 2,50% posto a carico del pubblico dipendente e l'aliquota complessiva del contributo previdenziale obbligatorio versato al Fondo di previdenza dell'E.N.P.A.S.;

[omissis]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta l'11 novembre 1987.

* * *

Sentenza n. 231/1991 (Pres. Corasaniti; Red. Pescatore)*Considerato in diritto*

1. – Le cause vanno riunite per essere decise con un'unica sentenza, avendo tutte per oggetto la stessa questione.

2. – Il giudice *a quo* – sulla base dei principi affermati da questa Corte nella sentenza n. 178 del 1986 – ha chiesto che sia dichiarata l'illegittimità costituzionale, in relazione all'art. 53 della Costituzione, degli artt. 2 e 4, primo e quarto comma, della l. 26 settembre 1985, n. 482, “nella parte in cui non escludono che dall'imponibile dell'indennità di buonuscita erogata dall'Opera di previdenza a favore del personale delle ferrovie dello Stato, da assoggettare ad imposta, vada detratta una somma pari al quattro per cento dell'ottanta per cento dello stipendio, dell'assegno personale pensionabile e del compenso per ex combattente”.

3. – Va premesso che la questione è stata sollevata, in tutti i giudizi ora riuniti, in relazione a trattamenti erogati prima dell'entrata in vigore del T.U. delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, che all'art. 17 reca una nuova disciplina della tassazione delle indennità di fine rapporto. Sussiste, pertanto, la rilevanza della questione in relazione ai giudizi *a quibus*.

4. – Nel merito la questione anzidetta è fondata.

Con la sentenza n. 178 del 1986, questa Corte ha affermato, in linea di principio, la tassabilità – ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche – delle indennità di buonuscita erogate dall'E.n. p.a.s. ai dipendenti statali. Ha dichiarato, tuttavia, la parziale illegittimità costituzionale degli artt. 2 e 4 della legge 26 settembre 1985, n. 482, i quali sottoponevano allo stesso trattamento tributario dette indennità e quelle di fine rapporto dovute in relazione al contratto di lavoro privato, senza tener conto che, alla formazione delle indennità erogate dall'E.n. p.a.s. – e non delle altre – concorrono i contributi degli aventi diritto, cosicché, per la parte a questi afferente, tali indennità non potevano essere considerate reddito.

Gli artt. 2 e 4 della legge n. 482 del 1985 sono stati, per tale ragione, dichiarati illegittimi nella parte in cui non prevedevano che dall'imponibile da assoggettare ad I.R.P.E.F. andasse detratta una somma pari alla percentuale dell'indennità di buonuscita corrispondente al rapporto esistente, alla data del collocamento a riposo, tra il contributo a carico del dipendente statale e l'aliquota complessiva del contributo previdenziale obbligatorio versato all'E.n. p.a.s..

Successivamente, con la sentenza n. 400 del 1987, questa Corte ha parimenti dichiarato, per lo stesso ordine di ragioni, l'illegittimità costituzionale degli artt. 89, ultimo comma, e 140, ultimo comma, del d.P.R. 29 gennaio 1958,

n. 645, in quanto assoggettavano ad imposta di ricchezza mobile e complementare le indennità di buonuscita erogate dall'E.n. p.a.s. ai dipendenti statali, senza prevedere un'analogia detrazione dall'imponibile. Con la sentenza n. 877 del 1988 questa Corte ha poi pronunciato declaratoria d'illegittimità costituzionale degli artt. 89, ultimo comma, e 140, ultimo comma, del d.P.R. n. 645 del 1958, riguardo alle indennità di fine rapporto erogate dall'I.n. a.d.e.l., dichiarandoli illegittimi nella parte in cui non prevedevano una consimile detrazione dall'imponibile da assoggettare ad imposta. Con la sentenza n. 513 del 1990, infine, è stata pronunciata la illegittimità costituzionale degli artt. 89, ultimo comma, e 140, ultimo comma, del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, anche nella parte in cui non prevedevano che dall'imponibile da assoggettare ad imposta andasse detratta una somma pari alla percentuale dell'indennità di buonuscita corrispondente al rapporto esistente, alla data del collocamento a riposo, tra il contributo posto a carico del pubblico dipendente e l'aliquota complessiva del contributo previdenziale obbligatorio versato alla Cassa integrativa di previdenza del personale telefonico statale.

5. – Ai fini del decidere, deve rilevarsi che le indennità di buonuscita erogate, a norma degli artt. 14 e segg. della legge 14 dicembre 1973, n. 829, dall'Opera di previdenza a favore del personale delle Ferrovie dello Stato istituita con legge 19 giugno 1913, n. 641, hanno caratteristiche analoghe a quelle delle corrispondenti indennità erogate dall'E.n. p.a.s., dall'I.n. a.d.e.l. e dalla Cassa integrativa di previdenza del personale telefonico statale. Specificamente, hanno in comune, accanto alla similarità del meccanismo contributivo, la esigenza di concorrere a far fronte ai bisogni del lavoratore dopo la cessazione del rapporto di lavoro. In particolare, tutte tali indennità, sia pure in base a requisiti differenziati, sono erogate da enti diversi dal datore di lavoro; a tali enti sia il lavoratore che il datore di lavoro versano apposite contribuzioni.

Va inoltre osservato che, a norma dell'art. 36 della legge n. 829 del 1973, le entrate ordinarie dell'OPAFS aventi natura contributiva, sono costituite (art. 36, n. 1) da ritenute a carico degli iscritti pari al "quattro per cento dell'ottanta per cento dello stipendio in godimento, dell'assegno personale pensionabile e del compenso per ex combattente". Ai sensi della l. 20 marzo 1980, n. 75, con effetto dal 1° giugno 1979, tale base contributiva comprende anche la tredicesima mensilità, computata per l'ottanta per cento. L'Azienda autonoma delle Ferrovie dello Stato (ora Ente Ferrovie dello Stato), a sua volta, versa (art. 36, n. 2 della l. n. 829 del 1973) un contributo pari al nove per cento della suddetta base contributiva.

6. – Questa Corte, con le citate sentenze n. 178 del 1986 e n. 400 del 1987, ha affermato che, per la parte afferente alla contribuzione dei dipendenti, le indennità di buonuscita non possono essere considerate reddito e quindi non possono essere assoggettate né all'Irpef né all'imposta di ricchezza mobile o complementare. Ha affermato, inoltre, che l'art. 53 della Costituzione impone che a situazioni uguali corrispondano uguali regimi impositivi e, correlativa-

mente, a situazioni diverse, trattamenti tributari differenziati. Il legislatore, pertanto, nel disciplinare il regime tributario delle indennità di fine rapporto, è tenuto ad osservare il principio, secondo il quale, per le indennità che siano costituite anche dai contributi degli aventi diritto, deve provvedersi ad una detrazione che tenga adeguato conto di ciò.

Ne consegue che, in base al suddetto principio, poiché anche le indennità di buonuscita erogate dall'OPAFS sono formate, in parte, dai contributi degli aventi diritto, va dichiarata l'illegittimità costituzionale, per contrasto con l'art. 53 Cost., degli artt. 2 e 4, primo e quarto comma, della l. 26 settembre 1985, n. 482, nella parte in cui riguardo alle indennità di buonuscita erogate dall'OPAFS, non prevedono che dall'imponibile da assoggettare ad imposta vada detratta una somma pari alla percentuale dell'indennità corrispondente al rapporto esistente, alla data del collocamento a riposo, tra il contributo posto a carico dell'iscritto (ai sensi dell'art. 36, n. 1 della legge n. 829 del 1973, così come integrato dalla l. n. 75 del 1980) e l'aliquota complessiva del contributo previdenziale obbligatorio versato all'Opera previdenza e assistenza a favore del personale delle ferrovie dello Stato (ai sensi dell'art. 36, numeri 1 e 2 della legge n. 829 del 1973, così come integrato dalla l. n. 75 del 1980).

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

Riuniti i giudizi, *dichiara* l'illegittimità costituzionale degli artt. 2 e 4, primo e quarto comma, della l. 26 settembre 1985, n. 482 (Modificazioni del trattamento tributario delle indennità di fine rapporto e dei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita), nella parte in cui non prevedono, per le indennità di buonuscita erogate dall'Opera previdenza e assistenza a favore del personale delle ferrovie dello Stato, che dall'imponibile da assoggettare ad imposta vada detratta una somma pari alla percentuale dell'indennità di buonuscita corrispondente al rapporto esistente, alla data del collocamento a riposo, tra il contributo posto a carico dell'iscritto e l'aliquota complessiva del contributo previdenziale obbligatorio versato ai sensi dell'art. 36, numeri 1 e 2 della l. 14 dicembre 1973, n. 829, così come integrato dalla legge 20 marzo 1980, n. 75.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 22 maggio 1991.

3.5. In particolare, sulla coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico

SENTENZA N. 42/1980 (PRES. AMADEI; REL. PALADIN)

I.L.O.R. – Ambito di applicazione dell'imposta – Non escludono i redditi di lavoro autonomo, che non siano assimilabili ai redditi d'impresa, dall'imposta locale sui redditi – Eguaglianza dei cittadini davanti alla legge – Materia tributaria – Uguali regimi impositivi a situazioni uguali – Prelievo tributario – Giustificazione in indici concretamente rivelatori di ricchezza – Presunzioni tributarie – Legittimità – Presupposti.

Legge 9 ottobre 1971, n. 825 (Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria), art. 4, n. 1), e decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 599 (Istituzione e disciplina dell'imposta locale sui redditi), art. 1, secondo comma.

Costituzione, artt. 3 e 53.

SENTENZA N. 223/2012 (PRES. QUARANTA; REL. TESAURO)

Magistrati – Retribuzione – Adeguamento automatico – Soppressione, senza possibilità di recupero, degli acconti degli anni 2011, 2012 e 2013 e del conguaglio del triennio 2010-2012 – Irragionevole decurtazione del trattamento retributivo dei magistrati, oltre i limiti tracciati dalla giurisprudenza costituzionale, che consente sacrifici a condizione che siano eccezionali, transunti, non arbitrari e consentanei allo scopo prefisso – Violazione del principio dell'autonomia ed indipendenza dei giudici – Ingiustificata disparità di trattamento fra la categoria dei magistrati e quella del pubblico impiego contrattualizzato, che vede limitata la possibilità di contrattazione soltanto per un triennio – Decurtazione dell'indennità giudiziaria – Prestazione patrimoniale imposta di natura sostanzialmente tributaria – Irragionevole discriminazione nei confronti di altri percettori di reddito di lavoro – Contrasto con il principio della "universalità della imposizione" – Discriminazione in danno dei dipendenti pubblici rispetto ai dipendenti privati e, in generale, ai cittadini.

Decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 (Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica), convertito, con modificazioni, nella legge 30 luglio 2010, n. 122, artt. 9, commi 2 e 22, e 12, comma 10.

Costituzione, artt. 3 e 53.

SENTENZA N. 116/2013 (PRES. F. GALLO.; RED. TESAURO)

Interventi di solidarietà – Trattamenti pensionistici corrisposti da enti gestori di forme di previdenza obbligatorie, di importo complessivamente superiore a 90.000 euro lordi annui – Assoggettamento, a decorrere dal 1° agosto 2011 e fino al 31 dicembre 2014, ad un contributo di perequazione pari al 5 per cento della parte eccedente il predetto importo fino a 150.000 euro, nonché pari al 10 per cento per la parte eccedente 150.000 euro e al 15 per cento per la parte eccedente 200.000 euro – Natura tributaria della misura perequativa – Canone di eguaglianza per discriminazione ai danni dei soli pensionati.

Decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria), convertito, con modificazioni, nella legge 15 luglio 2011, n. 111, come modificato dall'articolo 24, comma 31-bis, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici), convertito, con modificazioni, nella legge 22 dicembre 2011, n. 214, articolo 18, comma 22-bis.

Costituzione, artt. 3 e 53.

SENTENZA N. 10/2015 (PRES. CRISCUOLO; RED. CARTABIA)

Imposta sul reddito delle società (IRES) – Addizionale del 5,5 per cento da applicarsi alle imprese operanti nel settore della commercializzazione degli idrocarburi, che abbiano conseguito ricavi superiori a 25 milioni di euro nel periodo di imposta precedente (c.d. Robin tax), con divieto di traslazione sui prezzi al consumo – Discriminazione qualitativa dei redditi non supportata da adeguata giustificazione, per essere la base imponibile estesa all'intero reddito e non limitata ai soli sovra-profitti, e per il carattere strutturale e permanente del prelievo – Irrazionalità per l'inidoneità a conseguire lo scopo solidaristico sotteso al divieto di traslazione – Illegittimità costituzionale – Efficacia a decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale

Decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 (Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria), convertito, con modificazioni, nell'art. 1, comma 1, della legge 6 agosto 2008, n. 133, e successive modificazioni, art. 81, commi 16, 17 e 18.

Costituzione, artt. 3 e 53.

SENTENZA N. 262/2020 (PRES. CORAGGIO; RED. ANTONINI)

Imposta municipale propria (IMU) – Corresponsione sugli immobili strumentali all'attività di impresa – Indeducibilità dalle imposte sui redditi d'impresa – Coerenza interna del tributo – Principio di capacità contributiva

Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale), nel testo anteriore alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 715, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)», art. 14, comma 1.

Costituzione, artt. 3 e 53.

Considerato in diritto

1. – Le tredici ordinanze di rimessione contestano tutte la legittimità costituzionale delle norme concernenti l’istituzione e la disciplina dell’imposta locale sui redditi, in quanto prevedono (o in quanto non escludono) l’applicazione dell’imposta a carico dei lavoratori autonomi.

Precisamente, la Commissione tributaria di 1 grado di Lecco impugna in questo senso l’intero d.P.R. 29 settembre 1973, n. 599. Le altre Commissioni prendono invece di mira l’art. 1 del decreto stesso, ora assumendolo nel suo complesso, ora mettendo in questione il solo capoverso, ora censurando la mancata esclusione dei lavoratori autonomi e dei professionisti, per disparità di trattamento rispetto ai lavoratori dipendenti, di cui all’art. 1, primo comma, lettera *a*) (ma trattasi – in tal caso – di un evidente errore materiale, dal momento che la lettera *a*, relativa all’esenzione dei redditi di lavoro dipendente e assimilati, è contenuta nel secondo e non nel primo comma dell’articolo impugnato). E varie ordinanze estendono l’impugnativa all’art. 7 del predetto decreto, con particolare riguardo al primo, secondo e quarto comma, in quanto non consentono un differenziato trattamento tributario del lavoro autonomo, ai fini delle deduzioni dai rispettivi redditi; mentre la Commissione tributaria di 1 grado di Palermo, oltre all’art. 1, lettera *a*), del d.P.R. n. 599 del 1973, coinvolge nella sua denuncia l’art. 4, n. 1, della legge – delega per la riforma tributaria (sia pure indicata attraverso il riferimento, anch’esso manifestamente erroneo e quindi suscettibile di venire corretto, ad un insussistente d.P.R. 9 ottobre 1971, n. 825).

Quali parametri, tutte le ordinanze (con l’unica eccezione di quella emessa il 24 giugno 1977 dalla Commissione tributaria di 10 grado di Palermo, che fa richiamo al solo principio di capacità contributiva) invocano congiuntamente gli artt. 3 e 53 della Costituzione. Ma varie Commissioni prospettano altresì la violazione dell’art. 35, là dove esso dichiara che “la Repubblica tutela il lavoro in tutte le sue forme ed applicazioni”. E la Commissione tributaria di 1 grado di Bassano del Grappa – mediante l’ordinanza datata 12 aprile 1979 – sostiene a sua volta che l’art. 7 del d.P.R. n. 599 del 1973 si porrebbe in contrasto con l’art. 76 Cost., violando il principio direttivo stabilito dall’art. 4, n. 5, della legge

(¹) Nella sentenza n. 42 del 1980, al punto 8 del *Considerato in diritto*, la Corte ha precisato che «[q]uanto invece all’art. 7 del predetto decreto non occorre che, negli stessi termini, ne venga pronunciato l’annullamento: poiché la disciplina delle deduzioni a favore dei lavoratori autonomi è resa a sua volta inoperante, circa i rapporti ai quali non possa più essere applicato l’art. 1, già in forza della dichiarazione d’illegittimità parziale della disciplina riguardante il presupposto dell’imposta locale sui redditi. Ciò considerato, rimane assorbita anche la questione riguardante il preteso contrasto fra l’art. 7 e l’art. 76 Cost., per la mancata concessione del relativo beneficio a favore dei redditi di lavoro autonomo occasionale: questione che il giudice a quo ha sollevato congiuntamente, ed anzi subordinatamente, rispetto all’impugnativa dell’art. 1 del d.P.R. n. 599 del 1973».

– delega n. 825 del 1971, per la mancata concessione delle relative deduzioni a favore dei redditi di lavoro autonomo occasionale.

Ma l'apparente varietà delle prospettazioni non toglie che la questione di legittimità costituzionale, così sollevata dalle tredici ordinanze di rimessione, si presenti pur sempre in termini fundamentalmente comuni; sicché i relativi giudizi si prestano ad essere riuniti e decisi con unica sentenza.

2. – All'origine del problema che la Corte è chiamata a risolvere, stanno le profonde modifiche introdotte quanto all'ambito di applicazione dell'imposta in esame, a partire dai progetti governativi di riforma tributaria sino all'entrata in vigore della legge – delega n. 825 del 1971 e della conseguente legge – delegata n. 599 del 1973. Concepito e denominato – inizialmente – come “imposta locale sui redditi patrimoniali”, questo tributo avrebbe dovuto colpire i redditi di capitale, i redditi di terreni e di fabbricati, i redditi agrari e quelli derivanti dall'esercizio di imprese commerciali: realizzando con ciò una discriminazione qualitativa dei redditi stessi, che era destinata per definizione – come chiariva espressamente la relazione all'art. 4 del disegno di legge n. 1639, presentato dal Governo alla Camera dei deputati il 1 luglio 1969 – a lasciare esenti redditi di lavoro, qualunque fosse la loro fonte e la loro natura. L'originaria configurazione del tributo venne invece abbandonata – per motivi che non sono mai stati ufficialmente esposti in modo organico – nel seguito dei lavori preparatori, a cominciare dal testo alternativo, elaborato in seno alla sesta Commissione permanente della Camera. In un primo tempo, la denominazione prescelta dal progetto governativo fu dunque ampliata, nel senso di prevedere un'“imposta locale sui redditi patrimoniali, d'impresa e professionali”, estesa anche a carico dei liberi professionisti, sia pure con le stesse deduzioni già predisposte a beneficio degli imprenditori che prestassero continuativamente la propria opera nelle imprese in questione. In un secondo tempo, si preferì trattare – sinteticamente – di “imposta locale sui redditi”, in quanto applicabile alla generalità dei “singoli redditi prodotti nel territorio dello Stato, esclusi quelli di lavoro subordinato” (secondo il definitivo disposto dell'art. 4, n. 1, della legge – delega n. 825 del 1971).

A conclusione di tali sviluppi, potrebbe parere che l'imposta abbia completamente smarrito l'iniziale ragion d'essere. Non a caso, nella relazione ministeriale allo schema di decreto delegato per l'istituzione dell'ILOR si afferma appunto che essa “viene ad assumere ... la prevalente funzione di fattore discriminante il trattamento tributario dei redditi diversi da quelli di lavoro subordinato”. Ed anche in dottrina vari autori ragionano dell'imposta medesima – a costo di una certa imprecisione di linguaggio – come d'una sorta di addizionale o come d'una rinnovata imposta complementare; o, più semplicemente, ne mettono in rilievo il carattere accessorio rispetto all'IRPEF e all'IRPEG, fatta salva l'esclusione del lavoro dipendente (nonché degli altri redditi specificamente riguardati dalle lettere *b*) e *c*) dell'art. 1, secondo comma, del decreto istitutivo).

Senonché, a ben vedere, nel vigente ordinamento dell'ILOR continuano a riflettersi i motivi ispiratori dell'originaria concezione. Da un lato, nell'ambito del presupposto identificato dall'art. 1 del d.P.R. n. 599 del 1973, tutti i redditi diversi da quelli di lavoro autonomo sono pur sempre redditi fondati o contraddistinti, in ogni caso, da una significativa componente di capitale; sicché sembra lecito desumerne che lo stesso lavoro autonomo sia stato inquadrato dal legislatore tributario fra le attività produttive di redditi misti, di capitale e non solo di lavoro. D'altro lato, una tale ipotesi interpretativa è largamente confermata dall'art. 7 del decreto istitutivo: poiché l'aver previsto una comune deduzione, sia per i redditi di lavoro autonomo sia per i redditi agrari o d'impresa quando le prestazioni personali del soggetto passivo del tributo costituiscano "la sua occupazione prevalente", sembra fornire la riprova che anche per i lavoratori autonomi sia stato così perseguito l'intento di "eliminare dall'imponibile la parte che si può considerare formata dal lavoro del soggetto" (come precisava la citata relazione al disegno governativo n. 1639 del 1969). E, coerentemente, l'Avvocatura dello Stato non esita, nella sua memoria, a dare per scontata la premessa che l'ILOR si configuri tuttora "come imposta reale proporzionale finalizzata alla tassazione oggettiva di tutti i redditi caratterizzati, totalmente o anche solo parzialmente, da elementi di patrimonialità".

3. – E precisamente da queste ambiguità del disegno legislativo, che traggono lo spunto le ordinanze di rimessione, in riferimento al combinato disposto degli artt. 3 e 53 Cost.: denunciando in sostanza la violazione di quel principio di eguaglianza tributaria, per cui la Corte ha affermato – nella sentenza n. 120 del 1972 – "che a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario disuguale", attuando in tal modo l'"esigenza che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza".

Vero è che i profili evidenziati in questo senso, nelle motivazioni e nei dispositivi delle varie ordinanze, si presentano duplici e di segno apparentemente opposto. Per un primo verso, infatti, alcune Commissioni tributarie sottolineano l'irragionevolezza della discriminazione stabilita dalla disciplina concernente l'ILOR, secondo che si tratti di lavoro autonomo oppure dipendente; per un secondo verso, altre Commissioni danno piuttosto rilievo all'ingiustificatezza dell'assimilazione fra redditi di lavoro autonomo, i redditi agrari ed i redditi di impresa (per non dire degli stessi redditi puramente patrimoniali), derivante dall'art. 1 prima ancora che dall'art. 7 del decreto istitutivo.

Ma le due prospettive si risolvono, in realtà, nei diversi aspetti di un'unica questione di legittimità costituzionale. Le norme relative all'ILOR sono cioè censurate, in quanto distraggono i redditi di lavoro autonomo dalla disciplina tributaria del lavoro dipendente, al solo scopo di attrarre i redditi stessi – corrispondentemente – nell'ambito della disciplina dei redditi misti o fondati: senza che le conseguenti classificazioni legislative si ricolleghino ad una specifica e congrua capacità contributiva dei lavoratori sottoposti al tributo.

Così ricostruita, l'impugnativa dev'essere accolta. E ne risulta assorbita l'ulteriore questione riguardante la legittimità dell'art. 1 del d.P.R. n. 599 del 1973, sollevata in vista dell'art. 35 della Costituzione.

4. – Nello sforzo di sostenere la costituzionalità dell'assoggettamento del lavoro autonomo all'imposta locale sui redditi, l'Avvocatura dello Stato ha svolto due ordini di considerazioni, pertinenti entrambe alla sistemazione concettuale delle attività così colpite. In primo luogo, tanto in sede giuridica quanto in sede economica, il lavoro autonomo rappresenterebbe un fenomeno ben differenziato dal lavoro dipendente. In secondo luogo, sussisterebbe invece una strettissima "contiguità" fra i redditi di lavoro autonomo e i redditi d'impresa, tale che non sarebbe ragionevole la contrapposizione dei lavoratori autonomi (e dei liberi professionisti, in particolar modo) ai piccoli imprenditori ed agli stessi commercianti.

Né l'uno né l'altro assunto valgono però a giustificare la scelta legislativa in questione. I marcati tratti distintivi del lavoro autonomo nei confronti del lavoro dipendente sono certo incontestabili, sul piano del diritto tributario come già sul piano del diritto civile. Ma la discriminazione qualitativa dei redditi non implica soltanto che le rispettive fonti di produzione siano diverse; bensì richiede – per dimostrarsi costituzionalmente legittima – che a questa diversità corrisponda una peculiare e differenziata capacità contributiva, propria dei redditi incisi rispetto ai redditi esclusi dal tributo, a parità di ammontare della base imponibile. E nulla consente di desumere, né dai lavori preparatori né dal testo delle norme riguardanti l'imposta in esame, che la capacità posta a base dell'ILOR possa farsi consistere nelle caratteristiche differenziali delle varie forme di lavoro, per sé considerato.

D'altra parte, per dare la prova di una maggiore attitudine dei lavoratori autonomi alla contribuzione, non giova postulare l'esistenza di un inscindibile continuum, comprensivo dei redditi di lavoro autonomo (e specialmente dei redditi professionali) unitamente ai redditi d'impresa: la cui discriminazione qualitativa, rispetto ai redditi esclusi dall'ILOR, non viene contestata – per lo meno di massima – sul piano della legittimità costituzionale. Indiscutibilmente, può essere arduo stabilire – al limite – se singole specie di attività lavorative appartengano all'area imprenditoriale oppure al lavoro autonomo strettamente inteso. Così pure, sono sempre controversi in dottrina gli stessi criteri di definizione dei concetti d'impresa e d'imprenditore; e le difficoltà si accentuano nel campo tributario, poiché le nozioni adottate dall'art. 51 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, differiscono in parte dalle configurazioni civilistiche, sia nel senso di riguardare soggetti passivi che non sono veri e propri imprenditori commerciali, sia nel senso di colpire attività diverse da quelle considerate nell'art. 2195 cod. civ. Ma la presenza di una zona grigia, intermedia fra i redditi sicuramente imprenditoriali e quelli sicuramente lavorativi, non toglie che – sul piano normativo – altro siano il lavoro autonomo in genere e le libere profes-

sioni in specie, altro le attività peculiari delle imprese commerciali (o giuridicamente assimilate od assimilabili ad esse).

Le realtà del lavoro e dell'impresa sono bensì interferenti: tanto è vero che l'art. 2238 cod. civ. prevede che l'esercizio della professione possa costituire "elemento di un'attività organizzata in forma d'impresa"; e che la stessa Corte ha ipotizzato – nella sentenza n. 17 del 1976 – "che determinate attività professionali ... richiedano oggi un'organizzazione a base imprenditoriale". Precisamente dall'art. 2238 cod. civ. si ricava però, con certezza, che il libero professionista come tale non è un imprenditore. E ne danno larghissima conferma il carattere personale delle prestazioni *ex* art. 2232 cod. civ., le caratteristiche forme e misure di compenso che in proposito impone l'art. 2233, il diverso rischio che grava sull'imprenditore, rispetto al prestatore di opera intellettuale.

Del resto, se anche si restringe l'indagine all'ordinamento tributario immediatamente anteriore alla riforma del 1971, è vero che i redditi d'impresa ne venivano considerati di categoria C1, quando si trattasse di attività "organizzate prevalentemente con il lavoro proprio del contribuente e dei componenti della famiglia" (secondo l'art. 85 del d.P.R. n. 645 del 1958); ma non è meno vero che la relativa aliquota dell'imposta di ricchezza mobile risultava allora identica a quella stabilita per la categoria C2, ossia per i redditi di lavoro subordinato (anche se – da ultimo – le rispettive quote esenti erano state diversificate dall'art. 1 della legge n. 801 del 1970). Sicché i precedenti non sorreggono affatto la tesi dell'Avvocatura dello Stato; ma, tutt'al più, offrono argomenti – non certo decisivi in un giudizio di legittimità costituzionale che riguarda il solo ordinamento successivo alla riforma – adducibili a sostegno di entrambe le tesi in contrasto.

In ogni caso, di fronte alla soluzione accolta dall'art. 4, n. 1, della legge n. 825 del 1971 e dall'art. 1 del d.P.R. numero 599 del 1973 – che sottopongono all'ILOR tanto i redditi di lavoro autonomo quanto i redditi d'impresa, come pure i redditi agrari e di terreni in genere, i redditi di fabbricati, i redditi di capitale – non si può non concludere che il legislatore ha adottato in sostanza (quali che fossero le intenzioni degli autori della riforma tributaria) una scelta di comodo, utile per superare le difficoltà operative inerenti all'esatta determinazione di una categoria così composita come quella costituita dai redditi patrimoniali. Sotto il profilo in esame, però, soluzioni del genere non risultano compatibili con i principi costituzionali di eguaglianza e di capacità contributiva. Come questa Corte ha più volte chiarito (cfr. le sentt. n. 103 e n. 109 del 1967, n. 99 del 1968, n. 200 del 1976), le presunzioni tributarie non sono di per sé illegittime, ma debbono fondarsi su "indici concretamente rivelatori di ricchezza" ovvero su "fatti reali", quand'anche difficilmente accertabili, affinché l'imposizione non abbia una "base fittizia". Viceversa, la presunzione su cui dovrebbe reggersi l'assoggettamento del lavoro autonomo all'ILOR si dimostra

così incontrollabile ed indiscriminata, da rivelarsi per ciò solo irragionevole e dunque lesiva dell'eguaglianza tributaria.

5. – Analoghi motivi inducono ad escludere che la giustificazione delle norme impugnate possa farsi consistere – secondo le insistenti argomentazioni dell'Avvocatura dello Stato – nella circostanza che a formare i redditi di lavoro autonomo concorrerebbe “una componente produttiva patrimoniale (anche se in misura ridotta o minima)”; sicché l'imposta tenderebbe appunto a colpire la “generica patrimonialità” dei redditi stessi, non diversamente dagli altri redditi misti.

In realtà, anche questa configurazione del lavoro autonomo risulta postulata assai più che dimostrata. Non a caso, l'Avvocatura dello Stato è costretta a riconoscere che la regola da essa affermata subisce, quanto meno, alcune eccezioni: dal momento che “non sempre” – come precisa la memoria depositata il 22 novembre 1979 – “il reddito di lavoro professionale può essere riferito, anche per parte modesta”, ad una “base genericamente patrimonialistica”. Ma, una volta fatta questa necessaria ammissione, la pretesa giustificazione rimane senz'altro privata del suo fondamento. Ed effettivamente non è in tali termini, così generalizzati ed approssimativi, che si può salvare una presunzione tributaria come quella in esame: non incidente sul *quantum* ma sull'*an* dell'obbligazione tributaria, cioè sulla stessa esistenza e non sulla sola consistenza del presupposto del tributo.

D'altronde, la comune esperienza dimostra che una significativa componente patrimoniale, nonché difettare in alcune eccezionali ipotesi, manca addirittura per ciò che riguarda una maggior parte dei redditi da lavoro autonomo. È infatti ben noto che i beni strumentali generalmente necessari per produrre i redditi stessi non hanno, di massima, natura e dimensioni economiche tali che il legislatore tributario ne possa ragionevolmente tener conto, ai fini di un'imposta sul tipo dell'ILOR. Ed è ancor più conclusiva la considerazione che, nei confronti di intere categorie di lavoratori autonomi, la patrimonialità del reddito non può essere neppure ipotizzata o postulata: in linea di fatto, per attività lavorative come quelle degli autori di opere letterarie e scientifiche o dei titolari di redditi “derivanti dalla collaborazione a giornali, riviste ed enciclopedie” (di cui all'art. 49, terzo comma, lettera *a*, del d.P.R. n. 597 del 1973); in linea di diritto, circa “redditi derivanti dalla partecipazione ad associazioni in partecipazione in qualità di associato quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro” (secondo l'espressa previsione dell'art. 49, terzo comma, lettera *c*); per non dire dei redditi di lavoro autonomo occasionale, assoggettati integralmente all'ILOR senza che i modelli per la dichiarazione annuale dei redditi consentano nemmeno di effettuare le deduzioni disposte dall'art. 7 del d.P.R. n. 599 del 1973.

Né si dimostra producente addurre il carattere sostanzialmente patrimoniale della clientela, dalla quale i liberi professionisti (come pure altri lavoratori autonomi) ricavano il loro reddito. Sotto questo stesso aspetto, non possono

venir confuse e ridotte ad un'artificiosa unità fattispecie che si presentano assai diversificate: in quanto è ben diverso il caso delle società di professionisti, ai fini delle quali la clientela di uno dei soci può anche venir equiparata ad un apporto di capitale, dal caso del professionista isolato, che non disponga – intuitu personae – se non di clienti acquisiti mediante le sue proprie prestazioni. Ed è appunto quest'ultima la situazione che il legislatore dimostra di considerare normale: come si desume – indirettamente – dall'art. 35 della legge n. 392 del 1978, che non attribuisce al conduttore il diritto ad una indennità per la perdita dell'avviamento qualora si tratti di immobili “destinati all'esercizio di attività professionali”, diversamente da ciò che si verifica – di regola – per le attività industriali, commerciali e artigianali.

Se a tutto ciò si aggiunge che i finanziamenti agevolati e gli altri contributi della mano pubblica, in conto interessi od anche in conto capitale, sono sistematicamente concessi alle grandi ed alle piccole imprese, mentre non vanno quasi mai a beneficio del lavoro autonomo strettamente inteso (e, in particolar modo, delle libere professioni), se ne ricava una ulteriore conferma dell'impossibilità di inquadrare indiscriminatamente i redditi di lavoro autonomo fra i redditi misti, in ragione della loro asserita patrimonialità.

6. – A compensare gli squilibri derivanti dall'art. 1, non basta la deduzione prevista dall'art. 7 del d.P.R. n. 599 del 1973, nella misura del cinquanta per cento del reddito annuo di lavoro autonomo, da un minimo di due milioni e cinquecentomila fino a un massimo di sette milioni e cinquecentomila lire (rispettivamente elevati a sei milioni e dodici milioni, per effetto dell'art. 11 della legge 2 dicembre 1975, n. 576). Malgrado si tratti di un notevole abbattimento alla base, questo beneficio non fa che ribadire – sul piano giuridico – l'illegittima presunzione che i redditi in esame ricadano fra i redditi misti e siano pertanto equiparabili ai redditi d'impresa: dal momento che la deduzione non spetta ai soli lavoratori autonomi, ma si applica – secondo il capoverso dell'art. 7 – agli stessi redditi agrari ed imprenditoriali, “a condizione che il soggetto presti la propria opera nell'impresa e tale prestazione costituisca la sua occupazione prevalente”.

Ciò che è più grave, la discriminazione qualitativa dei redditi si degrada in tal senso a discriminazione quantitativa; e l'imposta locale sui redditi, quasi concepita come un duplicato dell'imposta personale, si trasforma corrispondentemente – secondo certe impostazioni dottrinali – da proporzionale in progressiva. In base alla *ratio* originaria della deduzione, essa mirava e verosimilmente mira, come si è già ricordato, a lasciare esente quella parte dei redditi misti che si presume imputabile al lavoro dei soggetti passivi del tributo. Senonché, mentre operazioni del genere si addicono ai redditi d'impresa, esse deformano le caratteristiche del lavoro autonomo, in ordine al quale non è certo sostenibile che l'elevatezza del reddito valga da sola a mutare – sopra una determinata soglia – la stessa natura dell'attività colpita dall'imposta.

Per i lavoratori autonomi, in altre parole, l'aver stabilito in modo mecca-

nico che fino a due milioni e cinquecentomila lire (ora elevati a sei milioni) loro redditi siano qualificabili di puro lavoro, che da questa cifra fino a quindici milioni (ora elevati a ventiquattro) si tratti di redditi misti, che oltre un tale tetto essi debbano invece venire imputati ad una componente di puro capitale, rappresenta il frutto d'una presunzione tributaria basata sopra un'altra presunzione: cioè sulla premessa, già di per sé irragionevole, che i redditi di lavoro autonomo siano tutti assimilabili ai redditi d'impresa, dalla quale in sostanza procede l'art. 1 del d.P.R. n. 599 del 1973.

7. – A questo punto, per superare le censure mosse alla legittimità costituzionale dell'ILOR, nella parte concernente il lavoro autonomo, non resterebbe che cercare giustificazioni estrinseche rispetto ai presupposti del tributo. Ma anche un siffatto tentativo, variamente operato già nel corso dei lavori preparatori della legge – delega per la riforma tributaria, appare destinato all'insuccesso.

In primo luogo, non giova addurre – come si legge negli atti d'intervento del Presidente del Consiglio dei ministri – “la considerazione, non ignorata dal legislatore, che i redditi di lavoro autonomo, indipendentemente dall'efficienza degli apparati amministrativi preposti, sono per loro natura meno suscettibili di completo ed integrale accertamento capace di eliminare in modo assoluto sottrazioni alla imposizione”. Di fatto, può ben darsi che l'intento di reagire all'evasione tributaria dei lavoratori autonomi (e, in particolar modo, dei liberi professionisti), abbia pesato sulle scelte poste a fondamento dell'ILOR, nella sua versione conclusiva. Ufficialmente, però, l'argomento dell'evasione è stato più volte contestato, non senza una certa indignazione, durante i lavori preparatori della legge n. 825 del 1971: a partire dalla relazione di maggioranza della quinta Commissione permanente della Camera, là dove si precisa che “un trattamento fiscale commisurato, anche solo parzialmente, ad una presunzione di evasione sarebbe in stridente contraddizione con i motivi ispiratori della riforma, che mirano all'acquisizione di dichiarazioni veritiere”, risolvendosi quindi in “un invito indiretto” all'evasione stessa. E d'altra parte, se questa ne fosse la giustificazione, l'ILOR non ristabilirebbe affatto una superiore eguaglianza fra i contribuenti, bensì aggraverebbe le sperequazioni già in atto fra coloro che dichiarano i propri redditi in termini assolutamente o almeno relativamente esatti e quanti invece presentano dichiarazioni incomplete o infedeli (o addirittura omettono di presentarle): poiché la circostanza che dichiarazioni, accertamenti e rettifiche siano comuni all'IRPEF e all'ILOR, verrebbe ancora una volta a premiare chi sfugge del tutto od in parte all'imposta personale, evadendo in tal modo – parallelamente – anche l'imposta locale sui redditi.

In secondo luogo, ai fini dell'attuale decisione non è probante osservare – come già riferiva la quinta Commissione permanente del Senato – che i redditi di lavoro autonomo sono preventivamente depurati da tutte le spese di produzione; diversamente dai redditi di lavoro dipendente, che in tal senso non

beneficiano altro che di una detrazione fissa. Da un lato, la deduzione delle “spese inerenti all’esercizio dell’arte o professione effettivamente sostenute” nel periodo d’imposta, nonché delle “spese per l’acquisto di beni strumentali” (di cui al primo ed al secondo comma dell’art. 50 del d.P.R. n. 597 del 1973), persegue l’ovvia esigenza di considerare un reddito netto anziché un reddito lordo. D’altro lato, se ciò comportasse una irragionevole disparità di trattamento fra lavoratori autonomi e subordinati, il rimedio dovrebbe consistere in una diversa regolamentazione della base imponibile dell’imposta personale e non certo nell’introduzione di una nuova ed apposita imposta, come quella locale sui redditi.

In terzo luogo, non regge nemmeno il rilievo – proposto dall’Avvocatura dello Stato – che non sussisterebbe “una piena uniformità dei sistemi di accertamento e di riscossione” delle somme rispettivamente dovute dai lavoratori autonomi e dai lavoratori dipendenti, quanto all’imposta sul reddito delle persone fisiche. Per meglio dire, il rilievo è incontestabile di per se stesso, specialmente per chi abbia riguardo agli anni antecedenti la cosiddetta auto-tassazione introdotta dall’art. 17 della legge n. 576 del 1975. In quel primo biennio di applicazione della riforma tributaria, cui si riferiscono tutte le ordinanze di rimessione, era infatti normale che l’imposta personale fosse pagata dai lavoratori autonomi a due – tre anni di distanza dalla produzione del reddito così colpito; tanto è vero che l’art. 16, secondo comma, della ricordata legge n. 576 prevedeva che l’IRPEF e l’ILOR dovute per il 1974 potessero “essere iscritte nei ruoli entro il 31 dicembre 1976”, in vista della successiva riscossione “in quattro rate consecutive” (ed analogamente disponevano l’art. 1 della legge n. 160 e l’articolo 3 del d.P.R. n. 920 del 1976). Qui pure, tuttavia, il rimedio andava naturalmente escogitato all’interno della disciplina dell’IRPEF: per esempio, maggiorando l’ammontare dell’imposta medesima in ragione del tempo trascorso fra la dichiarazione (o la percezione) del reddito ed il versamento del relativo tributo, anziché istituire un’imposta specifica. Ciò che più conta, fin d’allora vari redditi di lavoro autonomo venivano – in parte – colpiti alla fonte, mediante le ritenute previste dall’art. 25 del d.P.R. numero 600 del 1973, senza che il decreto istitutivo dell’ILOR tenesse il minimo conto di ciò, al fine di ridurre correlativamente l’incidenza dell’imposta locale: il che rappresenta la riprova che la giustificazione dell’imposta stessa non può farsi consistere – neanche in relazione agli anni 1974 e 1975 – nel ritardato pagamento dell’IRPEF da parte dei titolari di redditi non derivanti da lavoro dipendente.

8. – Da nessun punto di vista, l’indiscriminata sottoposizione dei redditi di lavoro autonomo all’ILOR si presenta, dunque, costituzionalmente difendibile. Tuttavia, ciò non significa che tali redditi vadano comunque sottratti all’imposta locale, pur dove sussistano valide ragioni per assimilarli ai redditi d’impresa e, più in generale, per iscriverli fra i redditi misti. Allo stato attuale dell’ordinamento tributario, che non può essere diversamente articolato dalla Corte stessa,

la distinzione fra i redditi di lavoro e i redditi d'impresa dovrà essere operata alla stregua dell'art. 51 del d.P.R. n. 597 del 1973: dal quale già risulta un ampliamento della nozione d'impresa, rispetto ai criteri adottati nel codice civile. Ma il legislatore potrà bene stabilire – nei limiti della ragionevolezza – ulteriori criteri, specificativi di quelli dettati dall'articolo 51.

L'illegittimità costituzionale dell'art. 4, n. 1, della legge n. 825 del 1971 e dell'art. 1 del d.P.R. n. 599 del 1973 va pertanto dichiarata nella parte in cui tali norme non escludono i redditi di lavoro autonomo, che non possano venire assimilati ai redditi d'impresa.

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 4, n. 1, della legge 9 ottobre 1971, n. 825, e dell'art. 1, secondo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 599, in quanto non escludono i redditi di lavoro autonomo, che non siano assimilabili ai redditi d'impresa, dall'imposta locale sui redditi.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 25 marzo 1980.

* * *

Sentenza n. 223/2012 (Pres. Quaranta; Red. Tesauro) ¹

Considerato in diritto

1. – Sono sottoposte all'esame della Corte 15 ordinanze di rimessione (reg. ord. n. 219, 248 del 2011; 11, 12, 20, 46, 53, 54, 56, 63, 74, 75, 76, 81 e 94 del 2012), con le quali i TAR per la Campania, Piemonte, Sicilia, Abruzzo, Veneto,

(¹) La sentenza n. 223 del 2012 è stata riportata anche al punto 2.1. della sezione relativa al principio di riserva relativa di legge della Parte prima di questo volume quanto al differente profilo degli elementi indefettibili del tributo, alla cui nota si rinvia.

Quanto al rapporto tra art. 3 e 53 Cost., in questa pronuncia la Corte costituzionale esplicita in modo ancora più chiaro il "rapporto di specificazione" già enunciato nella sentenza n. 120 del 1972. Tale prospettiva ha portato a concludere (già si veda in sentenza n. 42 del 1980) che «[i]l controllo della Corte in ordine alla lesione dei principi di cui all'art. 53 Cost., come specificazione del fondamentale principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., non può, quindi, che essere ricondotto ad un "giudizio sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione" (sentenza n. 111 del 1997)»; prospettiva ribadita nelle sentenze n. 258 del 2002 e n. 341 del 2000, e rimarcata dalla Corte nella giurisprudenza successiva: in particolare in questa pronuncia (n. 223 del 2012); ancora nella sentenza n. 116 del 2013, n. 10 del 2015 e ulteriormente elaborata nella sentenza n. 262 del 2020.

Trento, Umbria, Sardegna, Liguria, Calabria, Emilia-Romagna e Lombardia hanno sollevato questioni di legittimità costituzionale: dell'articolo 9, commi 22 (tutte le ordinanze – alcune di esse indicando anche il comma 21), nonché del comma 2 (le sole ordinanze r.o. n. 46, 53, 54, 73, 74 e 75 del 2012); dell'articolo 12, comma 7 (le ordinanze r.o. nn. 54 e 74 del 2012); dell'articolo 12, comma 10 (la sola ordinanza r.o. n. 54 del 2012) del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 (Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica), convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, in riferimento agli artt. 2, 3, 23, 24, 36, 42, 53, 97, 100, 101, 104, 108, 111, 113 e 117, primo comma, della Costituzione, quest'ultimo in relazione all'art. 6 CEDU.

[*omissis*]

5. – Con riguardo all'indennità giudiziaria prevista dall'art. 3 della legge n. 27 del 1981, a giudizio dei TAR rimettenti, le decurtazioni operate avrebbero tutte le caratteristiche elaborate dalla giurisprudenza di questa Corte per qualificare come tributarie alcune entrate. In particolare, si tratterebbe di una prestazione doverosa, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti, collegata alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante.

Secondo i rimettenti, la qualificazione come mera riduzione di spesa non riuscirebbe ad escludere la reale natura tributaria delle misure.

Ciò posto, sarebbe evidente l'illegittimità dell'art. 9, comma 22 (ed anche della disposizione riguardante il "contributo di solidarietà" di cui al comma 2), in quanto il legislatore, a parità di capacità contributiva ed in violazione dell'art. 53 della Costituzione, avrebbe deciso di colpire, con misure continuative, solo una particolare e ristretta classe di contribuenti.

Sussisterebbe, dunque, la violazione degli artt. 3, 23 e 53 della Costituzione, in quanto, indipendentemente dal nomen iuris utilizzato, la misura adottata si concreterebbe in una prestazione patrimoniale imposta di natura sostanzialmente tributaria.

I rimettenti sostengono che sarebbe violato, altresì, l'art. 36 della Costituzione, poichè, essendo il trattamento economico del magistrato considerato adeguato solo in quanto integrato dalla indennità giudiziaria, la decurtazione di quest'ultima determinerebbe un'alterazione dei principi di proporzione e adeguatezza degli stipendi, incidendo solo sull'aspetto quantitativo della retribuzione.

La misura violerebbe, inoltre, l'art. 3 della Costituzione, perché la riduzione percentuale di un'indennità fissa, destinata a compensare gli oneri del lavoro giudiziario, colpirebbe in modo maggiore i magistrati con minore anzianità di servizio, notoriamente impegnati in sedi disagiate con esposizione a rischi ed oneri spesso di fatto maggiori dei colleghi più anziani.

6. – I TAR per l'Abruzzo, Umbria e Calabria (reg. ord. nn. 46, 53, 54, 74 e 75 del 2012) impugnano, anche l'art. 9, comma 2, del citato decreto-legge n.

78 del 2010, in relazione al taglio del trattamento economico complessivo oltre i 90.000 euro ed oltre i 150.000 euro.

I rimettenti assumono che tale intervento finanziario, piuttosto che caratterizzarsi come una riduzione stipendiale (*melius*, come una riduzione dei trattamenti economici), avrebbe natura tributaria.

Tale misura violerebbe gli artt. 3 e 53 della Costituzione, trattandosi di prelievo di natura tributaria, che colpirebbe solamente la categoria dei dipendenti pubblici (nel cui novero rientrano i magistrati), in contrasto con il principio della «universalità della imposizione». L'imposta sarebbe, inoltre, discriminatoria, sia in relazione all'amplessissima categoria dei "cittadini", rispetto alla quale i dipendenti pubblici sarebbero discriminati *ratione status* a parità di capacità economica, sia in relazione alla categoria più ristretta dei "lavoratori", risultando i dipendenti pubblici discriminati rispetto ai dipendenti privati. Tale effetto discriminatorio sarebbe ancor più evidente alla luce della diversa disciplina riservata al contributo di solidarietà oltre i 300.000 euro di reddito, previsto per gli altri cittadini, dall'art. 2 del decreto-legge 13 agosto 2011 n. 138 (Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo), convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 14 settembre 2011, n. 148, il quale, sebbene giustificato dalla medesima ratio, prevedrebbe una soglia superiore, un'aliquota inferiore e la deducibilità dal reddito complessivo.

7. – I TAR per l'Umbria e per la Calabria (reg. ord. nn. 54 e 74 del 2012) censurano anche il comma 7 dell'art. 12 del più volte citato d.l. n. 78 del 2010, che consentendo lo scaglionamento delle corresponsioni dell'indennità (fino a tre importi annuali, a seconda dell'ammontare complessivo della prestazione), determinerebbe una perdita patrimoniale certa, se non altro in ragione della mancata previsione di interessi per la dilazione del pagamento, in deroga alla disciplina delle obbligazioni pecuniarie.

8. – Infine, il solo TAR per l'Umbria, con l'ordinanza iscritta al reg. ord. n. 54 del 2012, censura il comma 10 dell'art. 12 del d.l. n. 78 del 2010, il quale dispone che sulle anzianità contributive maturate a fare tempo dal 1° gennaio 2011, si applica l'aliquota del 6,91%, senza determinare il venire meno della trattenuta a carico del dipendente pari al 2,50% della base contributiva della buonuscita, operata a titolo di rivalsa sull'accantonamento per l'indennità di buonuscita, in combinato con l'art. 37 del decreto del Presidente della Repubblica 29 dicembre 1973, n. 1032 (Approvazione del testo unico delle norme sulle prestazioni previdenziali a favore dei dipendenti civili e militari dello Stato). Il regime risultante violerebbe gli articoli 3 e 36 della Costituzione, in quanto la trattenuta a carico del dipendente pari al 2,50% della base contributiva della buonuscita, produrrebbe una riduzione dell'accantonamento, illogica anche perché in nessuna misura collegata con la qualità e quantità del lavoro prestato.

[*omissis*]

11.4. – Nel merito, va ricordato che questa Corte, nel decidere questioni concernenti norme aventi ad oggetto la retribuzione e la disciplina dell'adeguamento retributivo dei magistrati, anche e soprattutto in riferimento a misure economico-finanziarie che ne hanno ritardato o comunque disciplinato gli effetti nel tempo, ha affermato, in generale, che l'indipendenza degli organi giurisdizionali si realizza anche mediante «l'apprestamento di garanzie circa lo *status* dei componenti nelle sue varie articolazioni, concernenti, fra l'altro, oltre alla progressione in carriera, anche il trattamento economico» (sentenza n. 1 del 1978).

La sentenza n. 238 del 1990 ha delineato la funzione dell'adeguamento triennale e dei meccanismi rivalutativi della retribuzione dei magistrati, affermando che, «In attuazione del precetto costituzionale dell'indipendenza dei magistrati, che va salvaguardata anche sotto il profilo economico (...) evitando tra l'altro che essi siano soggetti a periodiche rivendicazioni nei confronti di altri poteri, il legislatore ha col citato art. 2 predisposto un meccanismo di adeguamento automatico delle retribuzioni dei magistrati che, in quanto configurato con l'attuale ampiezza di termini di riferimento, concretizza una guarentigia idonea a tale scopo».

Successivamente, la sentenza n. 42 del 1993 ha ribadito che il sistema di adeguamento automatico è caratterizzato dalla garanzia di un aumento periodico delle retribuzioni, che viene assicurato per legge, sulla base di un meccanismo che costituisce un «elemento intrinseco della struttura delle retribuzioni» la cui *ratio* consiste nella «attuazione del precetto costituzionale dell'indipendenza dei magistrati, che va salvaguardato anche sotto il profilo economico (...) evitando tra l'altro che essi siano soggetti a periodiche rivendicazioni nei confronti di altri poteri». La Corte, in quella occasione, ha altresì ribadito che il meccanismo di cui all'art. 2 «in quanto configurato con l'attuale ampiezza di termini di riferimento, concretizza una guarentigia idonea a tale scopo». Lo stesso principio è stato ancora di recente enunciato in relazione alla disciplina dell'indennità di funzione (ordinanze n. 137 e n. 346 del 2008).

Secondo una univoca giurisprudenza costituzionale, pertanto, sussiste un collegamento fra tale disciplina ed i precetti costituzionali summenzionati, nel senso della imprescindibilità dell'esistenza di un meccanismo, sia pure non a contenuto costituzionalmente imposto, che svincoli la progressione stipendiale da una contrattazione e, comunque, in modo da evitare il mero arbitrio di un potere sull'altro. Va aggiunto, poi, che siffatti principi sono confortati dai lavori preparatori della Costituente, dai quali traspare che l'omessa indicazione specifica dell'indipendenza economica delle magistrature non ha significato l'esclusione di tale aspetto dal complesso di condizioni necessario per realizzare l'autonomia ed indipendenza delle stesse (resoconti dei lavori dell'Assemblea 6 novembre 1947, nella seduta pomeridiana; 20 novembre 1947, nella seduta pomeridiana; 26 novembre 1947, nella seduta antimeridiana; 7 novembre 1947, nella seduta pomeridiana; 13 novembre 1947, nella seduta antimeridiana; 14

novembre 1947, nella seduta antimeridiana; 21 novembre 1947, nella seduta pomeridiana; 11 novembre 1947, nella seduta pomeridiana).

La specificità di tale disciplina costituisce, peraltro, anche conseguenza del fatto che la magistratura, nell'organizzazione dello Stato costituzionale, esercita una funzione ad essa affidata direttamente dalla Costituzione. Per questa ragione, attraverso un meccanismo di adeguamento automatico del trattamento economico dei magistrati, la legge, sulla base dei principi costituzionali, ha messo al riparo l'autonomia e l'indipendenza della magistratura da qualsiasi forma di interferenza, che potesse, sia pure potenzialmente, menomare tale funzione, attraverso una dialettica contrattualistica. In tale assetto costituzionale, pertanto, il rapporto fra lo Stato e la magistratura, come ordine autonomo ed indipendente, eccede i connotati di un mero rapporto di lavoro, in cui il contraente-datore di lavoro possa al contempo essere parte e regolatore di tale rapporto.

11.5. – In occasione di pregresse manovre economiche, recanti deroghe temporanee a tali meccanismi rivalutativi di adeguamento, disposte, in particolare, in occasione della grave congiuntura economica del 1992, questa Corte ha già indicato i limiti entro i quali un tale intervento può ritenersi rispettoso dei principi sopra sintetizzati.

In particolare, l'ordinanza n. 299 del 1999, premesso che il decreto-legge 19 settembre 1992, n. 384 (Misure urgenti in materia di previdenza, di sanità e di pubblico impiego, nonché disposizioni fiscali), convertito, con modificazioni, dalla legge 14 novembre 1992, n. 438, era stato emanato in un momento molto delicato per la vita economico-finanziaria del Paese, caratterizzato dalla necessità di recuperare l'equilibrio di bilancio, ha affermato che «per esigenze così stringenti il legislatore ha imposto a tutti sacrifici anche onerosi (sentenza n. 245 del 1997) e che norme di tale natura possono ritenersi non lesive del principio di cui all'art. 3 della Costituzione (sotto il duplice aspetto della non contrarietà sia al principio di uguaglianza sostanziale, sia a quello della non irragionevolezza), a condizione che i suddetti sacrifici siano eccezionali, transeunti, non arbitrari e consentanei allo scopo prefisso». In particolare, la pronuncia ha precisato che tale intervento, «pur collocandosi in un ambito estremo, non lede tuttavia alcuno dei precetti indicati, in quanto il sacrificio imposto ai pubblici dipendenti dal comma 3 del citato art. 7 è stato limitato a un anno; così come limitato nel tempo è stato il divieto di stipulazione di nuovi accordi economici collettivi, previsto dal comma 1 dell'art. 7 e che, quindi, tale norma ha imposto un sacrificio non irragionevolmente esteso nel tempo (sentenza n. 99 del 1995), né irrazionalmente ripartito fra categorie diverse di cittadini».

Sempre con riferimento al decreto-legge n. 384 del 1992, è stato altresì sottolineato che il cosiddetto “blocco” dallo stesso stabilito, di cui era evidente il carattere provvedimentale del tutto eccezionale, esauriva i suoi effetti nell'anno considerato, limitandosi a impedire erogazioni per esigenze di riequilibrio del bilancio (sentenza n. 245 del 1997), riconosciute meritevoli di tutela a

condizione che le disposizioni adottate non risultassero arbitrarie (sentenze n. 417 del 1996, n. 99 del 1995, n. 6 del 1994).

11.6. – Il meccanismo di adeguamento delle retribuzioni dei magistrati può, dunque, a certe condizioni essere sottoposto per legge a limitazioni, in particolare quando gli interventi che incidono su di esso siano collocati in un quadro di analoghi sacrifici imposti sia al pubblico impiego (attraverso il blocco della contrattazione – sulla base della quale l'ISTAT calcola l'aumento medio da applicare), sia a tutti i cittadini, attraverso correlative misure, anche di carattere fiscale.

Allorquando la gravità della situazione economica e la previsione del suo superamento non prima dell'arco di tempo considerato impongano un intervento sugli adeguamenti stipendiali, anche in un contesto di generale raffreddamento delle dinamiche retributive del pubblico impiego, tale intervento non potrebbe sospendere le garanzie stipendiali oltre il periodo reso necessario dalle esigenze di riequilibrio di bilancio.

Nel caso di specie, i ricordati limiti tracciati dalla giurisprudenza di questa Corte risultano irragionevolmente oltrepassati.

11.7. – In primo luogo, la disciplina censurata ha posto nel nulla la determinazione già disposta con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 23 giugno 2009, che aveva fissato l'incremento con decorrenza dal 1° gennaio 2009, incidendo quindi sul conguaglio del 2012. Pertanto, assume rilievo decisivo la constatazione che, in relazione a questo aspetto, l'intervento per il solo personale della magistratura eccede l'obiettivo di realizzare un "raffreddamento" della dinamica retributiva ed ha, invece, comportato una vera e propria irragionevole riduzione di quanto già riconosciuto sulla base delle norme che disciplinano l'adeguamento.

In secondo luogo, oltre ad essere disposto non solo un raffreddamento della dinamica retributiva, bensì una riduzione di quanto già spettante per il 2012, è stato impedito qualsiasi recupero di tale progressione, con l'imposizione di un "tetto" per il conguaglio dell'anno 2015, determinato con riferimento agli anni 2009, 2010 e 2014; escludendo pertanto il triennio 2011-2013 e con un effetto irreversibile.

La fissazione di un "tetto" per l'acconto dell'adeguamento relativo all'anno 2014 e di un "tetto" per il conguaglio dell'anno 2015, scollegato peraltro dalle esigenze di bilancio che governano il provvedimento, costituisce, infatti, un ulteriore illegittimo superamento dei limiti temporali dell'intervento emergenziale stabilito dal legislatore per il triennio 2011-2013. Tale disciplina, in quanto suscettibile di determinare effetti permanenti del blocco dell'adeguamento soltanto per le categorie interessate dal medesimo blocco, determina per ciò stesso la violazione dell'art. 3 Cost., nonché dei ricordati principi costituzionali posti a presidio dell'autonomia e dell'indipendenza della magistratura. La disciplina in esame realizza, infatti, una ingiustificata disparità di trattamento fra la categoria dei magistrati e quella del pubblico impiego contrattualizzato, che,

diversamente dal primo, vede limitata la possibilità di contrattazione soltanto per un triennio.

Inoltre, l'intervento normativo in questione non solo copre potenzialmente un arco di tempo superiore alle individuate esigenze di bilancio, ma soltanto apparentemente è limitato nel tempo, se si considerano le analoghe misure pregresse che hanno interessato i meccanismi di adeguamento, in particolare, con riferimento all'art. 1, comma 576, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2007), che riduceva la corresponsione dell'adeguamento maturato.

In tale contesto, il fatto che i magistrati, in quanto esclusi dalla possibilità di interloquire in sede contrattuale, si giovino degli aumenti contrattuali soltanto con un triennio di ritardo, salva la previsione di acconti, non può consentire di arrecare esclusivamente ad essi un ulteriore pregiudizio, consistente non soltanto nella mancata progressione relativa al triennio precedente, ma anche conseguente all'impossibilità di giovare di quella che la contrattazione nel pubblico impiego potrebbe raggiungere oltre il triennio di blocco. In questo senso, l'intervento normativo censurato, oltre a superare i limiti costituzionali indicati dalla giurisprudenza di questa Corte, che collocava in ambito estremo una misura incidente su un solo anno, travalica l'effetto finanziario voluto, trasformando un meccanismo di garanzia in motivo di irragionevole discriminazione.

In definitiva, la disciplina censurata eccede i limiti del raffreddamento delle dinamiche retributive, in danno di una sola categoria di pubblici dipendenti.

11.8. – Va, pertanto, dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 9, comma 22, del d.l. n. 78 del 2010, nella parte in cui dispone che, per il personale di cui alla legge n. 27 del 1981, non sono erogati, senza possibilità di recupero, gli acconti degli anni 2011, 2012 e 2013 ed il conguaglio del triennio 2010-2012 e che per tale personale, per il triennio 2013-2015, l'acconto spettante per l'anno 2014 è pari alla misura già prevista per l'anno 2010 e il conguaglio per l'anno 2015 viene determinato con riferimento agli anni 2009, 2010 e 2014; nonché nella parte in cui non esclude che a detto personale sia applicato il primo periodo del comma 21.

12. – La questione di legittimità costituzionale dell'art. 9, comma 22, del citato decreto-legge n. 78 del 2010, nella parte in cui stabilisce la decurtazione dell'indennità prevista dall'art. 3 della legge 19 febbraio 1981, n. 27, sollevata in riferimento agli articoli 3 e 53 Cost., è fondata.

12.1. – *In limine*, va osservato che la giurisprudenza di questa Corte ha dapprima definito tale indennità come voce collegata al "servizio istituzionale svolto dai magistrati" (ordinanza n. 57 del 1990).

Successivamente, la sentenza n. 238 del 1990 ha ulteriormente precisato che la "speciale" indennità di cui si tratta, correlandosi al peculiare *status* dei magistrati, costituisce una componente del loro normale trattamento economi-

co, soggetto ad una regolamentazione autonoma. Tale componente, tuttavia, secondo la Corte, è necessariamente correlata al concreto esercizio delle funzioni, in quanto espressamente collegata ai particolari “oneri” che i magistrati “incontrano nello svolgimento della loro attività”, la quale comporta peraltro un impegno senza prestabiliti limiti temporali. La corresponsione della stessa è, dunque, strettamente connessa all’effettiva prestazione del servizio (sentenza n. 407 del 1996 e ordinanza n. 106 del 1997).

Con riferimento alla erogazione di tale indennità nel caso di astensione obbligatoria dal lavoro dei magistrati, la Corte ha ribadito la peculiarità di tale voce stipendiale, sia dal punto di vista del regime di corresponsione e di rivalutazione, sia dal punto di vista della specialità della sua ispirazione al precetto costituzionale di autonomia ed indipendenza (ordinanze n. 346 del 2008, n. 137 del 2008, n. 290 del 2006).

Ai fini della decisione occorre, dunque, tenere conto del fatto che tale indennità, sebbene sia stata nel tempo considerata anche come una componente normale della retribuzione, non ha perso la sua natura particolare, conseguente all’essere la stessa diretta a compensare un complesso di oneri inscindibilmente connessi alle modalità di esercizio delle funzioni svolte dai magistrati.

12.2. – Ciò posto, occorre preliminarmente stabilire la natura giuridica del prelievo stabilito dalla norma impugnata, la quale statuisce che l’indennità «spettante negli anni 2011, 2012 e 2013, è ridotta del 15% per l’anno 2011, del 25% per l’anno 2012 e del 32% per l’anno 2013».

12.3. – Questa Corte non ritiene che la disposizione in esame preveda una mera progressiva riduzione dell’indennità.

In primo luogo, la formula utilizzata dal legislatore non lascia adito a dubbi sul fatto che l’indennità continui ad assolvere la sua originaria funzione di compensare i particolari oneri connessi al servizio istituzionale svolto dai magistrati. La “riduzione”, infatti, non opera ai fini previdenziali e, pertanto, integra non una decurtazione retributiva, ma un prelievo triennale straordinario per aliquote crescenti.

In secondo luogo, confinare la misura finanziaria in esame nell’ambito retributivo significherebbe incorrere in una contraddizione, dato che dovrebbero ritenersi corrispondentemente ridotti, nel periodo considerato, quei particolari oneri che essa è diretta a compensare, riduzione che, all’evidenza, è esclusa. Tale opzione ermeneutica, inoltre, condurrebbe ad una conclusione altrettanto irragionevole, poiché essa attribuirebbe al legislatore l’intento di ridurre una componente connessa ad una soluzione organizzativa in cui l’amministrazione pubblica, piuttosto che optare per un diretto impiego di moduli organizzativi e strumentali che tengano indenni economicamente i magistrati dai predetti oneri, ha ritenuto più vantaggioso affidarne a questi ultimi una porzione, previo specifico ristoro economico, sottratto, dunque, ad imposizioni tributarie diverse da quelle che già colpiscono, a mezzo ritenuta, tali somme.

Per altro verso, poi, trattandosi di una componente del trattamento econo-

mico collegata ai principi di autonomia ed indipendenza della magistratura, la sua riduzione, in sé, in aggiunta alla mancata rivalutazione, determinerebbe un ulteriore *vulnus* della Costituzione.

Vero è che, esclusa la configurabilità di un prelievo forzoso sine causa, deve ritenersi che la decurtazione oggetto della questione di costituzionalità, nonostante il riferimento testuale ad una “riduzione” e ad un “contenimento delle spese”, rivesta carattere tributario, trattandosi all’evidenza di una prestazione patrimoniale imposta, realizzata attraverso un atto autoritativo di carattere ablatorio, destinata a sovvenire le pubbliche spese. La *ratio* della disposizione censurata, in altri termini, è quella di reperire risorse per l’erario.

La giurisprudenza di questa Corte ha costantemente precisato che gli elementi indefettibili della fattispecie tributaria sono tre: la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una (definitiva) decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico (nella specie, di una voce retributiva di un rapporto di lavoro ascrivibile ad un dipendente di lavoro pubblico statale “non contrattualizzato”); le risorse connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione sono destinate a sovvenire pubbliche spese.

Questi tre richiamati requisiti, congiuntamente considerati, ricorrono nella misura in esame, considerato che l’indennità giudiziaria partecipa di una natura retributiva e la sua decurtazione, ai fini del «contenimento delle spese in materia di impiego pubblico» (come reca la rubrica dell’art. 9 censurato), costituisce il dichiarato e prevalente intento del legislatore. Inoltre, la misura denunciata neppure ha modificato l’istituto dell’indennità giudiziaria, perché alla temporanea diminuzione di alcuni punti percentuali della entità di tale indennità non corrisponde, come sopra precisato, né la correlativa riduzione degli obblighi e prestazioni previdenziali, né la riduzione dei carichi lavorativi che l’indennità è diretta a compensare. Infine, l’assenza di una espressa indicazione della destinazione delle maggiori risorse conseguite dallo Stato non esclude che siano destinate a sovvenire pubbliche spese, e, in particolare, a stabilizzare la finanza pubblica, trattandosi di un usuale comportamento del legislatore quello di non prevedere, per i proventi delle imposte, una destinazione diversa dal generico “concorso alle pubbliche spese” desumibile dall’art. 53 Cost. Nella specie, tale destinazione si desume anche dal titolo stesso del decreto-legge: «Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica», in coerenza con le finalità generali delle imposte.

12.4. – Ritenuta la natura tributaria della misura in esame, questa non è immune dalle censure di illegittimità costituzionale prospettate da tutti i rimettenti con riferimento agli articoli 3 e 53 Cost.

Il tributo che interessa incide su una particolare voce di reddito di lavoro, che è parte di un reddito lavorativo complessivo già sottoposto ad imposta in condizioni di parità con tutti gli altri percettori di reddito di lavoro; e introduce,

quindi, senza alcuna giustificazione, un elemento di discriminazione soltanto ai danni della particolare categoria di dipendenti statali non contrattualizzati che beneficia dell'indennità giudiziaria. Con la sua applicazione, infatti, viene colpita più gravemente, a parità di capacità contributiva per redditi di lavoro, esclusivamente detta categoria. Ove, poi, si potesse prescindere da tale pur decisiva considerazione, la previsione di siffatto tributo speciale comporterebbe comunque una ingiustificata disparità di trattamento con riguardo alle indennità percepite dagli altri dipendenti statali, non assoggettate, negli stessi periodi d'imposta, ad alcun prelievo tributario aggiuntivo. È opportuno sottolineare che l'indicata disparità di trattamento è tanto più ingiustificata in quanto proprio la sopra ricordata funzione dell'indennità giudiziaria di compenso all'attività dei magistrati di supplenza alle gravi lacune organizzative dell'apparato della giustizia, esige il più scrupoloso rispetto da parte del legislatore dei canoni della ragionevolezza e dell'uguaglianza.

12.5. – Va, pertanto, dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 9, comma 22, del d.l. n. 78 del 2010, nella parte in cui dispone che l'indennità speciale di cui all'articolo 3 della legge n. 27 del 1981, spettante al personale indicato in tale legge, negli anni 2011, 2012 e 2013, sia ridotta del 15% per l'anno 2011, del 25% per l'anno 2012 e del 32% per l'anno 2013.

Restano assorbite le ulteriori censure.

13. – La questione di legittimità costituzionale dell'art. 9, comma 2, del d.l. n. 78 del 2010, sollevata in riferimento agli articoli 3 e 53 Cost., è del pari fondata.

13.1. – La disposizione, nella parte censurata, prevede che «a decorrere dal 1° gennaio 2011 e sino al 31 dicembre 2013 i trattamenti economici complessivi dei singoli dipendenti, anche di qualifica dirigenziale, previsti dai rispettivi ordinamenti, delle amministrazioni pubbliche, inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione, come individuate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), ai sensi del comma 3 dell'art. 1 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, superiori a 90.000 euro lordi annui sono ridotti del 5% per la parte eccedente il predetto importo fino a 150.000 euro, nonché del 10% per la parte eccedente 150.000 euro».

13.2. – Anche la decisione su tale questione richiede, preliminarmente, di accertare se la norma censurata preveda una mera riduzione del trattamento economico, incidente solo sul contenuto del rapporto lavorativo dei dipendenti delle amministrazioni pubbliche (come afferma l'Avvocatura generale dello Stato), oppure introduca un vero e proprio prelievo tributario (come sostengono i TAR rimettenti).

13.2.1. – Come già osservato in precedenza, questa Corte ha più volte affermato che, indipendentemente dal nomen iuris attribuitole dal legislatore, al fine di valutare se una decurtazione patrimoniale definitiva integri un tributo, occorre interpretare la disciplina sostanziale che la prevede alla luce dei criteri indicati dalla giurisprudenza costituzionale come caratterizzanti la nozione

unitaria di tributo: cioè la doverosità della prestazione, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti, nonché il collegamento di tale prestazione con la pubblica spesa, in relazione ad un presupposto economicamente rilevante (*ex plurimis*, sentenze n. 141 del 2009, n. 335 e n. 64 del 2008, n. 334 del 2006, n. 73 del 2005). Un tributo consiste, quindi, in un «prelievo coattivo che è finalizzato al concorso alle pubbliche spese ed è posto a carico di un soggetto passivo in base ad uno specifico indice di capacità contributiva» (sentenza n. 102 del 2008); indice che deve esprimere l'idoneità di tale soggetto all'obbligazione tributaria (sentenze n. 91 del 1972, n. 97 del 1968, n. 89 del 1966, n. 16 del 1965, n. 45 del 1964).

13.2.2. – Tanto premesso, va constatato che la disposizione impugnata (introdotta dal medesimo incipit e sorretta dalla medesima *ratio* del contributo di solidarietà di cui all'art. 2, comma 2, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, recante «Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo» e convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, la cui natura tributaria è indubitabile) partecipa di tutti i sopra indicati elementi caratteristici del prelievo tributario.

In primo luogo, è stata stabilita in via autoritativa una decurtazione patrimoniale («riduzione» del trattamento economico), senza che rilevi la volontà – in ordine all'an, al *quantum*, al quando ed al quomodo – di chi la subisce.

In secondo luogo, la norma stabilisce che le risorse rese disponibili dalla «riduzione» del trattamento economico sono acquisite al bilancio dello Stato, senza operare alcuna distinzione tra le diverse categorie di dipendenti pubblici e, in particolare, tra i dipendenti pubblici statali e non statali. Ne deriva che la misura finanziaria in esame non può integrare una nuova disciplina del rapporto sinallagmatico tra datore di lavoro e dipendente, perché lo Stato non avrebbe titolo per modificare con la disposizione in esame i trattamenti economici di rapporti lavorativi di cui non è parte. In altri termini, gli enti pubblici non statali (territoriali o no), nella loro qualità di datori di lavoro, non traggono alcun beneficio economico dalla predetta «riduzione», ma agiscono come «sostituti d'imposta» per le imposte sui redditi, trattenendo gli importi indicati dalla norma denunciata (quali «ritenute alla fonte») e provvedendo al loro «versamento diretto» all'erario per conto dei «sostituiti» propri dipendenti (ai sensi degli artt. 1, lettera b, e 3 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, recante «Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito»). Inoltre, la permanenza degli obblighi previdenziali al lordo della «riduzione» (terzo periodo dell'impugnato comma 2: «La riduzione [...] non opera ai fini previdenziali») costituisce ulteriore e definitiva dimostrazione che la temporanea decurtazione del trattamento economico integra, in realtà, un prelievo a carico del dipendente pubblico e non una modificazione (peraltro unilaterale) del contenuto del rapporto di lavoro, alla quale avrebbe dovuto necessariamente conseguire, secondo ragionevolezza, una corrispondente modificazione di tali obblighi. Né

a conclusioni diverse può giungersi per i soli dipendenti statali cosiddetti “non contrattualizzati”, per i quali una modifica del trattamento economico avrebbe necessariamente richiesto un intervento legislativo. È evidente, infatti, che l’unitarietà della disciplina posta dalla norma censurata (che, come già osservato, non distingue tra diverse categorie di dipendenti pubblici ed ha riguardo al «trattamento economico complessivo», comprensivo anche di voci stipendiali ed indennitarie corrisposte allo stesso soggetto da diverse amministrazioni pubbliche) e la permanenza in ogni caso degli obblighi previdenziali al lordo della «riduzione» impediscono di ritenere che per i soli dipendenti statali non contrattualizzati la norma impugnata abbia introdotto una nuova, temporanea e parziale disciplina del rapporto lavorativo. L’unica particolarità per i dipendenti statali (contrattualizzati o no) consiste nel fatto (non rilevante ai fini del presente giudizio) che il prelievo è effettuato dallo Stato mediante «ritenuta diretta», ai sensi degli artt. 1, lettera a), e 2 del d.P.R. n. 602 del 1973.

In terzo luogo, sussiste il collegamento del prelievo con la pubblica spesa, in quanto lo stesso legislatore afferma che la norma impugnata risponde alla dichiarata *ratio* di destinare le risorse rese disponibili dalla decurtazione patrimoniale del trattamento economico complessivo dei dipendenti pubblici al bilancio dello Stato per raggiungere, nei tempi previsti, gli obiettivi concordati in sede europea, cioè il pareggio di bilancio e, in particolare, la diminuzione del debito pubblico.

In quarto luogo, il presupposto economicamente rilevante in relazione al quale è previsto il prelievo è, con tutta evidenza, il complessivo reddito di lavoro conseguito dal dipendente pubblico nel periodo dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2013. Le stesse modalità applicative della misura seguite dal Ministero dell’economia e delle finanze, includendo nel montante lordo liquidato nel corso dell’anno, anche gli arretrati sia relativi all’anno corrente che per anni precedenti, sia delle competenze fisse che di quelle accessorie, ricollega la misura, più che al trattamento economico del dipendente, al reddito da lavoro pubblico, che concorre a formare il calcolo del risultato impositivo.

Occorre, perciò, concludere che la normativa, nonostante la formulazione letterale della norma in esame, non può considerarsi una riduzione delle retribuzioni, come sostiene l’Avvocatura dello Stato, allorché, nella memoria difensiva, individua la necessità dell’intervento nel suggerimento dei presidenti (uscente e nominato) della BCE (banca centrale per la moneta unica europea) contenuto in una lettera al Governo italiano.

Si tratta, invece, di una imposta speciale prevista nei confronti dei soli pubblici dipendenti.

13.3. – Ritenuta la natura tributaria del prelievo stabilito dalla norma censurata, occorre valutarne la conformità con i parametri evocati.

13.3.1. – In proposito va ricordato che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, «la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposi-

zione tributaria; ma esige invece un indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 della Costituzione)» (sentenza n. 341 del 2000). Pertanto, il controllo della Corte in ordine alla lesione dei principi di cui all'art. 53 Cost., come specificazione del fondamentale principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., consiste in un «giudizio sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione» (sentenza n. 111 del 1997).

Nella specie, pure considerando al giusto la discrezionalità legislativa in materia, la norma impugnata si pone in evidente contrasto con gli articoli 3 e 53 Cost. L'introduzione di una imposta speciale, sia pure transitoria ed eccezionale, in relazione soltanto ai redditi di lavoro dei dipendenti delle pubbliche amministrazioni inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione viola, infatti, il principio della parità di prelievo a parità di presupposto d'imposta economicamente rilevante. Tale violazione si manifesta sotto due diversi profili.

Da un lato, a parità di reddito lavorativo, il prelievo è ingiustificatamente limitato ai soli dipendenti pubblici. D'altro lato, il legislatore, pur avendo richiesto (con l'art. 2 del d.l. n. 138 del 2011) il contributo di solidarietà (di indubbia natura tributaria) del 3% sui redditi annui superiori a 300.000,00 euro, al fine di reperire risorse per la stabilizzazione finanziaria, ha inopinatamente scelto di imporre ai soli dipendenti pubblici, per la medesima finalità, l'ulteriore speciale prelievo tributario oggetto di censura. Nel caso in esame, dunque, l'irragionevolezza non risiede nell'entità del prelievo denunciato, ma nella ingiustificata limitazione della platea dei soggetti passivi. La sostanziale identità di *ratio* dei differenti interventi "di solidarietà", poi, prelude essa stessa ad un giudizio di irragionevolezza ed arbitrarietà del diverso trattamento riservato ai pubblici dipendenti, foriero peraltro di un risultato di bilancio che avrebbe potuto essere ben diverso e più favorevole per lo Stato, laddove il legislatore avesse rispettato i principi di eguaglianza dei cittadini e di solidarietà economica, anche modulando diversamente un "universale" intervento impositivo. L'eccezionalità della situazione economica che lo Stato deve affrontare è, infatti, suscettibile senza dubbio di consentire al legislatore anche il ricorso a strumenti eccezionali, nel difficile compito di contemperare il soddisfacimento degli interessi finanziari e di garantire i servizi e la protezione di cui tutti cittadini necessitano. Tuttavia, è compito dello Stato garantire, anche in queste condizioni, il rispetto dei principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale, il quale, certo, non è indifferente alla realtà economica e finanziaria, ma con

altrettanta certezza non può consentire deroghe al principio di uguaglianza, sul quale è fondato l'ordinamento costituzionale.

In conclusione, il tributo imposto determina un irragionevole effetto discriminatorio.

13.4. – Di conseguenza, va pronunciata l'illegittimità costituzionale dell'art. 9, comma 2, del d.l. n. 78 del 2010, nella parte in cui dispone che a decorrere dal 1° gennaio 2011 e sino al 31 dicembre 2013 i trattamenti economici complessivi dei singoli dipendenti, anche di qualifica dirigenziale, previsti dai rispettivi ordinamenti, delle amministrazioni pubbliche, inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione, come individuate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), ai sensi del comma 3 dell'art. 1 della legge 31 dicembre 2009, n. 196 (Legge di contabilità e finanza pubblica), superiori a 90.000 euro lordi annui siano ridotti del 5% per la parte eccedente il predetto importo fino a 150.000 euro, nonché del 10% per la parte eccedente 150.000 euro.

[omissis]

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

[omissis]

3) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'articolo 9, comma 22, del d.l. n. 78 del 2010, nella parte in cui dispone che l'indennità speciale di cui all'articolo 3 della legge n. 27 del 1981, spettante al personale indicato in tale legge, negli anni 2011, 2012 e 2013, sia ridotta del 15% per l'anno 2011, del 25% per l'anno 2012 e del 32% per l'anno 2013;

4) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'articolo 9, comma 2, del d.l. n. 78 del 2010, nella parte in cui dispone che a decorrere dal 1° gennaio 2011 e sino al 31 dicembre 2013 i trattamenti economici complessivi dei singoli dipendenti, anche di qualifica dirigenziale, previsti dai rispettivi ordinamenti, delle amministrazioni pubbliche, inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione, come individuate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), ai sensi del comma 3, dell'art. 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 (Legge di contabilità e finanza pubblica), superiori a 90.000 euro lordi annui siano ridotti del 5% per la parte eccedente il predetto importo fino a 150.000 euro, nonché del 10% per la parte eccedente 150.000 euro;

[omissis]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, l'8 ottobre 2012.

* * *

Sentenza n. 116/2013 (Pres. F. Gallo; Red. Tesaurò)*Considerato in diritto*

1. – Sono sottoposte all'esame della Corte questioni di legittimità costituzionale dell'articolo 18, comma 22-*bis*, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria), convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, nel testo successivamente modificato dall'articolo 24, comma 31-*bis*, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici), convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, sollevate dalla Corte dei conti, sezione giurisdizionale per la Regione Campania e per la Regione Lazio, con tre ordinanze depositate rispettivamente il 20 luglio 2012 ed il 22 febbraio 2013, iscritte al reg. ord. n. 254 del 2012 e nn. 55 e 56 del 203.

2. – Secondo la Corte dei conti, sezione giurisdizionale della Campania (ordinanza iscritta al reg. ord. n. 254 del 2012), la norma censurata, disponendo che, a decorrere dal 1° agosto 2011 e fino al 31 dicembre 2014, i trattamenti pensionistici corrisposti da enti gestori di forme di previdenza obbligatorie, i cui importi complessivamente superino 90.000 euro lordi annui, sono assoggettati ad un contributo di perequazione pari al 5 per cento della parte eccedente il predetto importo fino a 150.000 euro, nonché pari al 10 per cento per la parte eccedente 150.000 euro e al 15 per cento per la parte eccedente 200.000 euro, si porrebbe in contrasto con gli articoli 2, 3, 36 e 53, della Costituzione in quanto tale prelievo, avendo natura tributaria – perché realizzato attraverso un atto autoritativo di carattere ablatorio, con destinazione del gettito al fabbisogno finanziario dello Stato –, sarebbe operato in violazione dei principi di eguaglianza e ragionevolezza, correlati a quello di capacità contributiva. L'intervento censurato, in primo luogo, colpirebbe la sola categoria dei pensionati pubblici, «lasciando inspiegabilmente ed illogicamente indenni tutte le altre categorie dei settori previdenziali privato ed autonomo: categorie tutte caratterizzate dall'unitarietà riconducibile al principio costituzionale di tutela dei pensionati»; in secondo luogo, analoga misura non sarebbe prevista per i contribuenti in generale, titolari degli stessi redditi.

A giudizio della Corte campana, poi, la disciplina in esame recherebbe *vulnus* anche agli artt. 42, terzo comma, e 97, primo comma, Cost., poichè realizzerebbe per via legislativa un intervento ablatorio della proprietà, colpendo una determinata categoria di soggetti, in assenza di previa valutazione degli interessi coinvolti e senza che sia prevista la corresponsione di un'indennità di ristoro, in quanto «l'accurato esame degli interessi in gioco e la ponderata decisione della misura e delle modalità del sacrificio secondo il principio

costituzionale di buon andamento (art. 97 Cost.) non può non valere anche per il legislatore-amministratore».

2.1. – Le ordinanze iscritte al reg. ord. nn. 55 e 56 del 2013, di identico tenore ed entrambe emesse dalla Corte dei conti, sezione giurisdizionale del Lazio, assumono che la norma impugnata violerebbe gli artt. 2, 3 e 53 Cost., poichè, come precisato anche dalla sentenza n. 241 del 2012 di questa Corte, pur avendo il «contributo di perequazione» natura «certamente tributaria, in quanto costituisce un prelievo analogo a quello effettuato sul trattamento economico complessivo dei dipendenti pubblici [...] nella parte dichiarata illegittima dalla Corte con la sentenza n. 223 del 2012», e pur essendo stato adottato in una eccezionale situazione economica, non garantirebbe il rispetto dei principi fondamentali di uguaglianza a parità di reddito con la categoria dei lavoratori (pubblici o privati), essendo ingiustificatamente posto a carico della sola categoria dei pensionati degli enti gestori di forme di previdenza obbligatoria, con conseguente irragionevole limitazione della platea dei soggetti passivi.

Il contributo in questione sarebbe stato adottato, poi, in violazione del principio di uguaglianza in relazione alla capacità contributiva, perché imposto nei confronti dei soli magistrati in pensione, categoria «colpita in misura maggiore rispetto ai titolari di altri redditi e, più specificamente, di redditi da lavoro dipendente», come conseguenza indotta dalla dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'analogo prelievo dichiarato illegittimo dalla sentenza n. 223 del 2012.

Inoltre, posto in comparazione con il contributo previsto dall'art. 2, comma 2, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo), convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, il prelievo sarebbe palesemente irragionevole ed ingiustificato, perché – con riferimento a interventi di solidarietà connotati da sostanziale identità di *ratio* – i contribuenti titolari di un reddito complessivo superiore a 300.000 euro sarebbero tenuti al versamento di un contributo di solidarietà del 3% sulla parte di reddito che eccede il predetto importo, qualunque siano le componenti del loro reddito complessivo, compresi redditi pensionistici, mentre i ricorrenti nei giudizi principali, sarebbero tenuti (per far fronte alla medesima eccezionale situazione economica) ad un prelievo maggiore, in violazione non solo dei canoni costituzionali dell'eguaglianza e della ragionevolezza, ma anche di quelli della capacità contributiva e del criterio di progressività delle imposte.

Infine, la disposizione in esame determinerebbe, a giudizio dei rimettenti, un irragionevole effetto discriminatorio, in quanto lo stesso contributo di solidarietà di cui al citato art. 2, comma 2, del d.l. n. 138 del 2011, non trova applicazione sui redditi di cui all'articolo 9, comma 2, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 (Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica), convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, con conseguente «irragionevole ed arbitrario disallineamento

normativo derivante dall'asimmetricità nel meccanismo impositivo del contributo di solidarietà».

3. – Tutte le ordinanze hanno ad oggetto la stessa norma, censurata con argomentazioni in larga misura coincidenti, e, quindi, va disposta la riunione dei giudizi, ai fini di un'unica trattazione e di un'unica pronuncia.

4. – Preliminarmente, va confermata l'ordinanza letta nella pubblica udienza del 7 maggio 2013, che ha dichiarato inammissibile l'intervento spiegato nel giudizio iscritto al reg. ord. n. 55 del 2013 dal Gruppo Romano Giornalisti Pensionati. L'intervento di soggetti estranei al giudizio principale è ammissibile soltanto per i terzi titolari di un interesse qualificato, inerente in modo diretto e immediato al rapporto sostanziale dedotto in giudizio e non semplicemente regolato, al pari di ogni altro, dalla norma o dalle norme oggetto di censura (*ex plurimis*: ordinanza letta all'udienza del 23 ottobre 2012, confermata con la sentenza n. 272 del 2012; ordinanza letta all'udienza del 23 marzo 2010, confermata con la sentenza n. 138 del 2010; ordinanza letta all'udienza del 31 marzo 2009, confermata con la sentenza n. 151 del 2009; sentenze n. 94 del 2009, n. 96 del 2008 e n. 245 del 2007).

Nel giudizio, da cui traggono origine le questioni di legittimità costituzionale, i rapporti sostanziali dedotti in causa riguardano profili che possono riguardare le posizioni previdenziali dei soci dell'ente intervenuto, ma non concernono direttamente prerogative o diritti dei medesimi, con conseguente inammissibilità dell'intervento.

5. – Ancora in via preliminare, va respinta l'eccezione, sollevata dall'INPS, di inammissibilità della questione, sotto il profilo che la giurisdizione spetterebbe non al rimettente, ma al giudice tributario.

In considerazione dell'autonomia del giudizio incidentale di costituzionalità rispetto a quello principale, questa Corte ha costantemente affermato che il difetto di giurisdizione può rilevare soltanto nei casi in cui appaia macroscopico, così che nessun dubbio possa aversi sulla sua sussistenza; non anche quando il rimettente abbia motivato in maniera non implausibile in ordine alla sua giurisdizione (da ultimo sentenze n. 279 del 2012 e n. 241 del 2008). Nella specie, i rimettenti, in particolare nelle ordinanze n. 55 e n. 56 del 2013, sulla specifica eccezione sollevata dalla parte costituita in quel giudizio, hanno affermato la propria giurisdizione sulla base di motivazioni del tutto plausibili. A loro giudizio, la natura tributaria della norma che prevede il contributo di perequazione non trasforma il rapporto tra enti gestori di forme di previdenza obbligatorie e beneficiari dei relativi trattamenti pensionistici in un rapporto tributario, in quanto la devoluzione alla giurisdizione speciale del giudice tributario presuppone che sia impugnato uno degli atti previsti dall'art. 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) e che il convenuto in senso formale sia uno dei soggetti indicati nell'art. 10 di tale decreto legislativo.

A fronte di siffatta espressa statuizione, il sindacato di questa Corte non può che arrestarsi, attesa la non implausibilità di una simile motivazione, peraltro in linea con i principi espressi dalle sezioni unite della Corte di cassazione, in sede di regolamento di giurisdizione, richiamati dalle ordinanze di rimessione.

6. – La questione sollevata in riferimento agli articoli 3 e 53 Cost. è fondata.

7. – La norma censurata si inserisce nell'ambito del d.l. n. 98 del 2011, recante disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria, emanato nel quadro di una più articolata manovra di stabilizzazione che ha avuto inizio con il d.l. n. 78 del 2010, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 122 del 2010, recante misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica, sviluppatasi in seguito attraverso altri interventi, contenuti nel d.l. n. 138 del 2011. In tali manovre sono state contemplate, per quanto attiene specificamente alle situazioni evocate dalle ordinanze in esame, misure dirette a perseguire un generale "raffreddamento" delle dinamiche retributive del pubblico impiego, oltre a interventi temporanei di riduzione delle retribuzioni e ad interventi "di solidarietà", variamente articolati, quanto a diverse categorie di cittadini, posti a carico sia del personale dipendente dalle pubbliche amministrazioni, sia della generalità di cittadini.

Per quanto qui interessa, con riferimento alla norma censurata, questa Corte ha ricostruito la portata dell'attuale formulazione e dell'attuale vigenza della disposizione. La legge 14 settembre 2011, n. 148, nel non convertire in legge l'originaria formulazione del comma 1 dell'art. 2 del d.l. n. 138 del 2011 (che aveva abrogato il comma 22-*bis* dell'art. 18 del d.l. n. 98 del 2011), ha sostituito, come già osservato nella sentenza n. 241 del 2012, il comma non convertito con una disposizione che si è limitata a riaffermare la perdurante efficacia del comma 22-*bis* dell'art. 18 del d.l. n. 98 del 2011 («le disposizioni di cui agli articoli [...] 18, comma 22-*bis*, del decreto-legge 6 luglio 2011 n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, continuano ad applicarsi nei termini ivi previsti rispettivamente dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2013 e dal 1° agosto 2011 al 31 dicembre 2014»). Conseguentemente, con la mancata conversione, la stessa abrogazione è venuta meno, con effetto retroattivo, ai sensi dell'art. 77, terzo comma, Cost., così da determinare la reviviscenza del comma 22-*bis* abrogato dal decreto non convertito.

7.1. – Va altresì osservato che, alla luce del chiaro tenore letterale, la disposizione trova applicazione, in relazione alle erogazioni di trattamenti pensionistici obbligatoria, sia in favore del personale del pubblico impiego, sia in relazione a tutti gli altri trattamenti corrisposti da enti gestori di forme di previdenza obbligatori, ivi incluse le forme pensionistiche che garantiscono prestazioni in aggiunta o ad integrazione del trattamento pensionistico obbligatorio (comprese quelle di cui al decreto legislativo 16 settembre 1996, n. 563, recante «Attuazione della delega conferita dall'articolo 2, comma 23, lettera b), della legge 8 agosto 1995, n. 335, in materia di trattamenti pensionistici, erogati

dalle forme pensionistiche diverse da quelle dell'assicurazione generale obbligatoria, del personale degli enti che svolgono le loro attività nelle materie di cui all'art. 1 del D.Lgs.C.P.S. 17 luglio 1947, n. 691», al decreto legislativo 20 novembre 1990, n. 357, recante «Disposizioni sulla previdenza degli enti pubblici creditizi», al decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, recante «Disciplina delle forme pensionistiche complementari», nonché i trattamenti che assicurano prestazioni definite dei dipendenti delle regioni a statuto speciale e degli enti di cui alla legge 20 marzo 1975, n. 70 (Disposizioni sul riordinamento degli enti pubblici e del rapporto di lavoro del personale dipendente), e successive modificazioni.

7.2. – Questa Corte ha già espressamente qualificato l'intervento di perequazione in questione come avente natura tributaria, non solo allorché si è occupata, dichiarandone l'illegittimità costituzionale, dell'analogo intervento di cui all'art. 9, comma 2 del decreto-legge n. 78 del 2010 (sentenza n. 223 del 2012), ma anche e soprattutto allorché ha esaminato la stessa norma oggi impugnata, con la citata sentenza n. 241 del 2012. In tale pronuncia è stato affermato che «il contributo oggetto di censura è previsto a carico dei trattamenti pensionistici corrisposti da enti gestori di forme di previdenza obbligatorie ed ha natura certamente tributaria, in quanto costituisce un prelievo analogo a quello effettuato sul trattamento economico complessivo dei dipendenti pubblici (sopra descritto al punto 7.3.) previsto dallo stesso comma 1 nella parte dichiarata illegittima da questa Corte con la suddetta sentenza n. 223 del 2012 e la cui natura tributaria è stata espressamente riconosciuta dalla medesima sentenza. La norma impugnata, infatti, integra una decurtazione patrimoniale definitiva del trattamento pensionistico, con acquisizione al bilancio statale del relativo ammontare, che presenta tutti i requisiti richiesti dalla giurisprudenza di questa Corte per caratterizzare il prelievo come tributario (*ex plurimis*, sentenze n. 223 del 2012; n. 141 del 2009; n. 335, n. 102 e n. 64 del 2008; n. 334 del 2006; n. 73 del 2005)».

Nella specie, la Corte ribadisce la natura tributaria della norma impugnata, e pertanto la correttezza della premessa interpretativa che ha condotto i rimettenti ad impugnare la norma per violazione degli artt. 3 e 53 Cost.

7.3. – Le principali censure dei rimettenti individuano nella misura in questione un intervento impositivo irragionevole e discriminatorio ai danni di una sola categoria di cittadini. L'intervento riguarda, infatti, i soli pensionati, senza garantire il rispetto dei principi fondamentali di uguaglianza a parità di reddito, attraverso una irragionevole limitazione della platea dei soggetti passivi, divenuta peraltro ancora più evidente, in conseguenza della dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'analogo prelievo di cui al comma 2 dell'art. 9 del d.l. n. 78 del 2010 (sentenza n. 223 del 2012).

Così correttamente individuato il rapporto di comparazione fra soggetti titolari di trattamenti pensionistici erogati da enti gestori di forme di previdenza obbligatorie e tutti gli altri titolari di redditi, anche e non solo da lavoro

dipendente, come reso palese nelle ordinanze nn. 54 e 55 del 2013, la questione, come con la pronuncia n. 223 del 2012, va scrutinata in riferimento al contrasto con il principio della “universalità della imposizione” ed alla irragionevolezza della sua deroga, avendo riguardo, quindi, non tanto alla disparità di trattamento fra dipendenti o fra dipendenti e pensionati o fra pensionati e lavoratori autonomi od imprenditori, quanto piuttosto a quella fra cittadini.

Va infatti, al riguardo, precisato che i redditi derivanti dai trattamenti pensionistici non hanno, per questa loro origine, una natura diversa e *minoris generis* rispetto agli altri redditi presi a riferimento, ai fini dell’osservanza dell’art. 53 Cost., il quale non consente trattamenti in *pejus* di determinate categorie di redditi da lavoro. Questa Corte ha, anzi, sottolineato (sentenze n. 30 del 2004, n. 409 del 1995, n. 96 del 1991) la particolare tutela che il nostro ordinamento riconosce ai trattamenti pensionistici, che costituiscono, nei diversi sistemi che la legislazione contempla, il perfezionamento della fattispecie previdenziale conseguente ai requisiti anagrafici e contributivi richiesti.

A fronte di un analogo fondamento impositivo, dettato dalla necessità di reperire risorse per la stabilizzazione finanziaria, il legislatore ha scelto di trattare diversamente i redditi dei titolari di trattamenti pensionistici: il contributo di solidarietà si applica su soglie inferiori e con aliquote superiori, mentre per tutti gli altri cittadini la misura è ai redditi oltre 300.000 euro lordi annui, con un’aliquota del 3 per cento, salva in questo caso la deducibilità dal reddito.

La giurisprudenza di questa Corte ha precisato che «la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria; ma esige invece un indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 della Costituzione)» (sentenza n. 341 del 2000). Il controllo della Corte in ordine alla lesione dei principi di cui all’art. 53 Cost., come specificazione del fondamentale principio di uguaglianza di cui all’art. 3 Cost., non può, quindi, che essere ricondotto ad un «giudizio sull’uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell’imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell’entità dell’imposizione» (sentenza n. 111 del 1997).

In relazione agli interventi di stabilizzazione della finanza pubblica, nel cui contesto si colloca la disposizione in esame, questa Corte ha evidenziato la sostanziale coincidenza dei prelievi tributari posti in comparazione, ritenendo irragionevole il diverso trattamento fra dipendenti pubblici e contribuenti in generale (sentenza n. 223 del 2012).

Anche in questo caso, è necessario analogamente rilevare l’identità di *ratio*

della norma oggi censurata rispetto sia all'analogia disposizione già dichiarata illegittima, sia al contributo di solidarietà (l'art. 2 del d.l. n. 138 del 2011) del 3 per cento sui redditi annui superiori a 300.000 euro, quest'ultimo assunto anche quale *tertium comparationis*.

Al fine di reperire risorse per la stabilizzazione finanziaria, il legislatore ha imposto ai soli titolari di trattamenti pensionistici, per la medesima finalità, l'ulteriore speciale prelievo tributario oggetto di censura, attraverso una ingiustificata limitazione della platea dei soggetti passivi.

Va pertanto ribadito, anche questa volta, quanto già affermato nella citata sentenza n. 223 del 2012, e cioè che tale sostanziale identità di *ratio* dei differenti interventi "di solidarietà", determina un giudizio di irragionevolezza ed arbitrarietà del diverso trattamento riservato alla categoria colpita, «foriero peraltro di un risultato di bilancio che avrebbe potuto essere ben diverso e più favorevole per lo Stato, laddove il legislatore avesse rispettato i principi di eguaglianza dei cittadini e di solidarietà economica, anche modulando diversamente un "universale" intervento impositivo». Se da un lato l'eccezionalità della situazione economica che lo Stato deve affrontare è suscettibile di consentire il ricorso a strumenti eccezionali, nel difficile compito di contemperare il soddisfacimento degli interessi finanziari e di garantire i servizi e la protezione di cui tutti cittadini necessitano, dall'altro ciò non può e non deve determinare ancora una volta un'obliterazione dei fondamentali canoni di uguaglianza, sui quali si fonda l'ordinamento costituzionale.

Nel caso di specie, peraltro, il giudizio di irragionevolezza dell'intervento settoriale appare ancor più palese, laddove si consideri che la giurisprudenza della Corte ha ritenuto che il trattamento pensionistico ordinario ha natura di retribuzione differita (fra le altre sentenza n. 30 del 2004, ordinanza n. 166 del 2006); sicché il maggior prelievo tributario rispetto ad altre categorie risulta con più evidenza discriminatorio, venendo esso a gravare su redditi ormai consolidati nel loro ammontare, collegati a prestazioni lavorative già rese da cittadini che hanno esaurito la loro vita lavorativa, rispetto ai quali non risulta più possibile neppure ridisegnare sul piano sinallagmatico il rapporto di lavoro.

Va, quindi, pronunciata l'illegittimità costituzionale dell'art. 18, comma 22-*bis*, del d.l. n. 98 del 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 111 del 2011, come modificato dall'art. 24, comma 31-*bis*, del d.l. n. 201 del 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 214 del 2011.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'articolo 18, comma 22-*bis*, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria), convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111,

come modificato dall'articolo 24, comma 31-*bis*, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici), convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 3 giugno 2013.

* * *

Sentenza n. 10/2015 (Pres. Criscuolo; Red. Cartabia) ¹

Considerato in diritto

1. – La Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, con ordinanza emessa il 26 marzo 2011 e depositata in pari data, ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 81, commi 16, 17 e 18, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 (Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 6 agosto 2008, n. 133, in riferimento agli artt. 3, 23, 41, 53, 77 e 117 della Costituzione.

Con le disposizioni impugnate è stato previsto – a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 – un prelievo aggiuntivo, qualificato «addizionale» all'imposta sul reddito delle società di cui all'art. 75 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi) e successive modificazioni, pari al 5,5 per cento, da applicarsi alle imprese operanti in determinati settori, tra cui la commercializzazione di benzine, petroli, gas e oli lubrificanti, che abbiano conseguito ricavi superiori a 25 milioni di euro nel periodo di imposta precedente, ponendo a carico dei soggetti passivi il divieto di traslazione sui prezzi al consumo e affidando all'Autorità per l'energia elettrica e il gas (poi divenuta Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico) il compito di vigilare e di presentare al Parlamento, entro il 31 dicembre di ogni anno, una relazione sugli effetti del tributo.

La questione è stata sollevata nel corso di un giudizio di impugnazione del silenzio-rifiuto formatosi sulla richiesta di rimborso presentata dalla Scat Punti Vendita Spa di quanto corrisposto all'ente impositore a titolo di «addizionale» dell'imposta sui redditi delle società (IRES), dovuta in applicazione delle disposizioni in esame.

In particolare, la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia –

(1) La sentenza n. 10 del 2015 è stata riportata nella medesima Parte prima di questo volume anche al punto 6 di questa stessa sezione relativa al principio di capacità contributiva, quanto al particolare profilo della modulazione degli effetti nel tempo delle sentenze.

facendo proprie e riproducendo testualmente le censure eccepiti dalla difesa della contribuente – lamenta anzitutto la violazione dell'art. 77 Cost., perché non sussisterebbero i presupposti di necessità e urgenza richiesti per l'adozione del decreto-legge.

Sussisterebbe altresì, secondo la rimettente, la violazione della riserva di legge prevista dall'art. 23 Cost., perché si tratterebbe di prestazione imposta in forza non di una legge, ma di un decreto-legge.

Parimenti violati sarebbero gli artt. 3 e 53 Cost., perché l'«addizionale» non risulterebbe ancorata ad un indice di capacità contributiva e determinerebbe una ingiustificata disparità di trattamento tra le imprese operanti nei settori soggetti all'«addizionale» e le altre, nonché, nell'ambito delle prime, tra quelle aventi un volume di ricavi superiore o inferiore a 25 milioni di euro. La disparità di trattamento contributivo sussisterebbe anche tra produttori e distributori di greggio, in quanto solo i primi potrebbero legittimamente traslare su altri soggetti l'onere economico dell'«addizionale», mentre ai soli distributori si applicherebbe il divieto di traslazione degli oneri sul prezzo al consumo, previsto dall'impugnato art. 81, comma 18.

L'imposizione violerebbe, inoltre, gli artt. 3 e 41 Cost., perché renderebbe più onerosa l'iniziativa economica delle imprese operanti nel settore degli idrocarburi e, tra queste, di quelle distributrici, che, diversamente dalle imprese produttrici, non sarebbero in grado di effettuare la predetta traslazione dell'onere dell'imposta.

Le disposizioni censurate contravverrebbero, infine, agli artt. 41 e 117, secondo comma, lettera e), Cost., perché il suddetto divieto di traslazione, risolvendosi in una fissazione autoritativa del prezzo, altererebbe la libera concorrenza e, quindi, limiterebbe illegittimamente l'iniziativa economica privata.

2. – Nel giudizio dinanzi a questa Corte è intervenuta la Scat Punti Vendita Spa, che ha presentato memorie a supporto delle censure formulate dal giudice remittente.

L'intervento è pienamente ammissibile, in quanto si tratta del ricorrente nel procedimento *a quo* e, quindi, parte anche del giudizio di legittimità costituzionale (*ex plurimis*, sentenze n. 304 del 2011, n. 138 del 2010 e n. 263 del 2009).

3. – Occorre esaminare, in via preliminare, gli ostacoli all'ammissibilità eccepiti dall'Avvocatura generale dello Stato.

Il Presidente del Consiglio dei ministri ha chiesto, anzitutto, che gli atti siano restituiti al giudice rimettente in considerazione dello *ius superveniens*.

La richiesta non può essere accolta.

È pur vero, infatti, che, successivamente all'ordinanza di rimessione, il legislatore ha modificato l'art. 81, commi 16, 17 e 18, del d.l. n. 112 del 2008, convertito con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge n. 133 del 2008.

Segnatamente ciò è avvenuto: con la legge 23 luglio 2009, n. 99 (Disposi-

zioni per lo sviluppo e l'internazionalizzazione delle imprese, nonché in materia di energia); con il decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 14 settembre 2011, n. 148; con il decreto-legge 21 giugno 2013, n. 69 (Disposizioni urgenti per il rilancio dell'economia), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 9 agosto 2013, n. 98; con il decreto-legge 31 agosto 2013, n. 101 (Disposizioni urgenti per il perseguimento di obiettivi di razionalizzazione nelle pubbliche amministrazioni), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 30 ottobre 2013, n. 125. Si tratta di modifiche con le quali, ferma restando la struttura dell'imposta, è stata elevata la misura dell'«addizionale» a 6,5 punti percentuali; è stata ampliata la platea dei soggetti rientranti nel campo di applicazione dell'imposta, dal momento che il legislatore ha diminuito il volume minimo di ricavi oltre il quale le società operanti nel settore rientrano fra i soggetti passivi, portandolo dagli originari 25 milioni a 10 milioni e poi a 3 milioni di euro; è stata introdotta l'ulteriore soglia del conseguimento di un reddito superiore a 1 milione di euro, poi abbassata a 300 mila euro; sono stati limitati i poteri di controllo dell'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico alle sole imprese che integrino i presupposti per l'applicazione dell'«addizionale».

Orbene, tali modifiche legislative non comportano la necessità di restituire gli atti al giudice *a quo*, anzitutto perché l'anno di imposta a cui si riferisce il silenzio-rifiuto formatosi sulla richiesta di rimborso, oggetto del giudizio *a quo*, è il 2008, di tal che la legge applicabile risulta quella anteriore alle modifiche intervenute. A ciò si aggiunga che le modifiche introdotte non rimediano affatto ai profili di illegittimità dedotti dal rimettente, ma semmai li accentuano, con particolare riguardo a quelli prospettati in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dal momento che innalzano la percentuale dell'«addizionale», ampliano l'area dei soggetti tenuti a versarla e stabilizzano l'imposta senza limiti di tempo, tanto che si deve ritenere che – come si dirà più avanti – alcune delle censure prospettate dall'ordinanza di rimessione interessino anche le novelle successive. Non v'è dunque ragione alcuna di disporre la restituzione degli atti al giudice *a quo*.

4. – L'Avvocatura generale dello Stato ha poi eccepito l'inammissibilità delle questioni sollevate per difetto di motivazione sulla rilevanza e sulle ragioni fondanti le censure, dal momento che il giudice rimettente si sarebbe limitato a condividere quanto affermato dal ricorrente.

In proposito, deve osservarsi che il giudice *a quo*, nell'ordinanza di rimessione, ha descritto accuratamente la fattispecie sottoposta al suo giudizio e, dopo aver riportato testualmente e per esteso le ragioni della ricorrente, ha esplicitato che «la Commissione concorda con le suddette considerazioni e ritiene rilevante, posto che la presenza della “norma” nell'ordinamento giuridico osta al richiesto rimborso, e non manifestamente infondata la questione di

legittimità costituzionale della “norma” secondo i profili dedotti dalla Ricorrente».

Il giudice rimettente non ha motivato l'ordinanza nella forma del mero rimando alle argomentazioni contenute negli atti di parte, ma ha riportato le censure eccepite della parte del giudizio *a quo*, facendole proprie. Così strutturata, l'ordinanza non risulta affetta da carenza di motivazione, né vulnera il principio di autosufficienza, che deve considerarsi rispettato quando, come nella specie, «le argomentazioni a sostegno delle censure risultano chiaramente dalla stessa ordinanza di rimessione, senza rinvio ad atti ad essa esterni» (*ex plurimis*, sentenza n. 143 del 2010). Non si tratta, dunque, di un caso di motivazione per relationem, essendo pienamente ottemperato l'obbligo che questa Corte ritiene incombere sul rimettente di «rendere espliciti, facendoli propri, i motivi della non manifesta infondatezza» (*ex plurimis*, sentenze n. 7 del 2014, n. 234 del 2011 e n. 143 del 2010; ordinanze n. 175 del 2013, n. 239 e n. 65 del 2012).

Con riguardo, poi, alla motivazione sulla rilevanza, è pur vero che il rimettente si è limitato ad osservare che la disposizione impugnata osta al rimborso, senza specificare se la ricorrente integri gli ulteriori presupposti d'imposta, all'epoca costituiti solo dal volume dei ricavi conseguiti. Tuttavia – anche a prescindere da ogni considerazione circa il fatto che il principio dispositivo, operante anche nel giudizio tributario *a quo*, priverebbe di rilievo la circostanza (in quanto non eccepita dall'interessato) – risulta totalmente implausibile ritenere che la società abbia pagato un'imposta di significativo ammontare senza che ne ricorrano i presupposti, determinati dal volume dei ricavi. Conseguentemente, l'affermazione del rimettente secondo cui solo la disposizione censurata ostacolerebbe il richiesto rimborso deve ragionevolmente considerarsi integrare una sufficiente motivazione anche su questo punto.

5. – Nel merito, le questioni sollevate in relazione agli artt. 77, secondo comma, e 23 Cost., incentrate sull'illegittimo utilizzo del decreto-legge, non sono fondate.

È pur vero, infatti, che «la preesistenza di una situazione di fatto comportante la necessità e l'urgenza di provvedere tramite l'utilizzazione di uno strumento eccezionale, quale il decreto-legge, costituisce un requisito di validità dell'adozione di tale atto, la cui mancanza configura un vizio di legittimità costituzionale del medesimo, che non è sanato dalla legge di conversione» (sentenza n. 93 del 2011).

Tuttavia, secondo la giurisprudenza di questa Corte, il sindacato sulla legittimità dell'adozione, da parte del Governo, di un decreto-legge, va comunque limitato ai casi di «evidente mancanza» dei presupposti di straordinaria necessità e urgenza richiesti dall'art. 77, secondo comma, Cost. o di «manifesta irragionevolezza o arbitrarietà della relativa valutazione» (*ex plurimis*, sentenze n. 22 del 2012, n. 93 del 2011, n. 355 e n. 83 del 2010; n. 128 del 2008; n. 171 del 2007).

Invero, la notoria situazione di emergenza economica posta a base del censurato d.l. n. 112 del 2008, che ha ad oggetto «Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria», consente di escludere che esso sia stato adottato in una situazione di evidente mancanza dei requisiti di necessità ed urgenza; né dall'ordinanza di remissione si possono ricavare argomentazioni valevoli ad attestare la manifesta irragionevolezza e arbitrarietà della valutazione governativa sulla sussistenza dei presupposti della decretazione d'urgenza. D'altro canto, le impugnate disposizioni – in quanto hanno introdotto un'«addizionale» per reperire nuove entrate al fine di fronteggiare la predetta emergenza e ridistribuire la pressione fiscale – risultano coerenti con le finalità del provvedimento e con i presupposti costituzionali su cui esso si fonda.

Quanto alla riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., essa deve ritenersi pacificamente soddisfatta anche da atti aventi forza di legge, come accade in riferimento a tutte le riserve contenute in altre norme costituzionali, comprese quelle relative ai diritti fondamentali (*ex plurimis*, ordinanza n. 134 del 2003, sentenze n. 282 del 1990, n. 113 del 1972 e n. 26 del 1966) e salvo quelle che richiedono atti di autorizzazione o di approvazione del Parlamento. Ciò sia perché i decreti-legge e i decreti legislativi sono fonti del diritto con efficacia equiparata a quella della legge parlamentare, sia perché nel relativo procedimento di formazione è assicurata la partecipazione dell'organo rappresentativo, rispettivamente in sede di conversione e in sede di delega (oltre che con eventuali pareri, in fase di attuazione della delega stessa). Ne consegue che il parametro costituzionale evocato, cui questa Corte deve fare esclusivo riferimento, risulta adeguatamente rispettato anche quando la disciplina impositiva sia introdotta con un decreto-legge, purché ciò avvenga, come nella specie, nel pieno rispetto dei presupposti costituzionalmente previsti.

6. – Fondata, nei limiti di seguito precisati, è la questione sollevata in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost.

6.1. – L'ordinanza muove dalla considerazione che l'«addizionale» impugnata determina una discriminazione qualitativa dei redditi, per il fatto che essa si applica solo ad alcuni soggetti economici operanti nel settore energetico e degli idrocarburi. Detta discriminazione, poi, non sarebbe supportata da adeguata giustificazione e risulterebbe pertanto arbitraria. In particolare, sebbene una pluralità di indizi contenuti nel testo normativo impugnato e nei relativi lavori preparatori suggeriscano che l'intento del legislatore fosse quello di colpire i “sovra-profitti” conseguiti da detti soggetti in una data congiuntura economica, in realtà la struttura della nuova imposta non sarebbe poi coerente con tale *ratio* giustificatrice.

Profili di irrazionalità rispetto allo scopo sarebbero ravvisabili nella individuazione della base imponibile, che è costituita dall'intero reddito anziché dai soli “sovra-profitti”, e nella durata permanente, anziché contingente, dell'«addizionale», che non appare in alcun modo circoscritta a uno o più periodi di

imposta, né risulta ancorata al permanere della situazione congiunturale, che tuttavia è addotta come sua ragione.

Il tenore di tali motivazioni e, in particolare, l'insistenza sul carattere strutturale e permanente della «addizionale» [rectius: della maggiorazione della aliquota IRES] inducono la Corte a ritenere che le censure interessino il citato art. 81, commi 16, 17 e 18, anche nel testo risultante dalle successive modifiche legislative. Infatti, in virtù di tali novelle, l'imposta oggetto del presente giudizio, che già in origine era stata istituita senza limiti di tempo, è stata poi stabilizzata accentuando gli aspetti della normativa su cui si fondano le doglianze prospettate dalla ricorrente.

6.2. – La maggiorazione dell'aliquota IRES gravante su determinati operatori dei settori energetico, petrolifero e del gas, così come è stata configurata dall'art. 81, commi 16, 17 e 18, del d.l. n. 112 del 2008, e successive modificazioni, non è conforme agli artt. 3 e 53 Cost., come costantemente interpretati dalla giurisprudenza di questa Corte.

Ai sensi dell'art. 53 Cost., infatti, la capacità contributiva è il presupposto e il limite del potere impositivo dello Stato e, al tempo stesso, del dovere del contribuente di concorrere alle spese pubbliche, dovendosi interpretare detto principio come specificazione settoriale del più ampio principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost. (sentenze n. 258 del 2002, n. 341 del 2000 e n. 155 del 1963).

Vero è che questa Corte ha ripetutamente rimarcato che «la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria»; piuttosto essa esige «un indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 della Costituzione)» (sentenza n. 341 del 2000, ripresa sul punto dalla sentenza n. 223 del 2012).

Pertanto, secondo gli orientamenti costantemente seguiti da questa Corte, non ogni modulazione del sistema impositivo per settori produttivi costituisce violazione del principio di capacità contributiva e del principio di eguaglianza. Tuttavia, ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione.

In ordine ai principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost., la Corte è, dunque, chiamata a verificare che le distinzioni operate dal legislatore tributario, anche per settori economici, non siano irragionevoli o arbitrarie o ingiustificate (sentenza n. 201 del 2014): cosicché in questo ambito il giudizio di legittimità costituzionale deve vertere «sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di

verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione» (sentenza n. 111 del 1997; *ex plurimis*, sentenze n. 116 del 2013 e n. 223 del 2012).

6.3. – Non mancano nell'ordinamento esempi di legislazione che impongono una più esigente contribuzione tributaria a carico di alcuni soggetti.

Numerosi sono i casi di temporaneo inasprimento dell'imposizione – applicabili a determinati settori produttivi o a determinate tipologie di redditi e cespiti – ritenuti non illegittimi da questa Corte proprio in forza della loro limitata durata: basti menzionare la sovraimposta comunale sui fabbricati (sentenza n. 159 del 1985), l'imposta straordinaria immobiliare sul valore dei fabbricati (sentenza n. 21 del 1996), il tributo del sei per mille sui depositi bancari e postali (sentenza n. 143 del 1995), il contributo straordinario per l'Europa (ordinanza n. 341 del 2000).

Neppure mancano casi in cui la differenziazione tributaria per settori economici o per tipologie di reddito ha assunto carattere strutturale, superando, ciò nondimeno, il vaglio di questa Corte. Si può, a titolo esemplificativo, ricordare l'addizionale sulle remunerazioni in forma di bonus e stock options, ritenuta tutt'altro che irragionevole, arbitraria o ingiustificata da questa Corte con la sentenza n. 201 del 2014; ovvero la normativa esaminata con la sentenza n. 21 del 2005, in cui la Corte ha giudicato che la previsione di aliquote dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) differenziate per settori produttivi e per tipologie di soggetti passivi fosse sorretta da non irragionevoli motivi di politica economica e redistributiva, individuati principalmente nell'esigenza di neutralizzare tanto il maggiore impatto del nuovo tributo sui settori agricolo e della piccola pesca, quanto il minore impatto del medesimo sui settori bancario, finanziario e assicurativo, i quali, non ingiustificatamente, sono stati assoggettati ad una maggiore aliquota.

6.4. – Alla luce dei principi affermati nella giurisprudenza costituzionale – che, come si è visto, non impongono un'uniformità di tassazione e, tuttavia, vietano le differenziazioni ingiustificate, arbitrarie, irragionevoli o sproporzionate – è appena il caso di aggiungere che non si può escludere che le peculiarità del settore petrolifero si prestino, in linea teorica, a legittimare uno speciale regime tributario. Come si evince dalle istruttorie e dalle indagini conoscitive dell'Autorità garante della concorrenza e del mercato, svariati indizi economici segnalano che si tratta di un ambito caratterizzato da una scarsa competizione fra le imprese. D'altra parte, lo stampo oligopolistico del settore, popolato da pochi soggetti che spesso operano in tutte le fasi della filiera – dalla ricerca, alla coltivazione, fino alla raffinazione del petrolio e alla distribuzione dei carburanti – unitamente agli elevati costi e alle difficoltà di realizzazione delle infrastrutture, rende particolarmente arduo l'ingresso di nuovi concorrenti che intendano operare su vasta scala. Inoltre, nel settore petrolifero ed energetico, le ordinarie dinamiche di mercato faticano ad esplicarsi, anche perché l'aumento dei prezzi difficilmente può essere contrastato da una corrispondente contrazione della

domanda che, in questi ambiti, risulta anelastica. In sintesi, non è del tutto implausibile ritenere che questo settore di mercato possa essere caratterizzato da una redditività, dovuta a rendite di posizione, sensibilmente maggiore rispetto ad altri settori, così da poter astrattamente giustificare, specie in presenza di esigenze finanziarie eccezionali dello Stato, un trattamento fiscale ad hoc.

6.5. – Tutto ciò premesso, occorre rimarcare che la possibilità di imposizioni differenziate deve pur sempre ancorarsi a una adeguata giustificazione obiettiva, la quale deve essere coerentemente, proporzionalmente e ragionevolmente tradotta nella struttura dell'imposta (sentenze n. 142 del 2014 e n. 21 del 2005).

Nella specie l'art. 81, comma 16, ha previsto, «[i]n dipendenza dell'andamento dell'economia e dell'impatto sociale dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico», una «addizionale» del 5,5 per cento (poi innalzata al 6,5 per cento) dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società per chi operi nel predetto settore e abbia conseguito un ricavo superiore a un determinato ammontare, la cui entità è andata progressivamente diminuendo, così da allargare in modo significativo il novero degli operatori assoggettati alla maggiorazione di imposta, secondo una linea di tendenza solo marginalmente compensata dalla introduzione di altra soglia, questa volta riferita al reddito imponibile.

I presupposti di fatto, addotti dal legislatore nell'art. 81, comma 16, per inasprire il carico fiscale delle società del settore, consistono, da un lato, nella grave crisi economica deflagrata proprio in quel periodo e nella correlata insostenibilità, specie per le fasce più deboli, dei prezzi dei prodotti di consumo primario; d'altro lato, nel contemporaneo eccezionale rialzo del prezzo del greggio al barile, verificatosi proprio nel medesimo volger di tempo, che, nella prospettiva del legislatore, è parso idoneo ad incrementare sensibilmente i margini di profitto da parte degli operatori dei settori interessati e a incentivare condotte di mercato opportunistiche o speculative.

La complessa congiuntura economica così ricostruita dal legislatore che vi ha ravvisato spinte contraddittorie, costituite dall'insostenibilità dei prezzi per gli utenti e dalla eccezionale redditività dell'attività economica per gli operatori del petrolio, ben potrebbe essere considerata in astratto, alla luce della richiamata giurisprudenza di questa Corte, un elemento idoneo a giustificare un prelievo differenziato che colpisca gli eventuali "sovra-profitti" congiunturali, anche di origine speculativa, del settore energetico e petrolifero.

Così interpretato, lo scopo perseguito dal legislatore appare senz'altro legittimo.

Occorre allora verificare se i mezzi approntati siano idonei e necessari a conseguirlo. Infatti, affinché il sacrificio recato ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva non sia sproporzionato e la differenziazione dell'imposta non degradi in arbitraria discriminazione, la sua struttura deve coerentemente

raccordarsi con la relativa *ratio* giustificatrice. Se, come nel caso in esame, il presupposto economico che il legislatore intende colpire è la eccezionale redditività dell'attività svolta in un settore che presenta caratteristiche privilegiate in un dato momento congiunturale, tale circostanza dovrebbe necessariamente riflettersi sulla struttura dell'imposizione.

6.5.1. – Ciò non è avvenuto nella specie, posto che il legislatore, con l'art. 81, commi 16, 17 e 18, del d.l. n. 112 del 2008, e successive modificazioni, ha previsto una maggiorazione d'aliquota di una imposizione, qual è l'IRES, che colpisce l'intero reddito dell'impresa, mancando del tutto la predisposizione di un meccanismo che consenta di tassare separatamente e più severamente solo l'eventuale parte di reddito suppletivo connessa alla posizione privilegiata dell'attività esercitata dal contribuente al permanere di una data congiuntura.

Infatti, al di là della denominazione di «addizionale», la predetta imposizione costituisce una «maggiorazione d'aliquota» dell'IRES, applicabile ai medesimi presupposto e imponibile di quest'ultima e non, come è avvenuto in altri ordinamenti, come un'imposta sulla redditività.

6.5.2. – A questa prima incongruenza dell'imposizione censurata, se ne aggiunge un'altra ancor più grave relativa alla proiezione temporale dell'«addizionale». Infatti, la richiamata giurisprudenza di questa Corte è costante nel giustificare temporanei interventi impositivi differenziati, volti a richiedere un particolare contributo solidaristico a soggetti privilegiati, in circostanze eccezionali.

Orbene, a differenza delle ipotesi appena ricordate, le disposizioni censurate nascono e permangono nell'ordinamento senza essere contenute in un arco temporale predeterminato, né il legislatore ha provveduto a corredarle di strumenti atti a verificare il perdurare della congiuntura posta a giustificazione della più severa imposizione. Con l'art. 81, commi 16, 17 e 18, del d.l. n. 112 del 2008, e successive modificazioni, per fronteggiare una congiuntura economica eccezionale si è invece stabilita una imposizione strutturale, da applicarsi a partire dal periodo di imposta 2008, senza limiti di tempo.

Si riscontra, pertanto, un conflitto logico interno alle disposizioni impugnate, le quali, da un lato, intendono ancorare la maggiorazione di aliquota al permanere di una determinata situazione di fatto e, dall'altro, configurano un prelievo strutturale destinato ad operare ben oltre l'orizzonte temporale della peculiare congiuntura.

6.5.3. – Un ulteriore profilo di inadeguatezza e irragionevolezza è connesso alla inidoneità della manovra tributaria in giudizio a conseguire le finalità solidaristiche che intende esplicitamente perseguire.

Uno degli obiettivi dichiarati delle disposizioni impugnate, infatti, è quello di attenuare «l'impatto sociale dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico» (art. 81, comma 16). Coerentemente con tale finalità, il comma 18 prevede un divieto di traslazione degli oneri dovuti all'aumento d'aliquota sui prezzi al consumo. In tal modo, il legislatore ha inteso evitare che l'inasprimento

fiscale diretto verso operatori economici ritenuti avvantaggiati finisca, con un effetto paradossale, per ricadere sui consumatori, cioè proprio su quei soggetti che avrebbero dovuto beneficiare della manovra tributaria in esame, improntata a uno spirito di solidarietà, in chiave redistributiva. Ora il divieto di traslazione degli oneri sui prezzi al consumo, così come delineato nel comma 18, non è in grado di evitare che l'«addizionale» sia scaricata a valle, dall'uno all'altro dei contribuenti che compongono la filiera petrolifera per poi essere, in definitiva, sopportata dai consumatori sotto forma di maggiorazione dei prezzi. Senza entrare qui nel merito dei profili di ingiustificata discriminazione intra-settoriale tra diversi soggetti della «filiera» petrolifera sollevati nell'ordinanza di rimes-sione, la disposizione appare irrazionale per inidoneità a conseguire il suo scopo.

Il divieto di traslazione degli oneri sui prezzi al consumo risulta difficilmente assoggettabile a controlli efficaci, atti a garantire che non sia eluso.

Vero è che la disposizione ha affidato alla Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico un potere di vigilanza «sulla puntuale osservanza» del divieto di traslazione. Tuttavia, come è congegnato nella normativa in questione, tale meccanismo pare difficilmente attuabile e in ogni caso facilmente vulnerabile, se è vero, come si legge nelle relazioni della medesima Autorità preposta al controllo, che le analisi svolte hanno «mostrato che una parte dei soggetti vigilati ha continuato ad attuare politiche di prezzo tali da costituire una possibile violazione del divieto di traslazione, comportando comunque uno svantaggio economico per i consumatori finali» (Relazione al Parlamento n. 18/2013/I/Rht sull'attività di vigilanza svolta nell'anno 2012 dall'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico). Elementi indiziari tratti dalle politiche dei prezzi adottati dai soggetti vigilati, «che generano un incremento dei margini non sufficientemente motivato» (Relazione al Parlamento sopra citata) alimentano il dubbio che il divieto di traslazione sui prezzi non sia stato in fatto osservato, né possa essere puntualmente sanzionato a causa della obiettiva difficoltà di isolare, in un'economia di libero mercato, la parte di prezzo praticato dovuta a traslazioni dell'imposta. Da qui il contenzioso amministrativo che ha di fatto paralizzato le iniziative assunte in tal senso dall'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico.

6.5.4. – In definitiva, il vizio di irragionevolezza è evidenziato dalla configurazione del tributo in esame come maggiorazione di aliquota che si applica all'intero reddito di impresa, anziché ai soli «sovra-profitti»; dall'assenza di una delimitazione del suo ambito di applicazione in prospettiva temporale o di meccanismi atti a verificare il perdurare della congiuntura economica che ne giustifica l'applicazione; dall'impossibilità di prevedere meccanismi di accertamento idonei a garantire che gli oneri derivanti dall'incremento di imposta non si traducano in aumenti del prezzo al consumo.

Per tutti questi motivi, la maggiorazione dell'IRES applicabile al settore petrolifero e dell'energia, così come configurata dall'art. 81, commi, 16, 17 e 18,

del d.l. n. 112 del 2008, e successive modificazioni, viola gli artt. 3 e 53 Cost., sotto il profilo della ragionevolezza e della proporzionalità, per incongruità dei mezzi approntati dal legislatore rispetto allo scopo, in sé e per sé legittimo, perseguito.

7. – Nel pronunciare l'illegittimità costituzionale delle disposizioni impugnate, questa Corte non può non tenere in debita considerazione l'impatto che una tale pronuncia determina su altri principi costituzionali, al fine di valutare l'eventuale necessità di una graduazione degli effetti temporali della propria decisione sui rapporti pendenti.

Il ruolo affidato a questa Corte come custode della Costituzione nella sua integralità impone di evitare che la dichiarazione di illegittimità costituzionale di una disposizione di legge determini, paradossalmente, «effetti ancor più incompatibili con la Costituzione» (sentenza n. 13 del 2004) di quelli che hanno indotto a censurare la disciplina legislativa. Per evitare che ciò accada, è compito della Corte modulare le proprie decisioni, anche sotto il profilo temporale, in modo da scongiurare che l'affermazione di un principio costituzionale determini il sacrificio di un altro.

Questa Corte ha già chiarito (sentenze n. 49 del 1970, n. 58 del 1967 e n. 127 del 1966) che l'efficacia retroattiva delle pronunce di illegittimità costituzionale è (e non può non essere) principio generale valevole nei giudizi davanti a questa Corte; esso, tuttavia, non è privo di limiti.

Anzitutto è pacifico che l'efficacia delle sentenze di accoglimento non retroagisce fino al punto di travolgere le «situazioni giuridiche comunque divenute irrevocabili» ovvero i «rapporti esauriti». Diversamente ne risulterebbe compromessa la certezza dei rapporti giuridici (sentenze n. 49 del 1970, n. 26 del 1969, n. 58 del 1967 e n. 127 del 1966). Pertanto, il principio della retroattività «vale [...] soltanto per i rapporti tuttora pendenti, con conseguente esclusione di quelli esauriti, i quali rimangono regolati dalla legge dichiarata invalida» (sentenza n. 139 del 1984, ripresa da ultimo dalla sentenza n. 1 del 2014). In questi casi, l'individuazione in concreto del limite alla retroattività, dipendendo dalla specifica disciplina di settore – relativa, ad esempio, ai termini di decadenza, prescrizione o inoppugnabilità degli atti amministrativi – che precluda ogni ulteriore azione o rimedio giurisdizionale, rientra nell'ambito dell'ordinaria attività interpretativa di competenza del giudice comune (principio affermato, *ex plurimis*, sin dalle sentenze n. 58 del 1967 e n. 49 del 1970).

Inoltre, come il limite dei «rapporti esauriti» ha origine nell'esigenza di tutelare il principio della certezza del diritto, così ulteriori limiti alla retroattività delle decisioni di illegittimità costituzionale possono derivare dalla necessità di salvaguardare principi o diritti di rango costituzionale che altrimenti risulterebbero irreparabilmente sacrificati. In questi casi, la loro individuazione è ascrivibile all'attività di bilanciamento tra valori di rango costituzionale ed è, quindi, la Corte costituzionale – e solo essa – ad avere la competenza in proposito.

Una simile graduazione degli effetti temporali delle dichiarazioni di illegit-

timità costituzionale deve ritenersi coerente con i principi della Carta costituzionale: in tal senso questa Corte ha operato anche in passato, in alcune circostanze sia pure non del tutto sovrapponibili a quella in esame (sentenze n. 423 e n. 13 del 2004, n. 370 del 2003, n. 416 del 1992, n. 124 del 1991, n. 50 del 1989, n. 501 e n. 266 del 1988).

Il compito istituzionale affidato a questa Corte richiede che la Costituzione sia garantita come un tutto unitario, in modo da assicurare «una tutela sistemica e non frazionata» (sentenza n. 264 del 2012) di tutti i diritti e i principi coinvolti nella decisione. «Se così non fosse, si verificherebbe l'illimitata espansione di uno dei diritti, che diverrebbe “tiranno” nei confronti delle altre situazioni giuridiche costituzionalmente riconosciute e protette»: per questo la Corte opera normalmente un ragionevole bilanciamento dei valori coinvolti nella normativa sottoposta al suo esame, dal momento che «[l]a Costituzione italiana, come le altre Costituzioni democratiche e pluraliste contemporanee, richiede un continuo e vicendevole bilanciamento tra principi e diritti fondamentali, senza pretese di assolutezza per nessuno di essi» (sentenza n. 85 del 2013).

Sono proprio le esigenze dettate dal ragionevole bilanciamento tra i diritti e i principi coinvolti a determinare la scelta della tecnica decisoria usata dalla Corte: così come la decisione di illegittimità costituzionale può essere circoscritta solo ad alcuni aspetti della disposizione sottoposta a giudizio – come avviene ad esempio nelle pronunce manipolative – similmente la modulazione dell'intervento della Corte può riguardare la dimensione temporale della normativa impugnata, limitando gli effetti della declaratoria di illegittimità costituzionale sul piano del tempo.

Del resto, la comparazione con altre Corti costituzionali europee – quali ad esempio quelle austriaca, tedesca, spagnola e portoghese – mostra che il contenimento degli effetti retroattivi delle decisioni di illegittimità costituzionale rappresenta una prassi diffusa, anche nei giudizi in via incidentale, indipendentemente dal fatto che la Costituzione o il legislatore abbiano esplicitamente conferito tali poteri al giudice delle leggi.

Una simile regolazione degli effetti temporali deve ritenersi consentita anche nel sistema italiano di giustizia costituzionale.

Essa non risulta inconciliabile con il rispetto del requisito della rilevanza, proprio del giudizio incidentale (sentenza n. 50 del 1989). Va ricordato in proposito che tale requisito opera soltanto nei confronti del giudice *a quo* ai fini della prospettabilità della questione, ma non anche nei confronti della Corte ad quem al fine della decisione sulla medesima. In questa chiave, si spiega come mai, di norma, la Corte costituzionale svolga un controllo di mera plausibilità sulla motivazione contenuta, in punto di rilevanza, nell'ordinanza di rimessione, comunque effettuato con esclusivo riferimento al momento e al modo in cui la questione di legittimità costituzionale è stata sollevata. In questa prospettiva si spiega, ad esempio, quell'orientamento giurisprudenziale che ha riconosciuto la sindacabilità costituzionale delle norme penali di favore anche nelle ipotesi in

cui la pronuncia di accoglimento si rifletta soltanto «sullo schema argomentativo della sentenza penale assolutoria, modificandone la *ratio decidendi* [...], pur fermi restando i pratici effetti di essa» (sentenza n. 148 del 1983, ripresa sul punto dalla sentenza n. 28 del 2010).

Né si può dimenticare che, in virtù della declaratoria di illegittimità costituzionale, gli interessi della parte ricorrente trovano comunque una parziale soddisfazione nella rimozione, sia pure solo *pro futuro*, della disposizione costituzionalmente illegittima.

Naturalmente, considerato il principio generale della retroattività risultante dagli artt. 136 Cost. e 30 della legge n. 87 del 1953, gli interventi di questa Corte che regolano gli effetti temporali della decisione devono essere vagliati alla luce del principio di stretta proporzionalità. Essi debbono, pertanto, essere rigorosamente subordinati alla sussistenza di due chiari presupposti: l'impellente necessità di tutelare uno o più principi costituzionali i quali, altrimenti, risulterebbero irrimediabilmente compromessi da una decisione di mero accoglimento e la circostanza che la compressione degli effetti retroattivi sia limitata a quanto strettamente necessario per assicurare il contemperamento dei valori in gioco.

8. – Ciò chiarito in ordine al potere della Corte di regolare gli effetti delle proprie decisioni e ai relativi limiti, deve osservarsi che, nella specie, l'applicazione retroattiva della presente declaratoria di illegittimità costituzionale determinerebbe anzitutto una grave violazione dell'equilibrio di bilancio ai sensi dell'art. 81 Cost.

Come questa Corte ha affermato già con la sentenza n. 260 del 1990, tale principio esige una gradualità nell'attuazione dei valori costituzionali che imponga rilevanti oneri a carico del bilancio statale. Ciò vale a fortiori dopo l'entrata in vigore della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 (Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale), che ha riaffermato il necessario rispetto dei principi di equilibrio del bilancio e di sostenibilità del debito pubblico (sentenza n. 88 del 2014).

L'impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari connesse alla dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 81, commi 16, 17 e 18, del d.l. n. 112 del 2008, e successive modificazioni, determinerebbe, infatti, uno squilibrio del bilancio dello Stato di entità tale da implicare la necessità di una manovra finanziaria aggiuntiva, anche per non venire meno al rispetto dei parametri cui l'Italia si è obbligata in sede di Unione europea e internazionale (artt. 11 e 117, primo comma, Cost.) e, in particolare, delle previsioni annuali e pluriennali indicate nelle leggi di stabilità in cui tale entrata è stata considerata a regime.

Pertanto, le conseguenze complessive della rimozione con effetto retroattivo della normativa impugnata finirebbero per richiedere, in un periodo di perdurante crisi economica e finanziaria che pesa sulle fasce più deboli, una irragionevole redistribuzione della ricchezza a vantaggio di quegli operatori

economici che possono avere invece beneficiato di una congiuntura favorevole. Si determinerebbe così un irrimediabile pregiudizio delle esigenze di solidarietà sociale con grave violazione degli artt. 2 e 3 Cost.

Inoltre, l'indebito vantaggio che alcuni operatori economici del settore potrebbero conseguire – in ragione dell'applicazione retroattiva della decisione della Corte in una situazione caratterizzata dalla impossibilità di distinguere ed esonerare dalla restituzione coloro che hanno traslato gli oneri – determinerebbe una ulteriore irragionevole disparità di trattamento, questa volta tra i diversi soggetti che operano nell'ambito dello stesso settore petrolifero, con conseguente pregiudizio anche degli artt. 3 e 53 Cost.

La cessazione degli effetti delle norme dichiarate illegittime dal solo giorno della pubblicazione della presente decisione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica risulta, quindi, costituzionalmente necessaria allo scopo di temperare tutti i principi e i diritti in gioco, in modo da impedire «alterazioni della disponibilità economica a svantaggio di alcuni contribuenti ed a vantaggio di altri [...] garantendo il rispetto dei principi di uguaglianza e di solidarietà, che, per il loro carattere fondante, occupano una posizione privilegiata nel bilanciamento con gli altri valori costituzionali» (sentenza n. 264 del 2012). Essa consente, inoltre, al legislatore di provvedere tempestivamente al fine di rispettare il vincolo costituzionale dell'equilibrio di bilancio, anche in senso dinamico (sentenze n. 40 del 2014, n. 266 del 2013, n. 250 del 2013, n. 213 del 2008, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966), e gli obblighi comunitari e internazionali connessi, ciò anche eventualmente rimediando ai rilevati vizi della disciplina tributaria in esame.

In conclusione, gli effetti della dichiarazione di illegittimità costituzionale di cui sopra devono, nella specie e per le ragioni di stretta necessità sopra esposte, decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione della presente decisione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica.

9. – Devono considerarsi assorbite le ulteriori questioni di legittimità costituzionale.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 81, commi 16, 17 e 18, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 (Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 6 agosto 2008, n. 133, e successive modificazioni, a decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione di questa sentenza nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 9 febbraio 2015.

* * *

Sentenza n. 262/2020 (Pres. Coraggio; Red. Antonini) ¹*Considerato in diritto*

1. – Con ordinanza del 2 luglio 2019, la Commissione tributaria provinciale (CTP) di Milano ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 41 e 53 della Costituzione, questioni di legittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale), nel testo anteriore alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 715, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)», ai sensi del quale l'imposta municipale propria (IMU) «è indeducibile dalle imposte erariali sui redditi e dall'imposta regionale sulle attività produttive» (IRAP).

1.1. – A giudizio del rimettente la disposizione violerebbe:

a) l'art. 53 Cost., sotto il profilo dell'effettività della capacità contributiva, in quanto, nel disporre l'ineducibilità dell'IMU dall'imposta sul reddito delle società (IRES), farebbe gravare la tassazione su «un reddito d'impresa in parte fittizio, in contrasto con il principio di capacità contributiva»; ciò sul presupposto che: i) «l'ineducibilità totale o parziale è ammissibile soltanto con riguardo a costi che presentano elementi di incertezza nell'inerenza o nella determinazione, o ancora qualora sia fondato il pericolo che la deduzione di tali costi rischi di coprire l'elusione o l'evasione fiscale»; ii) la spesa per il pagamento dell'IMU relativa agli immobili strumentali della società stessa deve essere considerata un costo certo e inerente alla produzione del reddito;

b) l'art. 53 Cost., sotto il profilo del divieto della doppia imposizione, atteso che la società ricorrente nel giudizio *a quo*, in ragione della proprietà degli immobili, sarebbe «costretta a pagare, di fatto, due volte un'imposta sulla base del medesimo presupposto», il che potrebbe, peraltro, «condurre all'esaurimento della capacità contributiva, o comunque può costituire un carico eccessivo che supera il limite massimo tollerabile per il prelievo tributario»;

c) gli artt. 3 e 53 Cost., con riferimento al principio di ragionevolezza, poiché il censurato regime di ineducibilità, in assenza di una valida giustificazione, non sarebbe «coerente con la struttura stessa del presupposto» dell'IRES, tributo che, a norma dell'art. 75, comma 1, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, recante «Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi» (di seguito anche: TUIR), «si applica sul reddito complessivo netto»: è vero infatti che il legislatore in materia tributaria «gode di una discrezionalità ampia nel fissare il presupposto d'imposta; tuttavia, nell'individuazione dei singoli elemen-

(¹) La sentenza n. 262 del 2020 è stata riportata in questa medesima Parte prima anche al punto 1 della sezione relativa al dovere tributario come dovere inderogabile di solidarietà.

ti che concorrono alla formazione della base imponibile tale discrezionalità si restringe in modo considerevole» essendo tenuto a strutturare il tributo in modo coerente con il presupposto prescelto;

d) l'art. 3 Cost., quanto al principio di uguaglianza formale, poiché la mancata deducibilità avrebbe «un impatto sul piano della cd. equità orizzontale», sottoponendo irragionevolmente a una maggiore tassazione la società che si serve di immobili strumentali di proprietà rispetto a quella che invece utilizza immobili strumentali che non sono di sua proprietà;

e) l'art. 41 Cost., avuto riguardo al principio di libertà di iniziativa economica privata, in quanto la norma censurata penalizzerebbe indebitamente la scelta dell'impresa di investire gli utili nell'acquisto degli immobili strumentali, senza che peraltro siano rinvenibili «differenze qualitative apprezzabili del costo in esame rispetto alla generalità dei costi deducibili» in base alla disciplina generale dell'IRES.

1.2. – Preliminarmente è necessario delimitare il *thema decidendum*.

Dalla motivazione e dal tenore letterale dell'ordinanza di rimessione si evince chiaramente che le questioni riguardano unicamente il rimborso dell'IRES nella misura dell'importo dell'IMU corrisposta nell'anno 2012 dalla contribuente – società «attiva nel settore immobiliare» – in relazione a «immobili propri [...] strumentali della società stessa». Dal complesso delle argomentazioni sulla non manifesta infondatezza risulta infatti che viene richiesta una pronuncia di accoglimento delle questioni limitatamente alla parte in cui la norma censurata prevede, ai fini della determinazione dell'IRES, l'indeducibilità dell'IMU corrisposta per gli immobili strumentali. Non è, invece, oggetto di censura, da parte del giudice *a quo*, la previsione dell'indeducibilità dell'IMU dall'IRAP.

La possibilità di «circoscrivere l'oggetto del giudizio di legittimità costituzionale ad una parte soltanto della o delle disposizioni censurate, se ciò è suggerito dalla motivazione dell'ordinanza di rimessione», trova del resto costante conforto nella giurisprudenza di questa Corte (*ex plurimis*, sentenze n. 108 del 2019, n. 35 del 2017, n. 203 del 2016 e n. 244 del 2011).

1.3. – Ai fini della rilevanza, il rimettente ha sufficientemente descritto la fattispecie da cui è originata la richiesta di rimborso dell'IRES, specificando che l'importo domandato corrisponde all'esborso dell'IMU derivante «dagli immobili strumentali della società stessa» e, altresì, correttamente precisando che, in mancanza di un effetto retroattivo dello *ius superveniens*, la sorte del giudizio principale resta regolata dall'art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011, nella sua formulazione in vigore per il solo 2012, che costituisce appunto oggetto dell'odierna censura.

Va in particolare osservato che la natura strumentale, accertata dal rimettente, degli immobili sui quali era stata corrisposta l'IMU nel 2012 non è incompatibile con l'oggetto dell'attività d'impresa della srl contribuente, indicato nell'ordinanza di rimessione («acquisto, vendita, locazione, leasing, costru-

zione, ristrutturazione» nel settore immobiliare): di qui la plausibilità della suddetta qualificazione di strumentalità degli immobili fornita dal giudice *a quo*, del resto non contestata né nel giudizio principale, né nel giudizio di costituzionalità.

1.4. – Da tali considerazioni discende anche l'infondatezza dell'eccezione formulata dall'Avvocatura generale dello Stato, secondo la quale le questioni prospettate sarebbero inammissibili «[i]n analogia» a quanto statuito da questa Corte nella sentenza n. 163 del 2019, anch'essa in tema di deducibilità dell'IMU dall'IRES, poiché il giudice *a quo* avrebbe omissso (come nell'ordinanza di rimessione esaminata con detta sentenza) «di confrontarsi con i regimi normativi relativi ad altri periodi d'imposta altrettanto rilevanti nella fattispecie per il suo esame».

Non solo, infatti, da almeno due punti dell'ordinanza di rimessione si evince che la CTP ha esaminato in modo adeguato, seppur sinteticamente, l'evoluzione normativa del censurato art. 14, comma 1, al fine di trarne conseguenze coerenti e non contraddittorie con le questioni prospettate; ma, come prima precisato, la valutazione da compiere nel presente giudizio è circoscritta alla sola formulazione in vigore nel 2012 del citato articolo. Pertanto, nel caso di specie, non è replicabile la richiamata motivazione di inammissibilità, addotta con riferimento a una differente fattispecie dalla sentenza n. 163 del 2019.

2. – Nel merito, le questioni sono fondate in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. sotto il profilo della coerenza e quindi della ragionevolezza.

2.1. – È opportuno premettere che la censurata indeducibilità dell'IMU dall'imponibile dell'IRES si pone all'interno di un complesso sviluppo normativo, che ha condotto, ben al di là del fisiologico effetto di un'imposta patrimoniale, all'esito di un particolare aggravio della pressione fiscale a carico delle imprese proprietarie di immobili strumentali.

Il tributo, infatti, è stato in origine previsto nell'ambito del d.lgs. n. 23 del 2011 sul federalismo fiscale municipale, attuativo della legge 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione), e diretto a spostare l'asse del prelievo sul comparto immobiliare dallo Stato ai Comuni, in vista degli obiettivi di rafforzare il grado di autonomia finanziaria, di valorizzare il principio di correlazione tra imposizione e funzioni e di semplificare il sistema della finanza locale.

A tale scopo, in particolare, si prevedeva che a decorrere dall'anno 2014 fossero introdotte nell'ordinamento fiscale due nuove forme di imposizione municipale: a) una imposta municipale propria; b) una imposta municipale secondaria.

La prima, la cosiddetta IMU, riuniva in un unico, nuovo, tributo la precedente imposta comunale sugli immobili (ICI) (che già significativamente aveva ampliato il livello della finanza autonoma), e l'imposta (statale) sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) – e relative addizionali – dovuta in relazione ai

redditi fondiari (riguardanti i beni non locati). Si attribuiva in tal modo ai Comuni un significativo gettito erariale, compensato da una corrispondente riduzione dei trasferimenti statali; così limitando il grado di finanza derivata.

La seconda imposta – destinata però a rimanere prima inattuata e poi abrogata dall'art. 1, comma 25, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016)» – perseguiva il medesimo scopo di semplificazione accorpando altri tributi minori locali in un'unica forma impositiva.

Per quanto qui interessa è opportuno precisare che ai Comuni, a cui era destinato l'intero gettito dell'IMU e a cui si consentiva una manovra in aumento o in diminuzione fino allo 0,30 per cento, veniva attribuita la facoltà di ridurne fino alla metà l'aliquota «nel caso in cui abbia ad oggetto immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'articolo 43 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, ovvero nel caso in cui abbia ad oggetto immobili posseduti dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società» (art. 8, comma 7, del citato d.lgs. n. 23 del 2011).

Tale disposizione era funzionale a consentire ai Comuni di evitare che il nuovo tributo determinasse un incremento della pressione fiscale sulle imprese: infatti l'IMU, calibrata in modo da risultare sostanzialmente a saldo zero (nell'aliquota standard dello 0,76 per cento) per il contribuente persona fisica (che avrebbe corrisposto al Comune quanto prima versava allo Stato a titolo di IRPEF fondiaria), senza questa misura di riduzione si sarebbe risolta in un aggravio per quei soggetti, come le imprese (o i lavoratori autonomi), proprietari di immobili strumentali, che non versavano IRPEF fondiaria.

2.2. – La linearità di questo disegno è stata però travolta da una serie di interventi normativi immediatamente successivi che hanno radicalmente trasformato, già dal 2012, l'IMU.

In particolare, in conseguenza dell'acuirsi della grave crisi finanziaria, proprio sull'IMU si è scaricato gran parte del peso di una manovra emergenziale che, soprattutto per le imprese, ha aggravato il livello dell'imposizione patrimoniale sugli immobili e ha, peraltro, anche inciso fortemente sul grado di autonomia finanziaria dei Comuni.

Infatti con il decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici), convertito, con modificazioni, nella legge 22 dicembre 2011, n. 214 – il cosiddetto “decreto salva Italia” –, è stata disposta l'anticipazione dell'introduzione dell'IMU al 2012; sono stati introdotti moltiplicatori delle rendite catastali che ne hanno notevolmente incrementato l'incidenza; è stato attribuito allo Stato, pur mantenendo il carattere municipale dell'imposta, metà del gettito su tutti gli immobili, a eccezione dell'abitazione principale e dei fabbricati rurali a uso strumentale; è stata, inoltre, prevista l'applicazione dell'imposta anche all'abitazione principale.

Di lì a poco, con l'art. 1, comma 380, della legge 24 dicembre 2012, n. 228,

recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2013)», il quadro è stato nuovamente modificato, definendo così le grandi linee dell'assetto attuale: a) la menzionata riserva allo Stato, che riguardava prevalentemente l'IMU sulle seconde case, è stata sostituita con una riserva allo stesso dell'intero gettito IMU dovuto sugli immobili a uso produttivo classificati nel gruppo catastale D (ovverosia capannoni industriali e opifici); b) tale gettito è stato determinato ad aliquota standard dello 0,76 per cento, così sostanzialmente impedendo la possibilità, in precedenza accordata, per i Comuni, di dimezzare l'IMU sugli immobili strumentali; c) è stata ribadita espressamente la possibilità dei Comuni di incrementare, trattene-ndo il relativo gettito, fino a 0,3 punti percentuali tale aliquota standard sugli immobili a uso produttivo, portandola quindi fino all'1,06 per cento (art. 1, comma 380, lettera g, della legge n. 228 del 2012).

2.3. – Una volta definito questo assetto, il legislatore si è subito mostrato avvertito che esso era divenuto particolarmente gravoso e critico per le imprese. Già l'incipit dell'art. 1, comma 1, del decreto-legge 21 maggio 2013, n. 54 (Interventi urgenti in tema di sospensione dell'imposta municipale propria, di rifinanziamento di ammortizzatori sociali in deroga, di proroga in materia di lavoro a tempo determinato presso le pubbliche amministrazioni e di eliminazione degli stipendi dei parlamentari membri del Governo), convertito, con modificazioni, nella legge 18 luglio 2013, n. 85, significativamente afferma: «[n]elle more di una complessiva riforma della disciplina dell'imposizione fiscale sul patrimonio immobiliare [...] volta, in particolare, a riconsiderare l'articolazione della potestà impositiva a livello statale e locale, e la deducibilità ai fini della determinazione del reddito di impresa dell'imposta municipale propria relativa agli immobili utilizzati per attività produttive».

Inoltre, nell'agosto del 2013 (a pochi giorni della conversione del suddetto decreto-legge) il Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, nel documento «Ipotesi di revisione del prelievo sugli immobili», esaminava espressamente il tema della «deducibilità ai fini della determinazione del reddito di impresa dell'imposta municipale propria relativa agli immobili utilizzati per attività produttive». In particolare, preso atto che «[c]on il passaggio dall'ICI all'IMU, gli immobili di proprietà delle imprese hanno subito un incremento di prelievo, dovuto sia all'aumento delle aliquote e dei coefficienti moltiplicativi applicati alle rendite catastali, sia alla circostanza che l'IMU non ha sostituito le imposte sui redditi che gravano sugli immobili ad uso produttivo (mentre ha sostituito il prelievo IRPEF sui redditi di tutti gli altri immobili non locati)», viene evidenziato come «[i]l riferimento alla deducibilità dell'IMU relativa agli immobili utilizzati per attività produttive ai fini della determinazione del reddito di impresa contenuto nell'art. 1 del D.L. n. 54 del 2013, prospetta un intervento che sarebbe in linea con quanto avviene nei principali Paesi europei e, inoltre, consentirebbe di superare i problemi di

incostituzionalità che l'ineducibilità attualmente prevista può porre sul piano della capacità contributiva».

Tuttavia, mentre il menzionato d.l. n. 54 del 2013, così come convertito, aveva solo sospeso il pagamento della prima rata 2013 dell'IMU sull'abitazione principale (fattispecie che poi la legge n. 147 del 2013 avrebbe definitivamente escluso dalla tassazione in relazione a immobili classificati nelle categorie diverse da A/1, A/8 e A/9), l'intervento sulla norma oggetto dell'odierna censura è concretamente avvenuto solo con l'art. 1, commi 715 e 716, della legge n. 147 del 2013, che l'ha sostituita stabilendo che «[l']imposta municipale propria relativa agli immobili strumentali è deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni» nella misura del 30 per cento per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 e del 20 per cento dal 1° gennaio 2014.

Sono poi seguite ulteriori modifiche: l'art. 1, comma 12, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021), ha innalzato al 40 per cento la percentuale di deducibilità dell'IMU a decorrere dal 1° gennaio 2019 (art. 19 della medesima legge n. 145 del 2018). In realtà questa disposizione non è mai stata effettivamente applicata, poiché prima con l'art. 3, comma 1, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 (Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi), convertito, con modificazioni, nella legge 28 giugno 2019, n. 58, e poi con l'art. 1, commi 4, 772 e 773, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022), le percentuali sono state rimodulate nei seguenti termini:

- 50 per cento per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018;
- 60 per cento per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019;
- 60 per cento per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020;
- 100 per cento per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2021.

3. – La descritta evoluzione, nel denotare un quadro normativo poco lineare e sistematico, lascia in ogni caso intravedere come proprio l'ineducibilità totale dell'IMU ai fini delle imposte erariali sui redditi, dato il forte impatto sul sistema delle imprese, sia risultata ben presto, per stessa ammissione del legislatore, uno dei temi critici e quindi da riformare.

In effetti la deducibilità in esame, rispondendo a finalità intrinseche al prelievo, non si pone affatto, contrariamente a quanto sostenuto dall'Avvocatura generale dello Stato, sul piano delle agevolazioni fiscali propriamente dette, che sono dettate da finalità extrafiscali e rispetto alle quali la giurisprudenza di questa Corte – che pertanto qui non rileva – ha riconosciuto un'ampia discre-

zionalità (purché non trasmodi in palese irrazionalità e arbitrarietà) al legislatore (*ex plurimis*, sentenze n. 264 e n. 177 del 2017).

La deducibilità qui considerata attiene, invece, a quegli istituti tributari nei quali è «ravvisabile la prevalenza di un carattere strutturale, dal momento che la sottrazione all'imposizione (o la sua riduzione) è resa necessaria dall'applicazione coerente e sistematica del presupposto del tributo» (sentenza n. 120 del 2020). Nella medesima pronuncia questa Corte ha precisato che tali istituti non sono riconducibili a quelli in cui «invece, la natura di agevolazione è propriamente riscontrabile, perché, a differenza di quelli appena descritti, essi presuppongono l'esistenza di una capacità contributiva coerente con la struttura del tributo, ma, in deroga (già, in tal senso, sentenza n. 159 del 1985) al dictum de omni di cui all'art. 53, primo comma, Cost., prevedono, per motivi extrafiscali, forme di esenzione, di tassazione sostitutiva più favorevole o altre misure comunque dirette a rendere meno gravoso o non incidente il carico tributario in relazione a determinate fattispecie».

La deducibilità dell'IMU dall'imponibile dell'IRES assume natura strutturale in quanto, come si approfondirà di seguito, il legislatore ha espressamente individuato il presupposto dell'IRES nel possesso di un «reddito complessivo netto» (art. 75, comma 1, TUIR); ciò a differenza di quanto ha invece stabilito per alcune categorie di reddito, come, ad esempio, i redditi di lavoro dipendente, che sono computati al lordo, senza deduzione (analitica) dei costi di produzione.

È ben vero che il TUIR fissa poi regole specifiche per la misurazione del reddito d'impresa, precisando, per alcune componenti positive o negative risultanti dal conto economico, la misura in cui possono concorrere alla determinazione del reddito complessivo, ovvero alla base imponibile dell'IRES. Tuttavia, costituisce principio imprescindibile della determinazione del reddito d'impresa quello di inerenza del costo da portare in deduzione.

Nella sua formulazione essenziale, «[i]l principio di inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime una correlazione tra costi ed attività d'impresa in concreto esercitata, traducendosi in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sé, da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo» (Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 22 gennaio 2020, n. 1290); sostanzialmente conforme, *ex plurimis*, a Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 11 gennaio 2018, n. 450): tale principio da un lato definisce e dall'altro delimita, escludendo i costi che si collocano in una sfera estranea all'esercizio dell'impresa, l'area dei costi che concorrono al reddito tassabile.

Da tale principio il legislatore non può arbitrariamente prescindere: questo infatti costituisce il presidio della verifica della ragionevolezza delle deroghe rispetto all'individuazione di quel reddito netto complessivo che il legislatore stesso ha assunto a presupposto dell'IRES.

3.1. – Tale principio si riflette anche sui costi fiscali.

Va precisato, infatti, che in relazione agli oneri fiscali l'art. 99, comma 1, del TUIR (rubricato «Oneri fiscali e contributivi») sancisce in via generale il principio della deducibilità delle imposte dal reddito, stabilendo che «[l]e imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento».

Tale disciplina prevede espressamente dunque solo due esclusioni dalla regola della deducibilità, del tutto ragionevoli e confermatrice del principio di tassazione al netto: a) una attiene alle imposte per le quali è prevista la rivalsa (il cui peso non è sopportato dall'impresa, onde la logicità della mancata deduzione del relativo onere); b) l'altra riguarda le imposte sui redditi (che, in quanto derivanti dal reddito, non possono logicamente rientrare tra gli antecedenti causali di questo).

Quanto alle «altre imposte», il richiamato art. 99 TUIR, come detto, ne stabilisce la deducibilità, affermando un criterio sì derogabile dal legislatore, ma non quando vengano in considerazione fattispecie come quella in esame, relative a un tributo (non commisurato al reddito e né oggetto di rivalsa) direttamente e pienamente inerente alla produzione del reddito.

Un tributo così caratterizzato costituisce, infatti, un costo fiscale inerente di cui non si può precludere, senza compromettere la coerenza del disegno impositivo, la deducibilità una volta che il legislatore abbia, nella propria discrezionalità, stabilito per il reddito d'impresa il criterio di tassazione al netto.

In questa prospettiva, dunque, correttamente le considerazioni del rimettente concentrano la censura sull'ineducibilità dell'IMU relativa ai beni strumentali, che rappresenta un onere certo e inerente, costituendo un costo necessitato che si atteggia alla stregua di un ordinario fattore della produzione, a cui l'imprenditore non può sottrarsi.

3.2. – La disposizione censurata contrasta, pertanto, con gli artt. 3 e 53 Cost., sotto il profilo della coerenza e quindi della ragionevolezza, con assorbimento di ogni altra questione.

L'ampia discrezionalità del legislatore tributario nella scelta degli indici rivelatori di capacità contributiva (*ex plurimis*, sentenza n. 269 del 2017) non si traduce in un potere discrezionale altrettanto esteso nell'individuazione dei singoli elementi che concorrono alla formazione della base imponibile, una volta identificato il presupposto d'imposta: quest'ultimo diviene, infatti, il limite e la misura delle successive scelte del legislatore.

È del resto principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte che il controllo «in ordine alla lesione dei principi di cui all'art. 53 Cost., come specificazione del fondamentale principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost.», si riconduce a un «giudizio sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico» (sentenza n. 116 del 2013; ma anche, *ex plurimis*, sentenze n. 10 del 2015,

n. 223 del 2012, n. 111 del 1997, nonché, in senso analogo, già sentenza n. 42 del 1980).

Quindi, con riferimento all'IRES, una volta che il legislatore nella sua discrezionalità abbia identificato il presupposto nel possesso del «reddito complessivo netto», scegliendo di privilegiare tra diverse opzioni quella della determinazione analitica del reddito, non può, senza rompere un vincolo di coerenza, rendere indeducibile un costo fiscale chiaramente e interamente inerente.

Quanto precede è ampiamente sufficiente per l'accoglimento delle questioni di legittimità costituzionale sollevate in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. Tuttavia non è inopportuno sottolineare, altresì, che la rottura del vincolo di coerenza interna comporta effetti concreti di distorsione fiscale, determinando numerose irragionevoli conseguenze, alcune delle quali evidenziate dallo stesso rimettente nel prospettare altri profili di illegittimità costituzionale.

Nel caso in esame, ad esempio, il mancato riconoscimento della deducibilità si riflette in un aggravio del tributo sui redditi causato soltanto dalla misura dell'IMU (divenuta, come si è visto particolarmente incidente per le imprese), che potrebbe, di fatto, azzerare lo stesso reddito netto o che paradossalmente potrebbe, in via di diritto, essere incrementata esponenzialmente dal legislatore con il solo limite della capacità contributiva desumibile dall'imposta indeducibile. Senza che si dia luogo a un fenomeno di doppia imposizione giuridica (perché i presupposti di IMU e IRES sono diversi), rimane comunque fermo che in tal modo l'entità del prelievo IRES subito da ciascun soggetto risulta in realtà irragionevolmente determinata da un indice di capacità contributiva riferito a un presupposto diverso dal reddito netto.

Altra conseguenza della rottura del principio di coerenza è, nel caso di specie, l'indebita penalizzazione, rilevata dal rimettente, di quelle imprese che abbiano scelto (opzione non certo biasimabile, perché funzionale alla solidità dell'azienda) di investire gli utili nell'acquisto della proprietà degli immobili strumentali rispetto a quelle che svolgono la propria attività utilizzando immobili in locazione: solo queste ultime possono infatti dedurre tutti i costi (i relativi canoni), non essendo soggette, come invece le prime, all'IMU (indeducibile).

3.3. – Va precisato che quanto detto non esclude in assoluto che il legislatore possa prevedere limiti alla deducibilità dei costi, anche se effettivamente sostenuti nell'ambito di un'attività d'impresa; tuttavia forme di deducibilità parziale o forfetaria si devono giustificare in termini di proporzionalità e ragionevolezza, come ad esempio al fine di: a) evitare indebite deduzioni di spese di dubbia inerenza; b) evitare ingenti costi di accertamento; c) prevenire fenomeni di evasione o elusione.

Si tratta di deroghe che rispondono a esigenze di tutela dell'interesse fiscale (non immediatamente rinvenibili nel caso in esame, che concerne beni immobili, ovvero i cosiddetti "beni al sole", difficilmente sfruttabili per manovre evasive, elusive o erosive) o che possono rispondere anche a finalità extrafiscali,

ma sempre riferibili a specifici valori costituzionali, come, ad esempio, nel caso dell'ineducibilità dei costi da reato al fine di penalizzare condotte disapprovate dall'ordinamento.

Fuori da queste ipotesi le deroghe stentano a trovare adeguata ragione giustificatrice: alla mera esigenza di gettito, in particolare, il legislatore è tenuto a rispondere in modo trasparente, aumentando l'aliquota dell'imposta principale, non attraverso incoerenti manovre sulla deducibilità, che si risolvono in discriminatori, sommersi e rilevanti incrementi della base imponibile a danno solo di alcuni contribuenti.

Rimarcando il valore della inderogabilità del dovere tributario, questa Corte, ha del resto precisato che tale «qualifica, tuttavia, dato il contesto sistematico in cui si colloca, si giustifica solo nella misura in cui il sistema tributario rimanga saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi bilanciamenti che la Costituzione prevede e consente, tra cui, appunto, il rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.). [S]icché quando il legislatore disattende tali condizioni, si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario: in queste ipotesi si determina un'alterazione del rapporto tributario, con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale» (sentenza n. 288 del 2019).

3.4. – Nemmeno può porsi a giustificazione della integrale ineducibilità disposta dalla norma censurata quanto asserito dalla difesa erariale sul carattere di «misura eccezionale e temporanea, per il solo anno 2012» che essa rivestirebbe, giustificata dalla «grave crisi economica che il Paese stava attraversando» e che aveva determinato il legislatore ad anticipare l'introduzione dell'IMU proprio a tale anno.

Non solo questa Corte ha già precisato che di per sé «la temporaneità dell'imposizione non costituisce un argomento sufficiente a fornire giustificazione a un'imposta, che potrebbe comunque risultare disarticolata dai principi costituzionali» (sentenza n. 288 del 2019), ma tale carattere non è nemmeno propriamente riferibile – come osserva la parte privata – alla norma censurata, nella cui struttura l'integrale ineducibilità è stata prevista come permanente e solo accidentalmente, per effetto di discrezionali e successivi interventi del legislatore, è risultata limitata all'anno 2012.

3.5. – Deve quindi essere dichiarata la illegittimità costituzionale del censurato art. 14, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011 nella parte in cui prevede l'ineducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali dall'imponibile delle imposte sui redditi d'impresa.

La riscontrata violazione del principio di coerenza e quindi di ragionevolezza ai sensi degli artt. 3 e 53 Cost., rilevata con riguardo alla ineducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali dall'imponibile dell'IRES, infatti non può che coinvolgere anche l'ineducibilità dal reddito d'impresa ai fini dell'IRPEF, poiché per effetto del rinvio disposto dall'art. 56 TUIR – «[i]l reddito d'impresa

è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II, salvo quanto stabilito nel presente capo» – esso si determina sostanzialmente secondo le regole dell'IRES disposte all'art. 81 e seguenti TUIR.

4. – Infine questa Corte ha valutato se procedere all'estensione d'ufficio in via consequenziale, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale), della suddetta pronuncia di illegittimità costituzionale alle disposizioni successive a quella censurata e che negli anni hanno previsto una parziale deducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali con riguardo ai redditi di impresa, senza tuttavia disporre l'integrale deducibilità: art. 1, commi 715 e 716, della legge n. 147 del 2013; art. 3, comma 1, del d.l. n. 34 del 2019, convertito, con modificazioni, nella legge n. 58 del 2019; art. 1, commi 4 e 773, della legge n. 160 del 2019, limitatamente alla parte in cui prevede la deducibilità parziale dell'IMU.

Ha ritenuto però che non sussistano i presupposti di tale estensibilità. Nel descritto percorso, infatti, il legislatore (in sostanziale analogia con quanto accaduto nel caso deciso con la sentenza n. 187 del 2016) si è gradualmente corretto – prendendo atto via, via, di esigenze di equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.) – fino a giungere alla virtuosa previsione, certamente non più procrastinabile, della totale deducibilità a partire dal 2022 (secondo quanto oggi previsto dall'art. 1, comma 773, della legge n. 160 del 2019).

PER QUESTI MOTIVI LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale), nel testo anteriore alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 715, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)», nella parte in cui dispone che, anche per gli immobili strumentali, l'imposta municipale propria è indeducibile dalle imposte sui redditi d'impresa.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 19 novembre 2020.

3.6. Irrazionalità intrinseca

SENTENZA N. 126/1979 (PRES. AMADEI; REL. ASTUTI)

INVIM – Valore imponibile netto – Disposizioni concernenti il calcolo dell'incremento (in relazione al periodo di formazione) – Disparità di trattamento tra i soggetti passivi del tributo – Capacità contributiva – Interpretazione in relazione a fenomeni di fluttuazione del valore della moneta.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643 (Istituzione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili), art. 14.

Legge 16 dicembre 1977 (Modificazioni alla disciplina dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e al regime tributario dei dividendi e degli aumenti di capitale, adeguamento del capitale minimo delle società e altre norme in materia fiscale e societaria), n. 904, art. 8.

Costituzione, art. 3, primo comma (eguaglianza).

SENTENZA N. 119/1981 (PRES. AMADEI; REL. DE STEFANO)

Assistenza e previdenza – Pensioni – Personale addetto ai servizi pubblici di telefonia – Ritenuta progressiva a favore del fondo sociale – Decorrenza – Determina, per un periodo prestabilito, un duplice prelievo a carico di una categoria di pensionati.

Legge 13 luglio 1967, n. 583 (Miglioramenti del trattamento posto a carico del Fondo Speciale di previdenza per il personale addetto ai pubblici servizi di telefonia e modifiche alle leggi 4 dicembre 1956, n. 1450 e 11 dicembre 1962, n. 1790), art. 22.

Legge 20 marzo 1968 (Nuova decorrenza per l'applicazione delle norme contenute nell'articolo 22 della legge 13 luglio 1967, n. 583, sui trattamenti posti a carico del Fondo speciale di previdenza per il personale addetto ai pubblici servizi di telefonia, e loro estensione ad altre forme di pensione), n. 369, articolo unico.

Legge 3 giugno 1975, n. 160 (Norme per il miglioramento dei trattamenti pensionistici e per il collegamento alla dinamica salariale), art. 31.

Costituzione, artt. 3 e 53.

SENTENZA N. 233/1993 (PRES. CASAVOLA; RED. SANTOSUOSSO)

Imposta sui redditi delle persone giuridiche (I.R.P.E.G.) – Istituti di credito concedenti mutui a determinati enti pubblici (Regioni, Province, Comuni, Enti ospedalieri) – Agevolazioni tributarie risolvendosi in un maggior aggravio contributivo ai fini dell'I.L.O.R.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601 (Disciplina delle agevolazioni tributarie), art. 21, secondo comma.

Costituzione, artt. 3 e 53.

Considerato in diritto

1. – Le 49 ordinanze di rimessione elencate in epigrafe sollevano questioni sostanzialmente identiche o strettamente connesse, e pertanto i giudizi possono essere riuniti e decisi con unica sentenza.

Come analiticamente precisato nelle premesse in fatto, è generalmente denunciata – in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. (o al solo art. 531, nonché da alcune ordinanze anche agli artt. 42 e 47 Cost. – la illegittimità costituzionale degli artt. 6 e 14 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643 e successive modificazioni, e dell'art. 8 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, sotto un duplice ordine di profili.

In primo luogo, si osserva nelle ordinanze che le ricordate disposizioni relative alla determinazione dell'incremento di valore imponibile, e delle detrazioni da tale incremento in rapporto al tempo intercorso tra la data di acquisto o di riferimento e quella di alienazione o trasmissione degli immobili, non consentirebbero adeguato apprezzamento dell'incidenza della svalutazione monetaria, sottoponendo così all'imposizione plusvalenze nominali e non reali, in contrasto con i principi della capacità contributiva e dell'eguaglianza tributaria. Con varia prospettazione, si rileva che a norma dell'art. 6 del d.P.R. n. 643/1972 vengono assunti come valore iniziale e come valore finale degli immobili due valori di stima stabiliti in termini monetari non omogenei, per effetto del mutato e decrescente potere d'acquisto della lira nel corso del tempo, senza correttivi idonei a depurare il valore differenziale della misura di incremento dipendente solo dalla svalutazione della moneta, talché il tributo si risolverebbe, almeno in parte, in una "imposta sull'inflazione"; si osserva che assumendosi per la determinazione dell'incremento imponibile i valori accertati nelle precedenti tassazioni, senza possibilità di riferimento ai valori reali, si verificherebbe ulteriore violazione del principio della capacità contributiva; che, in fine, le detrazioni applicate ai valori iniziali, nelle percentuali stabilite, per ogni anno o

(¹) Si segnala che le questioni di costituzionalità della normativa sulla istituzione dell'imposta sull'incremento di valore degli immobili (d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643) decise con la sentenza n. 126 del 1979 erano state già esaminate dalla Corte nella udienza pubblica del 9 novembre 1977; in quella occasione, mentre venivano dichiarate, con sentenza n. 8 del 1978, non fondate le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 2, primo comma, 7 e 15 lett. e) del citato d.P.R., in riferimento all'art. 76 Cost., venivano restituiti ai giudici con ordinanza n. 9/1978 gli atti relativi alle altre ordinanze per un nuovo esame sulla rilevanza, essendo nel frattempo entrato in vigore l'art. 8 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, che aveva apportato modifiche alla normativa sull'INVIM; con successiva ordinanza n. 67 dello stesso anno venivano, con la medesima motivazione, restituiti ai giudici gli atti relativi ad altre ordinanze di eguale contenuto nel frattempo pervenute alla Corte.

Si precisa inoltre che con la sentenza n. 126 del 1979 la Corte ha, altresì, dichiarato la inammissibilità, per difetto di rilevanza, della questione di legittimità costituzionale dell'art. 8 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. e la non fondatezza delle questioni di legittimità costituzionale degli artt. 2, 4, 6, 7, 15 e 16 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, sollevate in riferimento agli artt. 3, 42, 47 e 53 della Costituzione.

frazione di anno superiore al semestre, dall'art. 14 del d.P.R. n. 643 del 1972 e dall'art. 8 della legge n. 904/1977, aventi funzione mitigatrice differenziata della progressività del tributo e comunque inadeguate rispetto alla svalutazione effettivamente verificatasi, non consentirebbero una corretta applicazione del tributo agli effettivi incrementi di valore degli immobili.

Ne conseguirebbe una sorta di imposizione patrimoniale mascherata e distorta, applicata a singoli soggetti in occasione dell'alienazione a titolo oneroso o dell'acquisto a titolo gratuito, nonché alle società ed enti pubblici e privati di cui all'art. 3 del d.P.R. n. 643/1972 e successive modificazioni, anche al compimento di ciascun decennio dalla data dell'acquisto; imposizione che determinerebbe lesione non solo dei principi sanciti dagli artt. 3 e 53 Cost. ma anche di quelli enunciati negli artt. 42 e 47, comportando una parziale espropriazione di fatto senza indennizzo, e contrastando con le istanze di tutela del risparmio, specie in ordine all'accesso alla proprietà dell'abitazione.

2. – In secondo luogo, con richiamo anche al regime delle aliquote stabilito dall'art. 15 del d.P.R. n. 643/1972 di cui alcune ordinanze denunciano la incostituzionalità, viene altresì rilevata la violazione del principio di eguaglianza, prospettando, in relazione al meccanismo dell'accertamento e delle detrazioni, nonché alla progressività delle aliquote da applicarsi per scaglioni d'incremento imponibile determinati con riferimento al valore iniziale dell'immobile, maggiorato delle spese di acquisto, incrementative e di costruzione, diversi profili di disparità di trattamento tra i soggetti passivi del tributo. Tale disparità è ravvisata anzitutto nel fatto che le aliquote progressive per scaglioni di incremento imponibile, prescindendo da ogni riferimento di carattere temporale, determinerebbero nell'applicazione dell'imposta un onere fiscale più elevato per i trasferimenti immobiliari che si verificano a maggior distanza di tempo dalla data dell'acquisto, o, per gli acquisti verificatisi oltre un decennio prima dell'entrata in vigore del decreto istitutivo del nuovo tributo, dal 1 gennaio 1963; e ciò anche per effetto della fissità della percentuale delle detrazioni annue riferite al valore iniziale degli immobili, per cui, di fronte al graduale incremento del loro valore nel decorso del tempo, l'incidenza delle detrazioni risulta via via decrescente.

Oltre che in relazione al diverso periodo di tempo considerato per la determinazione della differenza tra valore iniziale e valore finale, la disparità di trattamento viene prospettata anche in relazione alla diversa frequenza delle fattispecie di trasferimento degli immobili, nonché alla diversa misura delle percentuali di detrazione per il periodo anteriore al 31 dicembre 1972 e per quello successivo, fino al 31 dicembre 1979.

3. – L'ordinanza n. 503/1978 della Commissione tributaria di primo grado di Pisa rileva una ulteriore disparità di trattamento in danno dei proprietari di aree fabbricabili, sia per il riferimento ad un momento iniziale diverso da quello stabilito per gli altri beni immobili, dovendosi per dette aree considerare il valore che esse avevano alla diversa data stabilita con le deliberazioni previste

dagli artt. 5 e 25 della legge 5 marzo 1963, n. 246, sia anche per la maggior misura delle aliquote rispetto a quelle già previste dalla legge istitutiva dell'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili.

La illegittimità costituzionale dell'art. 15 del d.P.R. numero 643/1972 è denunciata sotto un diverso profilo dalle ordinanze nn. 412 e 413/1978 della Commissione tributaria di primo grado di Salerno, in quanto la norma, demandando ai comuni la concreta determinazione della misura delle aliquote da applicarsi per scaglioni di incremento imponibile, creerebbe una ingiustificata disparità di trattamento tra i contribuenti, potendo essere colpito con aliquote diverse uno stesso incremento di valore di immobili contigui ma situati in territorio di comuni diversi, e potendosi altresì verificare l'adozione di aliquote più elevate, per particolari esigenze della finanza locale, in zone economicamente più depresse, con violazione dei principi di eguaglianza e di capacità contributiva.

Deve infine ricordarsi che la Commissione tributaria di primo grado di Gorizia, con le ordinanze nn. 585, 586, 587/1978 e n. 108/1979, ha denunciato, in riferimento ai medesimi parametri costituzionali sopraindicati, oltre agli artt. 6, 14 e 15 del d.P.R. n. 643/1972, anche gli artt. 2, 4, 7 e 16, senza specifica motivazione in ordine alle disposizioni richiamate.

4. – Nei giudizi elencati in epigrafe (ad eccezione di quelli promossi con le ordinanze nn. 412, 413, 503, 615/1978 e nn. 68, 89/1979), è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, deducendo, a mezzo dell'Avvocatura generale dello Stato, la infondatezza di tutte le questioni proposte. L'imposta è legittimamente diretta a colpire la specifica capacità contributiva corrispondente all'accrescimento di valore degli immobili per effetto di mutate condizioni oggettive e di mercato, da cui la proprietà immobiliare privata ha tratto gratuito beneficio. L'incidenza della svalutazione sull'incremento dei valori immobiliari non potrebbe determinare di per sé lesione del principio della capacità contributiva, in quanto l'apprezzamento dei suoi effetti, specie in materia tributaria, può essere oggetto soltanto di eventuali scelte politiche rimesse in via esclusiva alla discrezionalità del legislatore ordinario, e non sindacabili in sede di controllo di costituzionalità delle leggi. Agli effetti pregiudizievoli dell'inflazione, che in varia misura colpisce la generalità dei cittadini possessori di altri beni, valori e redditi mobiliari, non può pretendersi che siano sottratti proprio gli immobili rustici e urbani, beni diretti alla soddisfazione di fondamentali esigenze sociali, come l'agricoltura e l'abitazione. D'altra parte, le detrazioni previste dall'art. 14 del d.P.R. n. 643/1972, aumentate dal 4 al 10% per il periodo 1973-1979 con l'art. 8 della legge n. 504 del 1977, costituiscono correttivo idoneo ad assorbire almeno in parte gli incrementi dovuti allo slittamento del potere d'acquisto della lira, e la misura di tali detrazioni è comunque oggetto di un giudizio insindacabile del legislatore. Gli incrementi di valore in concreto realizzati dai soggetti passivi dell'imposta costituirebbero pertanto un sicuro indice di capacità contributiva; né potrebbero ravvisarsi

disparità di trattamento nell'applicazione dell'imposta per effetto della sua diversa incidenza nei confronti di situazioni soggettivamente ed oggettivamente diverse.

L'Avvocatura dello Stato ha eccepito la non rilevanza della questione di costituzionalità dell'art. 8 della legge numero 904/1977, sollevata dalla Commissione tributaria di secondo grado di Udine con l'ordinanza n. 251/1978, non potendo detta norma trovare applicazione in quel giudizio, in relazione alla data dell'atto di trasferimento a cui era stata applicata l'imposta. L'eccezione è fondata, e deve essere accolta; ma ciò non esonera questa Corte dall'esame della questione in relazione alle numerose ordinanze concernenti giudizi per la cui decisione essa risulta sicuramente rilevante.

5. – Scendendo all'esame delle diverse questioni, giova premettere qualche considerazione circa l'oggetto e i presupposti del tributo, per un corretto approccio di fronte a taluni rilievi critici tanto banali quanto diffusi, che in alcune ordinanze di rimessione hanno trovato immeritato accoglimento.

L'esigenza della imposizione fiscale sull'incremento di valore degli immobili non è certo una novità, né una singolarità del vigente sistema tributario italiano. Oltre al rilievo attribuito alle plusvalenze in genere, all'atto della realizzazione o della iscrizione in bilancio, ai fini delle imposte dirette, in quanto esse siano ricollegabili a finalità speculative, reali o presunte, in molti Paesi è stata largamente riconosciuta, fin dal secolo scorso, l'esigenza di assoggettare a prelievo fiscale l'effettiva variazione del valore di mercato dei beni immobili, e in specie dei terreni fabbricabili, in quanto non ricollegabile ad iniziative, attività ed investimenti dei proprietari, ma derivante dalla espansione degli agglomerati urbani, da nuovi insediamenti industriali o turistici, e dal complesso delle opere pubbliche connesse a tali sviluppi, nonché da contingenti e spesso imponenti fenomeni di speculazione immobiliare.

Senza ricordare altri esempi ben noti nella legislazione straniera ed anche italiana, sarà qui sufficiente far richiamo agli immediati precedenti dell'imposta ora in vigore: il contributo di miglioria generica, disciplinato dagli artt. 236 e seguenti del t.u. per la finanza locale, approvato con r.d. 14 settembre 1931, n. 1175, e la imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili, istituita con la legge 5 marzo 1963, n. 246, in correlazione con l'accelerata espansione urbanistica verificatasi nel nostro Paese nel periodo della ricostruzione post-bellica e con i connessi cospicui fatti speculativi, spesso contrastanti con le esigenze di sviluppo dell'edilizia economica e popolare.

Non è quindi possibile porre in dubbio la giustificazione fondamentale dell'imposta di cui è causa, diretta a colpire incrementi di valore non di rado vistosi, dovuti al concorso di fattori oggettivi, o esterni, indipendenti da iniziative dei singoli soggetti privati, e in larga misura legati all'insieme dei lavori e servizi pubblici eseguiti a spese dello Stato e degli enti locali, talché gli incrementi in questione sono stati qualificati da autorevoli studiosi dell'econo-

mia politica come “valore pubblico”, pertinente alla collettività e non ai privati proprietari che pur ne traggono gratuito beneficio.

Questo incremento dei valori immobiliari, che di per sé costituisce sicuro indice di capacità contributiva, riceve ulteriore impulso dalla svalutazione della moneta, impulso tanto maggiore quanto più intenso e rapido si manifesta il processo inflattivo. Ed è ovvio che l'incidenza della svalutazione assume particolare rilievo, in rapporto alla pressione fiscale, sia quando trattisi di imposte caratterizzate da progressività di aliquote, sia soprattutto quando il tributo, come accade appunto per l'INVIM, venga applicato sulla base d'un valore imponibile determinato dalla differenza tra due valori monetari accertati in tempi diversi, ossia corrispondenti a monete aventi diverso potere d'acquisto.

6. – Da questa constatazione non consegue tuttavia che la presenza del fattore inflattivo debba costituire ostacolo all'applicazione d'una imposta sul plusvalore degli immobili, né che il legislatore possa essere tenuto a depurare gli incrementi di valore imponibile della componente imputabile alla svalutazione della moneta, mediante formule di indicizzazione o di integrale rivalutazione, in contrasto con i principi a cui si ispira non solo il vigente sistema tributario, ma l'intero regime delle obbligazioni pecuniarie, corrispondente alle esigenze di una economia sviluppata in cui la moneta è indispensabile misura dei valori di mercato.

Con ciò non si intende ovviamente escludere che il legislatore possa o, in casi di particolare gravità, debba tener conto degli effetti conseguenti ai processi di svalutazione monetaria, per correggere o eliminare conseguenze inique o eccessivamente onerose, sia nella disciplina dei rapporti tra soggetti privati, sia in quella relativa alle obbligazioni tributarie. Questo è di fatto avvenuto anche nel nostro Paese, e non occorre ricordare qui esempi ben noti di interventi legislativi più o meno recenti, diretti a ricondurre ad equità rapporti giuridici pubblici e privati, o almeno ad attenuare talune conseguenze più gravi del deprezzamento della moneta avente corso legale. Ma questi interventi sono stati sempre il frutto di scelte politiche, riservate alla discrezionalità del potere legislativo, al quale compete di provvedere in sì delicata materia, sulla base di valutazioni di ordine politico, sociale, economico, finanziario, che sfuggono di massima al sindacato di legittimità affidato a questa Corte.

Anche nel campo della legislazione tributaria questa discrezionalità di scelte politiche non è contestabile, sia sul piano generale della distribuzione del carico fiscale tra le diverse categorie di contribuenti, sia su quello settoriale dell'applicazione delle diverse imposte dirette e indirette. E per quanto concerne in specie il tributo di cui è causa, mentre appare incontestabile la piena legittimità della imposizione diretta a colpire gli effettivi incrementi di valore degli immobili, deve altresì ritenersi non sindacabile in questa sede la disciplina normativa dei presupposti e criteri di applicazione del tributo, in relazione agli effetti della svalutazione della moneta, nemmeno sotto il profilo di una sopravvenuta incostituzionalità. Del resto, il legislatore nella statuizione dei criteri per

la determinazione dell'incremento di valore imponibile non ha ignorato il fenomeno della svalutazione, anzi, – come risulta dai lavori parlamentari e in specie dalle relazioni sul decreto delegato istitutivo del tributo e sulla successiva legge n. 904 del 1977 –, ha introdotto le detrazioni del 4% e poi del 10% annuo, anche nel fine, seppure non esclusivo, di “assorbire gli incrementi attribuibili allo slittamento della moneta”.

Così stando le cose, deve ritenersi non fondata la questione di costituzionalità proposta in riferimento all'art. 53 Cost., sotto il profilo della mancanza di un congegno di integrale conguaglio monetario tra valore iniziale e valore finale, idoneo a depurare la base imponibile netta dell'incremento dovuto alla svalutazione. Il principio sancito dal Costituente, per cui “tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”, – principio che si ricollega ad una solenne enunciativa contenuta già nell'articolo 25 dello Statuto albertino, e di cui questa Corte ha più volte chiarito il significato –, non può sicuramente dirsi violato solo per il fatto che una fluttuazione del valore della moneta abbia accresciuto l'incidenza fiscale di un tributo, pur nella incontestabile presenza di una effettiva capacità del contribuente. Anche la semplice sussistenza di effetti distorsivi nell'applicazione di una imposta, imputabile alla svalutazione monetaria, non può, di regola, considerarsi di per sé costituzionalmente rilevante e quindi sindacabile, sempreché tali effetti non comportino la violazione di qualche principio costituzionale, ovvero non determinino un sicuro travalicamento del normale ambito di discrezionalità che la Costituzione riserva alle scelte del legislatore ordinario.

7. – Infondata sotto il profilo dianzi esaminato, in riferimento al parametro fornito dall'art. 53 Cost., la questione deve peraltro dichiararsi fondata sotto il secondo e diverso profilo della violazione del principio di eguaglianza, comunemente prospettata dalle ordinanze di rimessione nei termini già sopra riferiti al n. 2, e con espresso richiamo a diverse concrete situazioni di disparità di trattamento.

Se, come già si è ricordato, spetta al legislatore di valutare quando e come si debba tener conto della incidenza della svalutazione della moneta nell'applicazione di un tributo, non v'è dubbio che, effettuata una scelta politica nell'esercizio della sua discrezionalità, logica vuole che il legislatore stesso attui poi con coerenza il criterio prescelto, mediante una disciplina normativa idonea al conseguimento del fine voluto. Diversamente, ove l'incoerenza fosse tale da determinare irrazionali discriminazioni, la legge risulterebbe viziata non solo nel merito, ma anche sotto il profilo della legittimità costituzionale.

Ora, per quanto concerne in specie l'imposta in esame, non sussiste incertezza tanto sullo scopo perseguito, di colpire incrementi di valore dipendenti da fattori obbiettivi estranei all'attività dei proprietari, quanto sulla fondamentale esigenza di assicurare una corretta applicazione del tributo, conforme non solo al principio della capacità contributiva ma anche a quello della parità di trattamento dei diversi soggetti passivi. Ciò emerge con partico-

lare evidenza trattandosi di un tributo che, a differenza dalla generalità delle imposte dirette e indirette, le quali colpiscono con esclusivo riferimento a valori attuali al momento della concreta applicazione, assume quale presupposto, o almeno quale base imponibile, un incremento di valore, considerato come fatto continuo delimitato da due termini di riferimento nel tempo.

Senza indugiare qui sulla non facile identificazione della natura e dei presupposti dell'INVIM, in relazione al suo ambito di applicazione soggettivo ed oggettivo, sarà sufficiente sottolineare come accanto ai diversi eventi (alienazione, acquisto, possesso decennale) che rendono ardua una definizione unitaria del presupposto, l'incremento di valore degli immobili assuma fondamentale rilevanza nella struttura del tributo, per quanto attiene alla determinazione dell'imponibile sulla base dell'oggettiva variazione di valore nel tempo. In altre parole, l'INVIM, non solo nell'applicazione periodica in base al possesso decennale, ma anche rispetto alle ipotesi di alienazione-acquisto degli immobili, sebbene applicata in occasione del trasferimento, non è configurabile come imposta sui trasferimenti, bensì come imposta sugli incrementi di valore.

Dovendosi individuare l'incremento imponibile come valore differenziale, costituito dalla differenza tra un valore iniziale e un valore finale, era anzitutto necessario stabilire un punto di riferimento temporale *a quo* per gli acquisti verificatisi oltre un decennio prima dell'entrata in vigore del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643 (1° gennaio 1973). Il criterio di non risalire oltre il decennio era già stato accolto dal legislatore nella precedente legge n. 246 del 1963, concernente l'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili: ove era stato stabilito che la data di riferimento alla quale i singoli comuni intendessero risalire per la determinazione dell'incremento tassabile non poteva, per regola generale, essere fissata anteriormente al 1 gennaio del terzo anno antecedente a quello di adozione della deliberazione istitutiva dell'imposta (art. 5), disponendo però che i comuni obbligati ad applicare l'imposta, nonché gli altri comuni qualora ubicati in prossimità di un comune con più di 30.000 abitanti, e compresi nella zona di espansione urbanistica o in un piano intercomunale di quel comune, potevano fissare la data di riferimento fino al 1 gennaio del decimo anno antecedente a quello nel quale avessero adottato la deliberazione istitutiva dell'imposta (art. 25: e si cfr. altresì le norme transitorie dettate con gli artt. 48 e 49 per i comuni in cui fosse già stata in precedenza stabilita l'istituzione del contributo di miglioria generica).

Movendo da queste premesse, l'art. 6, terzo comma, del d.P.R. 643/1972 (modificato dal d.P.R. n. 688/1974), stabilisce che per gli acquisti verificatisi oltre un decennio prima del 1 gennaio 1973 "il valore iniziale è quello venale che i beni avevano al 1 gennaio 1963 (nel dettato originario: "al decimo anno anteriore"), ovvero, nel caso di beni per i quali erano applicabili le disposizioni della legge 5 marzo 1963, n. 246, quello che essi avevano alla diversa data stabilita con le deliberazioni previste dagli artt. 5 e 25 della predetta legge". Anche per l'applicazione periodica dell'imposta nei confronti dei soggetti

indicati all'art. 3 (e successive modificazioni), analogamente a quanto già disposto dall'art. 3 della legge n. 246/1963, è stato stabilito che essa deve aver luogo "al compimento di ciascun decennio dalla data dell'acquisto" (art. 3, primo comma, modificato dal d.P.R. n. 688/1974), e l'art. 6, quinto comma, nel testo integrato dal d.P.R. n. 688/1974, aggiunge: "Per gli immobili che al 1 gennaio 1975 appartengano alle società da oltre dieci anni si assumono come valore iniziale e come valore finale i valori venali al 1 gennaio 1965 e al 1 gennaio 1975".

8. – Assunto un periodo di dieci anni quale presupposto temporale per la determinazione dell'incremento di valore imponibile, sia nel caso di alienazione-acquisto, sia nell'applicazione periodica dell'imposta alle società, rispondeva ad un criterio logico, nel provvedimento istitutivo dell'imposta, fissare l'estremo *dies a quo*, per gli acquisti risalenti oltre un decennio prima della sua entrata in vigore, alla data del 1° gennaio 1963. Ma questo termine iniziale fisso è poi rimasto immutato negli anni, così d'aver prodotto, e più ancora da prestarsi a produrre in avvenire, nell'applicazione dell'imposta, una abnorme diversa incidenza dell'elemento temporale, creando tra i contribuenti sperequazioni rilevanti, e tanto più gravi in relazione alla progressività delle aliquote. Il legislatore ha bensì tenuto presente il fattore tempo, ed ha previsto, con riguardo alla diversa ampiezza dell'arco temporale considerato per la determinazione della differenza tra valore finale e valore iniziale, la detrazione dall'incremento di valore – per ogni anno o frazione d'anno superiore al semestre – di una somma pari al 4% del valore iniziale, maggiorato delle spese di acquisto, di costruzione ed incrementative riferibili al periodo considerato (art. 14 d.P.R. n. 643/1972); detrazione elevata al 10% per il periodo 1 gennaio 1973 – 31 dicembre 1979 (art. 8 legge n. 904/1977). Ma queste detrazioni, a prescindere da altri rilievi sul loro regime, che saranno esposti nel seguito, se possono apparire idonee e congrue per correggere le disparità di trattamento nell'ambito di un limitato periodo, risultano inadeguate al fine voluto dal legislatore nel riferimento a più ampi periodi di tempo.

Invero, l'imposta può ormai essere applicata ad incrementi di valore formatisi nel corso di diciassette anni, o anche più, nel caso di beni già soggetti all'applicazione della legge 5 marzo 1963, n. 246, in evidente difformità dal criterio generale adottato dal legislatore di colpire, di regola, incrementi non più che decennali, e in sicuro contrasto con il canone della ragionevolezza, la cui inosservanza integra disparità di trattamento, con violazione del principio di eguaglianza, principio di cui anche il principio della capacità contributiva rappresenta, sotto questo profilo, univoco e specifico sviluppo. Rispetto ad incrementi di valore formatisi in così lunghi periodi, la legge avrebbe dovuto introdurre correttivi adeguati alla diversità dei periodi di formazione, e ciò anche per ovviare alle conseguenze palesemente inique che, nel lungo periodo, sarebbero derivate da una più ampia variazione del metro monetario.

9. – Altro difetto strutturale del sistema di determinazione dell'incremento

imponibile netto, nella logica del meccanismo di questa legge, è costituito dal regime delle detrazioni. Come già si è ricordato, le detrazioni dall'incremento di valore (nonché dall'importo delle spese ammesse, secondo quanto stabilito dagli artt. 11-13 del provvedimento istitutivo del tributo), in misura percentuale del valore iniziale, sono state introdotte per attenuare il naturale aggravio delle aliquote progressive dell'imposta destinato a prodursi con il decorso degli anni. Ed a ciò si collega, soprattutto dopo l'aumento della misura percentuale della detrazione annua dal 4 al 10%, – aumento che ovviamente di per sé non comporta la disparità di trattamento denunciata senza motivo da qualche ordinanza –, il dichiarato fine di correggere o ridurre gli effetti della svalutazione della moneta, in correlazione al tempo intercorso tra gli eventi considerati per determinare l'incremento di valore in base alla differenza tra valore iniziale e valore finale.

Adottato in tale senso, come unico correttivo, il sistema delle detrazioni annue, in relazione al periodo considerato per la determinazione dell'incremento di valore imponibile netto, esigenze di coerenza e congruità al fine voluto avrebbero richiesto una diversa commisurazione delle detrazioni riferita al graduale aumento del valore dell'immobile nel corso del tempo. Invece l'incidenza delle detrazioni fissate in misura costante risulta inadeguata, in quanto non è proporzionata all'effettivo incremento, e nemmeno alla parte di esso ascrivibile alla progressiva diminuzione del potere d'acquisto della moneta, ma al contrario agisce in misura via via decrescente, e quindi con efficacia correttiva tanto minore quanto più ampio è il periodo di tempo intercorso tra i due termini di raffronto, ancorato come è, si tratti del 4 o del 10%, al valore iniziale, che nel tempo risulta sempre meno comparabile con quello finale.

Anche sotto questo profilo, è palese la irrazionalità del regime delle detrazioni, la cui applicazione determina in concreto ingiustificate disparità di trattamento, laddove il legislatore si era proposto di eliminarle.

10. – I difetti strutturali del sistema di calcolo dell'incremento di valore, in relazione al regime delle detrazioni e alla formazione dell'imponibile netto, si rivelano con ancor maggiore evidenza considerando la progressività delle aliquote che, a norma dell'art. 15 del d.P.R. n. 643/1972, come modificato dall'art. 1 del d.P.R. n. 688/1974, sono applicate per scaglioni d'incremento imponibile (determinati con riferimento al valore iniziale dell'immobile, maggiorato delle spese di acquisto, incrementative e di costruzione), in misura crescente dal 3-5% fino al 30%.

Il meccanismo di liquidazione dell'imposta, per effetto della progressività delle aliquote, rispetto alla cui applicazione l'elemento temporale esercita incidenza minima, essendo considerato unicamente nel calcolo delle detrazioni percentuali annue, comporta in concreto un trattamento differenziato e palesemente discriminatorio, tra coloro che alienano immobili a diversa distanza di tempo dall'acquisto, con un onere tributario notevolmente più gravoso per chi aliena dopo un più lungo periodo di possesso; e ciò in quanto determinandosi

gli scaglioni d'incremento con riferimento al valore iniziale e all'importo delle spese ammesse, ed applicandosi le aliquote alla base imponibile netta, lo scatto delle aliquote più elevate tende a verificarsi in misura non ragguagliata alla durata del periodo considerato per il calcolo del valore differenziale.

La riprova di questi rilievi è offerta dalla constatazione di fatto che per uno stesso immobile, o per due immobili di eguale valore, oggetto nel corso di un decennio di successive alienazioni, ovvero di una sola alienazione al termine del decennio medesimo, pur essendo identici il primo valore iniziale e l'ultimo valore finale, e quindi eguale il complessivo incremento di valore, l'incidenza dell'imposta applicata al termine del decennio può risultare ben superiore a quella della somma delle imposte applicate ai passaggi di proprietà verificatisi nello stesso arco di tempo. Né trattasi di meri pregiudizi di fatto, bensì di ingiustificate conseguenze dei criteri tecnici adottati dal legislatore. E d'altra parte non si scorgono ragioni che possano giustificare un trattamento meno favorevole per chi aliena dopo avere a lungo goduto il possesso d'un immobile, specie se destinato all'abitazione del nucleo familiare.

Con questi rilievi non si intende ovviamente porre in discussione il criterio di progressività a cui si informa il tributo, ma unicamente constatare le conseguenze aberranti che, – nell'applicazione delle aliquote progressive, in sé pienamente legittime –, derivano dal sistema normativo adottato per il calcolo dell'incremento imponibile netto e per la determinazione dei relativi scaglioni con riferimento al valore iniziale maggiorato delle spese; sistema veramente inadeguato all'esigenza di una coerente e congrua considerazione dell'elemento temporale, indispensabile per una corretta imposizione degli oggettivi incrementi di valore con trattamento uniforme nei confronti dei soggetti passivi del tributo.

Esorbita dal compito istituzionale di questa Corte formulare indicazioni o suggerimenti circa i rimedi che il legislatore vorrà adottare, nella sua piena discrezionalità, per eliminare gli inconvenienti che, sotto i diversi profili qui prospettati, dipendono dai difetti strutturali del sistema di questa legge. Varie possono essere le vie di una riforma correttiva, idonea a rendere l'imposta sull'incremento di valore degli immobili corrispondente allo scopo perseguito con la sua istituzione, e ad evitare la possibilità di applicazioni distorte e lesive della parità tributaria. Le ordinanze di rimessione hanno denunciato le disposizioni degli artt. 6, 14 e 15 del d.P.R. n. 643/1972, e dell'art. 8 della legge n. 904/1977, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione: questa Corte ritiene di dover dichiarare la illegittimità delle sole disposizioni che concernono la determinazione definitiva della base imponibile, ossia la formazione del valore imponibile netto, mediante detrazioni percentuali fisse commisurate al numero degli anni, o frazioni d'anno, considerati per il calcolo della differenza tra valore finale e valore iniziale. Sono infatti le disposizioni dell'art. 14 del d.P.R. del 1972 e dell'art. 8 della legge del 1977 quelle che direttamente regolano la misura delle detrazioni annue in rapporto al periodo considerato per la determinazione del

valore differenziale, e pertanto solo queste disposizioni possono essere investite dalla pronuncia di incostituzionalità, pur rimanendo ovviamente in facoltà del legislatore di attuare una più congrua disciplina normativa in ordine alla incidenza dell'elemento temporale con eventuale intervento anche su altre disposizioni della legge.

Non occorre, infine, ripetere qui le considerazioni già svolte per cui la Corte ritiene di dover riferire la pronuncia di incostituzionalità al principio enunciato dall'art. 3, primo comma, della Costituzione.

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara la illegittimità costituzionale dell'art. 14 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, e dell'art. 8 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, nella parte in cui le disposizioni concernenti il calcolo dell'incremento di valore imponibile netto determinano – in relazione al periodo di formazione dell'incremento stesso – ingiustificate disparità di trattamento tra i soggetti passivi del tributo;

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 7 novembre 1979.

* * *

Sentenza n. 119/1981 (Pres. Amadei; Rel. De Stefano) ¹

Considerato in diritto

1. – Con l'art. 22 della legge 13 luglio 1967, n. 583, veniva istituito, con decorrenza 1° gennaio 1968, un “contributo di solidarietà” a favore del Fondo

(¹) Con la sentenza n. 119 del 1981 la Corte ha inoltre dichiarato inammissibile, per radicale difetto di motivazione in punto di rilevanza, la questione di legittimità costituzionale sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, degli artt. 22 della legge 13 luglio 1967, n. 583 (Miglioramenti del trattamento posto a carico del Fondo speciale di previdenza per il personale addetto ai pubblici servizi di telefonia e modifiche alle leggi 4 dicembre 1956, n. 1450 e 11 dicembre 1962, n. 1790) ed unico della legge 20 marzo 1968, n. 369 (Nuova decorrenza per l'applicazione delle norme contenute nell'art. 22 della legge 13 luglio 1967, n. 583 sui trattamenti posti a carico del Fondo speciale di previdenza per il personale addetto ai pubblici servizi di telefonia e loro estensione ad altre forme di pensione).

Si precisa che la Corte si era già espressa sul “contributo di solidarietà” imposto a favore del Fondo sociale, dichiarando non fondata, con la sentenza n. 146 del 1972, la questione di costituzionalità che allora le era stata deferita per l'asserito contrasto con gli artt. 3, 36, 38 e 53 della Costituzione, degli artt. 22 della legge n. 583 del 1967 ed unico della legge n. 369 del 1968, istitutivi di detto contributo. La “ritenuta progressiva sulle alte pensioni” veniva perciò sostan-

sociale, di cui alla legge 21 luglio 1965, n. 903, ed a carico delle pensioni erogate dal Fondo speciale di previdenza per il personale addetto ai pubblici servizi di telefonia, il cui importo annuo superasse le lire 7.200.000. A tal fine l'INPS, in sede di liquidazione della pensione, doveva provvedere ad operare una "ritenuta progressiva" (del 16 per cento della pensione fino a 12 milioni di lire, e del 32 e del 48 per cento, rispettivamente per le parti eccedenti i 12 milioni fino a 18 milioni, ed oltre i 18 milioni); il contributo così prelevato andava poi direttamente versato dal medesimo Istituto al Fondo sociale.

L'articolo unico della legge 20 marzo 1968, n. 369, nel differire la decorrenza della ritenuta al 1° aprile 1968, la estendeva, sempre con le medesime percentuali e negli stessi limiti, a tutti i titolari di pensioni a carico dell'assicurazione generale obbligatoria per la invalidità, la vecchiaia ed i superstiti, nonché dei fondi sostitutivi od integrativi dell'assicurazione medesima, gestiti dall'INPS.

Successivamente la ritenuta è stata abolita, in forza dell'art. 31 della legge 3 giugno 1975, n. 160, a decorrere dal 1° gennaio 1976.

Secondo le ordinanze di rinvio dei tribunali di Roma e di Ascoli Piceno, premesso che al cennato contributo va riconosciuto carattere tributario, e che, a far tempo dal 1 gennaio 1974, le pensioni erogate dall'INPS, già esenti dall'imposta di ricchezza mobile, sono state assoggettate, in virtù del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, all'imposta unica sul reddito delle persone fisiche, le su indicate disposizioni avrebbero dato luogo, per gli anni 1974 e 1975, ad un fenomeno di doppia imposizione fiscale, venendo a colpire i titolari delle pensioni, su cui si è applicata la ritenuta, a parità di reddito e di capacità contributiva, in misura ingiustificatamente maggiore rispetto agli altri cittadini, nonché (considerata la natura di reddito da lavoro delle pensioni) rispetto agli altri lavoratori: sotto tale aspetto esse sarebbero, perciò, in contrasto con gli artt. 3 e 53 della Costituzione.

2. – Le ordinanze di rimessione sottopongono a questa Corte la stessa questione di costituzionalità; pertanto i relativi giudizi vengono riuniti per essere decisi con unica sentenza.

3. – L'Avvocatura dello Stato, intervenuta per il Presidente del Consiglio dei ministri nei giudizi relativi alle due ordinanze del tribunale di Ascoli Piceno,

zionalmente collocata sul piano dei tributi, fermo restando che quelle assoggettate a contributo beneficiavano, d'altra parte, della "esenzione dal pagamento della ricchezza mobile", concessa ai sensi dell'art. 124 del r.d.l. 4 ottobre 1935, n. 1827. Tuttavia è evidente che la pronuncia n. 119 del 1981 non costituisce un mutamento di giurisprudenza quanto piuttosto la necessaria valutazione di legittimità di una disciplina radicalmente modificata dalla sopravvenuta riforma tributaria (d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, con decorrenza dal 1° gennaio 1974) che ha introdotto una imposta sul reddito complessivo netto delle persone fisiche (IRPEF), alla quale sono state assoggettate anche le pensioni, mentre è venuta meno la loro esenzione dall'imposta di ricchezza mobile, abolita con la stessa decorrenza.

ha preliminarmente eccepito che in esse non risulta dimostrata, neppur sommariamente, la rilevanza della sollevata questione nei processi di provenienza.

L'eccezione va accolta. La Corte osserva che il giudice *a quo*, nella cui primaria competenza rientra appunto il giudizio sulla rilevanza, in ciascuna delle due ordinanze non ha, invece, dedicato il benché minimo accenno alla fattispecie sottoposta al suo giudizio, né si è dato il dovuto carico di motivare in qual modo la soluzione della proposta questione necessariamente rilevasse ai fini del decidere. Pertanto, per costante giurisprudenza di questa Corte (si vedano, da ultimo, le sentenze n. 134 del 1980 e nn. 43 ed 81 del 1981), il radicale difetto di motivazione in punto di rilevanza implica che la questione debba essere dichiarata inammissibile, non avendo per tal verso il giudice *a quo* ottemperato al precetto dell'art. 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87, che prescrive all'autorità giurisdizionale remittente di precisare "i termini ed i motivi" posti a base dell'ordinanza con cui la questione viene sollevata.

4. – La medesima questione, come si è già detto, è stata anche sollevata con due ordinanze del tribunale di Roma. Per il suo esame nel merito, va innanzi tutto ricordato che questa Corte si è già espressa sul "contributo di solidarietà" imposto a favore del Fondo sociale, dichiarando non fondata, con la sentenza n. 146 del 1972, la questione di costituzionalità che allora le era stata deferita per l'asserito contrasto con gli artt. 3, 36, 38 e 53 della Costituzione, degli artt. 22 della legge n. 583 del 1967 ed unico della legge n. 369 del 1968, istitutivi di detto contributo. In quell'occasione la Corte pervenne alla sua pronuncia, riconoscendo, fra l'altro, che "la ritenuta progressiva sulle alte pensioni... ha sostanzialmente carattere di prestazione imposta" al fine di concorrere alla copertura delle rilevanti spese conseguenti alla "istituzione delle nuove pensioni sociali". In attesa che il relativo onere – per effetto dell'art. 1 della legge 30 aprile 1969, n. 153 – venisse assunto, a decorrere dal 1° gennaio 1976, a completo carico dello Stato, sopprimeva infatti, accanto agli altri mezzi di copertura, "un contributo progressivo straordinario e temporaneo a carico di coloro che – secondo la valutazione del legislatore – hanno la capacità contributiva". È stato così messo in preminente evidenza il nesso teleologico tra il carattere obbligatorio della prestazione patrimoniale autoritativamente imposta e la destinazione del relativo provento alla realizzazione di un interesse pubblico, quale la collaborazione nell'apprestamento dei mezzi per l'attuazione di quel principio generale di sicurezza sociale, sancito nel primo comma dell'art. 38 della Costituzione, cui è appunto informata la istituzione delle pensioni sociali (come questa Corte ha di recente riaffermato anche nella sentenza n. 157 del 1980). La "ritenuta progressiva sulle alte pensioni" veniva perciò sostanzialmente collocata sul piano dei tributi: ed infatti la Corte, premesso che le pensioni dei lavoratori "non si sottraggono al regime tributario", sottolineava che quelle assoggettate a contributo beneficiavano, d'altra parte, della "esenzione dal pagamento della ricchezza mobile", concessa ai sensi dell'art. 124 del r.d.l. 4 ottobre 1935, n. 1827.

L'ambito normativo preso allora in considerazione dalla Corte è stato, peraltro, incisivamente modificato – come posto in rilievo dal giudice *a quo* – per effetto della sopravvenuta riforma tributaria. In applicazione dei principi cui essa è informata, è stata infatti istituita, con il d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, e con decorrenza dal 1° gennaio 1974, una imposta sul reddito complessivo netto delle persone fisiche (IRPEF), alla quale sono state assoggettate anche le pensioni, mentre è venuta meno la loro esenzione dall'imposta di ricchezza mobile, abolita con la stessa decorrenza.

Le pensioni assoggettate alla “ritenuta” sono state dunque, nel biennio che intercorre tra il 1° gennaio 1974 (inizio dell'applicazione dell'IRPEF) ed il 1° gennaio 1976 (cessazione dell'efficacia delle disposizioni istitutive del contributo di solidarietà), incise da un duplice prelievo per effetto di due concomitanti imposizioni, la cui progressività, caratteristica di entrambe, non è stata nemmeno coordinata. Appare in conseguenza vulnerato il principio dell'eguaglianza in relazione alla capacità contributiva, sancito dagli artt. 3 e 53 della Costituzione, atteso che, nei confronti dei titolari di altri redditi, e più specificamente di redditi da lavoro dipendente (cui la pensione, ai fini dell'applicazione dell'IRPEF, è assimilata dall'art. 46, comma secondo, del citato d.P.R. n. 597 del 1973), i titolari delle pensioni su cui si è applicato tanto l'IRPEF quanto la ritenuta a favore del Fondo sociale, sono stati, a parità di reddito e di capacità contributiva, colpiti in misura ingiustificatamente e notevolmente maggiore.

Alla eliminazione di siffatta incongruenza appariva preordinato il disegno di legge presentato dal Governo e divenuto legge n. 160 del 1975, del cui contesto fa appunto parte il denunciato art. 31. Nella relazione che lo accompagnava si legge, infatti, quanto segue: “L'articolo 31 riguarda il contributo di solidarietà al Fondo sociale previsto – secondo aliquote progressive che vanno dal 16 al 48 per cento – per le sole pensioni a carico di Fondi gestiti dall'Istituto nazionale della previdenza sociale; tale contributo fu imposto con le leggi 13 luglio 1967, n. 583 e 20 marzo 1968, n. 369, nella considerazione che all'epoca le pensioni stesse erano esenti dalla imposta di ricchezza mobile. Poiché con la riforma fiscale entrata in vigore dal 1 gennaio 1974 sono stati assoggettati alla nuova imposizione fiscale anche i trattamenti pensionistici dell'Istituto nazionale della previdenza sociale, si ritiene equo abrogare il predetto contributo di solidarietà al Fondo sociale al fine di evitare la doppia imposizione cui le pensioni dell'Istituto nazionale della previdenza sociale sono attualmente soggette: quella fiscale, alla stregua di tutti i cittadini, e quella di solidarietà riservata al solo pensionato dall'Istituto nazionale della previdenza sociale”. Ma, va subito aggiunto, l'incongruenza è rimasta, sia pure limitatamente al biennio che si considera, una volta che effettivamente la norma prodotta ha abolito il contributo di solidarietà solo a far tempo dal 1° gennaio 1976, e non dal 1° gennaio 1974.

Va perciò dichiarata la illegittimità costituzionale del combinato disposto degli artt. 22 della legge n. 583 del 1967, unico della legge n. 369 del 1968 e 31

della legge n. 160 del 1975, nella parte in cui prevede che la ritenuta progressiva a favore del Fondo sociale sulle pensioni eccedenti l'importo di lire 7.200.000 annue, venga applicata anche successivamente al 1° gennaio 1974.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

2) *dichiara* la illegittimità costituzionale del combinato disposto degli artt. 22 della legge 13 luglio 1967, n. 583 (Miglioramenti del trattamento posto a carico del Fondo speciale di previdenza per il personale addetto ai pubblici servizi di telefonia e modifiche alle leggi 4 dicembre 1956, n. 1450 e 11 dicembre 1962, n. 1790), unico della legge 20 marzo 1968, n. 369 (Nuova decorrenza per l'applicazione delle norme contenute nell'art. 22 della legge 13 luglio 1967, n. 583 sui trattamenti posti a carico del Fondo speciale di previdenza per il personale addetto ai pubblici servizi di telefonia e loro estensione ad altre forme di pensione) e 31 della legge 3 giugno 1975, n. 160 (Norme per il miglioramento dei trattamenti pensionistici e per il collegamento alla dinamica salariale), nella parte in cui prevede che la ritenuta progressiva a favore del Fondo sociale sulle pensioni eccedenti l'importo di lire 7.200.000 annue, venga applicata anche successivamente al 1 gennaio 1974.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 23 giugno 1981.

* * *

Sentenza n. 233/1993 (Pres. Casavola; Red. Santosuosso)

Considerato in diritto

1. – Con ordinanza emessa il 20 maggio 1992 la Commissione tributaria di primo grado di Gorizia dubita della legittimità costituzionale, in relazione agli artt. 3 e 53 della Costituzione, dell'art. 21 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, nella parte in cui il trattamento agevolativo ivi previsto finisce col determinare un aggravio d'imposta, per difetto di razionalità della norma rispetto allo scopo dichiarato di concedere un beneficio fiscale.

[*omissis*]

La questione incidentale di costituzionalità sollevata d'ufficio dalla Commissione tributaria di primo grado di Gorizia appare ammissibile, benché sorretta da una motivazione molto concisa e pur essendo stata la norma in esame abrogata con decreto legge 2 marzo 1993 n. 43 (art. 66); abrogazione che non ha effetto retroattivo e che, fino alla data odierna, non è stata definitivamente sanzionata con legge di conversione. Va inoltre precisato che, sebbene l'ordinanza di rimessione dichiarò non manifestamente infondata la questione di

legittimità costituzionale del citato art. 21, senza alcuna distinzione, l'impugnativa riguarda in realtà la sola norma destinata ad applicarsi nel giudizio *a quo*, e cioè il secondo comma di detto articolo, che prevede l'agevolazione tributaria relativamente ai mutui concessi a determinati enti pubblici. Deve quindi passarsi all'esame nel merito della questione.

2. – Sulla base della motivazione dell'ordinanza di rimessione e dell'illustrazione scritta ed orale fattane dalla difesa della Cassa di risparmio costituita, i motivi di incostituzionalità del secondo comma dell'art. 21, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 possono essere così enunciati: a) violazione dell'art. 3 della Costituzione per l'incoerenza di una norma che, rubricata come "agevolazioni relative alle imposte sui redditi", nel quadro della "disciplina delle agevolazioni tributarie" cui è dedicato il d.P.R. 601 del 1973, si traduce – per i combinati meccanismi di calcolo degli imponibili dell'IRPEG e dell'ILOR – in un maggiore onere fiscale; b) violazione dello stesso art. 3 sotto l'ulteriore profilo della disparità di trattamento di soggetti della stessa categoria, a seconda che concedano o meno quel tipo di mutui; c) violazione dell'art. 53 della Costituzione in quanto, applicandosi la norma denunciata, si eleva la misura della pretesa tributaria nei confronti di un soggetto che non ha avuto una corrispondente maggiore capacità contributiva.

3. – La questione, che può essere valutata con un discorso unitario relativamente ai tre profili ora esposti, si appalesa fondata.

L'art. 21, secondo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 dispone che "Gli interessi derivanti da mutui fatti da aziende e istituti di credito a regioni, province, comuni, enti ospedalieri ed enti pubblici di beneficenza, assistenza e istruzione sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche per metà del loro ammontare".

Indubbiamente, ai sensi del sistema vigente, può verificarsi il distorto fenomeno fiscale lamentato dal contribuente e che ha indotto la Commissione tributaria a sollevare d'ufficio la questione di costituzionalità. Se, invero, l'agevolazione tributaria prevista da detta norma giova all'istituto di credito riducendo i suoi proventi imponibili ai fini dell'IRPEG, ove però si consideri che l'operatività della norma agevolativa va collegata con le altre norme (in particolare gli artt. 58-61 d.P.R. 597 del 1973), secondo cui i costi detraibili ai fini dell'ILOR si determinano in corrispondenza dei predetti proventi imponibili IRPEG, ne deriva che, riducendo (per la concessa agevolazione) questo imponibile, si riducono proporzionalmente anche i costi detraibili, col risultato di un aumento dell'ILOR in misura tale da superare notevolmente il vantaggio concesso nel calcolo dell'altra imposta. Il che certo non è ragionevole, in quanto contrario all'intento del legislatore di volere favorire e non aggravare gli istituti di credito che concedono mutui agli enti pubblici sopraindicati.

4. – Le distorte e illogiche conseguenze ora cennate potrebbero essere evitate se l'agevolazione fiscale fosse chiaramente disponibile dall'istituto con-

tributente, nel senso che essa fosse concessa solo se richiesta o, una volta richiesta o concessa, fosse rinunziabile.

Senonché la lettera del citato art. 21 (“sono esenti dall’imposta”) induce piuttosto a ritenere che la prevista agevolazione, in quanto connessa alla natura di quei determinati mutui, discenda in qualche modo automaticamente dalla dichiarazione fatta dal contribuente. Ed in ogni caso, anche se la norma si interpretasse nel senso di presupporre una domanda, sia pure implicita, da parte dell’istituto contribuente, sarebbe arduo ritenere che tale implicita richiesta possa essere ritrattata in sede di quella dichiarazione integrativa prevista dalla legge (art. 9 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 e successive modificazioni) solo per correggere errori o omissioni, dal momento che queste correzioni vanno riferite ad errori materiali o di calcolo, ovvero ad errori di diritto nella determinazione della base imponibile, e non anche a pentimenti nelle scelte fatte nella dichiarazione di base.

5. – Ad evitare, pertanto, le conseguenze distorte di una norma che determina irrazionalmente l’effetto contrario di quello risultante dall’espresso intento del legislatore, non resta che dichiararla illegittima, in quanto contraria ai principi costituzionali sanciti negli artt. 3 e 53 della Costituzione.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara costituzionalmente illegittimo l’art. 21, secondo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 (Disciplina delle agevolazioni tributarie).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 3 maggio 1993.

3.7. In particolare, sulla irripetibilità dell'indebitito

SENTENZA N. 416/2000 (PRES. MIRABELLI; RED. BILE)

Ripetizione di indebitito – Acquisto di immobili non di lusso, destinati a prima abitazione – Agevolazioni fiscali – Applicabilità ai rapporti tributari non ancora definiti alla data di entrata in vigore della legge n. 448 del 1998 – Esclusione del rimborso del maggior importo di imposta versato, in caso di cumulo di agevolazioni.

Legge 23 dicembre 1998, n. 448 (Misure di finanza pubblica per la stabilizzazione e lo sviluppo), art. 7, comma 10.

Costituzione, art. 3 (ragionevolezza).

SENTENZA N. 320/2005 (PRES. CAPOSTOSTI; RED. A. MARINI)

Fondi pubblici di agevolazione istituiti da leggi dello Stato e delle Regioni – Riconoscimento, con norma interpretativa, della non assoggettabilità a IRPEG – Irragionevole irripetibilità delle somme già pagate a titolo di imposta.

Legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale), art. 39.

Costituzione, art. 3 (ragionevolezza).

SENTENZA N. 330/2007 (PRES. BILE; RED. F. GALLO)

Rimborso di credito d'imposta – Imposta sul valore aggiunto (I.V.A.) – Mancato esercizio dell'opzione per differenti regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili – Jus superveniens – Opzione desumibile da comportamenti concludenti del contribuente – Applicabilità ai comportamenti concludenti tenuti dal contribuente anteriormente alla data di entrata in vigore della normativa sopravvenuta – Divieto di restituzione di imposte, soprattasse e pene pecuniarie già pagate.

Legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale), art. 4, comma 1, secondo periodo.

Costituzione, art. 3 (discriminazione)

SENTENZA N. 227/2009 (PRES. AMIRANTE; RED. NAPOLITANO)

Imposta comunale sugli immobili (I.C.I.) – Esenzione dall'imposta per i fabbricati aventi il carattere di ruralità, in quanto non produttivi di reddito autonomo distinto da quello del fondo cui ineriscono – Definizione, con norma ritenuta di interpretazione autentica, dei requisiti per considerare un fabbricato rurale ai fini fiscali – Riconoscimento del carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola e, in particolare, destinate alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi – Divieto di restituzione delle somme già versate a titolo di I.C.I., per periodi di imposta anteriori al 2008, dai soggetti destinatari della detta disposizione interpretativa.

Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – Legge finanziaria 2008), art. 2, comma 4.

Costituzione, art. 3 (ragionevolezza).

Considerato in diritto

1. – Le due questioni incidentali di legittimità costituzionale investono entrambe l'art. 7 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, che – con riferimento esclusivamente ai rapporti tributari non ancora definiti alla data di entrata in vigore della legge medesima e quindi con una disposizione con efficacia unicamente retroattiva – ha posto una più favorevole disciplina delle agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa, analoga a quella da anni già vigente a regime: ai trasferimenti a titolo oneroso di fabbricati o porzioni di fabbricati destinati ad uso di abitazione non di lusso l'agevolazione contemplata dall'art. 2 del d.l. 7 febbraio 1985, n. 12, convertito in legge 5 aprile 1985, n. 118, compete anche qualora l'acquirente abbia già usufruito delle agevolazioni di cui all'art. 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168. Però – aggiunge il decimo comma del medesimo art. 7 – il previsto cumulo delle agevolazioni non dà luogo a rimborso; di tale disposizione le Commissioni tributarie regionali rimettenti prospettano il contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione.

2. – [omissis]

3. – La questione è fondata.

A partire dal 1982 – prima con una serie di interventi di carattere transitorio, poi con una disciplina sempre più sistematica – sono state introdotte, nel contesto di misure fiscali per lo sviluppo dell'edilizia abitativa, specifiche agevolazioni tributarie (essenzialmente in termini di riduzione della misura dell'aliquota dell'imposta di registro) per favorire ed incentivare l'acquisto di immobili non di lusso destinati a prima abitazione dell'acquirente persona fisica, non operante nell'esercizio di impresa, arte o professione.

Prescindendo dalle differenze nei dettagli, si sono susseguite nel tempo varie formulazioni dell'agevolazione, di cui segnatamente quella iniziale del 1982 (art. 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168) e quella del 1985 (art. 2 del d.l. 7 febbraio 1985, n. 12, convertito in legge 5 aprile 1985, n. 118) hanno una connotazione autonoma più marcata.

Il problema se le agevolazioni fossero cumulabili o reiterabili – dopo un periodo iniziale in cui era mancata una disciplina specifica – è stato risolto dapprima (art. 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415) in senso negativo; e successivamente (art. 1, comma 2, del d.l. 23 gennaio 1993, n. 16, modificato dalla legge di conversione 24 marzo 1993, n. 75) nel senso opposto, ma solo *ex nunc*, onde, in precedenza, continuava ad applicarsi la disciplina anteriore meno favorevole.

Infine l'art. 7, comma 9, della legge n. 448 del 1998 ha generalizzato la disciplina, stabilendo che, ai trasferimenti a titolo oneroso di fabbricati o porzioni di fabbricati destinati ad uso di abitazione non di lusso, l'agevolazione contemplata dall'art. 2 del d.l. n. 12 del 1985, convertito nella legge n. 118 del 1985, compete anche qualora l'acquirente abbia già usufruito delle agevolazioni di cui all'art. 1 della legge n. 168 del 1982.

Dal suo canto il comma 10 del citato art. 7 contiene due norme. La prima – precisando che la descritta disciplina si applica “ai rapporti tributari non ancora definiti” alla data di entrata in vigore della legge – assoggetta retroattivamente tali rapporti ad un regime, più favorevole, analogo a quello da anni già vigente. Devono ritenersi “non ancora definiti” – considerato che da anni è già applicabile a regime tale nuovo più favorevole criterio – i rapporti tributari per i quali alla data indicata penda un giudizio sulla legittimità dell’atto impositivo ovvero del rifiuto di rimborso dell’imposta, tempestivamente richiesto.

Su questa disciplina di favore si innesta la seconda parte del comma 10 – oggi censurata in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione – secondo cui le disposizioni sull’applicabilità retroattiva del criterio della cumulabilità e reiterabilità delle agevolazioni “non danno luogo a rimborso”.

4. – La norma è stata interpretata dalla giurisprudenza di legittimità – conformemente del resto alla sua formulazione letterale – nel senso che il divieto di rimborso opera proprio con riguardo ai casi in cui, non essendo il rapporto tributario definito, si applica la disposizione retroattiva sull’ammissibilità di cumulo e reiterazione del beneficio: ove invece il rapporto sia stato definito (come nel caso in cui il contribuente abbia lasciato decorrere il termine per chiedere il rimborso dell’imposta pagata) la disposizione retroattiva non si applica affatto, onde neppure si pone un problema di rimborso del tributo.

5. – In tal modo, la norma fa conseguire all’accertamento del diritto del contribuente all’agevolazione soltanto l’illegittimità dell’atto impositivo, e non anche il conseguente diritto al rimborso dell’imposta eventualmente pagata in misura maggiore rispetto a quella calcolata con l’aliquota ridotta.

5.1. – Ma, così disponendo, la norma comporta un’ingiustificata disparità di trattamento, perché disciplina in modo differenziato situazioni sostanzialmente uguali, quali sono tutte quelle dei contribuenti che, pur avendo fruito dell’agevolazione prevista dall’art. 1 della legge n. 168 del 1982, hanno non di meno diritto – ricorrendo le altre condizioni, tra cui quella della mancata definizione del rapporto alla data di entrata in vigore della norma – all’altra agevolazione prevista dall’art. 2 del d.l. n. 12 del 1985, convertito nella legge n. 118 del 1985. Questi contribuenti vengono infatti sottoposti ad un regime differenziato in ragione di una circostanza (intervenuto pagamento, o meno, della maggiore imposta richiesta dall’ufficio) del tutto neutra (e, di fatto, contingente e casuale) rispetto alla ragione sottesa alla previsione dell’agevolazione fiscale; tanto più che il pagamento dell’imposta nelle more del giudizio tributario rappresenta una conseguenza normale dell’imposizione fiscale, in considerazione della progressiva eseguibilità dell’atto impugnato secondo lo stato in cui versa il giudizio.

Né la ricorrenza, o meno, dei presupposti in presenza dei quali il giudice tributario può concedere la sospensione dell’atto impugnato – quale il pericolo di un danno grave ed irreparabile – giustifica un trattamento differenziato sul

piano sostanziale, avendo essa incidenza, peraltro interinale, solo sul diverso piano della riscossione fiscale.

L'ingiustificatezza del trattamento deteriore è poi ancora più marcata nel caso del contribuente che abbia tenuto il comportamento fiscale più corretto, provvedendo immediatamente al pagamento dell'imposta nel maggiore importo accertato, ovvero versando direttamente l'imposta calcolata senza tener conto dell'agevolazione fiscale; ed abbia successivamente adito il giudice tributario per far valere il suo diritto all'agevolazione fiscale e quindi il conseguente diritto al rimborso, impugnando l'atto impositivo ovvero (in mancanza di questo) il diniego del rimborso tempestivamente richiesto.

5.2. – Ne consegue inevitabilmente la violazione del principio di eguaglianza, per disparità di trattamento di situazioni sostanzialmente uguali. Una simile disparità, del resto, è già stata ravvisata da questa Corte (sentenza n. 292 del 1997) in un caso di mancata previsione della ripetibilità di versamenti (in quella specie, contributivi) divenuti *ex post* eccedenti rispetto ad una più favorevole aliquota ridotta, estesa da una disposizione retroattiva.

La violazione comporta anche lesione del principio di ragionevolezza, per contraddittorietà intrinseca tra la complessiva finalità perseguita dal legislatore e la disposizione espressa dalla norma censurata. Come già affermato da questa Corte (sentenza n. 421 del 1995), il legislatore cade in una contraddizione formale ove qualifichi un versamento (in quel caso, contributivo) come non dovuto e nello stesso tempo lo sottragga all'azione di ripetizione di indebito.

5.3. – Su tali conclusioni non incidono le decisioni di questa Corte sulla compatibilità con il principio di eguaglianza di discipline differenziate in ragione dell'intervenuto pagamento, o meno, di contributi (ordinanza n. 303 del 1997 e n. 143 del 1999, nonché, più recentemente, sentenza n. 178 del 2000) o di imposte (sentenze n. 32 del 1976 e n. 33 del 1981, ordinanza n. 539 del 1987), in tema di sanatorie dirette a regolarizzare *ex post* situazioni ancora pendenti. È infatti coessenziale alla tecnica del condono (previdenziale o fiscale) l'incentivazione dei pagamenti non ancora effettuati, mediante la concessione di benefici (di solito, la riduzione della misura dovuta): il condono quindi – lungi dal rendere non dovuti (o dovuti in misura inferiore) i pagamenti effettuati – si limita, in via eccezionale, per ragioni connesse ad esigenze della finanza pubblica, a collegare il pieno effetto liberatorio dell'obbligazione all'adempimento anche solo parziale.

Il caso in esame è del tutto estraneo alla tecnica ed alle finalità del condono. Il legislatore del 1998 – accordando il cumulo e la reiterazione delle agevolazioni tributarie di cui si tratta – non ha inteso incentivare pagamenti dovuti e non ancora effettuati, ma soltanto dettare per il passato una nuova più favorevole disciplina sostanziale, al fine di saldare la normativa già vigente con quella precedente, e così realizzare un'uniformità di regolamentazione.

6. – Conclusivamente l'art. 7, comma 10, della legge 23 dicembre 1998, n. 448, deve essere dichiarato costituzionalmente illegittimo, limitatamente alle

parole “e non danno luogo a rimborso”, per contrasto con l’art. 3 della Costituzione.

L’accoglimento della questione di costituzionalità per violazione del principio di eguaglianza comporta l’assorbimento dell’ulteriore censura riferita all’art. 24 della Costituzione.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara l’illegittimità costituzionale dell’art. 7, comma 10, della legge 23 dicembre 1998, n. 448 (Misure di finanza pubblica per la stabilizzazione e lo sviluppo), limitatamente alle parole “e non danno luogo a rimborso”.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 28 settembre 2000.

* * *

Sentenza n. 320/2005 (Pres. Capotosti; Red. A. Marini)

Considerato in diritto

1. – La Corte di cassazione dubita, in riferimento all’art. 3 della Costituzione, della legittimità costituzionale dell’art. 39 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale), nella parte in cui, pur affermando la riconducibilità dei fondi pubblici di agevolazione istituiti da leggi dello Stato e delle Regioni, anche se gestiti da soggetti privati, nell’ambito dell’art. 88, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica, 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi) – nel testo vigente sino al 31 dicembre 2003 – in materia di applicabilità dell’imposta sul reddito delle persone giuridiche allo Stato ed agli altri enti pubblici, prevede, poi, che non si fa luogo al rimborso di imposte già pagate.

Ad avviso del giudice rimettente la norma impugnata sarebbe incoerente e, pertanto, viziata da irragionevolezza, poiché per un verso essa, con disposizione avente carattere interpretativo, esclude la soggezione all’imposta sul reddito delle persone giuridiche dei ricordati fondi pubblici di agevolazione, mentre, per altro verso, sottrae i pagamenti indebiti alla azione di ripetizione.

Essa determinerebbe, altresì, un’ingiustificata disparità di trattamento fra quanti alla data di entrata in vigore della disposizione censurata già avevano provveduto al pagamento delle imposte e quanti, invece, non lo avevano fatto; mentre i primi, ancorché ne avessero fatto richiesta, non potrebbero ripetere quanto versato, i secondi sarebbero definitivamente liberati dall’obbligo tributario.

2. – La questione è fondata.

2.1. – Al fine di chiarire la effettiva portata della norma impugnata va ricordato che in epoca antecedente alla entrata in vigore della legge n. 342 del 2000 era insorto in sede giurisprudenziale un contrasto interpretativo in ordine all'assoggettabilità dei fondi pubblici di agevolazione all'imposta sul reddito, anche se l'orientamento prevalente, specie del giudice di legittimità, era nel senso dell'applicabilità ai suddetti fondi dell'art. 88, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 che escludeva la soggezione all'imposta dello Stato e degli enti pubblici nella stessa norma specificati.

Il legislatore, proprio al fine di superare un oneroso contenzioso che vedeva coinvolta l'Amministrazione finanziaria, come è detto nei lavori preparatori, ha scelto, con la legge n. 342 del 2000, la soluzione alla quale era pervenuta, come si è detto, la giurisprudenza di legittimità stabilendo nell'art. 39 che «i fondi pubblici di agevolazione [...] devono intendersi riconducibili nell'ambito applicativo dell'articolo 88, comma 1».

Ed è appena il caso di osservare che sia il testo della norma sia lo scopo dalla stessa perseguito di risolvere le incertezze interpretative sorte in passato sul trattamento tributario dei fondi di agevolazione, non consentono di dubitare sul carattere interpretativo della norma de qua peraltro espressamente affermato sia dai citati lavori preparatori che dalla stessa Amministrazione finanziaria.

2.2. – Stante, dunque, l'indubbia efficacia retroattiva della prima parte della norma impugnata, la funzione del secondo periodo – oggetto specifico dell'impugnativa – è con evidenza quella di limitare gli effetti economico-finanziari di tale retroattività, escludendo la ripetibilità delle imposte già (indebitamente) pagate.

Ma proprio siffatta limitazione si pone in palese contrasto con il parametro costituzionale evocato dalla Corte rimettente.

Questa Corte, infatti, ha già affermato che non è compatibile con il principio di ragionevolezza l'operato del legislatore che qualifichi un pagamento come non dovuto e nello stesso tempo lo sottragga all'azione di ripetizione (sentenze n. 416 del 2000 e n. 421 del 1995).

L'intrinseca contraddittorietà della disposizione si riflette del resto in una palese violazione del principio di eguaglianza per disparità di trattamento di situazioni sostanzialmente uguali, venendo a riservarsi un trattamento peggiore a chi abbia erroneamente pagato un'imposta non dovuta rispetto a chi, versando nella medesima situazione, non abbia invece effettuato alcun pagamento.

Di nessun rilievo ai fini dello scrutinio di legittimità costituzionale è, d'altro canto, l'argomento – pur addotto dall'Avvocatura – che fa leva sulla origine statale dei fondi cui la disposizione impugnata si riferisce, per giungere alla conclusione che la disposta irripetibilità, riguardando somme comunque appartenenti all'erario, per ciò solo non contrasterebbe con il canone di ragionevolezza.

Al riguardo – ed a prescindere dalla circostanza che la norma censurata si applica anche ai fondi istituiti con legge regionale e perciò non riconducibili alla

finanza statale – è sufficiente rilevare che i fondi di cui si tratta hanno una specifica destinazione a vantaggio di terzi e si autoalimentano attraverso la produzione di interessi, cosicché la previsione di irripetibilità di somme indebitamente pagate a titolo di imposta sugli interessi determina una obiettiva decurtazione delle disponibilità dei fondi stessi e, quindi, un pregiudizio per la realizzazione proprio di quelle finalità in vista delle quali essi sono stati costituiti.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 39 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale), nella parte in cui dispone che «non si fa luogo a rimborso di imposte già pagate».

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 13 luglio 2005.

* * *

Sentenza n. 330/2007 (Pres. Bile; Red. F. Gallo)

Considerato in diritto

1. – La Commissione tributaria regionale della Sardegna dubita della legittimità costituzionale «dell'art. 4, 1° comma, della legge 21 novembre 2000, n. 342, laddove si dispone che “Non si fa luogo a restituzione di imposte, soprattasse e pene pecuniarie già pagate”, in relazione all'art. 1, 1° comma, del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442». In realtà, l'oggetto della censura riguarda esclusivamente l'art. 4, comma 1, secondo periodo, della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale), il quale, nel disporre che «Non si fa luogo a restituzione di imposte, soprattasse e pene pecuniarie già pagate», limita gli effetti del primo periodo dell'unico comma dello stesso art. 4 (composto da due soli periodi), in forza del quale «L'articolo 1 del d.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, concernente l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili, si intende applicabile anche ai comportamenti concludenti tenuti dal contribuente anteriormente alla data di entrata in vigore del citato decreto n. 442 del 1997» (cioè anteriormente al 7 gennaio 1998). In altri termini, il rimettente muove dalla premessa che il citato art. 4 ha natura interpretativa e, pertanto, retroattiva (argomentata anche in base alla sua rubrica, «Norma interpretativa») circa l'ambito di applicazione dell'art. 1, comma 1, del d.P.R. n. 442 del 1997 (Regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette), per il quale «L'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti

del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili. La validità dell'opzione e della relativa revoca è subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività. È comunque consentita la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative». Su tale premessa, la Commissione tributaria regionale censura soltanto il secondo periodo del comma 1 dell'art. 4 della legge n. 342 del 2000, nella parte in cui esclude dal rimborso l'imposta che, in base alla riconosciuta efficacia del comportamento concludente a suo tempo tenuto dal contribuente in ordine all'opzione per il regime ordinario dell'IVA, risulta (ora per allora) non dovuta.

In particolare, il giudice *a quo* afferma che, mentre il primo periodo del comma 1 dell'art. 4 della legge n. 342 del 2000 valorizza retroattivamente il comportamento concludente tenuto dal contribuente prima del 7 gennaio 1998, ai fini dell'opzione prevista dall'art. 34 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari; viceversa la norma denunciata si pone in contrasto con l'art. 3 della Costituzione, perché irragionevolmente esclude che da tale comportamento concludente possa conseguire l'effetto del rimborso di imposte già pagate, così creando un regime differenziato in ragione di una circostanza (l'intervenuto pagamento o no dell'imposta) del tutto neutra (e, di fatto, contingente e casuale) rispetto alla *ratio* sottesa al disposto del primo periodo del medesimo comma 1 dello stesso art. 4, diretto a porre una norma di interpretazione autentica e, pertanto, con effetti retroattivi.

[*omissis*]

3. – Nel merito, la questione è fondata.

3.1. – Nel 1988, periodo d'imposta oggetto del giudizio principale, la società contribuente – quale imprenditore agricolo, ai sensi dell'art. 2135 del codice civile – era soggetta al regime speciale dell'IVA previsto per i produttori agricoli dall'art. 34 del d.P.R. n. 633 del 1972 (nel testo all'epoca vigente). In forza di tale regime, la detrazione per le operazioni passive (acquisti ed importazioni) era forfetizzata secondo percentuali di compensazione stabilite con decreto ministeriale e l'imposta sul valore aggiunto si applicava con le aliquote corrispondenti alle suddette percentuali. Il nono comma del citato art. 34 (sempre nel testo all'epoca vigente) attribuiva, però, ai produttori agricoli la facoltà di optare per l'applicazione dell'IVA «nel modo normale», dandone comunicazione scritta al competente ufficio IVA entro il 31 gennaio. La contribuente, pur non avendo effettuato la predetta comunicazione scritta, aveva presentato, unitamente alla dichiarazione dell'IVA riguardante l'anno 1988, la richiesta di rimborso, con procedura accelerata, della stessa imposta applicata in base al regime ordinario, e cioè con detrazione analitica e non forfetizzata.

L'art. 1, comma 1, del d.P.R. n. 442 del 1997 (in vigore dal 7 gennaio 1998) ha successivamente stabilito, «in materia di imposta sul valore aggiunto e di

imposte dirette», che «L'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili.». Tuttavia, solo con l'art. 4 della legge n. 342 del 2000 (in vigore dal 10 dicembre 2000) il legislatore, con norma che la rubrica dell'articolo qualifica come «interpretativa», ha chiarito che tali comportamenti concludenti hanno efficacia anche se tenuti dal contribuente anteriormente all'entrata in vigore del d.P.R. n. 442 del 1997 (primo periodo dell'unico comma), esclusa, però, la «restituzione di imposte, soprattasse e pene pecuniarie già pagate» (il censurato secondo periodo dello stesso comma).

3.2. – Il primo periodo dell'unico comma del citato art. 4 della legge n. 342 del 2000, cui la rubrica attribuisce natura «interpretativa» (riconosciuta dalla consolidata giurisprudenza della Corte di cassazione), equipara anche per il passato (e non solo per l'avvenire) talune manifestazioni di volontà tacita («comportamenti concludenti del contribuente o [...] modalità di tenuta delle scritture contabili») all'opzione o alla revoca comunicate per iscritto circa i regimi contabili o di determinazione dell'imposta (nella specie, si tratta dell'opzione per il regime ordinario dell'IVA). Il censurato secondo periodo dello stesso comma dell'indicato art. 4 limita la retroattività di detto primo periodo, escludendo la ripetibilità («restituzione») di quanto pagato dal contribuente a titolo di imposte, soprattasse e pene pecuniarie, anche nel caso in cui tali pagamenti risultassero non dovuti in conseguenza dell'efficacia delle manifestazioni tacite di volontà poste in essere in data anteriore al 7 gennaio 1998.

Proprio tale limitazione comporta la violazione del principio di uguaglianza evocato dal giudice rimettente quale parametro di costituzionalità. Come più volte precisato da questa Corte, infatti, «la retroattività propria dell'interpretazione autentica non tollera logicamente eccezioni al significato attribuito alla legge interpretata», con la conseguenza che il legislatore cade in una contraddizione formale quando, da un lato, attribuisce alla disposizione interpretata un significato tale da qualificare come non dovuto, sin dall'origine, un pagamento e, dall'altro, ne esclude la ripetibilità (sentenza n. 421 del 1995, seguita dalle sentenze n. 416 del 2000 e n. 320 del 2005). Nella specie, tale contraddizione tra la finalità di interpretazione autentica dell'art. 4 della legge n. 342 del 2000 e la limitazione degli effetti economici e finanziari di tale interpretazione, si risolve in una ingiustificata disparità di trattamento tra i soggetti che, pur avendo manifestato in via tacita, anteriormente al 7 gennaio 1998, la loro opzione (o revoca) in ordine ai regimi di determinazione dell'imposta od ai regimi contabili, vengono assoggettati ad una disciplina differenziata in ragione di una circostanza – intervenuto pagamento o no delle imposte, soprattasse o pene pecuniarie, non dovute per effetto di detta manifestazione tacita di volontà – del tutto neutra (e, di fatto, contingente e casuale) rispetto alla *ratio* della norma interpretativa. Il trattamento peggiore riservato a chi – tra l'altro, versando in una situazione di obiettiva incertezza sul significato dell'art. 1, comma 1, del

d.P.R. n. 442 del 1997, inteso dalla giurisprudenza della Corte di cassazione anteriore all'entrata in vigore dell'art. 4 della legge n. 342 del 2000 come privo di efficacia retroattiva – abbia pagato le imposte, sopratasse o pene pecuniarie non dovute, rispetto a chi non abbia effettuato alcun pagamento, si risolve, perciò, in una disciplina irragionevolmente diversa di situazioni uguali (per casi analoghi, le citate sentenze n. 320 del 2005 e n. 416 del 2000, nonché, in un *obiter dictum*, n. 292 del 1997).

3.3. – Né la ragione della rilevata discriminazione può consistere – come sostenuto dalla difesa erariale – nell'obiettivo, discrezionalmente perseguito dal legislatore, di limitare, in materia di imposta sul valore aggiunto, l'utilizzo dell'eccedenza detraibile al riporto di essa in detrazione nell'anno successivo, escludendo la rimborsabilità del credito.

È infatti evidente che, a pena di illegittimità costituzionale, anche detto obiettivo deve trovare una idonea giustificazione della disparità di trattamento. Ma neppure la difesa erariale è stata in grado di indicare le ragioni di un simile divieto di rimborso, oltretutto limitato al solo periodo anteriore al 7 gennaio 1998. In particolare, una volta riconosciuta dal legislatore la possibilità di soddisfare il credito del contribuente attraverso i meccanismi alternativi del rimborso immediato o del computo in detrazione nell'anno successivo, non è ragionevole l'eliminazione, per un determinato periodo di tempo, proprio di quel meccanismo che, almeno in via di principio, dovrebbe assicurare per legge la realizzazione dell'interesse del contribuente in modo pieno, incondizionato ed in tempi brevi (artt. 30 e 38-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972). La limitazione dell'utilizzo del credito d'imposta al computo in detrazione nell'anno successivo potrebbe porre, infatti, in condizione peggiore il contribuente che, in relazione alle operazioni effettuate ed alle proprie esigenze finanziarie, abbia invece interesse a scegliere il meccanismo del rimborso immediato. E ciò senza tenere conto che il pregiudizio arrecato a detto contribuente sarebbe insanabile in tutte le ipotesi in cui le successive dichiarazioni dell'IVA legittimamente mancassero o avessero un contenuto tale da non consentire lo scomputo. In tali casi, infatti, il medesimo contribuente, in quanto costretto a ricorrere unicamente al meccanismo del computo in detrazione nell'anno successivo, potrebbe non essere in grado di soddisfare, in tutto o in parte, il proprio credito. Nella specie, non verrebbe meno, comunque, la contraddizione della norma che qualifica l'IVA, al contempo, "indebita" (in conseguenza della legittima manifestazione tacita della volontà di essere assoggettato al regime ordinario dell'imposta) e "non ripetibile" (in forza della disposizione denunciata).

4. – La pronuncia di illegittimità costituzionale va mantenuta nei limiti del *petitum* e, quindi, va circoscritta alla disposizione che vieta la «restituzione di imposte» in materia di IVA. Nell'ambito di questa materia, tuttavia, le indicate ragioni di illegittimità valgono anche per le «sopratasse e pene pecuniarie» menzionate nell'art. 4, comma 1, secondo periodo, della legge n. 342 del 2000, n. 342, con necessità di estendere consequenzialmente la dichiarazione di

incostituzionalità anche a tale parte della disposizione, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'articolo 4, comma 1, secondo periodo, della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale), nella parte in cui dispone che non si fa luogo a restituzione dell'imposta sul valore aggiunto;

dichiara, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale dell'articolo 4, comma 1, secondo periodo, della legge n. 342 del 2000, nella parte in cui dispone che non si fa luogo a restituzione di soprattasse e pene pecuniarie in materia di imposta sul valore aggiunto.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, l'11 luglio 2007.

* * *

Sentenza n. 227/2009 (Pres. Amirante; Red. Napolitano)

Considerato in diritto

1. – Nel corso di due giudizi aventi ad oggetto la richiesta di restituzione delle somme rispettivamente versate a titolo di imposta comunale sugli immobili (di seguito ICI) da due società cooperative agricole relativamente ad anni ricompresi fra il 2004 ed il 2007, con distinte ordinanze, la Commissione tributaria provinciale di Chieti e la Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, sezione di Parma, hanno sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 4, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – Legge finanziaria 2008), nella parte in cui prevede la irripetibilità delle somme versate a titolo di ICI per i periodi precedenti all'anno 2008 dai soggetti destinatari delle disposizioni di cui alla lettera *i*) del comma 3-*bis* dell'art. 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557 (Ulteriori interventi correttivi di finanza pubblica per l'anno 1994), convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, introdotta dall'art. 42-*bis* del decreto-legge 1° ottobre 2007, n. 159 (Interventi urgenti in materia economico-finanziaria, per lo sviluppo e l'equità sociale), convertito, con modificazioni, dalla legge 29 novembre 2007, n. 222.

1.1. – In particolare, la Commissione tributaria provinciale di Chieti ha sollevato questione di legittimità costituzionale in riferimento agli artt. 3, 24 e 53 della Costituzione, mentre la Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna ha formulato il dubbio di costituzionalità in riferimento al solo art. 3 della Costituzione.

Ambedue le ordinanze di rimessione pongono in correlazione la disposizione legislativa censurata con l'art. 42-*bis* del d.l. n. 159 del 2007, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 222 del 2007, il quale, modificando, con finalità interpretative, il comma 3-*bis* dell'art. 9 del d.l. n. 557 del 1993, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 133 del 1994, ha, fra l'altro, previsto che ai fini fiscali deve riconoscersi il carattere della ruralità alle costruzioni strumentali allo svolgimento delle attività agricole di cui all'art. 2135 del codice civile e, in particolare, a quelle destinate alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi.

Sulla base di questa premessa, in forza della quale il possesso dei fabbricati nella disponibilità delle due società cooperative ricorrenti nei giudizi a *quibus* non costituirebbe presupposto di imposta ai fini della applicabilità dell'ICI nei loro confronti, i due organi giudiziari dubitano della legittimità costituzionale del ricordato art. 2, comma 4, della legge n. 244 del 2007, deducendone il contrasto con l'art. 3 Cost., sotto il duplice profilo della irragionevolezza e della disparità di trattamento, in quanto, per mezzo di esso, il legislatore, in maniera contraddittoria ed incoerente, avrebbe dapprima escluso la assoggettabilità ad ICI dei fabbricati strumentali posseduti dalle cooperative agricole e non avrebbe poi ammesso la ripetibilità di quanto eventualmente pagato dalle medesime cooperative a tale titolo. La norma censurata tratterebbe altresì in maniera ingiustificatamente diversa il caso della cooperativa agricola che, non avendo versato a suo tempo l'ICI per i fabbricati strumentali in sua disponibilità, non sarebbe più tenuta al pagamento dell'imposta, da quello, analogo, della cooperativa che, avendo invece già versato l'imposta, risultata non dovuta, chiede la restituzione del tantundem.

1.2. – La sola Commissione tributaria provinciale di Chieti censura la predetta disposizione legislativa affermandone il contrasto con l'art. 24 Cost. – in quanto essa impedirebbe il rimborso dell'imposta indebitamente versata anche nel caso in cui il relativo ricorso giurisdizionale sia stato depositato anteriormente alla entrata in vigore della legge stessa – e con l'art. 53 Cost. – in quanto, a parità di capacità contributiva, determina un diverso trattamento nel caso della cooperativa agricola che, avendo versato l'imposta, non può ottenerne la restituzione, rispetto a quello della cooperativa agricola che, non avendo versato l'imposta, è libera dal vincolo costituito dall'obbligazione tributaria.

2. – I due giudizi, attesa l'evidente connessione fra le questioni sollevate, possono essere riuniti, così da essere definiti con un'unica decisione.

2.1. – Deve preliminarmente dichiararsi la inammissibilità della costituzione in giudizio del Comune di Ortona in quanto avvenuta oltre il termine di legge.

3. – La questione di legittimità costituzionale sollevata dai due remittenti in relazione all'art. 3 Cost. è fondata.

3.1. – Pare opportuno a questa Corte prioritariamente descrivere nei suoi aspetti più significativi l'articolato quadro normativo nel quale si innesta la

disposizione censurata, prendendo le mosse dall'art. 1, comma 2, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), in base al quale costituisce presupposto di imposta ai fini della applicabilità dell'ICI «il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali» e dal successivo art. 2 del medesimo decreto legislativo, il quale, nel dare la definizione di fabbricati e di aree, precisa che «per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano», là dove per terreno agricolo «si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'art. 2135 del codice civile».

La riferita nozione di fabbricato doveva, quando tale normativa è entrata in vigore, essere letta in combinato disposto con quanto previsto dagli artt. 1 e 4 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652 (Accertamento generale dei fabbricati urbani, rivalutazione del relativo reddito e formazione del nuovo catasto edilizio urbano), convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, secondo il quale, nel disciplinare la costituzione del nuovo catasto edilizio urbano, doveva prevedersi che in esso fossero censiti come «immobili urbani» i fabbricati «diversi dai fabbricati rurali», mentre questi ultimi – poiché non produttivi di un reddito autonomo – andavano iscritti, unitamente all'area sulla quale insistevano, nel «catasto dei terreni». Da ciò derivava che, in sede di primo impianto della normativa in tema di ICI, il possesso dei fabbricati rurali, in quanto non suscettibili di iscrizione nel «catasto edilizio urbano», non costituiva presupposto ai fini della applicazione dell'ICI stessa.

3.2. – Tale assetto, tuttavia, è stato profondamente inciso a seguito della entrata in vigore dell'art. 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557 (Ulteriori interventi correttivi di finanza pubblica per l'anno 1994), convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, il quale, al dichiarato fine di «realizzare un inventario completo ed uniforme del patrimonio edilizio», ha previsto, al comma 1, il «censimento di tutti i fabbricati [...] rurali e la loro iscrizione nel catasto edilizio urbano», che, da quel momento, assumeva la denominazione di «catasto dei fabbricati».

Il successivo comma 3 dell'art. 9 del decreto-legge da ultimo citato prevedeva che, per il riconoscimento ai fini fiscali della «ruralità» – con il conseguente godimento dell'insieme dei benefici connessi a tale qualificazione – dovessero ricorrere alcune condizioni fra le quali, per quanto qui interessa, figuravano la coincidenza soggettiva fra il possessore del fabbricato ed il proprietario (o titolare di altro diritto reale o personale di godimento) del terreno al quale l'immobile, sebbene non insistente su di esso, era asservito con un rapporto di strumentalità e la adibizione del fabbricato stesso – se questo non aveva una funzione strumentale allo svolgimento della attività agricola – ad abitazione del

titolare, di suoi parenti conviventi ovvero di suoi dipendenti addetti, con rapporto stabile o assimilato, alla azienda agricola.

3.3. – Neppure questo assetto normativo è, però, rimasto a lungo fermo in quanto, già con legge 23 dicembre 1996, n. 662 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), il legislatore, al comma 156 dell'art. 3, ha previsto la emanazione di uno o più regolamenti di delegificazione volti alla «revisione dei criteri di accatastamento dei fabbricati rurali [...] tenendo conto del fatto che la normativa deve essere applicata soltanto all'edilizia rurale abitativa [...] e che si deve provvedere all'istituzione di una categoria di immobili a destinazione speciale per il classamento dei fabbricati strumentali».

In attuazione della predetta delega è stato emanato il d.P.R. 23 marzo 1998, n. 139 (Regolamento recante norme per la revisione dei criteri di accatastamento dei fabbricati rurali, a norma dell'articolo 3, comma 156, della legge 23 dicembre 1996, n. 662), il quale, oltre a prevedere, al comma 5 dell'art. 1, che le costruzioni strumentali all'esercizio della attività agricola, diverse dalle abitazioni, fossero censite in catasto nella categoria, di nuova istituzione, «D/10 – fabbricati con funzioni produttive connesse alle attività agricole», ha previsto, all'art. 2, la integrale sostituzione del precedente comma 3 dell'art. 9 del decreto-legge n. 557 del 1993, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 133 del 1994, con un nuovo comma 3 nel quale, disciplinandosi i requisiti affinché un fabbricato potesse godere del riconoscimento della ruralità ai fini fiscali, era stato, fra l'altro, espunto qualsiasi riferimento ai fabbricati strumentali, facendo seguire alla disposizione in tal modo sostituita, un autonomo comma 3-*bis*. Quest'ultimo precisava che il carattere della ruralità fiscale dei fabbricati strumentali doveva essere riconosciuto «alle costruzioni strumentali alle attività agricole di cui all'art. 29 del testo unico delle imposte sui redditi», cioè, rendendo esplicito il contenuto della richiamata disposizione, «a) [alle] attività dirette alla coltivazione del terreno, alla silvicoltura e alla funghicoltura; b) [all']allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno; c) [alle] attività dirette alla manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici, ancorché non svolte sul terreno, che rientrino nel normale esercizio della agricoltura secondo la tecnica che lo governa e che abbiano per oggetto prodotti ottenuti per almeno la metà dal terreno e dagli animali allevati su di esso».

La circostanza che il d.P.R. n. 139 del 1998 abbia separatamente disciplinato, peraltro in coerenza con la delega conferita con la ricordata legge n. 662 del 1996, il carattere della ruralità ai fini fiscali a seconda che l'immobile in questione sia adibito a scopi abitativi ovvero abbia funzione strumentale allo svolgimento della attività agricola, prevedendo espressamente solo per la prima ipotesi la necessaria coincidenza fra titolare dell'immobile e del terreno agricolo cui il primo era asservito, ha fatto ritenere, pur nella presenza, come si vedrà, di voci dissonanti, ad una larga parte degli interpreti, ivi compresa la stessa Corte di legittimità, che anche gli immobili strumentali riferibili alle cooperative

agricole potessero godere dei benefici fiscali connessi alla ruralità – fra i quali si è ritenuta compresa anche la esclusione dall'assoggettamento all'ICI – nonostante la distinzione fra titolare del fabbricato (società cooperativa) e titolari dei terreni agricoli asserventi (soci della cooperativa).

A fronte del ricordato prevalente orientamento (Cass., Sez. tributaria, sentenze n. 13334 del 7 giugno 2006, n. 18853 del 27 settembre 2005, n. 13677 del 24 giugno 2005, n. 6884 del 1° aprile 2005, n. 1330 del 21 gennaio 2005) se ne è sviluppato un altro che, soprattutto con sentenze pronunciate successivamente alla data di emissione delle due ordinanze che hanno sollevato la presente questione di legittimità costituzionale, ha ritenuto, almeno ai fini dell'ICI, che la caratteristica della "ruralità" poteva rilevare solo ai fini del "classamento" del fabbricato, ma non ai fini dell'assoggettamento a tale tributo. L'iscrizione dell'unità immobiliare nel "catasto dei fabbricati" che ha sostituito il precedente "nuovo catasto edilizio urbano" costituirebbe «presupposto necessario ma anche sufficiente» per la sottoposizione all'ICI (Cass., Sez. tributaria, sentenze n. 23596 del 15 settembre 2008, n. 20632 del 30 luglio 2008, n. 15321 del 10 giugno 2008).

3.4. – Nel quadro normativo che determinava queste incertezze viene ad inserirsi sia la disposizione contenuta nell'art. 42-*bis* del decreto-legge n. 159 del 2007, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 222 del 2007, che, nuovamente intervenendo sull'art. 9 del decreto-legge n. 557 del 1993, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 133 del 1994, ha sostituito il già novellato comma 3-*bis* di detta norma, prevedendo che il carattere della ruralità ai fini fiscali debba essere riconosciuto alle «costruzioni strumentali necessarie per lo svolgimento dell'attività agricola di cui all'art. 2135 del codice civile», in particolare a quelle destinate «[...] alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi [...]», sia la disposizione sospettata di illegittimità costituzionale.

Quest'ultima prevede che «non è ammessa la restituzione di somme eventualmente versate a titolo di imposta comunale sugli immobili ai comuni, per periodi di imposta precedenti al 2008, dai soggetti destinatari delle disposizioni di cui alla lettera i) del comma 3-*bis* dell'articolo 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, introdotta dall'articolo 42-*bis* del decreto-legge 1° ottobre 2007, n. 159, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 novembre 2007, n. 222, in relazione alle costruzioni di cui alla medesima lettera i)».

3.5. – È, innanzitutto, necessario precisare, a fronte del più ampio ambito che alcune delle prospettate argomentazioni vengono a configurare, che lo scrutinio di costituzionalità è, ovviamente, limitato al *petitum* dei rimettenti, vale a dire alla valutazione del rispetto dei parametri invocati per ciò che riguarda il divieto di ripetizione dell'ICI eventualmente versata, senza alcuna

estensione agli altri tipi di imposizione fiscale cui il comma 3-*bis* del novellato art. 9 del d.l. n. 557 del 1993 fa riferimento.

Ne deriva che è irrilevante, a questo fine, la questione del carattere interpretativo o innovativo della modifica introdotta dall'art. 42-*bis* del d.l. n. 159 del 2007, sulla quale controvertono soprattutto la parte privata e l'Avvocatura dello Stato, posto che è sufficiente, per giungere ad una conclusione, l'esame della norma impugnata.

4. – Questa, come detto, prevede l'irripetibilità di quanto versato a titolo di ICI per le annualità precedenti al 2008 da tutti i soggetti destinatari delle disposizioni di cui alla lettera *i*) del comma 3-*bis* dell'art. 9 del decreto-legge n. 557 del 1993, ivi comprese le cooperative agricole cui la citata normativa fa espresso riferimento.

Dalla semplice lettura della disposizione emerge la sua intrinseca contraddittorietà. Se, infatti, il tributo era, per gli anni precedenti al 2008, dovuto, sancirne l'irripetibilità sarebbe del tutto superfluo; se, invece, il tributo non fosse stato dovuto, la disposizione verrebbe ad avere un senso compiuto (quello cioè di impedire il recupero di importi che sono stati versati senza una causa giustificativa) che però urta palesemente con la giurisprudenza di questa Corte.

Un definitivo contributo ad interpretare la censurata disposizione, che già per la sua stessa formulazione presenta aspetti di irragionevolezza, è fornito dal comma 1-*bis* dell'art. 23 del d.l. 30 dicembre 2008, n. 207 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e disposizioni finanziarie urgenti), convertito dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14. Esso prevede che «ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'articolo 2, comma 1, lettera *a*), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, deve intendersi nel senso che non si considerano fabbricati le unità immobiliari, anche iscritte o iscrivibili nel catasto fabbricati, per le quali ricorrono i requisiti di ruralità di cui all'articolo 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, e successive modificazioni».

È opportuno, preliminarmente, precisare che si tratta di una disposizione che, non andando direttamente ad incidere su quella oggetto della questione di costituzionalità, né consentendo una diversa interpretazione di quest'ultima tale da risolvere i dedotti dubbi ma, anzi, semmai, rafforzandoli, non giustifica, pur nella variazione del quadro normativo, la restituzione degli atti ai giudici a *quibus* per un riesame della perdurante rilevanza della questione.

Con essa si afferma, attribuendo all'enunciazione il valore di norma di interpretazione autentica, e, quindi, con effetti indiscutibilmente retroattivi – dato che si richiama lo specifico comma dello statuto del contribuente che disciplina questo genere di normazione – che le costruzioni rurali aventi le caratteristiche indicate nel più volte citato art. 9 del d.l. n. 557 del 1993, come modificato dall'art. 42-*bis* del d.l. n. 159 del 2007, non si considerano fabbricati ai fini dell'imposizione ICI.

Alla disposizione impugnata non può, quindi, darsi altro significato che quello di impedire il recupero di un tributo il cui pagamento non era dovuto.

È costante, al riguardo, la giurisprudenza di questa Corte nell'affermare la illegittimità costituzionale di disposizioni le quali, posto che non sia dovuta una prestazione tributaria (o comunque patrimoniale), prevedano poi la irripetibilità di quanto sia stato versato nell'apparente adempimento della (in realtà inesistente) obbligazione (sentenze nn. 330 del 2007, 320 del 2005, 416 del 2000).

Una siffatta disposizione non solo è irragionevole per la chiara contraddizione in cui cade il legislatore il quale, avendo provveduto nel senso della insussistenza dei presupposti per l'insorgere della obbligazione, interviene, sia pure con diversa norma, onde limitare gli effetti della precedente, nel senso di rendere irripetibile quanto già, peraltro sine causa, versato, ma la stessa è incompatibile col rispetto del principio di eguaglianza in quanto fonte di ingiustificata disparità di trattamento di situazioni sostanzialmente uguali, venendo a determinare un trattamento deteriore di chi abbia erroneamente pagato un'imposta non dovuta rispetto a quello di chi, versando nella medesima situazione, non abbia invece effettuato alcun pagamento.

L'accoglimento della questione di costituzionalità con riferimento al parametro costituito dall'art. 3 Cost. assorbe i vizi dedotti in relazione ai restanti parametri.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

dichiara la illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 4, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – Legge finanziaria 2008).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, 14 luglio 2009.

3.8. Indici concretamente rivelatori di ricchezza

SENTENZA N. 131/1973 (PRES. BONIFACIO; REL. ROSSI)

Affissioni pubbliche e pubblicità affine – Pubblicità meramente ideologica effettuata, senza fini di lucro, a diretta cura degli interessati – Assoggettabilità a imposta.

Legge 5 luglio 1961, n. 641 (Disposizioni sulle pubbliche affissioni e sulla pubblicità affine), art. 15, in relazione all'art. 2, commi secondo e terzo, della stessa legge.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 639 (Imposta comunale sulle pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni), art. 15.

Costituzione, artt. 21, primo comma, e 53.

SENTENZA N. 89/1979 (PRES. AMADEI; REL. ROSSANO)

Libertà di manifestazione del pensiero – Propaganda ideologica effettuata con veicoli, a cura diretta degli interessati e senza fini di lucro – Assoggettamento ad imposta per pubblicità – Non è di per sé manifestazione di reddito o di spesa che giustifichi l'imposizione del tributo per pubblicità – Autorizzazione all'affissione del comune e assoggettamento ad imposta sulla pubblicità.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 639 (Imposta comunale sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni), art. 12.

Costituzione, artt. 3 (eguaglianza), 21 e 53.

SENTENZA N. 54/1980 (PRES. AMADEI; REL. ELIA)

Addizionale ai contributi di miglioria – Applicazione riferita all'anno di esazione dei tributi stessi o di un loro rateo – Mancanza di collegamento con un autentico indice di capacità contributiva – Natura e presupposti – Applicabilità del principio della capacità contributiva sia a tali contributi che all'addizionale straordinaria – Collegamento dell'addizionale al presupposto dell'originario tributo o ad una autonoma e diversa manifestazione di capacità contributiva – Necessità di accertarlo in sede di sindacato di legittimità.

Decreto-legge 18 novembre 1966, n. 976 (Ulteriori interventi e provvidenze per la ricostruzione e per la ripresa economica nei territori colpiti dalle alluvioni e mareggiate dell'autunno 1966), art. 80, primo comma, n. 2, convertito, con modificazioni, nella legge 23 dicembre 1966, n. 1142.

Decreto-legge 11 dicembre 1967, n. 1132 (Proroga dell'addizionale istituita con l'art. 80, primo comma, del decreto-legge 18 novembre 1966, n. 976, convertito, con modificazioni, nella legge 23 dicembre 1966, n. 1142), convertito, con modificazioni, nella legge 7 febbraio 1968, n. 27.

Legge 28 ottobre 1970, n. 801 (Sgravi fiscali a favore dei lavoratori dipendenti e dei lavoratori autonomi a più basso reddito), artt. 6 e 9.

Costituzione, artt. 3 e 53

Considerato in diritto

[*omissis*]

2. – Alla Corte costituzionale sono state denunciate la legge 5 luglio 1961, n. 641, ed il d.l. C.P.S. 8 novembre 1947, n. 1417, nelle parti in cui assoggettano ad imposta le manifestazioni del pensiero effettuate a diretta cura degli interessati senza fini di lucro, nelle forme della c.d. pubblicità affine, in riferimento agli artt. 53 e 21, primo comma, della Costituzione, per il dubbio che la sottoposizione a tributo della propaganda ideologica violi i principi della capacità contributiva e della progressività dell'imposizione tributaria, e costituisca un limite illegittimo al diritto di manifestare liberamente il proprio pensiero, con ogni mezzo di diffusione. È altresì denunciato l'art. 28 della citata legge 641 del 1961 in riferimento all'art. 3 della Costituzione, per la eventualità che il regime di esenzioni e di riduzioni di tariffe da esso previsto crei un sistema ingiustificatamente discriminatorio e privilegiato per talune forme di manifestazioni del pensiero.

Nel dispositivo delle ordinanze di rimessione del pretore di Roma non sono indicati nominativamente gli articoli di legge impugnati, ma dalla descrizione dei fatti risulta che la norma impugnata è (oltre il citato art. 28) l'art. 15, nel significato risultante dal riferimento all'art. 2, secondo e terzo comma, della legge 5 luglio 1961, n. 641.

Così individuati i termini del giudizio, occorre riconoscere che la questione prospettata è fondata.

È indubbio, infatti, che la Costituzione garantisce sia la manifestazione del pensiero sia la divulgazione del pensiero dichiarato. È pur vero che tale libertà non esclude possano essere disciplinate dal legislatore le modalità di esercizio del diritto, per il necessario temperamento con altri interessi costituzionalmente rilevanti, come già più volte riconosciuto da questa Corte (sentenze n. 129 del 1970; n. 1 del 1956; n. 48 del 1964). Ma detta disciplina non può essere mai tale da rendere più difficile, e per taluni casi limite anche impossibile, l'espressione del pensiero.

Nella specie la norma denunciata colpisce anche quelle forme di propaganda meramente ideologica effettuata, senza fini di lucro, a cura diretta dell'interessato, come l' esporre un cartello, o il distribuire personalmente manifestini, nelle quali non è dato ravvisare alcuna manifestazione di reddito o di spesa che giustifichi l'imposizione stessa.

Sussiste pertanto il prospettato contrasto con gli artt. 21 e 53, primo comma, della Costituzione.

L'impugnato art. 15 della legge 641 del 1961 va quindi dichiarato illegittimo nella parte in cui assoggetta ad imposta le forme di pubblicità meramente ideologica effettuate, a cura diretta degli interessati, senza motivi di lucro.

Restano così assorbite le ulteriori censure prospettate, anche in relazione

all'art. 28 della legge 641 del 1961, essendo venute meno le disparità concretamente considerate nelle ordinanze di rimessione.

Deve infine rilevarsi che, essendo stato abrogato, a decorrere dal 1 gennaio 1973, l'impugnato art. 15 della legge 641 del 1961, ed essendo entrato in vigore, in suo luogo, l'art. 15 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 639, va dichiarata in via consequenziale, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale di tale ultima norma, limitatamente alla parte in cui assoggetta ad imposta anche le forme di pubblicità ideologica, effettuata, a cura diretta degli interessati, senza motivi di lucro.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 15 della legge 5 luglio 1961, n. 641, in relazione all'art. 2, secondo e terzo comma, della stessa legge, nella parte in cui assoggetta ad imposta anche le forme di propaganda ideologica effettuata, senza fini di lucro, a diretta cura degli interessati;

2) ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, numero 87, *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 15 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 639, limitatamente alla parte in cui assoggetta ad imposta anche le forme di pubblicità ideologica effettuata a cura diretta degli interessati senza motivi di lucro.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 28 giugno 1973.

* * *

Sentenza n. 89/1979 (Pres. Amadei; Rel. Rossano) ¹

Considerato in diritto

[*omissis*]

Il pretore di Livorno ha denunciato la violazione degli artt. 3, 21 e 53,

(¹) La sentenza n. 89 del 1979 ha, altresì, dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 1, 28, commi primo, secondo e quarto, e 51, stesso d.P.R. n. 639 del 1972, proposte in riferimento agli artt. 21 e 53, comma primo, Cost. Ad avviso della Corte, la disciplina delle modalità di esercizio di un diritto costituzionalmente garantito, intesa al contemperamento tra gli interessi perseguiti dal titolare e gli interessi estranei, non è da considerare di per sé come lesione del diritto stesso; pertanto tali disposizioni, nella parte in cui sottopongono alla disciplina tributaria prevista per la pubblicità commerciale anche le forme di propaganda ideologica effettuata a cura diretta degli interessati e senza fini di lucro mediante affissione di manifesti, sottopongono il potere discrezionale pubblico di autorizzazione e di imposizione al sindacato del giudice competente e perciò non ledono il diritto di manifestazione del pensiero tutelato dall'art. 21 Cost. La medesima pronuncia ha dichiarato non fondate le questioni degli artt. 11 e 16 stesso d.P.R. n. 639 del 1972, proposte in riferimento agli artt. 3, 21 e 53, comma primo, Cost. poiché le forme di pubblicità ideologica non escludono di per sé una manifestazione di reddito che consenta l'imposizione del tributo.

comma primo, della Costituzione da parte degli artt. 11, 12, 16 citato d.P.R. n. 639 del 1972, che renderebbero impossibile la manifestazione e la divulgazione del pensiero perché assoggetterebbero ad imposta le forme di pubblicità ideologica effettuata con l'uso di autoveicoli muniti di mezzi sonori, a cura diretta degli interessati e senza fini di lucro.

[*omissis*]

3. – Questa Corte, con la sentenza n. 1 del 5 giugno 1956, affermò che il quinto comma dell'art. 113 del t.u. delle leggi di pubblica sicurezza n. 773 del 18 giugno 1931, il quale disponeva che “le affissioni non possono farsi fuori dei luoghi destinati dall'autorità competente”, non era in contrasto con l'art. 21 della Costituzione né con altra norma costituzionale. Tale principio affermò in coerenza con l'altro, posto in risalto nella sentenza stessa, che una disciplina delle modalità di esercizio di un diritto, in modo che l'attività di un individuo, rivolta al perseguimento dei propri fini, si concili con il perseguimento dei fini degli altri, non è da considerare di per sé violazione o negazione del diritto. Tali concetti furono espressamente richiamati nella sentenza n. 48 del 1964, la quale affermò che l'obbligo degli artt. 1 e 8, comma quarto, della legge n. 212 del 4 aprile 1956 di affiggere manifesti soltanto negli spazi a ciò destinati dal Comune non toccava minimamente il diritto di manifestare il proprio pensiero, né comportava violazione del diritto di usare i mezzi che ne realizzavano la diffusione. E ciò, in quanto dette norme, che si limitavano a disciplinare il diritto, apparivano estrinsecazione di un potere del legislatore ordinario, del quale la Corte, in riferimento a varie fattispecie e con ripetute e costanti pronunce, aveva riconosciuto la piena legittimità sempre che il diritto attribuito dalla Costituzione non fosse stato snaturato. Tali generali considerazioni, espresse in questione concernente il divieto penalmente sanzionato di affissione dei manifesti di propaganda elettorale fuori degli spazi stabiliti dal Comune, furono ribadite con la sentenza n. 129 del 24 giugno 1970, che le ritenne appropriate ed applicabili al caso di contravvenzione per affissione di un manifesto fuori degli spazi a ciò destinati non per propaganda elettorale. E nella stessa sentenza le ragioni di consentire l'affissione di manoscritti e stampati solo negli appositi spazi furono ravvisate nella esigenza di considerare altri interessi pubblici di primaria considerazione, come la sicurezza della viabilità, la tutela dei monumenti, dell'estetica cittadina, del paesaggio.

[*omissis*]

5. – Quanto poi al parametro dell'art. 53 della Costituzione, va considerato che i limiti di applicabilità rispetto a tale articolo, che questa Corte ha già avuto occasione di indicare (cfr. sentenze n. 30 del 1964; n. 128 del 1966; nn. 23 e 97 del 1968; n. 85 del 1969; n. 91 del 1972; n. 201 del 1975; n. 62 del 1977) non sono stati specificamente contestati, assumendosi soltanto che la propaganda ideologica, in luoghi diversi da quelli riservati per l'affissione dai Comuni, deve essere esente da tributi.

[*omissis*]

7. – È invece fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12 del d.P.R. n. 639 del 26 ottobre 1972 in riferimento agli artt. 3, 21 e 53 Cost., sollevata dal pretore di Livorno.

Questa Corte, con la sentenza 16 luglio 1973, n. 131, dichiarò: 1) l'illegittimità costituzionale dell'art. 15, legge 5 luglio 1961, n. 641, in relazione all'art. 2, commi secondo e terzo, della stessa legge, nella parte in cui assoggettava ad imposta anche le forme di propaganda ideologica effettuata senza fini di lucro, a diretta cura degli interessati; 2) ai sensi dell'art. 27 legge 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale dell'art. 15 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 639, limitatamente alla parte in cui assoggettava ad imposta anche le forme di pubblicità ideologica effettuata a cura diretta degli interessati senza motivi di lucro.

Affermò che sussisteva il prospettato contrasto con gli artt. 21 e 53, comma primo, della Costituzione, perché la norma denunciata colpiva anche quelle forme di propaganda meramente ideologica effettuata, senza fini di lucro, a cura diretta dell'interessato, come l'espore un cartello o il distribuire personalmente manifestini, nelle quali non era dato ravvisare alcuna manifestazione di reddito o di spesa che giustificasse l'imposizione stessa.

E da ritenere, sul piano razionale, che anche la propaganda ideologica effettuata mediante circolazione di persone con automobile e senza fini di lucro non sia di per sé manifestazione di un reddito o di una spesa che giustifichi l'imposizione del tributo per pubblicità.

Deve quindi dichiararsi, per simiglianza di situazioni giuridicamente rilevanti ai termini dell'art. 3, primo comma, Cost., l'illegittimità dell'art. 12 (tariffe per la pubblicità effettuata con veicoli in genere) dello stesso d.P.R. citato, in riferimento agli articoli della Costituzione sopra menzionati.

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 12 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 639 (Imposta comunale sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni), limitatamente alla parte in cui assoggetta ad imposta anche le forme di pubblicità ideologica effettuata con veicoli, a cura diretta degli interessati, senza motivi di lucro;

2)-4) [*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 12 luglio 1979.

* * *

Sentenza n. 54/1980 (Pres. Amadei; Rel. Elia)*Considerato in diritto*

1. – È da accertare preliminarmente se l'art. 80 del d.l. 18 novembre 1966, n. 976, conv. con legge 23 dicembre 1966, n. 1142, si possa interpretare in senso diverso da quello accolto nella ordinanza di rimessione; ed in particolare se, secondo quanto sostenuto nelle difese della parte attrice, un differente risultato interpretativo ponga al riparo la norma da ogni censura di incostituzionalità.

Come è noto, l'addizionale straordinaria per far fronte ai danni derivanti dalle alluvioni e mareggiate dell'autunno 1966, colpiva nel decreto istitutivo, e "limitatamente al periodo di imposta 1967", una serie di tributi che non includeva l'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili e i contributi di miglioria. Questi ultimi tributi vennero aggiunti all'elenco in sede di legge di conversione, senza che dai lavori parlamentari possa trarsi ausilio per l'attività dell'interprete; la formula adottata fu la seguente: "imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili e contributi di miglioria, anche nella ipotesi di versamento diretto in tesoreria, limitatamente alla quota del tributo dovuto per l'anno 1967".

È ovvio che la disposizione si riferisse ai contributi di miglioria specifica, quelli di miglioria generica essendo stati aboliti dalla legge n. 246 del 1963, che istituiva l'imposta sulle aree fabbricabili. Ma il riferimento "alla quota del tributo dovuto per l'anno 1967" doveva ritenersi equivalente, con portata soltanto specificativa, alla clausola "limitatamente al periodo d'imposta 1967", senza dubbio applicabile a tutti gli altri tributi elencati. Appare più plausibile la risposta negativa data dall'ordinanza, e prima ancora dal Comune di Roma e dall'Amministrazione delle finanze (risol. min. fin. 12 marzo 1971, n. 2/6018). Infatti, mentre per gli altri tributi l'addizionale si rende applicabile soltanto quando il presupposto del tributo si sia verificato nell'anno 1967, per l'imposta sulle aree fabbricabili e per i contributi di miglioria il legislatore ha voluto (probabilmente per ragioni di agevolezza applicativa) tener conto di alcune particolari modalità di esazione dei tributi medesimi (rateazione in 12 o 24 rate bimestrali per l'imposta sulle aree fabbricabili dovuta per decorso del decennio o per utilizzazione edificatoria; rateazione in dieci annualità per i contributi di miglioria): ed ha stabilito che, ove ricorrano queste modalità, l'addizionale straordinaria debba essere applicata a quella parte del tributo che il contribuente, in base all'anzidetta rateazione, è tenuto a corrispondere nell'anno 1967, nessun rilievo attribuendosi a tal fine all'atto o fatto nel quale è ravvisabile il presupposto di ciascun tributo. D'altra parte la limitazione alla quota idealmente riferibile alla annualità 1967 anche nelle ipotesi di versamento diretto in tesoreria (per l'intero ammontare della imposta o del contributo) conferma che il legislatore ha inteso davvero adottare per questi due tributi un criterio

differente di applicazione della addizionale: in effetti, se dovesse valere il collegamento con l'anno 1967 dell'aumento di valore realizzatosi o accertato a favore del contribuente, non si vede perché questi non sarebbe tenuto a pagare l'addizionale sull'intero ammontare del contributo, anziché su una sola quota annuale di esso. Il legislatore, dunque, per necessità giuridica (principio di pari trattamento tributario a parità di situazioni) e per necessità pratica (non disincentivare il versamento diretto e integrale in tesoreria), ha assimilato la misura dell'addizionale a carico di chi opera il versamento diretto alla misura di chi paga frazionatamente previa iscrizione a ruolo: ed in relazione ad una singola quota annuale di versamento. D'altra parte, la formula usata in un atto legislativo di proroga dell'addizionale (art. 1 d.l. 11 dicembre 1967, n. 1132 conv. in legge 7 febbraio 1968, n. 27), secondo la quale questa "continua ad applicarsi per i periodi di imposta successivi...", indica che il legislatore si è sinteticamente riferito alla maggior parte dei tributi elencati nel citato art. 80; e non già che la clausola "limitatamente al periodo di imposta 1967" dovesse valere, in senso proprio, anche per l'imposta sulle aree e per i contributi di miglioria.

Tanto premesso, si deve risolvere la questione di legittimità costituzionale sollevata dal tribunale di Roma.

2. – La questione è fondata.

I contributi di miglioria specifica (la cui abolizione, prescritta al legislatore delegato dall'art. 1, n. III, legge 9 ottobre 1971, n. 825, si è poi realizzata con l'art. 32 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643) erano un tipo di tributo caratterizzato dalla coincidenza del presupposto con un vantaggio individualizzato, acquisito in ordine ad un bene immobile, per effetto di un intervento pubblico di utilità generale (incremento di valore del bene dovuto, nella maggior parte dei casi, alla esecuzione di un'opera da parte dello Stato, del Comune, della Provincia). Di particolare rilievo, nell'ambito della normativa vigente fino alla entrata in vigore del cit. d.P.R. n. 643 del 1972, erano poi le disposizioni concernenti i contributi di miglioria collegati all'attuazione del piano regolatore della città di Roma (art. 7 r.d.l. 6 luglio 1931, n. 981, convertito con modificazioni in legge 24 marzo 1932, n. 355 e r.d.l. 17 ottobre 1935, n. 1987, convertito con modificazioni in legge 4 giugno 1936, n. 1210).

È pacificamente riconosciuta, in giurisprudenza ed in dottrina, la natura tributaria di tali contributi, anche se più controversa è la loro caratterizzazione nei confronti delle imposte e delle tasse. Non emergono, comunque, valide ragioni per escludere che ad essi si applichino i principi di cui all'articolo 53, primo comma, Cost. ed in particolare quelli relativi alla capacità contributiva, sia per l'ampiezza della formula costituzionale ("concorrere alle spese pubbliche") sia perché l'esclusione già affermata in ordine a prestazioni di servizi il cui costo si possa determinare divisibilmente (sentenza n. 30 del 1964) va riferita alla particolare fattispecie delle spese processuali previste dagli artt. 488 e 613 c.p.p. In effetti, è da ritenere che gli incrementi di valore o plusvalori patrimo-

niali di beni immobili costituiscano tipica espressione di nuova ricchezza, e si presentino dunque come indici diretti o immediati di capacità contributiva. Se è vero che contributi o tributi speciali sono conformati dal legislatore sul modello dell'imposta, poiché dal realizzarsi del presupposto sorge l'obbligo del pagamento del tributo, deve del pari riconoscersi che, a differenza che nelle imposte, il vantaggio dell'obbligato rileva come elemento costitutivo del presupposto stesso. Anzi, la specifica natura di questo elemento essenziale del presupposto garantisce di per sé l'effettività del rapporto tra presupposto del tributo e capacità contributiva.

I principi di capacità contributiva, inoltre, debbono farsi valere, per logica derivazione, anche nei confronti della addizionale straordinaria prevista dal citato art. 80 del d.l. 18 novembre 1966, n. 976, come emendato nella legge di conversione e negli atti legislativi di proroga e di aumento.

Se dunque l'art. 53, primo comma, si applica all'imposizione di carattere additivo prevista in via straordinaria, ha una importanza minore chiedersi se anche ai contributi di miglioria (e di conseguenza alla connessa addizionale) possa riferirsi la nozione di "periodo di imposta"; e se sì, con quale significato, almeno in parte diverso da quello di solito attribuito. È evidente infatti che, sia pure con differenze rispetto alle imposte sul reddito (nel quale il presupposto ha carattere ricorrente, dando luogo ogni anno ad autonome obbligazioni) anche per i contributi di miglioria assume specifico rilievo una delimitazione temporale, e cioè l'individuazione del tempo in cui sia venuto in essere una tantum l'incremento di valore del bene. Ma ciò che più importa, dal punto di vista del sindacato di costituzionalità, è l'accertare se la imposizione dell'addizionale è stata o meno collegata dal legislatore al presupposto dell'originario contributo o ad una autonoma e diversa manifestazione di capacità contributiva.

In realtà, sia dall'ordinanza che dagli atti delle parti emerge, anche se non è enucleata in modo esplicito come per il principio di eguaglianza tributaria, la questione logicamente preliminare in ordine al principio di capacità contributiva: quella cioè che attiene all'esistenza di un indice di capacità come presupposto di legittima imposizione. Solo se il presupposto è presente, la capacità contributiva potrà poi farsi valere come limite e come parametro della misura dell'imposizione. orbene, nella fattispecie dell'art. 80 manca il collegamento con un autentico indice di capacità, in quanto si fa riferimento, per l'imposizione dell'addizionale, non già ad un fatto relativo all'incremento del reddito, ma puramente e semplicemente alla iscrizione a ruolo del rateo annuale del contributo di miglioria. Non è necessario in questa sede precisare se il fatto presupposto si realizzi con la ultimazione dell'opera eseguita dal Comune di Roma, con il suo collaudo, o invece con la delibera di giunta municipale nella quale si dichiarano gli incrementi di valore post opus e si formano le relative matricole. Certo è che la disciplina dell'addizionale prescinde da ogni correlazione con questi eventi (tutti anteriori, nella fattispecie sottoposta al giudice *a quo*, all'anno 1967). Né può dirsi che le particolari caratteristiche dei contributi

di miglioria comportino la coincidenza tra “periodo di imposta” (nel senso sopra accolto) e periodo di iscrizione a ruolo: come chiaramente si legge nella ordinanza del Tribunale di Roma, non si può confondere il presupposto del contributo, cui si collega il sorgere della obbligazione tributaria, con la fase della esazione del contributo stesso o dei suoi ratei, condizionata come essa è, anche nel tempo, ad una serie di vicende che non toccano il venir in essere dell’incremento di valore del bene. Si potrebbe eccepire a quanto si è affermato fin qui che tra le caratteristiche dei contributi di miglioria va ravvisata la difficoltà di delimitare temporalmente il vantaggio consistente “nell’aumento effettivo di valore” (art. 7 r.d.l. 6 luglio 1931, n. 981), maturato post opus. Ma – si può rispondere – se il legislatore avesse voluto colpire con l’addizionale la proiezione della sopravvenuta utilità in una certa fascia di anni, avrebbe dovuto raggiungere con l’imposizione additiva anche quei soggetti che avessero realizzato un incremento di valore post opus negli anni immediatamente precedenti al 1967, adempiendo poi all’obbligazione tributaria con il versamento diretto in tesoreria. In fatto il legislatore si è riferito esclusivamente al momento della riscossione, a partire dal 1967, esponendosi così alle censure avanzate nell’ordinanza del Tribunale di Roma.

Né è dato rinvenire un collegamento dell’addizionale con una nuova manifestazione di capacità contributiva: tale non può sicuramente considerarsi l’iscrizione a ruolo (ed il conseguente pagamento) del rateo annuale, come ha già affermato questa Corte nella sentenza n. 219 del 1976, precisando che l’iscrizione del tributo nei ruoli (addizionale pro Calabria) “non rivela – come invece assume l’Avvocatura generale dello Stato – un’autonoma e diversa capacità contributiva”. Se davvero l’iscrizione a ruolo di un tributo fosse un elemento dal quale può dedursi l’idoneità dei contribuenti a sopportare l’ulteriore prelievo di una percentuale sull’importo del tributo stesso, potrebbe legittimarsi una serie *ad infinitum* di addizionali (o, in genere, di maggiorazioni d’imposte o di sovraimposte) con la completa vanificazione del principio di capacità contributiva in quanto presupposto di legittima imposizione.

È poi da presumere che l’art. 53, primo comma, possa essere indirettamente violato sotto il profilo della retroattività della legge tributaria quando quest’ultima (senza tener conto del periodo di tempo in ipotesi assai lungo intercorrente tra realizzazione del presupposto e riscossione del tributo) collega a questo secondo momento l’imposizione dell’addizionale e trascura così il carattere attuale, proprio della capacità contributiva. Innegabilmente, la dissociazione temporale tra il realizzarsi del presupposto e l’iscrizione a ruolo dei ratei annuali di pagamento, tipica dei contributi di miglioria, accentuava (a differenza che per le imposte c.d. periodiche) il pericolo che le imposizioni additive contrastassero con l’art. 53, primo comma, Cost.

Ciò non toglie però che, con diversa disciplina, si possano prevedere “addizionali” a tributi di questa natura in tutto conformi ai precetti degli artt. 53 e 3 Cost.

3. – Le violazioni dell'art. 3 Cost. e dell'art. 53, primo comma, Cost. sotto il profilo della eguaglianza del trattamento tributario, si presentano con carattere consequenziale rispetto all'inosservanza del principio di capacità contributiva inteso in senso stretto. Infatti, da ciò discendono disparità di trattamento tra obbligati ai contributi, anche a parità di situazioni quanto al tempo in cui sono venuti in essere i presupposti dei contributi stessi. Senza dire della più generale disparità che si realizza tra gli obbligati alle altre imposte di cui all'art. 80 (per i quali è certo il rispetto del principio di capacità contributiva in senso stretto) e gli obbligati alla addizionale sui contributi di miglioria, correlata soltanto, come si è detto, al tempo dell'esazione. Le censure in tema di eguaglianza devono dunque essere accolte a seguito del preliminare giudizio circa l'insussistenza del necessario collegamento tra presupposto di fatto e capacità contributiva. Va pertanto dichiarata l'illegittimità dell'art. 80 e delle altre disposizioni, nei termini e nell'ambito proposti dall'ordinanza di rimessione.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale:

1 – dell'art. 80, primo comma, n. 2, del d.l. 18 novembre 1966, n. 976 (testo modificato dalla legge 23 dicembre 1966, n. 1142), nella parte in cui, per l'applicazione dell'addizionale ai contributi di miglioria, fa riferimento all'anno di esazione dei contributi stessi o di un loro rateo;

2. – del d.l. 11 dicembre 1967, n. 1132 (conv. con legge 7 febbraio 1968, n. 27) e degli artt. 6 e 9 della legge 28 ottobre 1970, n. 801, nelle parti in cui si riferiscono, per gli stessi fini, ai contributi di miglioria.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 16 aprile 1980.

3.9. In particolare, in tema di solidarietà nell'obbligazione tributaria

SENTENZA N. 120/1972 (PRES. CHIARELLI, REL. N. REALE)

Imposta di titolo – Solidarietà verso l'amministrazione dello Stato delle parti istanti nei giudizi contenziosi civili per le tasse di registro sulle sentenze e sugli altri provvedimenti giurisdizionali e riguardanti convenzioni cui esse parti sono rimaste estranee – Obbligo dei procuratori di pagare le tasse giudiziali in solido con le parti – Difetto di un razionale collegamento con il presupposto del tributo di registro – Capacità contributiva – Specificazione del più generale principio di eguaglianza – Esigenza che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza.

Regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3269 (Approvazione del testo di legge del registro), art. 93, n. 2).

Costituzione, art. 53.

Considerato in diritto

Con l'art. 93, n. 2, del r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269, (la c.d. legge di registro) si dispone che, salvo gli obblighi dei funzionari e delle persone indicate negli artt. 80, 81, 82, 83, 84 e 86, sono inoltre solidalmente tenute verso l'Amministrazione dello Stato, per il pagamento delle "tasse sulle sentenze" sui decreti, provvedimenti ed altri atti giudiziari, nei procedimenti contenziosi in materia civile e commerciale, le parti istanti e quelle che fanno uso delle sentenze, dei decreti ed altri atti, ed i rispettivi loro procuratori, nonché le parti a carico delle quali siano state poste le relative spese in proporzione della loro condanna nelle medesime"; la responsabilità dei procuratori è però limitata alle tasse giudiziali.

Il tribunale di Venezia, nel corso di un giudizio di opposizione alla liquidazione dell'imposta di registro su una sentenza riguardante varie parti con pluralità di domande principali e riconvenzionali, ha denunziato la illegittimità

(¹) Si segnala che al punto 3 del Considerato in diritto la Corte per la prima volta precisa che «[i]l precetto enunciato nell'art. 53, primo comma, della Costituzione, per cui tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche, in ragione della loro capacità contributiva, va interpretato quale specificazione del generale principio di uguaglianza, nel senso che a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario disuguale». Al riguardo si rinvia alle considerazioni già svolte in riferimento alla sentenza n. 223 del 2012 infra punto 3.5. della Parte prima.

Sotto il diverso profilo della solidarietà nell'obbligazione tributaria in relazione alla capacità contributiva, si segnala da ultimo quanto affermato dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 90 del 2018 che ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dell'art. 173, comma 13, del d.P.R. n. 917 del 1986, e dell'art. 15, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, nella parte in cui rispettivamente prevedono, in caso di scissione parziale di una società, la responsabilità solidale e illimitata della società beneficiaria per i debiti tributari riferibili a periodi di imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione ha effetto, e che ciascuna società beneficiaria è obbligata in solido al pagamento delle somme dovute a titolo di sanzione per le violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto. La Corte ha rilevato che anche con riguardo al diritto societario, l'amministrazione finanziaria deve poter fare affidamento sul connotato di specialità dei crediti tributari, al fine di conseguire l'equilibrio di bilancio e rispettare i parametri europei del debito pubblico, per cui è proprio tale specialità che giustifica, in caso di scissione societaria, una disciplina differenziata, secondo un canone di adeguatezza e proporzionalità, affinché l'amministrazione finanziaria non subisca pregiudizio dall'operazione di scissione. Né il particolare regime della solidarietà delle obbligazioni tributarie – per cui, in caso di scissione societaria, opera il criterio generale posto dall'art. 1292 cod. civ. – costituisce una sopravvenienza imprevedibile, lesiva dell'affidamento delle società beneficiarie, poiché la scissione societaria trova origine in un atto negoziale non solo volontario, ma anche consapevole dei debiti tributari della società scissa. Neppure si determina un vulnus della capacità contributiva, la quale sussiste in capo alla società originaria debitrice e non va parametrata al patrimonio netto delle società beneficiarie, sorte unilateralmente a seguito di un'operazione negoziale alla quale l'amministrazione finanziaria è estranea. Infine, il suddetto vincolo di solidarietà piena è comunque bilanciato dall'ordinaria azione di regresso tra coobbligati ex art. 1299 cod. civ. (tra i precedenti citati si vedano le sentenze n. 225 del 2014, n. 281 del 2011, n. 157 del 1996 e n. 89 del 1992).

della norma suddetta, in riferimento al principio della capacità contributiva (art. 53, primo comma, Cost.). E ciò in primo luogo sul riflesso che l'obbligo del pagamento della c.d. imposta di titolo, riguardante (ai sensi dell'art. 72 della legge di registro) convenzioni su cui si basano le domande oggetto della pronuncia giudiziale, grava solidalmente su tutte le parti istanti, anche se estranee alle convenzioni enunziate in sentenza; in secondo luogo, in quanto viene estesa ai procuratori delle parti l'obbligazione solidale relativa alle c.d. tasse giudiziali.

Le questioni sollevate non concernono, quindi, le ulteriori disposizioni del citato art. 93, n. 2, le quali prevedono l'obbligazione per l'imposta di titolo sia a carico delle parti che fanno uso delle sentenze o di altri provvedimenti giurisdizionali, sia delle parti nei confronti delle quali sia stata pronunciata condanna alle spese processuali.

2. – In ordine alla prima questione si rileva nell'ordinanza che l'art. 93, n. 2, nella genericità del suo dettato, consente una interpretazione per effetto della quale l'obbligo d'imposta viene a gravare anche su soggetti estranei alle convenzioni su cui si basano domande giudiziali da essi non proposte o pendenti davanti allo stesso giudice a seguito della riunione di procedimenti separatamente instaurati.

Ciò in contrasto con l'art. 53, primo comma, della Costituzione.

La questione è fondata.

3. – Il precetto enunciato nell'art. 53, primo comma, della Costituzione, per cui tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche, in ragione della loro capacità contributiva, va interpretato quale specificazione del generale principio di uguaglianza, nel senso che a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario disuguale. Sul piano garantistico costituzionale esso deve essere inteso come espressione della esigenza che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza.

In riferimento a tali indici, costituenti il presupposto dell'imposizione tributaria, i soggetti rivelano, come questa Corte ha più volte affermato, capacità contributiva e idoneità alla obbligazione d'imposta, deducibile esclusivamente dal collegamento fra i soggetti medesimi e le fattispecie cui la norma tributaria attribuisce tale efficacia, secondo valutazioni riservate al legislatore. Il che, secondo il disposto dell'art. 53, comma primo, Cost., cui deve riconoscersi, disattendendosi l'assunto dell'Avvocatura dello Stato, valore precettivo e non meramente programmatico e applicabilità anche in materia d'imposte indirette, non esclude tuttavia il controllo della legittimità della norma sotto il profilo dell'assoluta arbitrarietà ed irrazionalità. Concetto quest'ultimo che la Corte ha avuto occasione di affermare anche nella recente sentenza n. 92 del 1972.

In materia di imposte indirette, in particolare, il necessario collegamento con la capacità contributiva non esclude che la legge stabilisca prestazioni tributarie a carico solidalmente oltre che del debitore principale, anche di altri

soggetti, non direttamente partecipi dell'atto assunto come indice di capacità contributiva. In tali casi, peraltro, occorre che una siffatta imposizione risulti legittimata da rapporti giuridico-economici, intercorrenti fra i soggetti predetti, rapporti idonei alla configurazione di unitarie situazioni che possano giustificare razionalmente il vincolo obbligatorio e la sua causa.

Alla stregua di tali criteri non può ravvisarsi il presupposto dell'obbligazione solidale per il pagamento dell'imposta di registro sul titolo, preventivamente non registrato, nella mera situazione processuale in cui versi il soggetto rimasto estraneo alla convenzione considerata in sentenza e che abbia formulato domande non aventi immediato fondamento sulla convenzione stessa. Situazione che l'ordinanza del giudice *a quo* delinea nelle due fattispecie in esame, con riferimento all'imposizione del tributo solidalmente a carico di parti convenute e relativa alla registrazione di un contratto di mutuo dedotto in causa quale titolo legittimante, in via surrogatoria, l'esercizio di diritti di credito contro le medesime parti, ancorché rimaste estranee al contratto, nonché in riferimento ad analoghe imposizioni relative a contratti intercorsi fra altre parti, con vincolo di solidarietà basato, in questo secondo caso, sulla semplice circostanza formale della unicità del processo, a seguito della riunione discrezionalmente disposta dal giudice, di procedimenti distintamente promossi dagli interessati.

E non vale opporre, come si fa dall'Avvocatura dello Stato, la speciale configurazione unitaria della imposizione di registro come tributo sugli atti privati o giudiziali, tale cioè da non ammettere il frazionamento del contenuto e l'individuazione, nel suo contesto, di presupposti d'imposta oggettivamente e soggettivamente diversi.

Non esattamente è invocato in proposito l'effetto c.d. documentativo e rappresentativo della sentenza rispetto alle convenzioni in essa richiamate e soggette alla imposta di titolo.

Tale effetto, invero, mentre esprime la funzione probatoria documentale svolta dalla sentenza a seguito degli accertamenti che in essa siano contenuti, non comporta sicuramente estensione dei limiti soggettivi di rilevanza degli atti e delle convenzioni dedotte, così come l'eventuale efficacia della cosa giudicata formatasi sugli accertamenti che le concernono, senza alcun vincolo di inscindibilità, non potrebbe riguardare dal lato attivo o passivo i soggetti delle pretese non aventi causa dalle convenzioni medesime.

Deve pertanto, e nei sensi suindicati, essere dichiarata la illegittimità dell'art. 93, n. 2, nella disposizione in cui si consente l'imposizione del tributo di registro anche sulle parti che abbiano proposto domande principali e riconvenzionali, ma che siano rimaste del tutto estranee al titolo considerato nella sentenza o in altro provvedimento giurisdizionale, titolo assunto quale indice rivelatore di ricchezza soggetta a prelievo fiscale.

4. – La seconda questione riguarda i procuratori costituiti in giudizio cui la norma impugnata, come sopra accennato, impone l'obbligo di pagamento

limitatamente alle così dette tasse giudiziali e in solido con le parti istanti o che fanno uso delle sentenze o degli altri provvedimenti giudiziari.

Alla norma stessa è rivolta la censura di incompatibilità con il principio dell'art. 53, primo comma, Cost., giacché, si assume, non sussisterebbe nei confronti dei soggetti predetti un indice di collegamento con il presupposto dell'imposta, sufficiente a giustificare l'imposizione. L'interesse dei procuratori alla retribuzione delle prestazioni professionali risulterebbe, infatti, del tutto indipendente da quelli regolati con la sentenza soggetta a registrazione e considerati dalla legge come parametro dell'imposizione.

La questione è fondata.

5. – In merito alla estensione dell'obbligazione solidale per le tasse giudiziali a carico dei procuratori che si siano costituiti in giudizio in rappresentanza dei propri clienti, si è rilevato dall'Avvocatura che essi sono chiamati a rispondere dell'adempimento di un'obbligazione tributaria riferibile ad un presupposto di cui sono partecipi soltanto i rispettivi clienti.

Si riconosce, cioè, essere i procuratori estranei a quelle situazioni e fatti di cui la sentenza dà atto ed ai quali la legge ha riguardo ai fini della imposizione tributaria.

Essi sono indicati, tuttavia, quali soggetti passivi di una misura fiscale, inquadrata nell'ambito di una responsabilità d'imposta, il cui tratto saliente è quello di garanzia e rafforzamento dell'adempimento del debito altrui.

La loro responsabilità risulta così preordinata all'interesse del fisco alla realizzazione del credito d'imposta, senza che emerga dall'interpretazione della norma in questione alcun elemento che valga a collegare razionalmente, come invece avviene per altre categorie di responsabili d'imposta, l'obbligazione dei procuratori al presupposto del tributo.

Senza attardarsi nelle dispute circa la definizione della posizione giuridica dei soggetti in questione, va ricordato che le prestazioni del procuratore legale sono dall'ordinamento considerate servizio di pubblica necessità e costituiscono, normalmente, strumento necessario per l'esercizio del diritto di difesa garantito dalla Costituzione (art. 24).

Agli stessi procuratori l'ordinamento impone l'obbligo di assumere il patrocinio legale; la legge stessa, per vero, prevede il rifiuto dell'incarico "per giusto motivo", ma appare quanto meno dubbio, al lume dei principi giuridici e di deontologia professionale, che sia sempre giustificato il diniego di prestazioni legali in caso di mancato o di inadeguato deposito dei fondi occorrenti per sostenere le spese giudiziali ed in particolare quelle, il cui ammontare oltre tutto non è agevolmente preventivabile, inerenti alla registrazione del provvedimento così come invece è previsto in altri casi di legge.

Da quanto sopra emerge che il rapporto intercorrente fra il procuratore legale e il cliente, per quanto concerne la rappresentanza giudiziale, non consente alcun razionale collegamento con il presupposto del tributo di registro. Né un simile collegamento può basarsi su di un supposto interesse del

procuratore alla decisione; interesse che è, invece, diretto al conseguimento dei compensi preveduti dalle tariffe vigenti ed ha fondamento nella prestazione professionale e non certo nella pronuncia giudiziale.

Da queste considerazioni deriva che l'art. 93, n. 2, della legge di registro deve essere dichiarato illegittimo per la parte in cui pone a carico dei procuratori legali la responsabilità per il pagamento delle c.d. "tasse giudiziali".

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale dell'art. 93, n. 2, del regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3269, nelle parti in cui:

a) *dichiara* solidalmente tenute verso l'amministrazione dello Stato le parti istanti nei giudizi contenziosi civili per le tasse di registro sulle sentenze e sugli altri provvedimenti giurisdizionali e riguardanti convenzioni cui esse parti sono rimaste estranee;

b) pone a carico dei procuratori le "tasse giudiziali".

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 22 giugno 1972.

3.10. La mancanza dell'oggetto dell'imposta

SENTENZA N. 198/1976 (PRES. ROSSI; REL. TRIMARCHI)

Imposta di registro – Restituzione dell'imposta – Mancata previsione per sentenza nulla o riformata in cui si contenga l'enunciazione di un atto soggetto a registrazione o da cui si desuma la retrocessione di un diritto.

Regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3269 (Approvazione del testo di legge del registro), artt. 12 e 14.

Costituzione, artt. 3 e 53.

SENTENZA N. 285/1985 (PRES. PALADIN; REL. FERRARI)

Imposta di registro – Restituzione dell'imposta graduale, dovuta su di una sentenza di condanna successivamente riformata o annullata – Mancata previsione.

Regio decreto 30 dicembre 1923 n. 3269 (Approvazione del testo di legge del registro), artt. 12 e 14.

Costituzione, artt. 3 e 53.

SENTENZA N. 60/2024 (PRES. BARBERA; REL. BUSCEMA)

Imposta municipale propria (IMU) – Immobili non utilizzabili né disponibili a seguito occupazione abusiva per la quale sia stata tempestivamente presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale – Esenzione dal pagamento – Omessa previsione.

Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale), art. 9, primo comma.

Costituzione, artt. 3 e 53.

Considerato in diritto

1. – Con le due ordinanze indicate in epigrafe, rispettivamente della commissione tributaria di secondo grado, sezione speciale-diritto, di Milano e del tribunale di Milano sono sollevate questioni di legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, degli artt. 11, 12 e 14 del r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269 (che approva la legge di registro).

Poiché le questioni sono identiche o strettamente connesse, i due procedimenti vanno riuniti e le relative cause sono decise con unica sentenza.

2. – Con la sentenza n. 200 del 1972 questa Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale degli artt. 12 e 14 della legge di registro “nella parte in cui non prevedono, ai fini della restituzione della imposta proporzionale, l'ipotesi che sia stata riformata la sentenza con la quale si attua il trasferimento di un diritto”.

In quell'occasione era stata denunciata l'illegittimità della disciplina relativa all'imposta proporzionale di registro, dovuta per le sentenze traslative di diritti, e la questione è stata esaminata limitatamente alla registrazione di tali sentenze.

Ora, con le due ordinanze si prospetta il contrasto della stessa disciplina con le disposizioni di cui agli artt. 3 e 53 della Costituzione, con riferimento alle ipotesi che la imposta sia dovuta per la registrazione di sentenza che contenga la enunciazione di un atto non registrato e che a codesta sentenza ne segua un'altra, passata in cosa giudicata, con cui la prima sia dichiarata nulla ovvero riformata in toto e rispettivamente e specificamente perché emessa in un procedimento davanti al tribunale validamente promosso da un imprenditore commerciale e irritualmente proseguito dopo la dichiarazione di fallimento dello stesso o perché contenente la detta enunciazione dell'atto senza che ne fosse ammissibile la prova o comunque ne fosse stata provata l'esistenza.

E gli artt. 3 e 53 della Costituzione sarebbero violati, secondo la commissione tributaria di Milano, dall'art. 11 “nella parte in cui sostanzialmente impone la tassazione anche di atti mai posti in essere (“atti comunque nulli”) e dall'art. 14 “nella parte in cui non dispone la restituzione di tributi pagati in relazione a negozi inesistenti od inefficaci”, e secondo il tribunale di Milano, dagli artt. 12 e 14 (e dall'art. 11, sostanzialmente anch'esso denunciato) sotto il

(¹) La Corte altresì dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 11 della citata legge di registro (r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269) sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione. La Corte chiarisce che «[l']art. 11, pertanto, nella parte in cui consente che la imposta di registro (ricorrendo le condizioni di legge) sia dovuta anche nei casi di registrazione di sentenza nulla o riformabile, non appare in contrasto con gli artt. 3 e 53 della Costituzione, perché detta sentenza finché non sia dichiarata nulla o riformata con altra sentenza passata in cosa giudicata, denuncia direttamente o indirettamente un trasferimento di ricchezza assoggettabile all'imposta di registro». Si precisa che la sentenza n. 200 del 1972, che costituisce il precedente di riferimento citato in motivazione, è riportato in questo volume al successivo punto 3.10. della medesima sezione relativa alla capacità contributiva quanto al contiguo profilo della misura massima del tributo.

profilo che con le relative norme il tributo sarebbe fissato ad un livello superiore alla capacità contributiva dimostrata dall'atto o dal fatto economico ed il legislatore, imponendo il pagamento di un tributo indebito ed escludendo il rimborso di quanto indebitamente pagato, avrebbe determinato una disparità di trattamento tra cittadini, facendo uso della propria discrezionalità al di là del limite della ragionevolezza.

[*omissis*]

4. – Diversamente stanno le cose a proposito degli articoli 12 e 14 della legge di registro.

Anche a tal riguardo le questioni prospettate con le ordinanze in epigrafe vanno considerate entro i limiti della loro sostanziale portata e cioè in quanto sono relative alle norme di cui ai detti articoli, nelle parti in cui, non prevedono, ai fini della restituzione dell'imposta, le ipotesi che sia stata dichiarata nulla la sentenza che dichiara la nullità di una compravendita simulata e dalla quale si desume la retrocessione del bene dal simulato acquirente al simulato alienante, ovvero che sia stata riformata la sentenza che contiene la enunciazione di atto traslativo di proprietà (non registrato) e dalla quale si desume la relativa retrocessione.

Le questioni così individuate sono fondate.

In entrambe le ipotesi, sono dovute imposte in sede di registrazione della sentenza di primo grado. E non rileva se la sentenza sia traslativa di diritti (come nella ipotesi di cui alla citata sentenza n. 200 del 1972) ovvero (come nelle specie) in essa si contenga enunciazione di atto (non registrato) o da essa si desuma una retrocessione di diritti. Perché, tanto nel primo caso che negli altri è considerato come giuridicamente non esistente sin dall'inizio o è sostituito integralmente agli effetti giuridici l'atto giurisdizionale documentato nella sentenza di primo grado.

Nelle ipotesi ora considerate si è fuori dalle previsioni di cui agli artt. 12 e 14 della legge di registro.

Per quanto si sia potuto ritenere il contrario, c'è da escludere che tra gli "atti dichiarati nulli con sentenza pronunciata in contraddittorio tra i contraenti e passata in giudicato" possano rientrare le sentenze dichiarate nulle con sentenza pronunciata in contraddittorio tra le stesse parti e passata in giudicato, perché la norma di cui all'art. 14 n. 2 è eccezionale e quindi di stretta interpretazione e perché la deroga ivi contenuta presuppone l'esistenza di una nullità originaria dell'atto alla quale non abbia contribuito la volontà o il consenso delle parti ed invece sulla sorte sia pure definitiva di una sentenza affetta da nullità hanno modo di influire le parti non proponendo contro di essa alcuna impugnativa e facendola passare in cosa giudicata. Né vi possono rientrare le sentenze che siano oggetto di riforma con sentenza che intervenga nei successivi gradi dello stesso giudizio, perché in tale caso si è fuori del campo degli "atti dichiarati nulli".

Ma nelle ipotesi in considerazione ricorrono le ragioni che a suo tempo hanno indotto questa Corte ad emettere la sentenza n. 200 del 1972.

Come nelle ipotesi in cui il trasferimento del diritto, che trovi il titolo nella sentenza, non esiste, a seguito di riforma della sentenza e viene quindi a mancare l'oggetto della imposizione tributaria, l'imposta di registro che sia stata corrisposta, deve essere restituita; così non può non discendere lo stesso effetto qualora con successiva sentenza passata in giudicato venga dichiarata la nullità assoluta (e non la pura e semplice inesistenza) o venga riformata in toto la sentenza che contenga la enunciazione dell'atto traslativo di diritti non registrato e però soggetto a registrazione e/o da cui si desuma una retrocessione di diritti: l'atto da registrare sostanzialmente non esiste e viene anche qui a mancare l'oggetto dell'imposizione tributaria.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale degli artt. 12 e 14 della legge di registro (r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269), nella parte in cui non prevedono, ai fini della restituzione della imposta, le ipotesi che sia stata dichiarata nulla o riformata la sentenza, in cui si contenga l'enunciazione di un atto soggetto a registrazione o da cui si desuma la retrocessione di un diritto;

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 15 luglio 1976.

* * *

Sentenza n. 285/1985 (Pres. Paladin; Rel. Ferrari) ¹

Considerato in diritto

1. – La Commissione tributaria di primo grado di Napoli ha sollevato questione di legittimità costituzionale degli artt. 12 e 14 del r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269 (che approva la legge di registro), in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., nella parte in cui non consentono la restituzione totale o parziale dell'imposta graduale di registro versata all'atto della registrazione della sentenza di primo grado allorché la sentenza di riforma passata in giudicato nessuna attribuzione di somma disponga o lo faccia per un'entità inferiore a quella stabilita dalla sentenza registrata.

2. – La questione è fondata.

(¹) La sentenza n. 200 del 1972, che costituisce il precedente di riferimento citato in motivazione, è riportato in questo volume al successivo punto 3.10. della medesima sezione relativa alla capacità contributiva quanto al contiguo profilo della misura massima del tributo.

Le disposizioni denunciate sono state già dichiarate costituzionalmente illegittime, sotto identico profilo, con sentenza n. 200 del 1972 in riferimento all'imposta proporzionale sulle sentenze con le quali si attui il trasferimento di un diritto, e con sentenza n. 198 del 1976 per l'ipotesi che sia stata dichiarata nulla o riformata la sentenza in cui si contenga l'enunciazione di un atto soggetto a registrazione o da cui si desuma la retrocessione di un diritto. In entrambe le occasioni la Corte osservò che, in esito alla definitiva riforma (nel primo caso totale o parziale) della sentenza di primo grado, viene a mancare (totalmente o parzialmente) lo stesso oggetto dell'imposizione tributaria, talché l'impossibilità di ottenere la restituzione dell'imposta – secondo quanto espressamente disposto dall'art. 12, cui non deroga sul punto l'art. 14 del r.d. n. 3269 del 1923 – comporta la sicura violazione dei principi posti dalla Costituzione in tema di capacità contributiva e di ragionevolezza dei trattamenti differenziati dei cittadini.

3. – Le stesse considerazioni evidentemente si attagliano all'imposta graduale di registro cui erano soggette le sentenze che, come recitava l'art. 68 della legge, non più in vigore ma ancora applicabile al caso di specie, “portano condanna per somme o valori” (terzo comma), ovvero comunque operino “gli effetti dell'attribuzione o della condanna per cose valutabili” (quarto comma), con la conseguente applicazione dell'imposta “sull'ammontare della condanna in capitale ed interessi o sul valore della cosa di cui sia stato ordinato il rilascio e l'attribuzione” (allegato “A”, parte II, n. 114, della legge).

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale degli artt. 12 e 14 del r.d. 30 dicembre 1923 n. 3269 (approvazione del testo di legge del registro) nella parte in cui non prevedono, ai fini della restituzione dell'imposta graduale di registro, le ipotesi che sia stata dichiarata nulla o riformata la sentenza di condanna al pagamento di una somma di denaro ovvero la sentenza con la quale era stato ordinato il rilascio e l'attribuzione di un bene.

Così deciso in Roma, in camera di consiglio, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 12 novembre 1985.

* * *

Sentenza n. 60/2024 (Pres. Barbera; Red. Buscema)

Considerato in diritto

1. – Con le ordinanze indicate in epigrafe, la Corte di cassazione, sezione tributaria, ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011, nella sua formulazione originaria applicabile *ratione*

temporis, nella parte in cui non prevede l'esenzione dal pagamento dell'IMU nell'ipotesi di immobile occupato abusivamente nonostante la denuncia agli organi istituzionali preposti, per violazione degli artt. 3, primo comma, 53, primo comma, 42, secondo comma, Cost. e 1 Prot. addiz. CEDU.

2. – Riferisce il giudice *a quo* che nel dicembre 2012 era stato occupato abusivamente un edificio della casa di cura Valle Fiorita srl e che questa aveva proposto due ricorsi avverso il silenzio rifiuto opposto da Roma Capitale sull'istanza di rimborso del versamento IMU, rispettivamente per le annualità 2013 e 2014. Nei ricorsi venivano evidenziate la perdita del possesso dell'immobile nonché la denuncia immediata del fatto in sede penale, e la mancata esecuzione del sequestro preventivo dell'immobile disposto dall'autorità giudiziaria.

Il rimettente afferma che la suddetta società, pur essendo proprietaria dell'immobile, ne aveva al contempo perduto il possesso, sicché non sussisterebbe il presupposto impositivo dell'IMU.

Ritiene dunque il giudice *a quo* che, in virtù della disciplina censurata e del relativo diritto vivente, ai fini impositivi sarebbe rilevante solo l'esistenza di un titolo che attesti un diritto reale sull'immobile o un contratto di leasing, non anche il relativo possesso del bene.

La questione sarebbe non manifestamente infondata con riguardo agli artt. 53, primo comma, e 3, primo comma, Cost., perché l'immobile occupato abusivamente non costituirebbe un valido indice di capacità contributiva e si determinerebbe così un trattamento uguale di situazioni diseguali, in quanto verrebbero sottoposti alla stessa imposizione sia gli immobili occupati abusivamente sia quelli che non lo siano.

La perdita del possesso assumerebbe un particolare significato alla luce, da un lato, della denuncia agli organi istituzionali da parte del proprietario dell'immobile occupato abusivamente e, dall'altro, dell'inerzia delle autorità preposte al suo sgombero, cosicché sarebbe irragionevole riconoscere al proprietario di un immobile inagibile o inabitabile (eventualmente, a causa della sua inerzia) una riduzione della base imponibile IMU e prevedere, invece, la tassazione integrale a carico del proprietario di un immobile occupato abusivamente per causa non dipendente dalla sua volontà e privo di strumenti di tutela giuridica per recuperarne il possesso.

La disposizione censurata sarebbe in contrasto anche con l'art. 42, secondo comma, Cost. e con l'art. 1 Prot. addiz. CEDU, i quali garantiscono e tutelano la proprietà privata, perché quest'ultima dovrebbe attribuire l'esercizio di azioni a tutela della proprietà o del possesso, ivi incluso l'intervento della forza pubblica per lo «sgombero» dell'immobile e per di più non sarebbe consentito alla pubblica amministrazione trarre vantaggio da propri comportamenti illeciti.

[*omissis*]

5. – Preliminarmente, è necessaria una breve premessa normativa e giurisprudenziale relativa ai presupposti impositivi dell'IMU.

5.1. – L'IMU è un'imposta che grava sugli immobili, introdotta sulla base degli artt. 8 e 9 del d.lgs. n. 23 del 2011 (disposizioni modificate molte volte nel corso degli anni) e 13 del d.l. n. 201 del 2011, come convertito (disposizione anch'essa più volte modificata), in sostituzione dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), quest'ultima, istituita con il decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), può essere considerato il tributo precursore dell'IMU.

A decorrere dal 2014 e fino al 2019, poi, l'IMU è stata disciplinata dalla legge 27 dicembre 2013, n. 147, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2014)» quale imposta facente parte, insieme al tributo per i servizi indivisibili (TASI) e alla tassa sui rifiuti (TARI), dell'imposta unica comunale (IUC).

La legge n. 160 del 2019 ha successivamente abolito, a decorrere dall'anno 2020, la IUC e – tra i tributi che ne facevano parte – la TASI. Sono, invece, rimasti in vigore tra quelli che componevano la medesima IUC, la TARI e l'IMU, quest'ultima come disciplinata dalla stessa legge n. 160 del 2019.

Secondo l'art. 9 del d.lgs. n. 23 del 2011, nel testo applicabile *ratione temporis*, e in particolare con riferimento alle annualità d'imposta 2013 e 2014 oggetto delle due ordinanze di rimessione: «1. [s]oggetti passivi dell'imposta municipale propria sono il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. Nel caso di concessione di aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario. Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto. 2. L'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso; a tal fine il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero. A ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria».

Inoltre, secondo il precedente art. 8, comma 2, «[l]'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili»; negli stessi identici termini si esprime l'art. 13, comma 2, del d.l. n. 201 del 2011, come convertito, nel testo applicabile *ratione temporis*.

Da ultimo, l'art. 1, comma 81, della legge n. 197 del 2022 ha modificato l'art. 1, comma 759, della legge n. 160 del 2019, il quale, nel testo attualmente in vigore, prevede che, a decorrere dal 1° gennaio 2023, «[s]ono esenti dall'imposta per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte [...] g-bis) gli immobili non utilizzabili né disponibili, per i quali sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria in relazione ai reati di cui agli

articoli 614, secondo comma, o 633 del codice penale o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale».

6. – Nel merito, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011, nel testo applicabile *ratione temporis*, sollevata in riferimento agli artt. 3, primo comma, e 53, primo comma, Cost. è fondata, nei termini che seguono.

Indipendentemente dalla nozione di possesso cui debba farsi riferimento a proposito dell'IMU, è irragionevole affermare che sussista la capacità contributiva del proprietario che abbia subito l'occupazione abusiva di un immobile che lo renda inutilizzabile e indisponibile e si sia prontamente attivato per denunciarne penalmente l'accaduto, tanto che il legislatore, come già rilevato, è intervenuto con la legge n. 197 del 2022 per dichiarare non dovuta l'imposta in questione.

Emblematico è il caso oggetto dei giudizi a *quibus* in cui la società proprietaria aveva assunto tutte le necessarie iniziative per prevenire l'occupazione dell'immobile e aveva tempestivamente provveduto a denunciare all'autorità giudiziaria penale l'avvenuta occupazione contro la sua volontà. Benché nell'agosto 2013 fosse stato disposto un sequestro preventivo dell'immobile *ex* art. 321 del codice di procedura penale da parte del giudice per le indagini preliminari, lo stesso sequestro non aveva avuto esecuzione per ragioni di ordine pubblico. Pertanto, la società proprietaria non era riuscita a tornare nel possesso dell'immobile nonostante l'uso di una diligenza adeguata.

Questa Corte ha costantemente affermato che «ogni prelievo tributario deve avere una causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza (*ex plurimis*, sentenze n. 156 del 2001, n. 111 del 1997, n. 21 del 1996, n. 143 del 1995, n. 179 del 1985 e n. 200 del 1976)» (sentenza n. 10 del 2023) e ha sottolineato che «la sottrazione all'imposizione (o la sua riduzione) è resa necessaria [...] dal rilievo di una minore o assente capacità contributiva (che il legislatore può riscontrare in relazione ad alcune circostanze di fatto)» (sentenza n. 120 del 2020).

È dunque irragionevole e contrario al principio della capacità contributiva che il proprietario di un immobile occupato abusivamente, il quale abbia sporto tempestiva denuncia all'autorità giudiziaria penale sia, ciò nonostante, tenuto a versare l'IMU per il periodo decorrente dal momento della denuncia a quello in cui l'immobile venga liberato, perché la proprietà di tale immobile non costituisce, per il periodo in cui è abusivamente occupato, un valido indice rivelatore di ricchezza per il proprietario spogliato del possesso.

Del resto, questa impostazione è coerente con una ipotesi impositiva per certi versi simile in cui, in caso di perdita della disponibilità del bene per fatto di terzo, l'ordinamento giuridico stabilisce il venir meno dell'obbligo del pagamento dell'imposta. È questo il caso della tassa automobilistica: l'art. 5 del decreto-legge 30 dicembre 1982, n. 953 (Misure in materia tributaria), convertito, con modificazioni, in legge 28 febbraio 1983, n. 53, stabilisce infatti, ai

commi trentasettesimo e trentottesimo, che, nonostante il soggetto passivo sia il proprietario del bene, «[l]a perdita del possesso del veicolo o dell'autoscafo per forza maggiore o per fatto di terzo o la indisponibilità conseguente a provvedimento dell'autorità giudiziaria o della pubblica amministrazione, annotate nei registri indicati nel trentaduesimo comma, fanno venir meno l'obbligo del pagamento del tributo per i periodi d'imposta successivi a quello in cui è stata effettuata l'annotazione. L'obbligo del pagamento ricomincia a decorrere dal mese in cui avviene il riacquisto del possesso o la disponibilità del veicolo o dell'autoscafo».

7. – Deve pertanto affermarsi l'illegittimità costituzionale dell'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011, nel testo applicabile *ratione temporis*, per violazione degli artt. 3, primo comma, e 53, primo comma, Cost., nella parte in cui non prevede che – sul modello dell'art. 1, comma 81, della legge n. 197 del 2002 citato dal rimettente – non sono soggetti all'imposta municipale propria, per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte, gli immobili non utilizzabili né disponibili, per i quali sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria in relazione ai reati di cui agli artt. 614, secondo comma, o 633 cod. pen. o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale.

8. – L'accoglimento della questione in riferimento agli artt. 3, primo comma, e 53, primo comma, Cost. permette di ritenere assorbite le ulteriori censure.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 9, comma 1, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale), nel testo applicabile *ratione temporis*, nella parte in cui non prevede che non siano soggetti all'imposta municipale propria, per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte, gli immobili non utilizzabili né disponibili, per i quali sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria in relazione ai reati di cui agli artt. 614, secondo comma, o 633 del codice penale o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 5 marzo 2024.

3.11. Presunzioni tributarie

SENTENZA N. 69/1965 (PRES. AMBROSINI; REL. VERZI)

Successioni – Diverso criterio per la valutazione presuntiva percentuale di gioielli, denaro e mobilia per le aziende agricole e per quelle industriali e commerciali – Interpretazione – Imposizione tributaria commisurata in modo uniforme nei confronti di soggetti che si trovino nelle stesse situazioni.

Regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3270 (Approvazione del testo di legge tributaria sulle successioni), art. 31, commi primo e secondo.

Costituzione, artt. 3 (ragionevolezza) e 53.

SENTENZA N. 103/1967 (PRES. AMBROSINI; REL. BENEDETTI)

Dichiarazione dei redditi – Aumento del dieci per cento nella reiscrizione dei redditi dell'anno precedente, nel caso di omessa dichiarazione.

Decreto del Presidente della Repubblica 5 luglio 1951, n. 573 (Testo unico delle norme sulla dichiarazione annuale dei redditi soggetti alle imposte dirette), art. 22, primo comma.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1958, n. 645 (Nuovo Testo unico delle leggi sulle imposte dirette), artt. 123, 141, primo comma, 142 e 150, secondo comma.

Costituzione, art. 53.

SENTENZA N. 200/1976 (PRES. ROSSI; REL. OGGIONI)

Imposte dirette – Contribuenti non tassati in base a bilancio – Meccanismo di determinazione dell'imposta – Commisurazione sui redditi conseguiti nell'anno solare precedente – Presunzione legale – Mancato riconoscimento del diritto del contribuente alla prova della effettività del reddito soggetto all'imposizione.

Legge 11 gennaio 1951, n. 25 (Norme sulla perequazione tributaria e sul rilevamento fiscale straordinario), art. 18.

Decreto del Presidente della Repubblica 5 luglio 1951, n. 573 (Testo unico delle norme sulla dichiarazione unica annuale dei redditi soggetti alle imposte dirette), art. 10, secondo comma.

Costituzione, art. 53.

SENTENZA N. 103/1991 (PRES. PRESIDENTE: E. GALLO; RED. BORZELLINO)

Imposta comunale per l'esercizio di imprese, di arti e professioni (I.C.I.A.P.) – Superficie dei locali adibiti all'esercizio delle attività – Indice rivelatore di capacità contributiva – Esclusione della possibilità per i soggetti d'imposta di fornire prova contraria in ordine alla effettiva redditività – Presunzioni tributarie.

Decreto-legge 2 marzo 1989, n. 66 (Disposizioni urgenti in materia di autonomia impositiva degli enti locali e di finanza locale) convertito, con modificazioni, nella legge 24 aprile 1989, n. 144, art. 1.

Costituzione, art. 53.

SENTENZA N. 41/1999 (PRES. GRANATA; RED. CONTRI)

Trasferimenti immobiliari tra coniugi – Ammontare complessivo dell'imposta e di ogni altra dovuta, inferiore a quello derivante da imposta per trasferimento a titolo gratuito – Presunzione circa la natura di donazione di tali trasferimenti – Esclusione di prova contraria.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), art. 26, primo comma.

Costituzione, artt. 3 e 53.

SENTENZA N. 228/2014 (PRES. CASSESE; RED. CORAGGIO)

Accertamento delle imposte sui redditi – Prelievi ingiustificati da conti correnti bancari – Previsione che i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito delle operazioni sono posti come ricavi o compensi a base delle rettifiche e degli accertamenti, e sono assoggettati a tassazione, se il contribuente non ne indica i soggetti beneficiari e sempreché non risultino dalle scritture contabili – Applicabilità della disciplina anche ai lavoratori autonomi, quali percettori di “compensi” – Difetto delle correlazioni logico-presuntive tra costi e ricavi tipiche del reddito di impresa – Necessità di espungere dalla disposizione censurata le parole “o compensi”.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), come modificato dall'art. 1, comma 402, lett. a), n. 1), della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2005), art. 32, comma 1, n. 2), secondo periodo.

Costituzione, artt. 3 e 53.

Considerato in diritto

La questione sollevata con l'ordinanza di rimessione non si riferisce soltanto al primo comma dell'art. 31 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, che è stato impugnato, ma anche al secondo comma dello stesso articolo, che dispone un particolare trattamento tributario per le aziende industriali e commerciali.

L'ordinanza denuncia infatti la violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione in quanto per la valutazione presuntiva, in percentuale, di gioielli, denaro e mobilia si deve tener conto, per le aziende agricole, del valore lordo di esse; e per quelle industriali e commerciali, invece, del valore netto. Risultando il contrasto tra le norme dal confronto dei due suindicati commi dell'art. 31, essi debbono intendersi impugnati entrambi.

1. – La questione è fondata.

Relativamente al valore presunto dei gioielli, del denaro e della mobilia, è evidente la diversità del trattamento fatto a coloro che ereditano un'azienda agricola rispetto a coloro che ereditano un'azienda industriale o commerciale.

Nelle trasmissioni per causa di morte, si presume la esistenza di gioielli, denaro e mobilia, il cui valore viene calcolato secondo percentuali stabilite dalla legge (2 e 5 per cento) dell'intero compendio ereditario.

(¹) Successivamente alla dichiarazione di illegittimità del primo e del secondo comma dell'art. 31 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, limitatamente alla esclusione delle aziende agricole dal trattamento disposto per quelle industriali e commerciali, la restante disciplina dettata dal medesimo art. 31 fu più volte portato all'attenzione della Corte costituzionale in riferimento agli artt. 3 e 53 Costituzione quanto al principio costituzionale della capacità contributiva dei soggetti obbligati al tributo. Secondo le ordinanze la presunzione della esistenza di beni, che di fatto potrebbero non trovarsi nel patrimonio del *de cuius*, darebbe una base fittizia alla imposizione tributaria e prescinderebbe da un indice sicuro ed effettivo di ricchezza. La Corte, con sentenza n. 109/1967, ha dichiarato la non fondatezza della questione rilevando che «la disposizione impugnata è fondata sulla comune esperienza e risponde a principi di logica tanto rilevanti da legittimare la certezza giuridica della esistenza dei beni; e che, altresì, data la natura di essi facilmente occultabili, sfuggenti a qualsiasi accertamento fiscale e di valore difficilmente valutabile, sussisteva per il legislatore la necessità di rendere precisa la pretesa tributaria, sollecita la riscossione del tributo e vano ogni tentativo di evasione [...] Né si può ritenere violato il principio della capacità contributiva allorché la legge pone a presupposto della obbligazione tributaria il trasferimento della ricchezza a causa di morte, e fa riferimento ad un indice effettivo e concreto quale è quello del patrimonio ereditario. Per altro, la norma impugnata presenta analogia con quella che è stata oggetto della sentenza n. 50 del 1965, nella quale si è affermato che “nei casi in cui la legge ancora ad un sistema di prove legali la determinazione della esistenza del presupposto dell'obbligazione tributaria e della sua entità, non viola il principio della capacità contributiva del singolo obbligato”». Tale interpretazione è stata confermata con le ordinanze nn. 13/1968, 64/1968, 162/1969 e 116/1971. La questione, riproposta anche in relazione alla norma trasfusa nell'art. 8, secondo comma, del d.P.R. 25 ottobre 1972 n. 637 (Disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni) è stata dichiarata manifestamente infondata con ordinanza n. 21/1988. Successivamente, con l'entrata in vigore dell'art. 9, comma 2, del D.lgs. 31 ottobre n. 346 (Testo unico sulle successioni e donazioni), il legislatore ha previsto un regime di prova contraria (inventario analitico redatto a norma degli artt. 769 ss. c.p.c.).

La somma sulla quale debbono essere applicate le dette percentuali varia evidentemente a seconda che si applichi oppure no il principio della deduzione delle passività: ed allorquando il valore del bene viene calcolato in base alla differenza fra attivo e passivo si ottiene un imponibile reale, corrispondente cioè alla effettiva consistenza economica; in caso diverso si ha un imponibile fittizio. Orbene, secondo le norme impugnate, il principio della deduzione delle passività nell'un caso è valido e nell'altro no, sicché per le aziende agricole si assume un imponibile fittizio, per le aziende industriali invece un imponibile reale.

2. – Diversità di disciplina non si riscontrava nelle norme della legge sulle successioni, la quale, prima della innovazione apportata dal R.D. 30 dicembre 1923, assumeva l'imponibile fittizio (cioè senza detrazione delle passività) in ogni caso di valutazione dei gioielli, del denaro e della mobilia. Soltanto col decreto del 1923, è stata introdotta la modifica a favore delle aziende industriali e commerciali; ma le ragioni del particolare trattamento, quali si leggono nella relazione ministeriale, potendo valere per qualsiasi azienda, comprese quelle agricole, confermano la identità delle situazioni.

3. – La diversità di trattamento non appare fondata su situazioni obiettivamente diverse; le quali sono le sole che potrebbero giustificare una disciplina differenziata. Ed invero, in relazione alla situazione di fatto, che va presa in considerazione dalla legge al fine della imposizione di un tributo, non sussiste differenza alcuna fra le aziende agricole e quelle industriali o commerciali.

Non che le aziende agrarie non abbiano caratteristiche proprie, derivanti dalla esistenza di un patrimonio in gran parte immobiliare; ma che le attività di esse si svolgano nel fondo e non abbiano quindi bisogno di un particolare sistema di pubblicità – che il credito agrario abbia caratteri e garanzie proprie – che la funzione dell'agricoltura si esaurisca nell'attività produttiva ecc., appaiono tutte circostanze che risultano irrilevanti al fine di giustificare una discriminazione.

La non diversità sostanziale poi è innegabile nella attuale evoluzione delle aziende agricole le quali vanno uniformandosi sempre più ai sistemi delle aziende industriali. E con la meccanizzazione dell'agricoltura, oggi, il ricorso al credito è diventato mezzo indispensabile di vita anche per le aziende agricole, sia per far fronte ad una completa ed efficiente attrezzatura, sia per sopperire alle spese di gestione.

4. – Pertanto le norme impugnate contengono discipline diverse rispetto ad aziende, le quali, come oggetto di una valutazione di natura tributaria, si trovano invece in situazioni di fatto obiettivamente identiche. Onde risulta violato il principio garantito dagli artt. 3 e 53 della Costituzione, nel senso che l'imposizione tributaria va commisurata in modo uniforme nei confronti di soggetti, che si trovano nelle stesse situazioni.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale del primo e del secondo comma dell'art. 31 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270 (legge tributaria sulle successioni) in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, in quanto escludono le aziende agricole dal trattamento disposto per le aziende industriali e commerciali.

Così deciso in Roma, in camera di consiglio, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 23 giugno 1965.

* * *

Sentenza n. 103/1967 (Pres. Ambrosini; Rel. Benedetti) ¹

Considerato in diritto

1. – I due giudizi possono essere decisi con unica sentenza poiché prospettano alla Corte la medesima questione: se sia costituzionalmente legittima, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, la norma contenuta nell'art. 22, comma primo, del T.U. 5 luglio 1951, n. 573, sulla dichiarazione annuale dei redditi soggetti alle imposte dirette, la quale dispone che “in caso di omessa dichiarazione, i redditi accertati per l'anno precedente continuano ad essere iscritti a ruolo, aumentati, per i redditi di categoria A, di categoria B e di categoria C/1, del 10 per cento, salvo la facoltà dell'ufficio di rettificarli”.

[omissis]

3. – Venendo all'esame del secondo motivo di incostituzionalità è d'uopo tener distinta la parte della norma impugnata giusta la quale, in caso di omessa dichiarazione, continuano ad essere iscritti a ruolo i redditi accertati per l'anno precedente, da quella che dispone l'aumento del 10 per cento dei redditi delle categorie A, B e C/1.

Il preteso contrasto con il principio della capacità contributiva non sussiste nei riguardi della prima disposizione. La reiscrizione a ruolo dei redditi accertati per l'anno precedente va considerata come una conseguenza dell'obbligo già sancito dall'art. 3, comma primo, della legge 11 gennaio 1951, n. 25, e poi riaffermato dall'art. 1 del citato T. U. n. 573 del 1951 – della presentazione annuale della dichiarazione dei redditi, anche quando non siano intervenute variazioni nei redditi già accertati. In base a tali disposizioni può affermarsi che l'accertamento del reddito imponibile avviene attraverso un'attività di collaborazione tra il contribuente e l'Amministrazione. La norma in esame opera

(¹) La Corte costituzionale con tale pronuncia conferma la giurisprudenza con cui ha più volte affermato (cfr. le sentenze di non fondatezza n. 109 del 1967, n. 99 del 1968 e n. 107 del 1971) che le presunzioni tributarie non sono di per sé illegittime, ma debbono comunque fondarsi su “indici concretamente rivelatori di ricchezza” ovvero su “fatti reali”, quand'anche difficilmente accertabili, affinché l'imposizione non abbia una base soltanto fittizia.

quando vien meno detta collaborazione, nel caso cioè di comportamento omissivo del contribuente e consente all'Amministrazione di determinare il reddito da iscrivere a ruolo in misura eguale a quella accertata per il periodo precedente.

Tale iscrizione è a titolo definitivo nel senso che non è ammessa revisione in diminuzione, potendo il contribuente ricorrere contro il ruolo nei soli casi d'inesistenza o intassabilità del reddito mentre è fatta salva la facoltà di rettifica da parte dell'Amministrazione. La norma trova una duplice valida giustificazione: nel comportamento del contribuente che, pur avendo conseguito redditi soggetti ad imposta, ha omesso di dichiararli e nella esistenza di redditi accertati per l'anno precedente che fondatamente sono ritenuti un positivo indice rivelatore della capacità contributiva. Analoghe giustificazioni non ricorrono, invece, per la seconda parte della norma denunciata che dispone la maggiorazione del 10 per cento per i redditi mobiliari.

La pura e semplice considerazione di un presumibile ulteriore sviluppo dell'attività del contribuente con conseguente aumento del reddito è inidonea a legittimare la maggiorazione in esame poiché nessun elemento concreto o indice positivo può essere posto a suo fondamento. La norma denunciata preclude al contribuente di dimostrare di aver realizzato un reddito inferiore a quello iscritto a ruolo ed è del tutto irrazionale estendere tale preclusione all'aumento del 10 per cento. Per la parte in discussione la norma va quindi dichiarata costituzionalmente illegittima in riferimento all'art. 53 della Costituzione.

4. – Come conseguenza della limitata dichiarazione di illegittimità dell'art. 22, comma primo del T. U. n. 573 del 1951, negli stessi sensi e negli stessi limiti, deve altresì essere dichiarata l'illegittimità costituzionale, a norma dell'art. 27 ultima parte della legge 11 marzo 1953, n. 87, delle seguenti disposizioni del nuovo T. U. delle leggi sulle imposte dirette approvato con D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645: dell'art. 123 nella parte in cui in tema di imposta sui redditi di ricchezza mobile prevede identico aumento sul reddito accertato per il periodo di imposta precedente; dell'art. 141, primo comma, limitatamente alla parte in cui dispone che l'aumento del 10 per cento previsto dal precedente art. 123 spiega automatica efficacia ai fini dell'imposta complementare sul reddito; dell'art. 142 nella parte in cui fa salvo l'effetto dell'aumento del 10 per cento, previsto dal citato art. 141, primo comma, ai fini dell'imposta complementare sul reddito; dell'art. 150, secondo comma, nella parte in cui dispone che l'aumento del 10 per cento previsto dall'art. 123 spiega automatica efficacia ai fini della imposta sulle società.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale dell'art. 22, primo comma, del T. U. delle norme sulla dichiarazione annuale dei redditi soggetti alle imposte dirette

approvato con D.P.R. 5 luglio 1951, n. 573, limitatamente alla parte in cui dispone l'aumento del 10 per cento per i redditi di categoria A, di categoria B e di categoria C/1 da iscrivere a ruolo in caso di omessa dichiarazione.

Ai sensi dell'art. 27, ultima parte, della legge 11 marzo 1953, n. 87 e negli stessi limiti sopra indicati:

dichiara l'illegittimità costituzionale delle seguenti disposizioni del nuovo Testo unico delle leggi sulle imposte dirette approvato con D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645:

1) dell'art. 123 nella parte in cui prevede l'aumento del 10 per cento sul reddito accertato per il periodo di imposta precedente ai fini dell'imposta sui redditi di ricchezza mobile;

2) dell'art. 141, primo comma, nella parte in cui dispone che l'aumento del 10 per cento previsto dall'art. 123 spiega automatica efficacia ai fini dell'imposta complementare sul reddito;

3) dell'art. 142 nella parte in cui fa salvo l'effetto dell'aumento del 10 per cento, previsto dall'art. 141, primo comma, ai fini dell'imposta complementare progressiva sul reddito complessivo;

4) dell'art. 150, secondo comma, nella parte in cui dispone che l'aumento del 10 per cento previsto dall'art. 123 spiega automatica efficacia ai fini della imposta sulle società.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 26 giugno 1967.

* * *

Sentenza n. 200/1976 (Pres. Rossi; Rel. Oggioni)

Considerato in diritto

1. – L'art. 18 della legge n. 25 del 1951 sulla perequazione tributaria disponeva, a partire dall'esercizio finanziario 1952-53, che le imposte dirette, accertate in confronto dei contribuenti non tassati in base a bilancio, erano dovute dal 1° luglio ed erano commisurate sui redditi conseguiti nell'anno solare precedente. L'art. 10 d.P.R. 5 luglio 1951, n. 573, traducendo detto principio nei criteri di compilazione della dichiarazione unica annuale dei redditi ai fini fiscali, disponeva, poi, che la dichiarazione stessa, da presentare entro il 31 marzo di ogni anno, doveva comprendere i redditi mobiliari prodotti nell'anno solare precedente a quello della dichiarazione, da tassare a far tempo dal 1 luglio dell'anno di presentazione della dichiarazione, stabilendo, in particolare, che la tassazione dei redditi di nuova produzione decorresse dal giorno dell'inizio della produzione.

Il meccanismo in tal modo predisposto dalle dette norme tendeva quindi, in sostanza, a determinare un periodo di produzione di reddito accertato, considerandolo poi riprodotto in un periodo successivo, in relazione al quale

era dovuta l'imposta, e precisamente individuava il periodo di produzione del reddito nell'anno solare o nella frazione di anno solare precedente, ed indicava il periodo 1 luglio-30 giugno, cioè l'esercizio finanziario, come quello in relazione al quale era dovuta l'imposta.

Per quanto riguarda, in particolare, i redditi di nuova produzione, cui si riferisce la fattispecie sottoposta al giudice *a quo*, in base al combinato disposto dei citati artt. 18 della legge n. 25 del 1951 e 10 del T.U. n. 573 del 1951, si verificava, in concreto, la circostanza che, in relazione ai redditi stessi, anche se riferiti ad un assai breve periodo dell'anno solare, l'imposta cominciava a decorrere dal giorno di inizio della produzione, comportando una tassazione che colpiva il reddito dalla sua formazione al termine dell'anno finanziario in corso e, successivamente, per tutto l'anno finanziario seguente. Secondo l'interpretazione praticamente adottata in sede di applicazione delle dette norme, l'imposta era poi calcolata sui redditi in esame ragguagliati ad anno, cioè considerandoli riprodotti, proporzionalmente, per tutto l'anno finanziario successivo a quello durante il quale si era iniziata la produzione. Detto sistema è stato poi sostanzialmente modificato con le disposizioni del T.U. n. 645 del 1958 (artt. 3, 4, 174, 175, 176) in base alle quali il tributo era invece dovuto per ogni periodo di imposta sul reddito prodotto nel periodo stesso, attraverso il sistema della tassazione così detta a consuntivo, con l'iscrizione a ruolo provvisoria dell'imposta, salvo conguaglio in sede di accertamento definitivo. Veniva così abbandonata la *fictio iuris* in base alla quale, come si è detto l'imposta dovuta per un periodo veniva commisurata al reddito prodotto in un periodo precedente, e con l'art. 7 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 tali principi sono stati sostanzialmente riconfermati in sede di riforma tributaria, ribadendosi espressamente il principio che "l'imposta è dovuta per anni solari a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma".

2. – La Corte di appello di Milano lamenta, con fondatezza, che gli artt. 18 della legge n. 25 del 1951 e 10 d.P.R. n. 573 del 1951, sopra menzionati, hanno posto in essere una presunzione assoluta di percezione del reddito per il periodo successivo a quello di commisurazione, non razionalmente giustificabile a causa della ripetuta irrilevanza ai fini tributari della eventuale riduzione o addirittura dell'annullamento del reddito nel periodo menzionato, sancita dalle norme impugnate. E a maggior ragione la presunzione sarebbe irrazionale nel caso dei redditi di prima produzione, che, dato il sistema sopra descritto, comporterebbe un'alea ancora maggiore per quanto riguarda la effettiva probabilità della riproduzione del reddito.

Ora, è ben vero che, secondo giurisprudenza di questa Corte (v. sent. n. 77 del 1967), non è arbitrario ritenere che il reddito denunciato dal contribuente per un periodo di imposta si riproduca nella stessa misura in periodi immediatamente successivi, sembrando ragionevole prevedere che, ove permanga la fonte produttiva, si formi un imponibile per lo meno uguale. Ma ciò la Corte ha affermato nel caso della iscrizione provvisoria a ruolo, in base agli imponibili di

periodi di imposta precedenti, prevista dall'art. 176 T.U. d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, ponendo in chiara evidenza che, in ogni modo, l'eventuale differenza in meno dell'imponibile accertato rispetto a quello iscritto provvisoriamente, avrebbe condotto al rimborso in sede di conguaglio a seguito dell'accertamento definitivo; per cui il contribuente, in conclusione, avrebbe pagato l'imposta sul reddito effettivo, e quindi in ragione della sua capacità contributiva. Nella specie, invece, trattasi di imposte commisurate al reddito del periodo precedente in via definitiva, per cui resta escluso il farsi luogo a conguagli di sorta. E la giurisprudenza della Corte concernente le presunzioni legali in materia fiscale ha costantemente riconosciuto la necessità che le presunzioni, per poter essere considerate in armonia con il principio della capacità contributiva sancita dall'art. 53 Cost. debbono essere confortate da elementi concretamente positivi che le giustifichino razionalmente (sent. nn. 103 del 1967, 109 del 1967, 99 del 1968, 107 del 1971). Invero, il principio suddetto, nei termini in cui è accolto dall'art. 53 Cost., risponde alla esigenza di garantire che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza dai quali sia razionalmente deducibile l'idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta.

3. – Nella specie sottoposta al giudizio di questa Corte, il meccanismo apprestato dalla legge, integrato dalla interpretazione in sede di applicazione, se pure considera un elemento certamente oggettivo come quello costituito dal reddito percepito ed accertato in un determinato periodo di tempo (che peraltro, per quelli di nuova produzione, può essere anche brevissimo), lo assume, tuttavia, quale unico indice positivo concretamente rivelatore di capacità contributiva, senza che all'interessato sia offerta la possibilità di fornire la prova della eventuale diminuzione o dell'annullamento del reddito stesso. Con ciò deve escludersi che al sistema in esame possano riconoscersi quei caratteri di logicità e rispondenza ai dati della comune esperienza che, come si è detto, stanno alla base della distinzione fra presunzioni legittime ed illegittime, e tendono a garantire il diritto del contribuente ad essere chiamato a concorrere alle pubbliche spese, solo in quanto in possesso di effettiva capacità contributiva e di idoneità effettiva, quindi, al pagamento delle imposte, così come è richiesto appunto dall'art. 53 della Costituzione.

Invero, la produzione dei redditi in esame è certamente un fatto economico-sociale legato a determinate condizioni oggettive e soggettive di natura variabile, per cui, se è pur lecito formulare previsioni logicamente valide ed attendibili, non è peraltro consentito trasformare tali previsioni in certezze assolute, imperativamente statuite senza la possibilità che si ammetta la prova del contrario e si salvaguardi, quindi, accanto all'esigenza indiscutibile di garantire l'interesse della pubblica finanza alla riscossione delle imposte, il ricordato ed altrettanto indiscutibile diritto del contribuente alla prova della effettività del reddito soggetto all'imposizione.

Né varrebbe obiettare, come l'Avvocatura, che con il sistema impugnato,

il contribuente, che non abbia prodotto reddito nel periodo per cui deve l'imposta, finirebbe con l'avvantaggiarsi, in prosieguo di tempo, della esenzione da imposta correlativa a tale circostanza, che andrebbe ad incidere in un periodo in cui egli potrebbe essere, invece, tornato percettore di redditi. Ed invero trattasi di prospettazioni soltanto ipotetiche che non tengono conto della aleatorietà dei ventilati recuperi e, comunque, non appaiono tali da incidere sulla strutturazione del descritto sistema presuntivo, in forza del quale il soggetto passivo deve, in ogni caso, l'imposta per un periodo cui, in concreto, può non corrispondere un reddito effettivo. Il che costituisce, in base alle sopra svolte considerazioni, elemento sufficiente a rilevare l'incompatibilità del sistema stesso con l'art. 53 Cost., indipendentemente da future ed eventuali compensazioni del tipo di quelle accennate dall'Avvocatura, che, si ripete, non escludono l'assoggettamento a titolo definitivo del contribuente ad una imposta dovuta per un periodo in cui egli può non aver prodotto reddito.

4. – Dovendosi per le esposte ragioni pronunziare l'illegittimità costituzionale delle norme impugnate in quanto contrastanti con l'art. 53 Cost., restano assorbiti gli ulteriori profili di illegittimità prospettati nell'ordinanza di rinvio in relazione all'art. 3 della Costituzione.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

a) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 18 legge 11 gennaio 1951, n. 25 (norme sulla perequazione tributaria e sul rilevamento fiscale straordinario), nella parte in cui dispone che le imposte dirette, accertate in confronto dei contribuenti non tassati in base a bilancio, sono commisurate sui redditi conseguiti nell'anno solare precedente;

b) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 10, comma secondo, del d.P.R. 5 luglio 1951, n. 573 (testo unico delle norme sulla dichiarazione unica annuale dei redditi soggetti alle imposte dirette): questioni sollevate con l'ordinanza di cui in epigrafe dalla Corte d'appello di Milano.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 15 luglio 1976.

* * *

Sentenza n. 103/1991 (Pres. E. Gallo; Red. Borzellino) ¹

Considerato in diritto

1. – Le ordinanze concernono una identica questione: i relativi giudizi vanno riuniti, in conseguenza, per formare oggetto di un'unica pronuncia.

(¹) La Corte (sentenza n. 103 del 1991) ha, altresì, dichiarato non fondata la questione di

2.1 – Il Tribunale di Napoli, chiamato a pronunciarsi per l'accertamento negativo di obbligo tributario da parte di soggetti colpiti dall'imposta comunale per l'esercizio di arti e professioni e di imprese, dubita della legittimità costituzionale degli artt. 1 e 2 della legge 24 aprile 1989, n. 144 (*recte* decreto-legge 1° marzo 1989, n. 66 convertito in legge, con modificazioni, 24 aprile 1989, n. 144) recante disposizioni urgenti in materia di autonomia impositiva degli enti locali e di finanza locale, per contrasto con gli articoli 3 e 53 della Costituzione.

Con le riferite norme si è istituita, e a decorrere dall'anno 1989, l'imposta di cui trattasi: la relativa misura è rimessa all'ente locale interessato, con possibilità di fissazione di aliquote diverse tra Comune e Comune per attività identiche e conseguente asserita irrazionale disomogeneità del sistema impositivo. Sistema poi che fa derivare il prelievo unicamente dal dato oggettivo della superficie dei locali usufruiti con disarticolazione da qualsivoglia indice reddituale, rivelatore, cioè, di capacità contributiva. Né resta in tal modo consentito ai soggetti della obbligazione tributaria di fornire prova contraria.

2.2 – Analoghe argomentazioni sono svolte dal Tribunale amministrativo

legittimità costituzionale dell'art. 2 del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 66 (Disposizioni urgenti in materia di autonomia impositiva degli enti locali e di finanza locale) convertito in legge, con modificazioni, 24 aprile 1989, n. 144, per la parte in cui è attribuito ai Comuni, nei confronti dell'imposta comunale per l'esercizio di arti e professioni e di imprese, il potere di determinarne la misura, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, poiché gli enti locali impositori godono di autonomia e possono esercitarla, nelle loro scelte, con valutazioni diverse a seconda delle rispettive differenti situazioni ambientali, variabili da territorio a territorio. Pertanto non può essere ritenuta irrazionale la possibilità di fissazione di aliquote diverse fra comune a comune al fine di determinare la misura della imposta comunale per l'esercizio di arti, professioni e imprese (ICIAP).

Si segnala che nella sentenza n. 103 del 1991, ai fini dell'accoglimento della questione di legittimità costituzionale, la mancata previsione della prova contraria in riferimento alla capacità contributiva è risultata dirimente; in senso differente, ma, a ben vedere, avuto riguardo al diverso profilo della tipizzazione degli elementi della fattispecie imponibile, si segnala la motivazione della sentenza di non fondatezza n. 131 del 1991 ove la Corte ha affermato che «l'esclusione della prova di assenza di intento speculativo nelle operazioni economiche (acquisto e vendita) collegate sotto tale segno dalla norma impugnata non dà vita a una presunzione *juris et de jure*, ma si sostanzia di una tipizzazione legale di due comportamenti (le operazioni rispettivamente di acquisto e di vendita del medesimo bene), che, in quanto si succedono entro un dato lasso di tempo, sono considerati come un comportamento complessivo unificato dall'intento speculativo, e in quanto tale assunto, sempre secondo una valutazione legale, come causa qualificante la produzione di una plusvalenza tassabile, non ricorrendo l'ipotesi del reddito d'impresa, come reddito personale. Ciò posto, non ha senso denunciare quale violazione del diritto di difesa l'esclusione della prova diretta a dimostrare l'assenza, nel caso concreto, dell'intento speculativo. Tipizzazioni, qualificazioni, valutazioni legali come quelle suindicate possono bensì essere censurate sotto il profilo della mancanza di ragionevolezza, contestandosi che esse trovino rispondenza nella situazione socio-economica in riferimento alla quale sono formulate ai fini perseguiti dalla legge, o che esse, o le misure sulla base di esse adottate, siano congrue rispetto a tali fini».

dell'Umbria su ricorsi avverso le deliberazioni comunali di fissazione, nel massimo, dell'aliquota di prelievo dell'imposta.

[*omissis*]

5. – Fondata è la questione attinente al riferimento, quale indice per l'assoggettamento all'imposta, unicamente alla superficie dei locali adibiti all'esercizio di attività.

Giova ricordare all'uopo che le presunzioni tributarie, e di ciò in effetti si tratta, intanto possono legittimamente operare quali rivelatrici di ricchezza in quanto restino collegate in qualche modo a elementi concreti di redditività ancorché di non semplice accertamento. In altri termini, l'applicazione del tributo che ne deriva non può riposare su basi del tutto incontrollabili per i fini che si ripropongono, quando non addirittura fittizie (sentenze n. 42 del 1980 e n. 283 del 1987).

E infatti, per ciò che attiene all'odierno esame, il parametro è stato inteso come rapporto unico – in assoluto – di causa ed effetto rispetto al volume d'affari conseguito, essendo in ordine a questo privo di qualsivoglia collegamento o riscontro.

Né vale obiettare, come fa l'Avvocatura, che si tratterebbe di un sistema originato da necessità di ipersemplificazione, essendo contraddetta l'asserzione stessa dalla immediata introduzione di correttivi, a valere tuttavia dal successivo anno 1990. Conclusivamente la presunzione di cui trattasi, in quanto preclusiva di prova in adverso, è insuscettibile, per la irrazionalità che ne deriva, di porsi come fonte rivelatrice di una concreta capacità contributiva.

Al che consegue l'accoglimento.

PER QUESTI MOTIVI LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 1 del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 66 (Disposizioni urgenti in materia di autonomia impositiva degli enti locali e di finanza locale) convertito in legge, con modificazioni, 24 aprile 1989, n. 144, nella parte in cui – relativamente all'applicazione per l'anno 1989 dell'imposta comunale per l'esercizio, nel territorio del Comune, di arti e professioni e di imprese – non consente ai soggetti d'imposta di fornire alcuna prova contraria in ordine alla propria effettiva redditività;

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 27 febbraio 1991.

* * *

Sentenza n. 41/1999 (Pres. Granata; Red. Contrì)*Considerato in diritto*

1. – La Commissione tributaria regionale di Torino ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 26, comma primo, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), nella parte in cui esclude la prova contraria della presunzione di liberalità dei trasferimenti immobiliari posti in essere tra coniugi, la quale opera se l'ammontare complessivo dell'imposta di registro e di ogni altra imposta dovuta per il trasferimento risulta inferiore a quello delle imposte applicabili in caso di trasferimento a titolo gratuito, al netto delle detrazioni spettanti.

Ad avviso del giudice *a quo*, la norma censurata sarebbe in contrasto con il principio di eguaglianza, in quanto i coniugi, che abbiano stipulato un contratto di compravendita, sottoposto in sede di registrazione all'imposizione propria delle donazioni, trovano preclusa l'ammissibilità della prova in ordine all'effettiva natura onerosa del negozio, la cui qualificazione giuridica, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro o di quella dell'imposta di donazione, deriva dall'esito di un elementare esame comparativo del diverso peso fiscale: essi coniugi subiscono, quindi, un trattamento deteriore rispetto a parti stipulanti il medesimo contratto ma non legate da vincolo di coniugio; sarebbe altresì violato il principio della capacità contributiva, poiché la maggiore tassazione cui è assoggettato l'atto è correlata unicamente ad una qualità personale delle parti, alle quali è inibita la prova della insussistenza di una maggiore capacità contributiva.

2. – La questione è fondata.

La presunzione di liberalità era già prevista dall'art. 5 del decreto legislativo luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 90 (Modificazioni delle imposte sulle successioni e sulle donazioni), il quale, al primo comma, stabiliva che "le trasmissioni di immobili a titolo oneroso tra parenti entro il terzo grado si presumono liberalità e come tali sono soggette alla imposta quando la provenienza del prezzo pagato non viene dimostrata in base a titoli aventi data certa ai sensi del Codice civile, e sempre che la imposta di trasferimento a titolo oneroso risulti inferiore a quella stabilita per i trasferimenti a titolo gratuito". Benché la *ratio* della norma fosse sostanzialmente identica a quella che ha ispirato la disposizione oggi censurata, tuttavia il legislatore dell'epoca preferì porre una presunzione *iuris tantum* consentendo alle parti la possibilità di offrire prova contraria e indicando i mezzi ritenuti a tal fine idonei.

Le caratteristiche della citata presunzione indussero questa Corte, con la sentenza n. 99 del 1968, a ritenere che tale norma si sottraesse alle censure di illegittimità costituzionale, mosse sotto il duplice profilo della violazione del

principio di eguaglianza e di quello di capacità contributiva, rilevandosi che il fondamento – non irragionevole – della presunzione riposava da un lato sul fatto di comune esperienza che fra parenti di un certo grado gli immobili vengono trasferiti a titolo gratuito e dall'altro sulla notevole differenza della imposizione fiscale tra gli atti di donazione e quelli di compravendita, tale da indurre le parti a simulare un atto di contenuto diverso, allo scopo di pagare una imposta minore. Si affermò quindi che la norma rispondeva ad innegabili esigenze fiscali e che appariva corretto il sistema adottato dal legislatore di creare una presunzione iuris tantum suscettibile di prova contraria.

La presunzione di liberalità fu poi radicalmente trasformata dall'art. 25 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 (Disciplina dell'imposta di registro), che, oltre a limitarla ai parenti in linea retta, introdusse un regime più rigoroso, escludendo la possibilità di offrire prova contraria.

Caduto *medio tempore* il divieto di donazione tra coniugi, attraverso la declaratoria di illegittimità costituzionale dell'art. 781 del codice civile, pronunciata da questa Corte con sentenza n. 91 del 1973, alla disciplina della presunzione di liberalità furono apportate ulteriori modifiche con l'emanazione del d.P.R. n. 131 del 1986, il cui articolo 26, in questa sede censurato, ne estese l'ambito di applicazione ai trasferimenti immobiliari intervenuti tra coniugi, confermando l'esclusione della prova contraria.

3. – La norma impugnata, avente il chiaro fine di impedire operazioni di elusione fiscale, così da assicurare all'erario il più alto gettito tra quelli rispettivamente offerti dall'applicazione della normativa tributaria in tema di trasferimenti a titolo oneroso e di trasferimenti a titolo gratuito, pone la presunzione che i trasferimenti immobiliari tra coniugi sono considerati donazioni, e assoggetta quindi tali atti al corrispondente regime, allorché l'ammontare complessivo dell'imposta di registro e di ogni altra imposta dovuta per il trasferimento risulti inferiore a quello delle imposte applicabili in caso di trasferimento a titolo gratuito, al netto delle detrazioni spettanti. Alla base della predetta presunzione sta la valutazione del legislatore, fondata sul principio dell'*id quod plerumque accidit* secondo cui il vincolo di coniugio è sempre di per sé indice dell'assenza di onerosità, tanto da non essere consentita la prova contraria.

L'analisi della ragionevolezza di tale valutazione è demandata dal rimettente a questa Corte, cui spetta altresì il compito di accertare se la indicata previsione normativa si ponga o meno in contrasto con il principio costituzionale di capacità contributiva.

Ora, quantunque possa senz'altro convenirsi, per dettato di comune esperienza, che frequentemente, ma non sempre, i trasferimenti immobiliari tra coniugi intervengono a titolo gratuito, tuttavia questa affermazione non risolve la questione, poiché è agevole formulare ipotesi nelle quali l'onerosità del trasferimento immobiliare è certa, in quanto direttamente discendente da una particolare situazione delle relazioni personali tra i coniugi. È, a tal fine, sufficiente considerare i casi in cui il vincolo coniugale, non ancora reciso, abbia

subito un forte allentamento per effetto di separazione legale, come nella fattispecie prospettata dal giudice *a quo* o anche in conseguenza di mera separazione di fatto, che, essendo stata causata da seria controversia, si prolunghi per tempi apprezzabili. Nei casi appena esposti, è subito evidente che i coniugi possono assumere la veste di parti che addiventano ad un assetto dei propri interessi economici mediante la stipulazione di negozi giuridici nei quali, essendo assente ogni funzione di liberalità, prevalgono ragioni che consistono nella volontà di esaurire rapporti collegati a situazioni familiari ormai compromesse.

Le citate esemplificazioni non assumono peraltro rilevanza soltanto sociologica, poiché il dato fattuale, rappresentato dal consistente numero delle separazioni tra coniugi, le quali vengono regolate dal lato patrimoniale mediante attribuzioni a carattere oneroso, incide direttamente sulla rispondenza della norma all'*id quod plerumque accidit*. A ciò deve aggiungersi che l'acquisizione di un'autonoma capacità economica da parte di ciascuno dei coniugi, anche al di fuori delle sopra formulate ipotesi di separazione, ha comunque determinato un notevole mutamento nei rapporti patrimoniali tra i medesimi, sì che il trasferimento a titolo oneroso di un bene immobile o di una quota indivisa di esso o di un diritto reale parziario da un coniuge all'altro in costanza di matrimonio non costituisce più evento del tutto eccezionale.

E allora non può negarsi come l'esclusione della prova diretta alla dimostrazione della onerosità del trasferimento si traduca inevitabilmente in un assioma che non trova più riscontro nella realtà. Onde, il rigore di una norma che – venuti meno i presupposti che la giustificavano – reputa irrefutabili ed insuscettibili di prova contraria le presunzioni configurate, mostra per ciò solo il proprio limite: la non ragionevolezza.

La disposizione normativa in esame, il cui fondamento riposa su interpretazioni delle vicende sociali che possono in fatto rivelarsi fallaci, in quanto divergenti dagli accadimenti della quotidianità, è dunque non solo irragionevole, ma anche lesiva del principio oltre che di eguaglianza anche di capacità contributiva, poiché essa sottopone gli atti di trasferimento immobiliare tra coniugi ad una tassazione più elevata non già in ragione della concreta manifestazione di maggiore capacità contributiva, bensì in funzione della mera qualità soggettiva delle parti contraenti, senza che alle medesime sia consentito offrire la prova della vera natura del negozio giuridico stipulato.

Deve quindi dichiararsi l'illegittimità costituzionale della norma censurata, limitatamente all'esclusione della prova contraria relativa alla presunzione di liberalità dei trasferimenti immobiliari.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 26, comma primo, del d.P.R.

26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), nella parte in cui esclude la prova contraria diretta a superare la presunzione di liberalità dei trasferimenti immobiliari.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 22 febbraio 1999.

* * *

Sentenza n. 228/2014 (Pres. Cassese; Red. Coraggio) ¹

Considerato in diritto

1. – Con ordinanza del 10 giugno 2013 la Commissione tributaria regionale per il Lazio ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 32,

(¹) Si precisa che l'articolo 32, primo comma, numero 2), del DPR 600/1973 era già stato sottoposto al vaglio della Corte costituzionale in quanto norma presuntiva ai sensi della quale i prelevamenti non giustificati dai conti correnti bancari di un imprenditore erano considerati ricavi, detratti i relativi costi. La sentenza n. 225 del 2005 aveva dichiarato non fondate le prospettate questioni di legittimità costituzionale ritenendo che tale presunzione di ricavi *iuris tantum* (suscettibile, cioè, di prova contraria attraverso la indicazione del beneficiario dei prelievi) non viola il principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.) né il principio di ragionevolezza (art. 3 Cost.), poiché non è manifestamente arbitrario supporre che i prelievi ingiustificati siano collegati all'attività d'impresa.

Di recente la Corte è stata nuovamente chiamata a pronunciarsi sulla medesima disposizione dell'art. 32. La sentenza n. 10 del 2023 ha dichiarato non fondate, nei sensi di cui in motivazione, le questioni di legittimità costituzionale, sollevate in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dell'art. 32, primo comma, n. 2), del d.P.R. n. 600 del 1973, laddove pone la presunzione secondo cui i prelevamenti sul conto corrente, se non risultanti dalle scritture contabili dell'imprenditore e salvo che quest'ultimo ne indichi il beneficiario, costituiscono, per un pari importo, ricavi. Ad avviso della Corte, la disposizione censurata deve essere interpretata nel senso che, a fronte della presunzione legale di ricavi non contabilizzati, e quindi "occulti", scaturente da prelevamenti bancari non giustificati, il contribuente imprenditore possa sempre, anche in caso di accertamento analitico-induttivo, opporre la prova presuntiva contraria e in particolare possa eccepire la incidenza percentuale dei costi relativi, che vanno, dunque, detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati. È proprio la possibilità della prova contraria da parte del contribuente – estesa a ogni presunzione semplice ai sensi dell'art. 2729 cod. civ. e integrata dalla deducibilità del fatto notorio ai sensi dell'art. 115, secondo comma, cod. proc. civ. – che assicura la non arbitrarietà della presunzione legale in favore del fisco, fondata su dati di esperienza generalizzati secondo l'*id quod plerumque accidit*, nonché il rispetto della capacità contributiva.

La sentenza n. 10 del 2023 ha altresì dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dell'art. 32, primo comma, n. 2), del d.P.R. n. 600 del 1973, che dispone, anche per gli imprenditori assoggettati a un regime di contabilità semplificata ai sensi dell'art. 18 t.u. imposte redditi, la medesima presunzione. Precisa infatti la Corte che la disposizione censurata non viola gli evocati parametri poiché il regime di contabilità degli imprenditori commerciali si caratterizza per le continue movimentazioni sul conto corrente dovute a un'attività nella quale, a differenza di quanto avviene per lavoratori autonomi e professionisti, prevale, sul lavoro proprio dell'imprenditore, l'apparato organizzativo che lo sostiene. A ciò si aggiunge che il d.l. n. 193 del 2016, come convertito, ha superato il

comma 1, numero 2), secondo periodo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), come modificato dall'art. 1, comma 402, lettera *a*), numero 1), della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2005).

La norma dispone che i dati ed elementi trasmessi su richiesta (*ex art.* 32, comma 1, numero 7, del d.P.R. n. 600 del 1973), rilevati direttamente (*ex art.* 33, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 600 del 1973) ovvero nei controlli relativi alle imposte sulla produzione o consumo [*ex art.* 18, comma 3, lettera *b*), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative)] sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41 del medesimo d.P.R. n. 600 del 1973, salvo che il contribuente dimostri che ne ha tenuto conto nella determinazione dei redditi o che essi non hanno rilevanza a tal fine. Prevede, poi, che i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito delle predette operazioni sono posti come ricavi o compensi a base delle rettifiche e degli accertamenti (e sono quindi assoggettabili a tassazione), se il contribuente non ne indica i soggetti beneficiari e sempré non risultino dalle scritture contabili.

La presunzione disciplinata da tale ultima parte della norma nella sua originaria formulazione (limitata ai «ricavi») interessava unicamente gli imprenditori, l'art. 1 della legge n. 311 del 2004 (inserendo anche i «compensi») ne ha poi esteso l'ambito operativo ai lavoratori autonomi.

1.1. – La questione sollevata si articola in due gruppi di censure: uno – comprensivo della seconda (artt. 3 e 24 della Costituzione) e della quarta censura (artt. 3 e 53 Cost.) – avente ad oggetto l'estensione della inversione della prova e della presunzione de qua ai compensi dei lavoratori autonomi; l'altro – comprensivo della prima (art. 24 Cost.) e della terza censura (art. 111 Cost.) – avente ad oggetto l'applicazione retroattiva della norma agli anni di imposta precedenti all'entrata in vigore della legge n. 311 del 2004.

Con riferimento al primo gruppo di censure, il giudice rimettente argomenta la violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., oltre che dell'art. 3 Cost., rilevando che per il reddito da lavoro autonomo non varrebbero le correlazioni logicopresuntive tra costi e ricavi tipiche del reddito d'impresa e il prelevamento sarebbe un «fatto oggettivamente estraneo all'attività di produzione del reddito professionale», idoneo a costituire un «mero indice generale di spesa». Inoltre, la norma censurata sarebbe «irrazionale»

problema delle eventuali difficoltà probatorie derivanti da situazioni come quella dell'imprenditore assoggettato a contabilità semplificata, prevedendo adeguate soglie di movimentazioni giornaliere su conto corrente (sino all'importo di 1.000,00 euro) e mensili (sino all'importo complessivo di 5.000,00 euro), solo dopo il superamento delle quali opera la presunzione in esame.

qualunque sia la lettura ad essa data tra quelle possibili: o la prova contraria che incombe al contribuente potrebbe ritenersi soddisfatta «con la mera indicazione del beneficiario, divenendo, però, tanto irrazionale quanto inutile sul piano dell'accertamento dei maggiori redditi» oppure – seguendo quanto sostenuto dall'Amministrazione finanziaria – richiederebbe necessariamente anche la giustificazione causale dei prelevamenti, così imponendo «un adempimento aggiuntivo rispetto a quello rappresentabile sulla base di una lettura piana del testo normativo».

Con riferimento al secondo gruppo di censure, il giudice rimettente sostiene che la disposizione impugnata, se applicata agli anni d'imposta in corso o anteriori alla novella legislativa, comporterebbe per i contribuenti professionisti un onere probatorio imprevedibile e impossibile da assolvere, in contrasto con l'art. 24 Cost. e con il principio di tutela dell'affidamento, richiamato anche nell'art. 3, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), nonché con l'art. 111 Cost. per violazione del principio di parità delle parti.

1.2. – A parere del Presidente del Consiglio dei ministri sussisterebbero entrambi i presupposti di legittimità costituzionale delle presunzioni in materia fiscale richiesti dalla giurisprudenza di questa Corte, e cioè che l'indice noto da cui si desume il fatto ignoto sia «concretamente rivelatore di ricchezza» (sentenza n. 283 del 1987) e che il nesso inferenziale risponda a regole di comune esperienza (sentenza n. 109 del 1967). Del resto, il fondamento economico-contabile sotteso al meccanismo presuntivo sarebbe configurabile anche per i lavoratori autonomi, posto che anche per esercitare attività professionali sarebbe necessario l'acquisto di beni o di servizi, al fine di rendere prestazioni, anche di natura complessa.

Non sussisterebbe, poi, il denunciato contrasto con l'art. 24 Cost. e con il principio di tutela dell'affidamento o con l'art. 111 Cost., in considerazione del «diritto vivente» consolidato in anni successivi all'entrata in vigore della disposizione de qua, secondo cui l'applicabilità della presunzione in esame ai percettori di reddito da lavoro autonomo derivava, già anteriormente alla modifica di cui alla legge n. 311 del 2004, da un'interpretazione conforme a Costituzione della disposizione censurata.

2. – In via preliminare, va rilevata la inammissibilità della seconda censura, sollevata con riferimento agli artt. 3 e 24 Cost., alla luce del carattere alternativo e ancipite della sua formulazione.

Il giudice rimettente ha infatti sostenuto la natura irrazionale della norma e la sua portata lesiva del diritto di difesa basandosi sulla doppia e alternativa interpretazione che della disposizione può essere data, senza sciogliere tale alternativa e senza porre le due interpretazioni in rapporto di subordinazione logica. L'omissione conferisce carattere ancipite alla prospettazione della censura, oltre a rendere perplessa la motivazione sulla rilevanza, così determinando

l'inammissibilità della questione sollevata, sulla base della costante giurisprudenza di questa Corte (*ex multis*, sentenze n. 280 del 2011 e n. 355 del 2010).

3. – Nel merito la questione è fondata in riferimento alle censure di cui agli artt. 3 e 53 Cost., con conseguente assorbimento di quelle relative agli artt. 24 e 111 Cost.

4. – Anche se le figure dell'imprenditore e del lavoratore autonomo sono per molti versi affini nel diritto interno come nel diritto comunitario, esistono specificità di quest'ultima categoria che inducono a ritenere arbitraria l'omogeneità di trattamento prevista dalla disposizione censurata, alla cui stregua anche per essa il prelevamento dal conto bancario corrisponderebbe ad un costo a sua volta produttivo di un ricavo.

Secondo tale doppia correlazione, in assenza di giustificazione deve ritenersi che la somma prelevata sia stata utilizzata per l'acquisizione, non contabilizzata o non fatturata, di fattori produttivi e che tali fattori abbiano prodotto beni o servizi venduti a loro volta senza essere contabilizzati o fatturati.

Il fondamento economico-contabile di tale meccanismo è stato ritenuto da questa Corte (sentenza n. 225 del 2005) congruente con il fisiologico andamento dell'attività imprenditoriale, il quale è caratterizzato dalla necessità di continui investimenti in beni e servizi in vista di futuri ricavi.

L'attività svolta dai lavoratori autonomi, al contrario, si caratterizza per la preminenza dell'apporto del lavoro proprio e la marginalità dell'apparato organizzativo. Tale marginalità assume poi differenti gradazioni a seconda della tipologia di lavoratori autonomi, sino a divenire quasi assenza nei casi in cui è più accentuata la natura intellettuale dell'attività svolta, come per le professioni liberali.

4.1. – Si aggiunga che la non ragionevolezza della presunzione è avvalorata dal fatto che gli eventuali prelevamenti (che peraltro dovrebbero essere anomali rispetto al tenore di vita secondo gli indirizzi dell'Agenzia delle entrate) vengono ad inserirsi in un sistema di contabilità semplificata di cui generalmente e legittimamente si avvale la categoria; assetto contabile da cui deriva la fisiologica promiscuità delle entrate e delle spese professionali e personali.

4.2. – Peraltro, l'esigenza di combattere un'evasione fiscale ritenuta rilevante nel settore trova una risposta nella recente produzione normativa sulla tracciabilità dei movimenti finanziari. Si pensi, da ultimo, al decreto del Ministro dello sviluppo economico 24 gennaio 2014 (Definizioni e ambito di applicazione dei pagamenti mediante carte di debito), che ha dato attuazione all'art. 15, comma 4, del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179 (Ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, della legge 17 dicembre 2012, n. 221, alla cui stregua dal 1° gennaio 2014 vi è l'obbligo – sia pure sprovvisto di sanzioni – di accettare pagamenti, di importo superiore a trenta euro, effettuati con carte di debito in favore di imprese e professionisti per l'acquisto di prodotti o per la prestazione di servizi.

La tracciabilità del danaro, oltre ad essere uno strumento di lotta al

riciclaggio di capitali di provenienza illecita, persegue il dichiarato fine di contrastare l'evasione o l'elusione fiscale attraverso la limitazione dei pagamenti effettuati in contanti che si possono prestare ad operazioni "in nero".

5. – Pertanto nel caso di specie la presunzione è lesiva del principio di ragionevolezza nonché della capacità contributiva, essendo arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 32, comma 1, numero 2), secondo periodo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), come modificato dall'art. 1, comma 402, lettera *a*), numero 1), della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2005), limitatamente alle parole «o compensi».

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 24 settembre 2014.

3.12. Misura massima del tributo

SENTENZA N. 200/1972 (PRES. CHIARELLI; REL. VERZÌ)

Imposta proporzionale di registro per le sentenze traslative di diritti – Non prevedono la restituzione dell'imposta in caso di riforma delle sentenze – Discrezionalità legislativa – Limite della ragionevolezza.

Regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3269 (Approvazione del testo di legge del registro), artt. 12 e 14.

Costituzione, artt. 3 (ragionevolezza) e 53.

Considerato in diritto

1. – L'ordinanza della Corte d'appello di Messina ha sollevato la questione di legittimità costituzionale del combinato disposto degli artt. 8, 11, 12, 14, 68 ed 80 della legge del registro (r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269) rilevando che queste norme impongono il pagamento del tributo per la registrazione delle sentenze di trasferimento, pronunziate nei vari gradi del processo; e vietano la restituzione di quanto corrisposto in riferimento al contenuto sostanziale di decisioni poi modificate o definitivamente travolte dalla ultima sentenza; dal che deriverebbe una disciplina contrastante con gli artt. 3, 53 e 24 della Costituzione.

Secondo l'ordinanza, sarebbe manifesta l'ingiustizia e la incongruenza logica dei risultati cui conduce l'applicazione delle suindicate norme sul piano dei concreti rapporti fra Stato e contribuente. Infatti, nell'ipotesi di riforma di una sentenza traslativa, il tributo viene ad essere corrisposto, in taluni casi, come nella specie, due volte: prima all'atto della registrazione della sentenza di primo grado, perché si considera definitivo il trasferimento, ed una seconda volta per la registrazione della sentenza di appello, che, riformando la prima, abbia diversamente statuito in merito al trasferimento stesso. E la imposta potrebbe perfino essere corrisposta una terza volta, qualora sia pronunziata una difforme sentenza in sede di rinvio dalla Cassazione.

La denunziata irrazionalità apparirebbe ancor più evidente considerando che una sentenza impugnata non è di regola esecutiva, e quindi non astrattamente idonea a produrre gli effetti suoi propri, i quali sono comunque posti nel nulla *ex tunc* dalla sentenza di riforma. Né è a dire che, a giudizio concluso, sia consentito alla parte di ripetere l'importo del tributo (o di quella parte di esso) che alla fine risulti indebitamente pagato, perché ciò non è ammesso né dalla regola generale sancita dagli artt. 11 e 12 della legge del registro, né dalla norma contenuta nel successivo art. 14, dalla cui tassativa previsione esula l'ipotesi in esame.

2. – Va in primo luogo precisato che l'ordinanza denuncia l'illegittimità della disciplina relativa alla imposta proporzionale di registro, dovuta per le sentenze traslative di diritti; ond'è che la questione va esaminata limitatamente alla registrazione di tali sentenze.

3 – La questione è fondata.

L'Avvocatura generale dello Stato premette che l'imposta, quale imposta di atto, è applicabile indipendentemente dal verificarsi o meno dei suoi effetti, e che le sentenze per le quali – per il loro contenuto obbiettivo – deve essere corrisposto tale tributo al momento della registrazione, non possono sottrarsi

(1) La sentenza n. 200 del 1972 è richiamata a fondamento della motivazione nelle sentenze n. 198 del 1976 e n. 285 del 1985 riprodotte al punto 3.10 di questa medesima sezione della Parte prima sotto il contiguo profilo della mancanza dell'oggetto dell'imposta.

alla disciplina degli artt. 12 e 14 della legge sul registro, che fa divieto di restituzione delle tasse pagate, anche nel caso che esse siano annullate in sede di gravame. Ed osserva che la questione deve ritenersi infondata perché, quando nello stesso procedimento vengono pronunziate più sentenze, il carico complessivo di imposta rappresenta la somma di tributi relativi ad atti diversi, susseguitsi nel tempo e determinati talvolta anche dal comportamento degli interessati. Conseguentemente, l'art. 53 non potrebbe dirsi violato in quanto la capacità contributiva, come idoneità del contribuente a corrispondere la prestazione imposta, deve porsi in relazione non già con la concreta capacità di ciascun contribuente, ma col presupposto al quale la prestazione stessa è collegata e con gli elementi essenziali della obbligazione.

4. – La Corte non può condividere siffatte argomentazioni.

È esatto che le sentenze pronunciate nei vari gradi di uno stesso processo costituiscono altrettanti atti fra loro distinti; ma, ai fini della imposizione tributaria, è rilevante soltanto quell'unico trasferimento, che, nel susseguirsi delle suddette decisioni, risulti effettuato dalla sentenza passata in giudicato. Per l'imposta di atto, dovuta per la sentenza traslativa, la proporzionale, benché pagata nel momento della registrazione della sentenza, ha carattere autonomo ed indipendente in quanto colpisce soltanto il trasferimento. Pertanto, all'atto della registrazione della sentenza, alla tassa fissa giudiziale si aggiunge quella proporzionale, se ed in quanto sussista il detto trasferimento. Dimostrata la netta distinzione fra i due tributi, appare chiaro che il primo deve essere corrisposto tante volte quante sono le sentenze emesse nelle varie fasi del giudizio, mentre la proporzionale è dovuta soltanto sull'unico trasferimento da tassare.

Sotto il profilo costituzionale non ha rilevanza il fatto che il tributo sia corrisposto all'atto della registrazione di una o più sentenze non ancora passate in giudicato. È rilevante – invece – agli effetti degli artt. 3 e 53 Cost., che le norme impugnate non consentono che la somma versata sia restituita – per intero o proporzionalmente – nel caso in cui dalla sentenza passata in cosa giudicata risulti che il trasferimento non esiste – in tutto od in parte – e quindi sia venuto a mancare, totalmente o parzialmente, l'oggetto della imposizione tributaria.

Ed invero, l'art. 12 della legge del registro dispone che le tasse regolarmente percepite non possono essere restituite in caso di riforma, risoluzione, rescissione od anche per effetto di condizione risolutiva, alla quale l'atto o il trasferimento si trovasse vincolato, né per qualsiasi altro evento ulteriore fuorché nei casi previsti dalla legge. E fra le eccezioni alla suindicata norma, tassativamente previste dall'art. 14, non è compresa la riforma in sede di gravame della sentenza di primo grado, in base alla quale è stato corrisposto il tributo.

Non si tratta di inconvenienti o disarmonie nella disciplina di un determinato tributo, che possono essere valutate in sede di politica legislativa, come ritiene l'Avvocatura dello Stato, ma di una violazione dei principi della capacità

contributiva, che condiziona la misura massima del tributo nel senso che questo non può essere mai fissato ad un livello superiore alla capacità dimostrata dall'atto o dal fatto economico. Ed evidentemente il pagamento di un tributo indebito, che talvolta può superare, attraverso la ripetuta esazione, il valore del bene, oggetto del trasferimento e la impossibilità di rimborso di quanto indebitamente pagato, concretano una violazione del principio costituzionale, anche in riferimento all'articolo 3 Cost. in quanto la discrezionalità legislativa trova sempre un limite nella ragionevolezza delle statuizioni volte a giustificare la disparità di trattamento fra cittadini.

Rimane assorbita la questione in riferimento all'art. 24, secondo comma, della Costituzione.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale degli artt. 12 e 14 della legge del registro (r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269), nella parte in cui non prevedono, ai fini della restituzione della imposta proporzionale, l'ipotesi che sia stata riformata la sentenza con la quale si attua il trasferimento di un diritto.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 14 dicembre 1972.

3.13. Retroattività delle norme tributarie.

SENTENZA N. 44/1966 (PRES. AMBROSINI; REL. CHIARELLI)

Imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili – Potere dei Comuni di applicare l'imposta a carico di coloro che abbiano alienato le aree anteriormente all'entrata in vigore della legge – Efficacia retroattiva – Incidenza sul rapporto tra imposizione e capacità contributiva – Accertamento in relazione alla singola legge dell'eventuale rottura del rapporto tra imposizione e capacità contributiva.

Legge 5 marzo 1963, n. 246 (Istituzione di una imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili; modificazioni al testo unico per la finanza locale, approvato con regio decreto 14 settembre 1931, n. 1175, e al regio decreto-legge 28 novembre 1938, n. 2000, convertito nella legge 2 giugno 1939, n. 739), art. 25, secondo comma.

Costituzione, art. 53.

SENTENZA N. 75/1969 (PRES. A.M. SANDULLI; REL. CRISAFULLI)

Facoltà dei comuni di far decorrere l'applicazione dell'imposta se più favorevole dalle date già fissate per l'applicazione del contributo di miglioria generica – Conseguente – Possibile applicazione retroattiva dell'imposta anche nei confronti di soggetti non sottoposti al contributo.

Imposizione con riferimento alla capacità contributiva esistente in un momento anteriore e rivelata da fatti passati – Presunzione che la capacità permanga al momento della imposizione – Eguaglianza dei cittadini davanti alla legge – Legge che parifica senza giustificazione situazioni tra loro obiettivamente diverse.

Legge 5 marzo 1963, n. 246 (Istituzione di una imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili; modificazioni al testo unico per la finanza locale, approvato con regio decreto 14 settembre 1931, n. 1175, e al regio decreto-legge 28 novembre 1938, n. 2000, convertito nella legge 2 giugno 1939, n. 739), artt. 48, primo comma, e 49, primo comma.

Costituzione, art. 53.

SENTENZA N. 27/2018 (PRES. LATTANZI; RED. AMATO)

Imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse – Individuazione dei soggetti passivi – Impossibilità di equiparazione, con norma di interpretazione autentica, tra gestore per conto terzi (titolare di ricevitoria) e gestore per conto proprio (bookmaker), compresi quelli privi di concessione – traslazione, con riferimento ai rapporti precedenti al 2011, del carico tributario dal titolare della ricevitoria al bookmaker.

Decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504 (Riordino dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse, a norma dell'articolo 1, comma 2, della legge 3 agosto 1998, n. 288), art. 3.

Legge 13 dicembre 2010, n. 220, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2011)», art. 1, comma 66, lett. b).

Costituzione, art. 53.

Considerato in diritto

[*omissis*]

6. – La violazione dell'art. 53 della Costituzione, insieme a quella dell'art. 11 delle disposizioni preliminari del Codice civile e degli artt. 70 e seguenti, 73, 76, 77, viene anche dedotta in relazione agli artt. 5, 21 e 25 della legge n. 246 del 1963, in quanto con le norme ivi contenute la legge avrebbe disposto retroattivamente e avrebbe attribuito ai Comuni un potere di imposizione retroattiva.

In proposito è preliminarmente da escludere l'ammissibilità della questione di legittimità costituzionale in riferimento all'art. 11 delle disposizioni preliminari del Codice civile, la cui norma non ha una corrispondente disposizione nella Costituzione, la quale, come questa Corte ha già rilevato (sentenza n. 81 del 1958), all'art. 25 pone il divieto della retroattività limitatamente alla legge penale.

Non pertinente è anche il richiamo agli artt. 70 e seguenti della Costituzione, i quali riguardano la formazione della legge e non i limiti di tempo della sua efficacia.

Più ampio discorso richiede la dedotta violazione dell'art. 53 delle Costituzioni.

Questa Corte ha già avuto modo di affermare che, anche al di fuori della materia penale, l'emanazione di una legge retroattiva, e in particolare di una legge finanziaria retroattiva, può rivelarsi in contrasto con qualche specifico principio o precetto costituzionale (sentenza n. 118 del 1957; n. 81 del 1958). Quanto all'art. 53 della Costituzione, la Corte ha affermato che una legge tributaria retroattiva non comporta per se stessa la violazione del principio della capacità contributiva (sentenza n. 9 del 1959), e ha successivamente precisato che deve essere verificato di volta in volta, in relazione alla singola legge tributaria, se questa, con l'assumere a presupposto della prestazione un fatto o una situazione passati, o con l'innovare, estendendo i suoi effetti al passato, gli elementi dai quali la prestazione trae i suoi caratteri essenziali, abbia spezzato il

(¹) La sentenza ha altresì dichiarato non fondate le questioni relative alla illegittimità costituzionale della intera legge 5 marzo 1963, n. 246, e dell'art. 8 della legge 5 gennaio 1957, n. 33, sull'ordinamento e le attribuzioni del Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro, in relazione all'art. 99 della Costituzione, e degli artt. 1, 2, 3, 5, 6, 13, 21, 25, primo, terzo, quarto e quinto comma, 42 della legge 5 marzo 1963, n. 246, in relazione agli artt. 3, 23, 41, 42, 53, 70 e seguenti della Costituzione. In particolare, in merito alla pretesa violazione del principio di eguaglianza, ha precisato che «[i]l sistema della legge è infatti diretto ad assicurare che nei singoli Comuni l'imposizione del tributo avvenga su la base della situazione in ciascuno di essi effettivamente esistente. La diversità delle rispettive determinazioni non dà quindi luogo a una diseguale applicazione della legge, ma dà luogo a una applicazione di essa conforme a situazioni obiettivamente diverse, come si richiede perché sia attuato il principio di eguaglianza. Può soggiungersi che una maggiore determinazione, in via generale, dei criteri per stabilire l'incremento dei valori tassabili avrebbe prodotto disuguaglianze e sperequazioni, col ricondurre sotto norme comuni situazioni diverse».

rapporto che deve sussistere tra imposizione e capacità contributiva e abbia così violato il precetto costituzionale (sentenza n. 45 del 1964).

Alla stregua di questi principi vanno esaminate le disposizioni di cui trattasi.

Va ricordato che, nel sistema della legge, l'oggetto dell'imposizione è l'incremento di valore delle aree fabbricabili, realizzatosi in un determinato periodo di tempo.

Il compito attribuito ai Comuni dagli artt. 5 e 25 di fissare la data di riferimento, per stabilire il valore iniziale, non si concreta in un potere impositivo retroattivo dei Comuni stessi, ma consiste nella determinazione di un elemento per calcolare l'incremento di valore effettivamente verificatosi. Certo quest'elemento si riferisce al passato, e non potrebbe essere altrimenti, perché, essendo l'imposta destinata a colpire un aumento di valore già avvenuto, tale aumento non può, logicamente, essere calcolato che assumendo un termine di riferimento nel passato; ma l'imposta colpisce l'aumento di valore che si realizza nel momento dell'alienazione o dell'utilizzazione dell'immobile, o che è esistente nella sfera patrimoniale dell'intestatario dell'area fabbricabile al momento della deliberazione istitutiva (imposta straordinaria di cui al terzo comma dell'art. 25).

Non si può pertanto considerare insussistente, nel momento della prestazione, il rapporto tra imposizione, basata su aliquote corrispondenti all'aumento di valore accertato nel momento predetto, e capacità contributiva.

Ove invece tale rapporto risulta spezzato è nella disposizione che consente ai Comuni di applicare l'imposta a carico di coloro che abbiano alienato le aree posteriormente alla data di riferimento, ma prima dell'entrata in vigore della legge (secondo comma dell'art. 25). In questo caso si ha l'applicazione dell'imposta a rapporti esauriti, senza che questa efficacia retroattiva della norma sia sorretta da alcuna razionale presunzione che gli effetti economici dell'alienazione, e del valore realizzato con essa, permangono nella sfera patrimoniale del soggetto, data anche la possibilità che l'alienazione sia avvenuta in un tempo notevolmente remoto, in cui non era neanche prevedibile l'istituzione dell'imposta.

È pertanto da riconoscere che la retroattività dell'imposizione, così com'è prevista dal secondo comma dell'art. 25, contrasta col precetto costituzionale relativo alla capacità contributiva, ed è quindi da dichiarare illegittima.

[*omissis*]

9. – Dalla dichiarazione di illegittimità costituzionale del secondo comma dell'art. 25 della legge deriva come conseguenza la illegittimità della norma di cui al primo e secondo comma dell'art. 27 e al terzo comma dell'art. 43, in cui si prevedono obblighi di denuncia a carico di chi abbia alienato o acquistato aree successivamente alla data di riferimento di cui agli artt. 5 e 25: obblighi che, nel sistema della legge, riguardano soltanto i casi di alienazione previsti dal secondo comma dell'art. 25. Pertanto anche le dette norme sono da dichiarare

costituzionalmente illegittime, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara l'illegittimità costituzionale del secondo comma dell'art. 25 della legge 5 marzo 1963, n. 246, sulla istituzione di una imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili;

dichiara altresì, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale dell'art. 27, primo e secondo comma, e dell'art. 43, terzo comma, della predetta legge;

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 4 maggio 1966.

* * *

Sentenza n. 75/1969 (Pres. A.M. Sandulli; Rel. Crisafulli)

Considerato in diritto

1. – Negli scritti defensionali e nella discussione orale davanti a questa Corte, i patroni delle parti private e del comune di Torino hanno allargato i termini della questione di legittimità costituzionale oltre i limiti segnati dalle ordinanze di rimessione. Come ricordato in narrativa, queste ultime hanno esclusivo ed univoco riferimento a quella parte del primo comma dell'art. 48 della legge n. 246 del 1963, richiamata dal successivo art. 49, che attribuisce ai comuni, obbligati od autorizzati, secondo le diverse ipotesi, ad istituire in luogo del contributo di miglioria generica l'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, la facoltà di farne decorrere l'applicazione dalle date già fissate per l'applicazione del contributo. Tali disposizioni, secondo le ordinanze, contrasterebbero con gli artt. 3 e 53 della Costituzione, con particolare riferimento, come risulta chiaramente dalle argomentazioni svolte, al primo comma dell'una e dell'altra disposizione costituzionale.

Rimangono perciò estranee al presente giudizio le censure mosse dalle parti nei confronti del secondo comma dell'art. 48, che non ha formato neppure implicitamente oggetto di denuncia nelle ordinanze del tribunale di Torino.

Sotto altro aspetto, esulano dalla competenza di questa Corte, involgendo questioni di legittimità di provvedimenti amministrativi o questioni di mera interpretazione ed applicazione ai casi concreti della legge ordinaria (così degli artt. 236 e seguenti del testo unico del 1931 sulla finanza locale, come della legge n. 246 del 1963), le doglianze in ordine alla retroattività delle deliberazioni del

Comune di Torino che ebbero ad istituire il contributo di miglìoria generica in varie zone della città, e quelle attinenti alla particolare situazione dell'erede di chi avesse alienato aree anteriormente all'entrata in vigore della nuova legge (nonché, come nella specie, anteriormente alla data delle delibere istitutive del contributo di miglìoria), come pure, infine, la discussione circa l'applicabilità o meno all'imposta sugli incrementi di valore dell'art. 40 della legge n. 246, comminante l'inefficacia dei patti tendenti a trasferire l'onere dell'imposizione ad altri che non siano i soggetti indicati nella stessa legge.

2. – Secondo l'interpretazione in un primo momento prospettata dalla difesa dello Stato, la proposizione del primo comma dell'art. 48, denunciata dal tribunale, significherebbe che i comuni possono far coincidere la data di riferimento iniziale per il calcolo degli incrementi di valore ai fini della nuova imposta con quella già stabilita, agli stessi effetti, nelle delibere istitutive del contributo di miglìoria generica. Se così fosse, non sorgerebbe questione di violazione dell'art. 53, primo comma, della Costituzione, poiché gli art. 48 e 49 non autorizzerebbero alcuna retroattività nell'applicazione dell'imposta.

Ma una siffatta interpretazione, pur se accolta anche in una circolare in data 4 marzo 1963 del Ministero delle finanze, contenente istruzioni per l'applicazione della legge n. 246, è stata esplicitamente disattesa dalle ordinanze di rimessione, e sembra alla Corte che queste siano nel vero quando fanno rilevare che, letteralmente e logicamente, la formula dell'articolo 48 sta invece a significare che anche la data di applicazione dell'imposta può essere quella medesima che era stata a suo tempo determinata dal comune nelle delibere istitutive del contributo di miglìoria. Tecnicamente, è questo il senso corretto dell'espressione "fissare la decorrenza dell'imposta", e se improprietà c'è nel testo della legge, questa si incontra eventualmente nell'art. 49, laddove si parla dell'incremento dei valori verificatosi "dalle date di decorrenza indicate nell'articolo precedente".

Ma lo scambio tra le due date, che spesso si coglie anche nel corso dei lunghi e travagliati lavori parlamentari che portarono all'approvazione della legge n. 246, si spiega tenendo presente che del sistema complessivo da questa instaurato faceva originariamente parte integrante il secondo comma dell'art. 25, poi dichiarato costituzionalmente illegittimo con la sentenza 23 maggio 1966, n. 44, di questa Corte, e che in quel sistema la retrodatazione fino a un decennio del momento di riferimento iniziale degli incrementi di valore (praticamente la regola, interessando tutti i comuni obbligati a istituire la nuova imposta e parte di quelli facoltizzati) faceva tutt'uno con la retrodatazione dell'applicazione dell'imposta.

Ulteriore argomento in favore dell'interpretazione accolta dal tribunale di Torino si trae dal secondo comma dell'art. 48, che, tenendo fermi, ai fini dell'applicazione dell'imposta sugli incrementi di valore, oltre ai valori già definiti, anche i pagamenti e le iscrizioni a ruolo effettuati agli effetti dell'applicazione del contributo di miglìoria, presuppone che la nuova imposta sia

applicabile a fatti intervenuti sotto il vigore del testo unico del 1931 e concretamente rilevanti per l'applicazione del contributo di miglitoria generica.

3. – A seguito della ricordata sentenza n. 44 del 1966, la retroattività dell'imposizione autorizzata dagli artt. 48 e 49 si restringe alle sole ipotesi espressamente previste nella seconda parte del primo comma dell'art. 48, e nel primo comma dell'art. 49, con la proposizione denunciata dalle ordinanze di rimessione. Trattasi infatti di norma a sé stante, sorretta da una sua propria e specifica ratio, che esattamente pertanto il tribunale ha considerato tuttora in vigore, nessuna incidenza avendo avuto su di essa la dichiarata illegittimità costituzionale dell'art. 25, secondo comma.

Non è esatto, invece, che le stesse ragioni che ebbero a determinare quella decisione valgano identicamente per la norma oggi sottoposta all'esame di questa Corte, nella sua interezza.

Nel secondo comma dell'art. 25 questa Corte ebbe a ravvisare violazione del principio del primo comma dell'art. 53, non già per il semplice motivo della retroattività dell'imposizione, ma per la dissociazione temporale che ne risultava tra capacità contributiva e sottoposizione al tributo, del quale la norma dichiarata incostituzionale consentiva l'applicazione a "rapporti esauriti", senza che soccorresse "alcuna razionale presunzione che gli effetti economici dell'alienazione e del valore realizzato con essa permangano nella sfera patrimoniale del soggetto", data anche la imprevedibilità della imposta. È noto d'altronde come la stessa dottrina tributaristica più sensibile ai limiti derivanti alla legislazione ordinaria dal principio della capacità contributiva non abbia mancato di rilevare che una legge può colpire una capacità contributiva esistente in un momento anteriore e rivelata da fatti passati, senza per ciò solo violare l'art. 53, purché vi sia una ragionevole presunzione che, nella normalità dei casi, quella capacità contributiva permanga al momento della imposizione.

Applicando i suesposti criteri al caso in esame, deve ritenersi che la situazione prevista dalla norma degli artt. 48 e 49, di cui è questione, è in parte diversa da quella che era regolata nel secondo comma dell'art. 25. Giacché, nella specie, la retroattività inerisce alla sostituzione di un tributo precedente con altro, strutturato bensì in modi sotto alcuni aspetti diversi, ma rispondente alla stessa funzione economico-sociale e diretto a colpire – con aliquote minori – gli stessi fatti produttivi di ricchezza del primo. Non vi ha dubbio, infatti, che l'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, storicamente e logicamente, deriva in linea diretta dal contributo di miglitoria generica previsto dal testo unico sulla finanza locale, rappresentandone un ulteriore sviluppo e ammodernamento: non a caso, la legge de qua mostra chiaramente di considerare l'applicazione dell'un tributo alternativa rispetto all'applicazione dell'altro. E la disciplina dettata nelle disposizioni transitorie degli artt. 48, 49, 50, 51 e 52 tende a regolare il passaggio dall'uno all'altro tributo nei comuni che il primo avessero applicato o intrapreso ad applicare.

4. – Ora, se è vero che la cerchia dei soggetti passivi dell'imposta sugli

incrementi di valore delle aree fabbricabili è più larga di quella di coloro che erano sottoposti al contributo di miglioria generica, non è men vero, tuttavia, che questi ultimi vi sono certamente ricompresi: è pacifico in fatto, ad esempio, che tutti gli attori nei giudizi promossi contro il Comune di Torino, che hanno dato luogo al presente incidente di costituzionalità, erano in precedenza soggetti al contributo di miglioria generica alla stregua del testo unico del 1931 ed in forza delle deliberazioni, menzionate in narrativa, a suo tempo adottate dal comune stesso.

Ma, nei limiti entro cui vi ha coincidenza tra contribuenti soggetti alla nuova imposta e contribuenti già assoggettati al contributo, non sussiste violazione dell'art. 53, primo comma. Da un lato, infatti, a differenza da quanto si riscontrava nel caso dell'art. 25, secondo comma, non sarebbe possibile mettere in dubbio la piena prevedibilità dell'onere di una imposizione, astrattamente prevista come possibile dal testo unico del 1931, quando ne fosse stata decisa la istituzione con deliberazioni comunali, contro le quali gli interessati avevano a loro disposizione i ricorsi di cui all'art. 239 del testo unico; d'altro lato, la capacità contributiva che deve permanere in capo al soggetto passivo della nuova imposta, subentrante retroattivamente al tributo precedentemente istituito, è quella medesima – non solo astrattamente, quanto anche in concreto – sulla quale il contributo stesso per l'innanzi incideva.

Dove, al contrario, il principio del primo comma dell'art. 53 risulta violato, per ragioni analoghe a quelle rilevate dalla sentenza n. 44 del 1966 in ordine al secondo comma dell'art. 25, è nella estensione dell'imposta sugli incrementi di valore a soggetti diversi da quelli già tenuti a corrispondere il contributo di miglioria generica e con la stessa decorrenza stabilita per l'applicazione di quest'ultimo. Ciò che, nell'ambito delle zone del territorio comunale in cui doveva trovare applicazione il contributo di miglioria generica, può verificarsi in casi particolari e marginali come quelli della utilizzazione a scopo edificatorio fuori delle ipotesi dell'art. 241, ultimo comma, del testo unico sulla finanza locale, o della costruzione seguita da alienazione, e si verifica invece nella generalità dei casi con riguardo alle zone escluse dal contributo.

Ne segue la illegittimità costituzionale delle disposizioni denunciate, limitatamente alla parte in cui includono anche soggetti ai quali il contributo di miglioria generica non era applicabile.

5. – Alla stregua delle considerazioni sopra svolte deve essere presa in esame la censura di violazione dell'art. 3, primo comma, della Costituzione, per il diverso trattamento dei contributi nelle diverse zone del territorio comunale. La censura implica, evidentemente, che la facoltà di applicare la imposta con la stessa decorrenza del precedente contributo di miglioria, risultante dagli artt. 48 e 49, sia dalla legge circoscritta alle zone cui il contributo si riferiva. È questa l'interpretazione praticamente adottata dal Comune di Torino ed assunta come pacifica nelle ordinanze di rimessione.

Se così fosse, la questione dovrebbe dirsi infondata, perché, lungi dall'es-

sere arbitraria o irrazionale, la differenziazione tra soggetti anteriormente tenuti al contributo di miglìoria generica e soggetti ai quali esso non si applicava, ai fini di sostituire retroattivamente, con riferimento ai primi soltanto, la nuova imposta, sarebbe pienamente conforme ai principi ed in particolare, come si è visto, congegno idoneo ad evitare fenomeni di dissociazione tra capacità contributiva ed imposizione.

Sta di fatto, peraltro, che l'accennata differenziazione non è posta dalla legge, la quale, anzi, come si evince dalla norma dell'art. 50, è piuttosto orientata nel senso di ammettere l'applicazione retroattiva dell'imposta sugli incrementi di valore nell'intero territorio dei comuni che avessero già deliberato l'istituzione, anche se per alcune zone soltanto, del contributo di miglìoria generica. Altrimenti detto, non c'è contrasto con l'art. 3 per ingiustificata diversità di trattamento, ma all'inverso per ingiustificata parificazione di situazioni tra loro obiettivamente diverse; ma la questione, più correttamente impostata in questi termini, rimane assorbita nella rilevata illegittimità costituzionale parziale della disciplina transitoria dettata dagli artt. 48, primo comma, e 49, primo comma, per violazione dell'art. 53 della Costituzione, secondo quanto si è in precedenza osservato.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale del primo comma dell'art. 48 e del primo comma dell'art. 49 della legge 5 marzo 1963, n. 246 (portante istituzione di una imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili) nella parte in cui, attribuendo ai comuni la facoltà di fissare la decorrenza dell'imposta se più favorevole dalla data iniziale già stabilita nella relativa deliberazione ai fini dell'applicazione del contributo di miglìoria generica, consentono l'applicazione retroattiva dell'imposta anche nei confronti di soggetti non sottoposti al contributo di miglìoria generica.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 27 marzo 1969.

* * *

Sentenza n. 27/2018 (Pres. Lattanzi; Red. Amato) ¹

Considerato in diritto

1. – Con quattro ordinanze di analogo tenore letterale, la Commissione tributaria provinciale di Rieti ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 53 della

(¹) La Corte costituzionale (sentenza n. 27 del 2018), accogliendo solo per le annualità pregresse al 2011, in ragione dell'impossibilità per le ricevitorie di traslare l'imposta per gli

Costituzione, questioni di legittimità costituzionale degli artt. 3 e 4, comma 1, lettera *b*), numero 3), del decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504 (Riordino dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse, a norma dell'articolo 1, comma 2, della legge 3 agosto 1998, n. 288), e dell'art. 1, comma 66, lettera *b*), della legge 13 dicembre 2010, n. 220, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2011)», nella parte in cui, secondo il diritto vivente, prevedono che soggetti passivi dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse siano anche le ricevitorie operanti come centri di trasmissione dati (CTD) per conto di bookmakers privi di concessione, ma che nondimeno possano lecitamente raccogliere scommesse sul territorio nazionale.

[*omissis*]

4. – Le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1998, e dell'art. 1, comma 66, lettera *b*), della legge n. 220 del 2010 sono fondate, limitatamente alla parte in cui essi si applicano alle annualità d'imposta precedenti al 2011.

4.1. – Il presupposto oggettivo per l'applicazione dell'imposta unica sulle scommesse è definito dall'art. 1 del d.lgs. n. 504 del 1998, secondo il quale essa «è dovuta per i concorsi pronostici e le scommesse di qualunque tipo, relativi a qualunque evento, anche se svolto all'estero». Tale previsione generale ed astratta è delimitata dal successivo richiamo al «rispetto delle disposizioni contenute nell'articolo 24, comma 27, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e nell'articolo 88 del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza approvato con regio decreto 18 giugno 1931, n. 773». Tale richiamo contiene in sé il riferimento alla riserva statale dell'organizzazione e dell'esercizio di giuochi di abilità e di concorsi pronostici e al relativo sistema concessorio, istituito dal decreto legislativo 14 aprile 1948, n. 496 (Disciplina delle attività di giuoco).

Il successivo art. 3, oggetto della presente questione, sin dalla sua originaria formulazione, individua i soggetti passivi della stessa imposta in «coloro i quali gestiscono, anche in concessione, i concorsi pronostici e le scommesse».

La definizione di «gestore» era già contenuta nell'art. 23 del d.P.R. 18 aprile 1951, n. 581 (Norme regolamentari per l'applicazione e l'esecuzione del decreto legislativo 14 aprile 1948, n. 496, sulla disciplina delle attività di giuoco), che lo individua nella «persona fisica o giuridica che provvede con propria organizzazione allo svolgimento delle operazioni del giuoco o del concorso». L'attività caratteristica del «gestore» consiste quindi nell'approntare gli strumenti orga-

esercizi anteriori, dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1998 e dell'art. 1, comma 66, lett. *b*), della legge n. 220 del 2010, nella parte in cui prevedono che – nelle annualità d'imposta successive al 2011 – siano assoggettate all'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse le ricevitorie operanti per conto di soggetti privi di concessione, sollevate, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. La Corte, altresì, dichiara inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 4, comma 1, lett. *b*), numero 3), del d.lgs. n. 504 del 1998, sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost.

nizzativi, anche tecnologici, indispensabili per garantire la regolare e proficua raccolta delle scommesse. In linea di continuità con tale impostazione, il censurato art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1998 ancora all'esercizio dell'attività di gestione l'ambito soggettivo di applicazione dell'imposta.

Peraltro, il tenore letterale di tale disposizione, ed in particolare l'inclusione dei soggetti che esercitino tale attività «anche in concessione», autorizzava a ritenere che, già nella sua originaria versione, precedente alla disposizione interpretativa del 2010, l'art. 3 in esame rivolgesse la pretesa impositiva statale anche nei confronti degli stessi soggetti operanti al di fuori del sistema concessorio.

Secondo tale interpretazione, fatta propria dall'Avvocatura generale dello Stato, l'applicazione dell'imposta unica non sarebbe stata limitata ai soli soggetti regolarmente abilitati, e ciò in coerenza con il principio, affermato in riferimento alle imposte dirette, secondo cui sono soggette a tassazione anche le attività illegali (art. 14, comma 4, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, recante «Interventi correttivi di finanza pubblica»).

Tuttavia, il tenore letterale della disposizione consentiva anche una diversa interpretazione, nel senso che, attraverso il richiamo contenuto nell'art. 1 del d.lgs. n. 504 del 1998 al rispetto della concessione e della licenza di pubblica sicurezza, essa contemplasse i soli soggetti operanti nel sistema concessorio (ad esclusione perciò dei bookmakers con sede all'estero, sforniti di titolo concessorio in Italia, e della rete delle ricevitorie di cui essi si avvalgono nel territorio italiano).

Per il periodo antecedente alla disposizione interpretativa del 2010, la sussistenza di tale incertezza è stata espressamente riconosciuta dalla stessa Agenzia autonoma dei monopoli di Stato, che – nella successiva comunicazione del 7 giugno 2012, n. 2, prot. 763 (Imposta unica sui concorsi pronostici sportivi e sulle scommesse. Disposizioni interpretative di cui all'art. 1, comma 66, legge 13 dicembre 2010, n. 220) – ha ritenuto applicabile alle sanzioni relative alle annualità fiscali sino al 2011 l'esimente di cui all'art. 6, secondo comma, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662).

4.1.1. (Con la disposizione interpretativa dell'art. 1, comma 66, lettera *b*), della legge n. 220 del 2010, il legislatore ha dunque esplicitato una possibile variante di senso della disposizione interpretata, ribadendo, da un lato, che l'imposta è dovuta anche nel caso di scommesse raccolte al di fuori del sistema concessorio e stabilendo, altresì, che il generale concetto di "gestione" include anche l'attività svolta "per conto di terzi", compresi i bookmakers con sede all'estero e privi di concessione.

Gli obiettivi perseguiti dal legislatore con tale intervento, espressamente indicati dal precedente comma 64, sono «[...] di rendere più efficaci ed efficienti l'azione per il contrasto del gioco gestito e praticato in forme, modalità e termini

diversi da quelli propri del gioco lecito e sicuro, in funzione del monopolio statale in materia di giochi [...], nonché l'azione per la tutela dei consumatori, in particolare minori di età, dell'ordine pubblico, della lotta contro il gioco minorile e le infiltrazioni della criminalità organizzata nel settore dei giochi, garantendo altresì maggiore effettività al principio di lealtà fiscale nel settore del gioco e recuperando base imponibile e gettito a fronte di fenomeni di elusione ed evasione fiscali nel medesimo settore».

Allo scopo di realizzare tali finalità, il legislatore ha così esplicitato l'obbligo delle ricevitorie operanti per conto di bookmakers privi di concessione al versamento del tributo e delle relative sanzioni.

4.2. – Ciò premesso, l'equiparazione, ai fini tributari, del “gestore per conto terzi” (il titolare di ricevitoria) al “gestore per conto proprio” (il bookmaker) non risulta irragionevole.

Infatti, le differenze tra il contributo rispettivamente prestato dalla ricevitoria e dal bookmaker alla complessiva attività di raccolta delle scommesse non escludono affatto – ed anzi presuppongono – che entrambi i soggetti partecipino, sia pure su piani diversi e secondo differenti modalità operative, allo svolgimento di quell'attività di «organizzazione ed esercizio» delle scommesse sottoposta ad imposizione.

Sebbene non partecipi direttamente al rischio connaturato al contratto di scommessa, il titolare della ricevitoria svolge una attività di «gestione» attraverso la propria organizzazione imprenditoriale. Esso assicura la disponibilità di locali idonei e la ricezione della proposta; si occupa della trasmissione al bookmaker dell'accettazione della scommessa, dell'incasso e del trasferimento delle somme giocate, nonché del pagamento delle vincite secondo le procedure ed istruzioni fornite dal bookmaker.

Tali elementi configurano quell'attività di «gestione» delle scommesse che costituisce il presupposto dell'imposizione. Nell'ampia nozione di «gestione» – individuata dal legislatore sin dal d.P.R. n. 581 del 1951 – non risulta necessariamente ricompresa l'assunzione del rischio proprio del contratto di scommessa, che grava sul bookmaker per conto del quale opera il ricevitore. L'attività gestoria che costituisce il presupposto dell'imposizione è riferita, infatti, alla raccolta delle scommesse, il cui volume determina anche la provvigione della ricevitoria e quindi il suo stesso rischio imprenditoriale.

4.3. – In riferimento al denunciato difetto di congruità e proporzione dell'intervento legislativo rispetto alle finalità perseguite, non è ravvisabile alcuna irragionevolezza nell'assoggettamento ad imposta del ricevitore operante per bookmaker sfornito di concessione, con conseguente parificazione dello stesso ricevitore al bookmaker concessionario.

Come è già stato rilevato dalla giurisprudenza tributaria consolidatasi sul punto, tale scelta legislativa risponde ad un'esigenza di effettività del principio di lealtà fiscale nel settore del gioco, allo scopo di evitare l'irragionevole esenzione per gli operatori posti al di fuori del sistema concessorio, i quali

finirebbero per essere favoriti per il solo fatto di non avere ottenuto la necessaria concessione, ovvero di operare per conto di chi ne sia privo.

Inoltre, la censura riguardante la parificazione tra ricevitorie e bookmakers concessionari non tiene conto della previsione dell'obbligazione tributaria gravante in solido sul soggetto per conto del quale l'attività è esercitata. La previsione della solidarietà passiva per l'assolvimento dell'imposta in esame è contenuta nello stesso art. 1, comma 66, lettera *b*), della legge n. 220 del 2010.

D'altra parte, rimane estranea alla questione di legittimità costituzionale la possibilità del bookmaker di agire in via di rivalsa nei confronti del coobbligato in solido. Nei rapporti interni, i coobbligati in solido rimangono liberi di regolare il riparto dell'onere tributario che il legislatore, con la previsione del vincolo della solidarietà passiva, pone a carico di entrambi.

4.4. – Quanto alla denunciata violazione del principio della capacità contributiva, la scelta di assoggettare all'imposta i titolari delle ricevitorie operanti per conto di soggetti privi di concessione tiene conto della circostanza che il rapporto tra il titolare della ricevitoria che agisce per conto di terzi ed il bookmaker è disciplinato da un contratto dal quale sono regolate le stesse commissioni dovute al titolare della ricevitoria per il servizio prestato. Attraverso la regolazione negoziale delle commissioni, il titolare della ricevitoria ha la possibilità di trasferire il carico tributario sul bookmaker per conto del quale opera. D'altra parte, le commissioni a lui dovute rappresentano un elemento di costo che necessariamente entra far parte delle valutazioni economiche dello stesso bookmaker, il quale ne terrà conto nella determinazione delle quote e, quindi, dell'importo che lo scommettitore deve corrispondere per la scommessa.

Con riferimento ai rapporti successivi al 2011, ossia alla data di entrata in vigore della disposizione interpretativa dell'art. 1, comma 66, lettera *b*), non sussiste, pertanto, la denunciata impossibilità di traslazione dell'imposta da parte del titolare della ricevitoria. Ne consegue la non fondatezza della questione relativa alla denunciata violazione dell'art. 53 Cost.

4.5. – Tali argomenti non sono replicabili con riferimento all'applicazione della disciplina in esame alle annualità fiscali antecedenti all'entrata in vigore della disciplina interpretativa del 2010.

In mancanza di una regolazione degli effetti transitori ed in considerazione della portata interpretativa dell'art. 1, comma 66, lettera *b*), della legge n. 220 del 2010, tale disposizione è destinata ad applicarsi anche ai rapporti negoziali perfezionati prima della sua entrata in vigore. Tuttavia, rispetto a questa categoria di rapporti non può aver luogo la traslazione dell'imposta, giacché l'entità delle commissioni pattuite fra ricevitore e bookmaker si era già cristallizzata sulla base del quadro regolatorio, anche sotto il profilo tributario, precedente alla legge n. 220 del 2010.

La stessa Agenzia autonoma dei monopoli di Stato ha dimostrato di rendersene conto con la ricordata comunicazione 7 giugno 2012, n. 2, prot. n.

763, che, con espresso riferimento all'apparato sanzionatorio relativo all'imposta in esame, ha riconosciuto l'applicabilità dell'esimente di cui all'art. 6, secondo comma, del d.lgs. n. 472 del 1997.

In ragione dell'impossibilità per le ricevitorie di traslare l'imposta per gli esercizi anteriori al 2011, l'applicazione di essa nei loro confronti viola l'art. 53 Cost.

Deve essere pertanto dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1998 e dell'art. 1, comma 66, lettera *b*), della legge n. 220 del 2010, nella parte in cui prevedono che – anche nelle annualità d'imposta precedenti al 2011 – soggetti passivi dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse siano le ricevitorie operanti per conto di bookmakers privi di concessione.

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 3 del decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504 (Riordino dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse, a norma dell'articolo 1, comma 2, della legge 3 agosto 1998, n. 288) e dell'art. 1, comma 66, lettera *b*), della legge 13 dicembre 2010, n. 220, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2011)», nella parte in cui prevedono che – nelle annualità d'imposta precedenti al 2011 – siano assoggettate all'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse le ricevitorie operanti per conto di soggetti privi di concessione.

2)-3) [*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 23 gennaio 2018.

3.14. In particolare, in riferimento al legittimo affidamento

SENTENZA N. 525/2000 (PRES. MIRABELLI; RED. SANTOSUOSSO)

Sentenze di secondo grado delle Commissioni tributarie – Notificazione delle sentenze presso l'Avvocatura distrettuale dello Stato, anziché presso l'Avvocatura generale o presso gli uffici finanziari che hanno emesso l'atto impugnato – Norma di interpretazione autentica – Estensione della sua efficacia al periodo anteriore alla sua entrata in vigore.

Legge 13 maggio 1999, n. 133 (Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale), art. 21, comma 1.

Costituzione, art. 3 (legittimo affidamento).

SENTENZA N. 170/2013 (PRES. F. GALLO; RED. CARTABIA)

Nuova disciplina del privilegio – Riconoscimento del privilegio ai crediti dello Stato derivanti dall'IRES (imposta sui redditi delle società) e da sanzioni tributarie relative a determinate imposte dirette – Applicazione retroattiva – Ricollocazione in sede privilegiata dei crediti erariali ammessi al chirografo in uno stato passivo esecutivo già divenuto definitivo – Favore per le pretese economiche dello Stato in danno delle concorrenti aspettative delle parti private.

Decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria), convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, art. 23, comma 37, ultimo periodo, e comma 40.

Costituzione, artt. 3 e 117, primo comma.

Considerato in diritto

1. – La Corte di cassazione dubita della legittimità costituzionale dell'art. 21, comma 1, della legge 13 maggio 1999, n. 133 (Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale), nella parte in cui stabilisce l'interpretazione autentica dell'art. 38, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), in riferimento agli artt. 3, primo comma, e 24, secondo comma, della Costituzione.

Secondo il giudice *a quo*, la norma impugnata non troverebbe giustificazione, poiché: a) quando è stata emanata, non vi sarebbe stato più alcun contrasto interpretativo nella giurisprudenza della Cassazione riguardo alla notifica delle sentenze delle commissioni tributarie; b) il suo contenuto precettivo sarebbe innovativo e, comunque, chiaramente estraneo alla formulazione della norma originaria, imponendo – in riferimento alla notifica delle sole sentenze emesse in secondo grado (mentre prima la disciplina doveva ritenersi identica per entrambe le fasi di merito) e con effetto retroattivo – un'interpretazione diversa sia da quella consolidatasi nella giurisprudenza di legittimità, sia da quella comunque fatta propria inizialmente dalla Cassazione.

Da ciò deriverebbero seri dubbi sulla ragionevolezza della nuova disciplina e sulla sua compatibilità con i principi costituzionali della tutela del legittimo affidamento e della certezza delle situazioni giuridiche.

2. – La questione è fondata nei limiti di seguito precisati.

La giurisprudenza costituzionale ha più volte affermato che il legislatore può adottare norme che precisino il significato di altre disposizioni legislative non solo quando sussista una situazione di incertezza nell'applicazione del diritto o vi siano contrasti giurisprudenziali, ma anche in presenza di un indirizzo omogeneo della Corte di cassazione, quando la scelta imposta dalla legge rientri tra le possibili varianti di senso del testo originario, con ciò vincolando un significato ascrivibile alla norma anteriore (v., tra le altre, le sentenze n. 311 del 1995 e n. 397 del 1994 e l'ordinanza n. 480 del 1992). Peraltro, l'effettivo problema da affrontare nella presente fattispecie non è quello relativo alla natura di tali leggi, ma investe sostanzialmente i limiti che esse incontrano quanto alla loro portata retroattiva.

In proposito questa Corte ha individuato, oltre alla materia penale, altri limiti, che attengono alla salvaguardia di norme costituzionali (v., *ex plurimis* le citate sentenze n. 311 del 1995 e n. 397 del 1994), tra i quali i principi generali di ragionevolezza e di uguaglianza, quello della tutela dell'affidamento legittimamente posto sulla certezza dell'ordinamento giuridico, e quello del rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario (ciò che vieta di intervenire per annullare gli effetti del giudicato o di incidere intenzionalmente su concrete fattispecie *sub iudice*).

In questa sede occorre in particolare soffermarsi sull'affidamento del

cittadino nella sicurezza giuridica; principio che, quale elemento essenziale dello Stato di diritto, non può essere leso da norme con effetti retroattivi che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti (v. le sentenze n. 416 del 1999 e n. 211 del 1997).

Tale principio deve valere anche in materia processuale, dove si traduce nell'esigenza che le parti conoscano il momento in cui sorgono oneri con effetti per loro pregiudizievoli, nonché nel legittimo affidamento delle parti stesse nello svolgimento del giudizio secondo le regole vigenti all'epoca del compimento degli atti processuali (cfr. la sentenza n. 111 del 1998).

3. – Nel caso di specie, l'art. 38, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 stabilisce che ciascuna parte ha l'onere di provvedere direttamente alla notifica alle altre parti delle sentenze delle commissioni tributarie, ai sensi degli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile. Qualora l'amministrazione finanziaria sia stata in giudizio senza l'assistenza dell'Avvocatura dello Stato, ed un privato voglia notificarle una pronuncia di secondo grado, la giurisprudenza della Corte di cassazione ha talora affermato che egli deve effettuarla presso l'Avvocatura generale dello Stato, ma sempre più frequentemente ha ritenuto che debba indirizzarla direttamente all'ufficio finanziario che ha emesso l'atto oggetto del giudizio. Mentre più contrastato risulta l'orientamento della dottrina.

La norma impugnata dà una interpretazione del citato art. 38, comma 2, che non era fra quelle accolte in sede giudiziale ed era nettamente minoritaria anche nella dottrina: come rileva il giudice *a quo* anche il contribuente più scrupoloso difficilmente avrebbe potuto pensare che la notifica delle sentenze tributarie di secondo grado, ricorribili per cassazione, dovesse essere effettuata presso l'Avvocatura distrettuale dello Stato, ma tutt'al più presso quella generale.

Sono state così rese inefficaci, ai fini della decorrenza del termine breve di impugnazione, le notifiche operate sia presso l'Avvocatura generale, sia presso i singoli uffici finanziari, consentendo all'amministrazione la possibilità di ricorrere contro decisioni che, altrimenti, avrebbero dovuto essere ritenute coperte dal giudicato.

La volontà di chiarire il senso dell'anzidetto art. 38, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 e le eventuali, pur legittime, considerazioni di convenienza del legislatore non avrebbero, quindi, dovuto portare a dichiarare applicabile anche per il passato la nuova disciplina delle notifiche delle sentenze tributarie, poiché in questo modo è stato frustrato l'affidamento dei soggetti nella possibilità di operare sulla base delle condizioni normative presenti nell'ordinamento in un dato periodo storico, senza che vi fosse una ragionevole necessità di sacrificare tale affidamento nel bilanciamento con altri interessi costituzionali (cfr. la sentenza n. 211 del 1997).

Detta fondamentale esigenza di garanzia si arresta, peraltro, nel momento in cui la norma interpretativa è entrata in vigore.

Deve, pertanto, dichiararsi illegittima, per violazione dell'art. 3 della Co-

stituzione, la sola parte della norma impugnata che estende anche al passato l'interpretazione autentica dell'art. 38, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Resta assorbita la censura relativa all'art. 24 della Costituzione.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 21, comma 1, della legge 13 maggio 1999, n. 133 (Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale), nella parte in cui estende anche al periodo anteriore alla sua entrata in vigore l'efficacia dell'interpretazione autentica, da essa dettata, dell'art. 38, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413).

* * *

Sentenza n. 170/2013 (Pres. F. Gallo; Red. Cartabia)

Considerato in diritto

1. – Il giudice delegato presso la sezione fallimentare del Tribunale di Firenze ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'articolo 2752, primo comma, del codice civile, «in combinato disposto coll'art. 23, commi 37 e 40», del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria), convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, per violazione degli artt. 3, primo e secondo comma, 117, primo comma, della Costituzione e 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata e resa esecutiva con legge 4 agosto 1955, n. 848 (Ratifica ed esecuzione della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, e del Protocollo addizionale alla Convenzione stessa, firmato a Parigi il 20 marzo 1952), in seguito indicata come CEDU.

Il giudice rimettente ritiene che le disposizioni impuginate, oltre ad innovare la disciplina del privilegio nell'ambito delle procedure fallimentari, prevedano anche l'applicazione retroattiva della stessa; ciò consentirebbe la ricollocazione in sede privilegiata dei crediti erariali derivanti da sanzioni relative ad imposte dirette, già ammessi al chirografo nello stato passivo esecutivo divenuto definitivo, in violazione dei principi di ragionevolezza e di uguaglianza, di cui all'art. 3 Cost., oltre che dell'art. 6 della CEDU, come applicata dalla Corte europea.

In particolare, l'art. 23, comma 37, del decreto-legge n. 98 del 2011 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 111 del 2011, ha stabilito che: «Al comma 1 dell'articolo 2752 del codice civile, le parole: “per l'imposta sul

reddito delle persone fisiche, per l'imposta sul reddito delle persone giuridiche, per l'imposta regionale sulle attività produttive e per l'imposta locale sui redditi, diversi da quelli indicati nel primo comma dell'articolo 2771, iscritti nei ruoli resi esecutivi nell'anno in cui il concessionario del servizio di riscossione procede o interviene nell'esecuzione e nell'anno precedente" sono sostituite dalle seguenti: "per le imposte e le sanzioni dovute secondo le norme in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche, imposta sul reddito delle persone giuridiche, imposta sul reddito delle società, imposta regionale sulle attività produttive ed imposta locale sui redditi". La disposizione si osserva anche per i crediti sorti anteriormente all'entrata in vigore del presente decreto».

L'art. 23, comma 40, del medesimo decreto-legge n. 98 del 2011 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 111 del 2011, ha poi previsto che: «I titolari di crediti privilegiati, intervenuti nell'esecuzione o ammessi al passivo fallimentare in data anteriore alla data di entrata in vigore del presente decreto, possono contestare i crediti che, per effetto delle nuove norme di cui ai precedenti commi, sono stati anteposti ai loro crediti nel grado del privilegio, valendosi, in sede di distribuzione della somma ricavata, del rimedio di cui all'articolo 512 del codice di procedura civile, oppure proponendo l'impugnazione prevista dall'articolo 98, comma 3, del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, nel termine di cui all'articolo 99 dello stesso decreto».

2. – Occorre, in via preliminare, procedere ad una corretta identificazione del *thema decidendum*, alla luce di una lettura complessiva dell'ordinanza di rimessione (*ex plurimis* sentenze n. 25 del 2012, n. 128 del 2010 e n. 350 del 2007).

Nonostante il richiamo al «combinato disposto coll'art. 2752», primo comma, cod. civ. il giudice dubita della legittimità costituzionale della sola portata retroattiva delle disposizioni impugnate. Non è invece censurata in sé e per sé l'estensione del privilegio ai crediti dello Stato da sanzioni tributarie, determinatasi per effetto della modifica legislativa introdotta dall'art. 23, comma 37, del decreto-legge n. 98 del 2011.

Il presente giudizio riguarda, dunque, esclusivamente l'art. 23, commi 37, ultimo periodo, e 40 del decreto-legge n. 97 del 2011, come successivamente convertito in legge, nella parte, cioè, in cui dispone l'applicazione retroattiva del nuovo testo dell'art. 2752, primo comma, cod. civ., che estende il privilegio ai crediti erariali derivanti dall'IRES (imposta sui redditi delle società) e da sanzioni tributarie relative a determinate imposte dirette.

In effetti, l'intervento legislativo che viene in rilievo nel presente giudizio si articola in diverse previsioni: anzitutto, il citato art. 23, comma 37, ha novellato il testo dell'art. 2752, comma 1, cod. civ., ampliando il novero dei crediti erariali assistiti da privilegio nelle procedure concorsuali. Questa norma – come già si è osservato – non è contestata in sé dal giudice remittente, il quale appunta le proprie censure sulla disciplina degli effetti temporali di tale modifica normativa, contenuta nell'ultimo periodo del medesimo art. 23, comma 37, che

testualmente recita: «La disposizione si osserva anche per i crediti sorti anteriormente all'entrata in vigore del presente decreto». Inoltre, sempre in ordine agli effetti nel tempo della modifica legislativa, il giudice ha impugnato anche l'art. 23, comma 40, del medesimo testo normativo, ove si prevede che i creditori privilegiati già ammessi al passivo fallimentare possano contestare i crediti che, per effetto delle nuove disposizioni di cui all'art. 23, comma 37, sono stati anteposti ai loro nel grado del privilegio.

Dalla lettura congiunta delle due previsioni da ultimo menzionate – art. 23, comma 37, ultimo periodo, e comma 40 – si evince che l'estensione del privilegio, disposta dal primo periodo del comma 37, esplica effetti retroattivi, fino ad influire sullo stato passivo esecutivo già divenuto definitivo, superando così anche il limite del giudicato “endo-fallimentare”.

3. – Il Presidente del Consiglio dei ministri, intervenuto nel giudizio, ha chiesto che la questione sia dichiarata inammissibile, per mancata sperimentazione di una interpretazione conforme e per insufficiente motivazione sulla rilevanza.

Le eccezioni non sono fondate.

3.1. – Al riguardo deve anzitutto osservarsi che la disposizione di cui all'art. 23, comma 37, ultima parte – secondo cui l'estensione del privilegio «si osserva anche per i crediti sorti anteriormente all'entrata in vigore del presente decreto» – non può avere altro significato che quello di consentire la ricollocazione in sede privilegiata di un credito ammesso al chirografo in uno stato passivo esecutivo già divenuto definitivo.

Infatti, secondo i principi generali delle procedure fallimentari, l'introduzione di un nuovo privilegio da parte del legislatore deve sempre ricevere immediata applicazione da parte del giudice delegato, dal momento che le norme processuali sulla gradazione dei crediti si individuano avendo riguardo al momento in cui il credito viene fatto valere. Dunque, una previsione come quella contenuta nel comma 37, non può avere altro significato che quello di estendere retroattivamente l'applicabilità della nuova regola, oltre ai casi consentiti in base ai principi generali e cioè a quelli in cui lo stato passivo esecutivo è già definitivo.

Anche in passato, del resto, analoghe disposizioni, che prevedevano l'applicazione di un nuovo privilegio ai crediti anteriormente sorti, sono sempre state univocamente e pacificamente interpretate nel senso che con esse si intendesse estendere la possibilità di riconoscere il privilegio anche ai crediti ammessi come chirografi con provvedimenti definitivi, purché non si fosse già proceduto al riparto dell'attivo. Ciò è avvenuto, in particolare, con riferimento alle disposizioni dell'art. 15 della legge 29 luglio 1975, n. 426 (Modificazioni al codice civile e alla legge 30 aprile 1963, n. 153, in materia di privilegi), che introdusse la nuova sistematica dei privilegi: l'univoco e pacifico orientamento espresso dalla Corte di cassazione civile al riguardo (sentenza n. 235 del 1980) è stato nel senso che il significato della disposizione fosse quello di superare il

cosiddetto “giudicato endo-fallimentare” e di tale orientamento ha preso atto anche questa Corte, con la sentenza n. 325 del 1983, considerandolo «diritto vivente». Né tale linea interpretativa risulta essere mai stata disattesa successivamente.

3.2. – Concorre a determinare la portata retroattiva della normativa in esame anche il comma 40 dell’art. 23, secondo cui, come si è detto, i creditori privilegiati già ammessi al passivo fallimentare possono contestare i crediti che, per effetto delle nuove disposizioni, sono stati loro anteposti. Tale previsione, infatti, non ha solo l’effetto di una rimessione in termini per proporre opposizione allo stato passivo dichiarato esecutivo, ma conferma che la portata temporale del nuovo e più ampio privilegio accordato ai crediti erariali si estende retroattivamente fino a comprendere i casi in cui lo stato passivo esecutivo sia divenuto definitivo.

Infatti, per i casi in cui lo stato passivo non sia ancora definitivo prima della ricollocazione del credito erariale in sede privilegiata, il citato art. 23, comma 40, sarebbe superfluo, giacché il creditore privilegiato già ammesso avrebbe la possibilità di opporsi alla ricollocazione del credito erariale in forza della generale disposizione di cui all’art. 98 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (Disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell’amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa), entro il termine di cui all’art. 99 dello stesso regio decreto (trenta giorni dalla comunicazione dell’esecutività o dalla successiva notizia dell’ammissione). Viceversa, dopo lo spirare di tale termine, lo stato passivo diviene definitivo e l’opposizione sarebbe inammissibile, dato che, per giurisprudenza costante, ogni modifica relativa al rango del credito già ammesso (chirografario o privilegiato) è «preclusa al di fuori dei rimedi previsti dagli artt. 98 e seguenti della legge fallimentare» cioè dell’indicato regio decreto (sentenza della Corte di cassazione civile n. 17888 del 2004), ed è perciò «esclusa la proponibilità di ogni altra questione relativa all’esistenza, qualità e quantità dei crediti e dei privilegi», posto che tali questioni «devono essere proposte con la forma dell’opposizione allo stato passivo ex art. 98 legge fall.» (sentenze della Corte di cassazione civile n. 13289 del 2012 e n. 12732 del 2011). Pertanto, si deve ritenere che la previsione contenuta nel citato comma 40 valga proprio per i casi in cui lo stato passivo si sia originariamente formato collocando i crediti erariali per l’IRES e le sanzioni tributarie in sede chirografaria e, in tale conformazione, sia divenuto definitivo, essendo ormai trascorso il termine per l’opposizione ai sensi degli art. 98 e 99 della legge fallimentare (r.d. n. 267 del 1942).

In tale ipotesi il creditore privilegiato non avrebbe ragione di impugnare lo stato passivo nella pendenza del termine di cui all’art. 99 della legge fallimentare, posto che il credito erariale per le sanzioni e per l’IRES è stato ammesso come chirografo: l’interesse all’impugnazione, pertanto, sopravviene solo al momento della modifica dello stato passivo definitivo, resa possibile dalla novella legislativa qui impugnata, quando viene disposta la ricollocazione in

sede privilegiata del credito per le sanzioni tributarie e per l'IRES, prima ammesso come chirografo. In questi casi, a tutelare gli interessi dei creditori privilegiati diversi dallo Stato, soccorre la previsione del citato art. 23, comma 40, il cui significato è proprio quello di consentire loro di opporsi alla modifica dello stato passivo esecutivo divenuto definitivo, per tutelare la propria posizione che, in base alle regole generali, non avrebbe altrimenti rimedio.

In altre parole, per effetto del menzionato art. 23, comma 40, i titolari di crediti privilegiati, ammessi al passivo fallimentare divenuto definitivo in data anteriore a quella di entrata in vigore del decreto-legge, possono proporre l'impugnazione (prevista dall'art. 98, terzo comma, della legge fallimentare) dei crediti che, per effetto delle nuove norme, si trovino anteposti ai loro nel grado di privilegio, nel termine di cui all'art. 99 della stessa legge fallimentare, decorrente dalla data del riconoscimento "tardivo" della nuova posizione del credito erariale derivante da sanzioni tributarie, consentito dalle disposizioni impugnate.

Il citato art. 23, comma 40, dunque, pur non contenendo una esplicita previsione di diritto intertemporale, presuppone che l'estensione del privilegio ai crediti erariali si applichi retroattivamente, superando la preclusione processuale dovuta al giudicato "endo-fallimentare", che si determina quando lo stato passivo diviene definitivo.

3.3. – Alla luce delle precedenti considerazioni risultano destituite di fondamento le eccezioni di inammissibilità sollevate dall'Avvocatura generale dello Stato, aventi riguardo sia all'insufficiente motivazione sulla retroattività delle disposizioni oggetto del presente giudizio, sia alla mancata sperimentazione di una interpretazione conforme.

Nessuna possibilità di interpretazione sembra, infatti, potersi evincere dal testo degli impugnati commi 37 e 40 dell'art. 23 del decreto-legge n. 98 del 2011 diversa da quella illustrata al punto precedente, che consente di ricollocare in sede privilegiata i crediti erariali per l'IRES e per le sanzioni tributarie, superando la preclusione "endo-procedimentale" che consegue alla formazione del cosiddetto giudicato fallimentare.

Devesi, dunque, ritenere che il giudice remittente abbia correttamente argumentato in ordine alla rilevanza della prospettata questione di legittimità, connessa all'applicazione retroattiva del nuovo art. 2752, primo comma, cod. civ., e abbia altresì assolto l'obbligo di saggiare la possibilità di un'interpretazione conforme a Costituzione e alla CEDU: tale canone interpretativo, infatti, incontra sempre e comunque un limite nell'univoco tenore della disposizione impugnata e nell'impossibilità di attribuire alla stessa un significato diverso da quello sospettato di illegittimità (*ex plurimis* sentenza n. 26 del 2010), impossibilità che si verifica, appunto, nel caso di specie.

4. – Nel merito, la questione è fondata.

4.1. – La disciplina censurata, come già emerge dall'esposizione di cui ai punti precedenti, consente di applicare il nuovo regime dei privilegi erariali

anche nelle procedure fallimentari in cui lo stato passivo esecutivo sia già divenuto definitivo, superando il cosiddetto giudicato “endo-fallimentare”. Di conseguenza essa non solo ha una portata retroattiva, ma altera altresì i rapporti tra i creditori, già accertati con provvedimento del giudice ormai consolidato dall'intervenuta preclusione processuale, favorendo le pretese economiche dello Stato a detrimento delle concorrenti aspettative delle parti private.

Tali essendo gli effetti della disciplina impugnata, occorre esaminare la questione di legittimità portata all'esame di questa Corte alla luce della giurisprudenza costituzionale e sovranazionale sviluppatasi in materia di leggi retroattive, rispettivamente in riferimento all'art. 3 Cost. e all'art. 6 della CEDU, come richiamato dall'art. 117, primo comma, Cost., che costituiscono i parametri del presente giudizio.

4.2. – I profili di illegittimità costituzionale prospettati dal giudice rimettente debbono essere esaminati congiuntamente, in modo che l'art. 6 CEDU, come applicato dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo, sia letto in rapporto alle altre disposizioni costituzionali e, nella specie, all'art. 3 Cost., secondo gli orientamenti seguiti dalla giurisprudenza costituzionale in tema di efficacia delle norme della CEDU, sin dalle sentenze n. 348 e n. 349 del 2007. Infatti, questa Corte ha affermato che «la norma CEDU, nel momento in cui va ad integrare il primo comma dell'art. 117 Cost., come norma interposta, diviene oggetto di bilanciamento, secondo le ordinarie operazioni cui questa Corte è chiamata in tutti i giudizi di sua competenza», affinché si realizzi la necessaria «integrazione delle tutele» (sentenza n. 264 del 2012), che spetta a questa Corte assicurare nello svolgimento del proprio infungibile ruolo. Pertanto, anche quando vengono in rilievo ai sensi dell'art. 117, primo comma, Cost., norme della CEDU, la valutazione di legittimità costituzionale «deve essere operata con riferimento al sistema, e non a singole norme, isolatamente considerate», in quanto «un'interpretazione frammentaria delle disposizioni normative [...] rischia di condurre, in molti casi, ad esiti paradossali, che finirebbero per contraddire le stesse loro finalità di tutela» (sentenza n. 1 del 2013). Altrimenti detto, questa Corte opera una valutazione «sistemica e non frazionata» dei diritti coinvolti dalla norma di volta in volta scrutinata, effettuando il necessario bilanciamento in modo da assicurare la «massima espansione delle garanzie» di tutti i diritti e i principi rilevanti, costituzionali e sovranazionali, complessivamente considerati, che sempre si trovano in rapporto di integrazione reciproca (sentenze n. 85 del 2013 e n. 264 del 2012).

4.3. – Con riferimento al caso in esame, i principi di cui sopra portano a rilevare, anzitutto, che «il divieto di retroattività della legge (art. 11 delle disposizioni sulla legge in generale), pur costituendo valore fondamentale di civiltà giuridica, non riceve nell'ordinamento la tutela privilegiata di cui all'art. 25 Cost.», riservata alla materia penale, con la conseguenza che «il legislatore – nel rispetto di tale previsione – può emanare norme con efficacia retroattiva, anche di interpretazione autentica, purché la retroattività trovi adeguata giusti-

ficazione nell'esigenza di tutelare principi, diritti e beni di rilievo costituzionale, che costituiscono altrettanti «motivi imperativi di interesse generale», ai sensi della CEDU (*ex plurimis* sentenza n. 78 del 2012).

Tuttavia, occorre che la retroattività non contrasti con altri valori e interessi costituzionalmente protetti (*ex plurimis* sentenze nn. 93 e 41 del 2011) e, pertanto, questa Corte ha individuato una serie di limiti generali all'efficacia retroattiva delle leggi attinenti alla salvaguardia di principi costituzionali e di altri valori di civiltà giuridica, tra i quali sono ricompresi «il rispetto del principio generale di ragionevolezza, che si riflette nel divieto di introdurre ingiustificate disparità di trattamento; la tutela dell'affidamento legittimamente sorto nei soggetti quale principio connaturato allo Stato di diritto; la coerenza e la certezza dell'ordinamento giuridico; il rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario» (*ex multis* sentenze n. 78 del 2012 e n. 209 del 2010).

In particolare, in situazioni paragonabili al caso in esame, la Corte ha già avuto modo di precisare che la norma retroattiva non può tradire l'affidamento del privato, specie se maturato con il consolidamento di situazioni sostanziali, pur se la disposizione retroattiva sia dettata dalla necessità di contenere la spesa pubblica o di far fronte ad evenienze eccezionali (*ex plurimis*, sentenze n. 24 del 2009, n. 374 del 2002 e n. 419 del 2000).

4.4. – Del tutto affini sono i principi in tema di leggi retroattive sviluppati dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, in riferimento all'art. 6 della CEDU, i quali trovano applicazione anche nell'ambito delle procedure concorsuali, come è attestato da specifiche pronunce della Corte europea riguardanti l'Italia (pronunce 11 dicembre 2003, Bassani contro Italia; 15 novembre 1996, Ceteroni contro Italia).

La Corte di Strasburgo, infatti, ha ripetutamente affermato, con specifico riguardo a leggi retroattive del nostro ordinamento, che in linea di principio non è vietato al potere legislativo di stabilire in materia civile una regolamentazione innovativa a portata retroattiva dei diritti derivanti da leggi in vigore, ma il principio della preminenza del diritto e la nozione di processo equo sanciti dall'art. 6 della CEDU, ostano, salvo che per motivi imperativi di interesse generale, all'ingerenza del potere legislativo nell'amministrazione della giustizia al fine di influenzare l'esito giudiziario di una controversia (pronunce 11 dicembre 2012, De Rosa contro Italia; 14 febbraio 2012, Arras contro Italia; 7 giugno 2011, Agrati contro Italia; 31 maggio 2011, Maggio contro Italia; 10 giugno 2008, Bortesi contro Italia; Grande Camera, 29 marzo 2006, Scordino contro Italia). La Corte di Strasburgo ha altresì rimarcato che le circostanze addotte per giustificare misure retroattive devono essere intese in senso restrittivo (pronuncia 14 febbraio 2012, Arras contro Italia) e che il solo interesse finanziario dello Stato non consente di giustificare l'intervento retroattivo (pronunce 25 novembre 2010, Lilly France contro Francia; 21 giugno 2007, Scanner de l'Ouest Lyonnais contro Francia; 16 gennaio 2007, Chiesi S.A.

contro Francia; 9 gennaio 2007, Arnolin contro Francia; 11 aprile 2006, Cabourdin contro Francia).

Viceversa, lo stato del giudizio e il grado di consolidamento dell'accertamento, l'imprevedibilità dell'intervento legislativo e la circostanza che lo Stato sia parte in senso stretto della controversia, sono tutti elementi considerati dalla Corte europea per verificare se una legge retroattiva determini una violazione dell'art. 6 della CEDU: sentenze 27 maggio 2004, Ogis Institut Stanislas contro Francia; 26 ottobre 1997, Papageorgiou contro Grecia; 23 ottobre 1997, National & Provincial Building Society contro Regno Unito. Le sentenze da ultimo citate, pur non essendo direttamente rivolte all'Italia, contengono affermazioni generali, che la stessa Corte europea ritiene applicabili oltre il caso specifico e che questa Corte considera vincolanti anche per l'ordinamento italiano.

4.5. – Nella specie, oggetto di giudizio è, come si è detto, una normativa che, ampliando il novero dei crediti erariali assistiti dal privilegio nell'ambito delle procedure fallimentari, regola rapporti di natura privata tra creditori concorrenti di uno stesso debitore, con effetti retroattivi, fino ad influire sullo stato passivo esecutivo già divenuto definitivo, superando così anche il limite del giudicato "endo-fallimentare".

Tali essendo i contenuti della normativa impugnata, i principi giurisprudenziali sopra esposti, sviluppati tanto da questa Corte, quanto dalla Corte europea, impongono una declaratoria di illegittimità costituzionale, dovendosi attribuire un adeguato rilievo alle seguenti circostanze: il consolidamento, conseguito con il cosiddetto giudicato "endo-fallimentare", delle aspettative dei creditori incise dalla disposizione retroattiva; l'imprevedibilità dell'innovazione legislativa; l'alterazione a favore dello Stato – parte della procedura concorsuale – del rapporto tra creditori concorrenti, determinata dalle norme in discussione; l'assenza di adeguati motivi che giustificano la retroattività della legge.

In ordine a quest'ultimo aspetto, è opportuno sottolineare che, a differenza di altre discipline retroattive recentemente scrutinate dalla Corte costituzionale (sentenza n. 264 del 2012), le disposizioni censurate non sono volte a perseguire interessi di rango costituzionale, che possano giustificare la retroattività. L'unico interesse è rappresentato da quello economico dello Stato, parte del procedimento concorsuale. Tuttavia, un simile interesse è inidoneo di per sé, nel caso di specie, a legittimare un intervento normativo come quello in esame, che determina una disparità di trattamento, a scapito dei creditori concorrenti con lo Stato, i quali vedono ingiustamente frustrate le aspettative di riparto del credito che essi avevano legittimamente maturato.

4.6. – Pertanto, la disciplina impugnata palesa la sua illegittimità sia per violazione dei principi di uguaglianza e di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., sia per violazione dell'art. 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 6 della CEDU, in considerazione del pregiudizio che essa arreca alla tutela dell'affida-

mento legittimo e della certezza delle situazioni giuridiche, in assenza di motivi imperativi di interesse generale costituzionalmente rilevanti.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 23, comma 37, ultimo periodo, e comma 40, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria), convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, nei sensi di cui in motivazione.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, l'1 luglio 2013.

4. LE AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE

4.1. Distinzione tra agevolazioni proprie, improprie e strutturali

SENTENZA N. 75/1965 (PRES. AMBROSINI; REL. BRANCA)

Giudizi dinanzi alla Corte costituzionale – Imposta di bollo.

Legge 5 luglio 1965, n. 798 (Modifiche alle leggi 8 gennaio 1952, n. 6, e 25 febbraio 1963, n. 289, riguardanti la previdenza e assistenza forense e istituzione dell'assistenza sanitaria a favore degli avvocati e procuratori legali), artt. 2, secondo comma, e 3.

Legge 25 febbraio 1963, n. 289 (Modifiche alla legge 8 gennaio 1952, n. 6, sull'istituzione della Cassa nazionale di previdenza e assistenza a favore degli avvocati e procuratori), artt. 3 e 4.

Costituzione, artt. 134 e 137.

SENTENZA N. 513/1990 (PRES. CONSO; RED. PESCATORE)

Imposta di ricchezza mobile e imposta complementare sul reddito – Indennità di buonuscita – Erogazione dal Fondo istituito presso la Cassa integrativa di previdenza del personale telefonico statale – Imponibile – Detrazione della parte corrispondente ai contributi versati – Mancata previsione.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1958, n. 645 (Approvazione del testo unico delle leggi sulle imposte dirette), artt. 89, ultimo comma, e 140, ultimo comma.

Costituzione, art. 3 (eguaglianza).

Considerato in diritto

[*omissis*]

2. – La questione, sollevata incidentalmente dalla Corte costituzionale e relativa agli artt. 2 e 3 della legge 5 luglio 1965, n. 798, è fondata.

L'art. 2 impone, fra l'altro, agli avvocati, che esercitano il proprio ministero presso la Corte costituzionale, un contributo che si riscuote evidentemente con l'applicazione di marche da parte della cancelleria; l'art. 3 fa gravare, su chi deve pagare o anticipare le spese di giudizio, un altro contributo, che si riferisce anche ai provvedimenti della Corte costituzionale (prima copia) e si riscuote in modo analogo. Le due disposizioni, come già la legge 25 febbraio 1963, n. 289, hanno dunque derogato all'assoluta gratuità che caratterizza i giudizi davanti a questa Corte.

Che tali procedimenti debbano essere del tutto gratuiti è principio connotato al sistema della giustizia costituzionale (art. 134 e segg. della Costituzione); nella quale appunto l'interesse, che si deve tutelare, è quello obiettivo e generale di eliminare dall'ordinamento gli atti contrari a norme costituzionali. Non si nega infatti che le parti, comunque esse si vogliano qualificare, siano o possano essere mosse da interessi propri o personali; ma si vuol dire che questi interessi, pur essendo presenti, non affiorano nell'arco del giudizio, tutto spiegato verso la sola attuazione di quel fine obiettivo. Ne sono conferma le norme che riservano la proposizione del giudizio di legittimità costituzionale solo all'autorità giudiziaria (giudizio promosso in via incidentale anche d'ufficio) o a soggetti muniti di potestà legislativa (giudizio proposto in via principale) e consentono al Presidente del Consiglio dei Ministri o della Giunta regionale di intervenire.

3. – Dato ciò, il giudizio di legittimità costituzionale, pur ammettendo la partecipazione di parti private, si svolge al di sopra dei loro interessi e non consente ostacoli, anche lievi o indiretti, al proprio svolgimento. Ne deriva che ad esso è naturalmente estraneo ogni concetto di soccombenza: non vi sono né vincitori né vinti, rispetto al fine che lo domina, mentre qualunque adempimento pecuniario, anche esiguo, può costituire una remora a quella ampia collaborazione che, nei limiti previsti dalla legge, è innegabilmente utile o perfino necessaria.

Questo spiega come le leggi n. 87 del 1953 (art. 21), n. 265 del 1958 (art. 3) oltretutto le Norme integrative approvate dalla Corte costituzionale (artt. 16 e 30) escludano imposizioni tributarie e condanne nelle spese. Si tratta di norme che non hanno valore costituzionale, ma è indubbio che esse svolgono principi già contenuti nel sistema costituzionale; tale è fra l'altro il significato del rinvio che alla prima di esse è fatto dalla legge costituzionale 1953 n. 1, art. 1. Del resto, i precetti costituzionali, cioè gli artt. 134 e segg. della Costituzione e il primo articolo delle leggi n. 1 del 1948 e n. 1 del 1953, attribuendo a questa Corte il compito di difesa dell'ordinamento costituzionale, non possono con-

sentire che siano colpiti da oneri pecuniari, che appesantiscono il corso del giudizio, proprio coloro che collaborano a tale funzione.

4. – Analoghe considerazioni valgono per i giudizi che risolvono conflitti di attribuzione e per i giudizi di responsabilità del Capo dello Stato e dei Ministri: i primi riguardano atti di cui si denuncia il contrasto con norme costituzionali; i secondi, riguardando soggetti che sono ai vertici dello Stato, coinvolgono principi, procedimenti e garanzie di ordine costituzionale.

5. – La legge 25 febbraio 1963, n. 289, negli artt. 3 e 4, aveva contenuto analogo a quella denunciata: perciò anche di essa, per gli effetti che possano ancora derivarne, si deve dichiarare la illegittimità costituzionale in applicazione dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale degli artt. 2 della legge 5 luglio 1965, n. 798, nelle parole “alla Corte costituzionale” e 3 della stessa legge nelle parole “della Corte costituzionale”;

dichiara inoltre, a norma dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale degli artt. 3 della legge 25 febbraio 1963, n. 289, nelle parole “alla Corte costituzionale” e 4 della stessa legge nelle parole “della Corte costituzionale”.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 1° dicembre 1965.

* * *

Sentenza n. 513/1990 (Pres. Conso; Red. Pescatore) ¹

Considerato in diritto

1. – La Corte è chiamata a decidere se gli artt. 89, ultimo comma, e 140, ultimo comma, del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, contrastino con l'art. 3 della

(1) La sentenza additiva di accoglimento n. 513 del 1990 costituisce applicazione di sistema di quanto già deciso dalla Corte costituzionale con le sentenze n. 178 del 1986, n. 400 del 1987 e n. 877 del 1988 (riportate in questa stessa Parte prima ai punti 3.2. e 3.4.) cosicché la relativa riduzione della base imponibile delle imposte sui redditi non assume valenza agevolativa, ma strutturale. Solo di recente la Corte costituzionale, in occasione della sentenza n. 120 del 2020 (in tema di imposta sulle successioni e donazioni) ha chiarito la distinzione tra misure strutturali e quelle effettivamente agevolative precisando che «soprattutto in questo ambito i sistemi fiscali, condizionati dall'alto tasso di dinamismo delle politiche finanziarie, difficilmente tendono a svilupparsi come costruzioni concettualmente ordinate, dando invece vita a figure spesso caratterizzate da eterogeneità in termini definitori e da una notevole approssimazione del linguaggio normativo. Tuttavia, è comunque possibile e opportuno, sul piano della giustificazione costituzionale, operare una distinzione – di massima, poiché le interconnessioni rimangono sempre

Costituzione, nella parte in cui non prevedono, riguardo alle indennità di buonuscita erogate dal Fondo istituito presso la Cassa integrativa di previdenza del personale telefonico statale, che dall'imponibile da assoggettare all'imposta complementare ed a quella di ricchezza mobile vada detratta una somma pari alla percentuale dell'indennità, corrispondente al rapporto esistente, alla data del collocamento a riposo, tra il contributo posto a carico del pubblico dipendente e l'aliquota complessiva del contributo previdenziale obbligatorio versato alla Cassa.

In proposito il giudice *a quo* ha dedotto che, dopo la declaratoria d'illegittimità costituzionale pronunciata con le sentenze n. 400 del 1987 e n. 178 del 1986, il trattamento fiscale previsto dalle norme impugnate appare ingiustificatamente deteriore rispetto a quello previsto per le indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S.

2. – Va premesso che, con la sentenza n. 178 del 1986, questa Corte ha affermato, in linea di principio, la tassabilità – ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche – delle indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S ai dipendenti statali. Ha dichiarato, tuttavia, la parziale illegittimità costituzionale

possibili – tra i diversi istituti agevolativi. In alcuni casi è, infatti, comunque ravvisabile la prevalenza di un carattere strutturale, dal momento che la sottrazione all'imposizione (o la sua riduzione) è resa necessaria dall'applicazione coerente e sistematica del presupposto del tributo (ad esempio per evitare doppie imposizioni) o dalla ricognizione dei soggetti passivi oppure dal rilievo di una minore o assente capacità contributiva (che il legislatore può riscontrare in relazione ad alcune circostanze di fatto o alla particolare fisionomia del tributo). In siffatte ipotesi, si è in presenza di agevolazioni previste per finalità intrinseche al prelievo. In altri istituti, invece, la natura di agevolazione è propriamente riscontrabile, perché, a differenza di quelli appena descritti, essi presuppongono l'esistenza di una capacità contributiva coerente con la struttura del tributo, ma, in deroga (già, in tal senso, sentenza n. 159 del 1985) al *dictum de omni* di cui all'art. 53, primo comma, Cost., prevedono, per motivi extrafiscali, forme di esenzione, di tassazione sostitutiva più favorevole o altre misure comunque dirette a rendere meno gravoso o non incidente il carico tributario in relazione a determinate fattispecie. All'interno di questa categoria di agevolazioni è poi possibile distinguere tra quelle in cui la finalità extrafiscale perseguita dal legislatore appare riconducibile all'attuazione di altri principi costituzionali (quali, a titolo esemplificativo, la tutela della famiglia, del diritto alla salute o lo sviluppo della previdenza) e quelle per le quali, invece, questa prospettiva teleologica non è individuabile. Al riguardo va precisato che il difetto di tale prospettiva non rende queste ultime agevolazioni di per sé in contrasto con la Costituzione, salvo quando la finalità extrafiscale non sia in alcun modo riconducibile a motivi attinenti al bene comune e assuma piuttosto il tratto di un mero privilegio. Rimane fermo, in ogni caso, che il suddetto difetto, nell'ambito del sindacato sulla violazione del principio di eguaglianza tributaria, implica uno scrutinio particolarmente rigoroso sulla sussistenza di una *eadem ratio* che ne giustifichi l'estensione in riferimento alle fattispecie ritenute escluse». In questo stesso senso, ancora di recente la Corte costituzionale con sentenza n. 182 del 2024 (di inammissibilità) ha affermato che l'evoluzione della coscienza sociale e la crisi della finanza pubblica rendono sempre meno sopportabili i trattamenti di favore che tendono a qualificarsi come privilegi; si rende, pertanto, necessario uno scrutinio particolarmente rigoroso sulle norme di agevolazione fiscale che non siano riconducibili all'attuazione di altri principi costituzionali (a titolo esemplificativo, tutela della famiglia, diritto alla salute o sviluppo della previdenza).

degli artt. 2 e 4 della legge 26 settembre 1985, n. 482, i quali sottoponevano allo stesso trattamento tributario dette indennità e quelle di fine rapporto dovute in relazione al contratto di lavoro privato, senza tener conto che, alla formazione delle indennità erogate dall'E.N.P.A.S. – e non delle altre – concorrono i contributi degli aventi diritto, cosicché, per la parte a questi virtualmente afferente, tali indennità non potevano essere considerate reddito.

Gli artt. 2 e 4 della legge n. 482 del 1985 sono stati, per tale ragione, dichiarati illegittimi nella parte in cui non prevedevano che dall'imponibile da assoggettare ad I.R.P.E.F. andasse detratta una somma pari alla percentuale dell'indennità di buonuscita corrispondente al rapporto esistente, alla data del collocamento a riposo, tra il contributo a carico del dipendente statale e l'aliquota complessiva del contributo previdenziale obbligatorio versato all'E.N.P.A.S.

Successivamente con la sentenza n. 400 del 1987 questa Corte ha parimenti dichiarato, per lo stesso ordine di ragioni, l'illegittimità costituzionale degli artt. 89, ultimo comma, e 140, ultimo comma, del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, in quanto assoggettavano ad imposta di R.M. e complementare le indennità di buonuscita erogate dall'E.N.P.A.S. ai dipendenti statali, senza prevedere un'analogia detrazione dall'imponibile. Con la sentenza n. 877 del 1988 questa Corte ha poi pronunciato declaratoria d'illegittimità costituzionale degli artt. 89, ultimo comma, e 140, ultimo comma, del d.P.R. n. 645 del 1958, riguardo alle indennità di fine rapporto erogate dall'I.N.A.D.E.L., dichiarandoli illegittimi nella parte in cui non prevedevano una consimile detrazione dall'imponibile da assoggettare ad imposta.

3. – Ai fini del decidere va rilevato che le indennità di buonuscita erogate dal Fondo istituito presso la Cassa integrativa di previdenza del personale telefonico statale (D.Lgs. C.P.S. 22 gennaio 1947, n. 134), secondo le modalità previste dal d.P.R. 18 luglio 1949, n. 688, presentano alcuni qualificanti elementi, che ne accomunano la fisionomia a quella delle corrispondenti indennità erogate dall'E.N.P.A.S. e dall'I.N.A.D.E.L.

Invero, caratteristiche comuni alle anzidette indennità sono la finalità di contribuire a far fronte ai bisogni del pubblico dipendente nel momento in cui si estingue il rapporto di lavoro, nonché – in parte – il meccanismo contributivo. Tutte queste indennità, infatti, sia pure in base a requisiti differenziati, sono erogate, solo a seguito dell'estinzione del rapporto di lavoro, da enti diversi dal datore di lavoro, sulla base di contributi versati anche dal pubblico dipendente. Per quel che riguarda, in particolare, il Fondo istituito presso la Cassa integrativa di previdenza del personale telefonico statale, l'art. 28 del d.P.R. n. 688 del 1949 prevede il versamento, da parte del personale telefonico statale, in favore di tale Cassa di un contributo "determinato in misura pari a quella delle ritenute in conto entrate tesoro e del contributo in favore dell'Opera di previdenza, dovuti dagli impiegati civili dello Stato".

4. – Questa Corte, con le citate sentenze n. 178 del 1986, n. 400 del 1987

e n. 877 del 1988, ha affermato che, per la parte afferente alla contribuzione dei dipendenti, le indennità di buonuscita, erogate dall'E.N.P.A.S. e dall'I.N.A.-D.E.L., non possono essere considerate reddito e quindi non possono essere assoggettate né ad I.R.P.E.F. né ad imposta di R.M. o complementare. Ha affermato, inoltre, che l'art. 53 della Costituzione impone che a situazioni uguali corrispondano uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse, trattamenti tributari differenziati. Il legislatore, pertanto, nel regolare il regime tributario delle indennità di fine rapporto, è tenuto a dettare una disciplina particolare per quelle indennità che siano formate, in parte, dai contributi degli aventi diritto, prevedendo – per tali ipotesi – una detrazione che tenga adeguato conto di ciò.

In base ai suddetti principi, poiché anche le indennità di buonuscita erogate dalla Cassa integrativa di previdenza del personale telefonico statale sono formate, in parte, dai contributi degli aventi diritto, va dichiarata l'illegittimità costituzionale, per contrasto con l'art. 3 della Costituzione, degli artt. 89, ultimo comma, e 140, ultimo comma, del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, nella parte in cui non prevedono che dall'imponibile da assoggettare ad imposta vada detratta una somma pari alla percentuale dell'indennità di buonuscita corrispondente al rapporto esistente, alla data del collocamento a riposo, tra il contributo posto a carico del pubblico dipendente e l'aliquota complessiva del contributo previdenziale obbligatorio versato alla Cassa integrativa di previdenza del personale telefonico statale.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale degli artt. 89, ultimo comma, e 140, ultimo comma, del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 (T.U. delle leggi sulle imposte dirette), nella parte in cui non prevedono che dall'imponibile da assoggettare ad imposta vada detratta una somma pari alla percentuale dell'indennità di buonuscita corrispondente al rapporto esistente, alla data del collocamento a riposo, tra il contributo posto a carico del pubblico dipendente e l'aliquota complessiva del contributo previdenziale obbligatorio versato alla Cassa integrativa di previdenza del personale telefonico statale.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 15 ottobre 1990.

4.2. La parificazione verso il basso

SENTENZA N. 289/1994 (PRES. CASAVOLA; RED. CHELI)

Imposta sul reddito delle persone fisiche (I.R.P.E.F.) – Assegni vitalizi corrisposti ad ex parlamentari e alle categorie equiparate – Assoggettamento ad imposta in percentuale ridotta, mediante l'abbattimento della base imponibile al 60% del reddito percepito – Equiparazione al trattamento fiscale previsto per le rendite vitalizie costituite a titolo oneroso – Diversità di natura e di regime giuridico rispetto alle pensioni ordinarie derivanti da rapporti di pubblico impiego – Regime fiscale delle rendite vitalizie spettanti agli ex parlamentari e categorie assimilate – Equiparazione al regime fiscale di favore delle rendite vitalizie costituite a titolo oneroso – Insussistenza dei presupposti che giustificano tale trattamento privilegiato.

Legge 27 aprile 1989, n. 154 (Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 69, recante disposizioni urgenti in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche e versamento di acconto delle imposte sui redditi, determinazione forfetaria del reddito e dell'IVA, nuovi termini per la presentazione delle dichiarazioni da parte di determinate categorie di contribuenti, sanatoria di irregolarità formali e di minori infrazioni, ampliamento degli imponibili e contenimento delle elusioni, nonchè in materia di aliquote IVA e di tasse sulle concessioni governative. Norme in materia di tasse sui contratti di borsa), art. 2, comma sesto-*bis*.

Costituzione, artt. 3 (eguaglianza) e 53.

Considerato in diritto

1. – La questione in esame investe l'art. 2, comma sesto-*bis*, della legge 27 aprile 1989, n. 154 “nella parte in cui prevede un trattamento tributario privilegiato rispetto al regime ordinario – mediante l'abbattimento della base imponibile al 60 per cento del reddito percepito – a favore degli assegni vitalizi percepiti dai soggetti inclusi nelle categorie elencate agli artt. 24, secondo comma e 29, penultimo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in riferimento agli artt. 3 e 53, primo comma, della Costituzione”.

La norma impugnata – che, successivamente alla pubblicazione dell'ordinanza di questa Corte n. 294 del 1993, è stata abrogata dall'art. 14, comma diciotto, della legge 24 dicembre 1993, n. 537 – disponeva che “a decorrere dalla data di entrata in vigore del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, i vitalizi di cui al secondo comma dell'art. 24 ed al penultimo comma dell'art. 26, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, si intendono, ad ogni effetto, equiparati alle rendite vitalizie di cui al comma primo, lettera *b*), dell'art. 47 del testo unico approvato con il citato d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917”.

L'equiparazione “ad ogni effetto” così disposta tra assegni vitalizi dovuti, in dipendenza della cessazione dalla carica, a favore dei parlamentari e delle categorie equiparate elencate negli artt. 24, secondo comma, e 29, penultimo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, e rendite vitalizie, costituite a titolo oneroso, di cui all'art. 47, primo comma, lettera *b*) del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, consentiva ai titolari degli stessi assegni di godere del trattamento fiscale privilegiato in precedenza concesso, ai sensi dell'art. 33, terzo comma, del d.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42, ai titolari delle rendite vitalizie e consistente nell'assoggettamento all'imposta sul reddito delle persone fisiche nella misura ridotta commisurata al 60 per cento dell'ammontare percepito.

Nei confronti di tale disposizione, nella parte in cui consentiva un trattamento tributario privilegiato a favore degli assegni vitalizi dei parlamentari cessati dal mandato e delle categorie equiparate, questa Corte, con l'ordinanza di cui è causa, ha sollevato questione di legittimità costituzionale con riferimento agli artt. 3 e 53, primo comma, della Costituzione.

[*omissis*]

3. – Nel merito la questione è fondata.

(¹) Si segnala che la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma sesto-*bis*, della legge 27 aprile 1989, n. 154, “nella parte in cui prevede un trattamento tributario privilegiato rispetto al regime ordinario – mediante l'abbattimento della base imponibile al 60% del reddito percepito – a favore degli assegni vitalizi percepiti dai soggetti inclusi nelle categorie elencate dagli artt. 24, secondo comma, e 29, penultimo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in riferimento agli artt. 3 e 53, primo comma, della Costituzione” è stata sollevata dalla Corte costituzionale, con ordinanza n. 294 del 24 giugno 1993 (R.O. n. 447 del 1993), che ne ha disposto la trattazione innanzi a se stessa.

La fondatezza della questione non discende, peraltro, – diversamente da quanto sostenuto nelle ordinanze delle Commissioni tributarie di Biella e di Torino – da una lesione del principio di eguaglianza conseguente dalla diversità del trattamento fiscale concesso a posizioni sostanzialmente identiche, quali sarebbero, da un lato, quelle dei titolari di assegni vitalizi goduti in conseguenza della cessazione di determinate cariche e, dall'altro, quelle dei titolari di pensioni ordinarie derivanti da rapporti di impiego pubblico.

Tra le due situazioni – nonostante la presenza di alcuni profili di affinità – non sussiste, infatti, una identità né di natura né di regime giuridico, dal momento che l'assegno vitalizio, a differenza della pensione ordinaria, viene a collegarsi ad una indennità di carica goduta in relazione all'esercizio di un mandato pubblico: indennità che, nei suoi presupposti e nelle sue finalità, ha sempre assunto, nella disciplina costituzionale e ordinaria, connotazioni distinte da quelle proprie della retribuzione connessa al rapporto di pubblico impiego.

La diversità tra assegno vitalizio e pensione – pur variando in relazione alla diversa tipologia dei vitalizi previsti dalla legislazione in vigore – assume, d'altro canto, un'evidenza particolare in relazione ai vitalizi spettanti ai parlamentari cessati dal mandato, dal momento che questo particolare tipo di previdenza ha trovato la sua origine in una forma di mutualità (Casse di previdenza per i deputati ed i senatori istituite nel 1956) che si è gradualmente trasformata in una forma di previdenza obbligatoria di carattere pubblicistico, conservando peraltro un regime speciale che trova il suo assetto non nella legge, ma in regolamenti interni delle Camere (v. il regolamento della previdenza per i deputati, approvato il 30 ottobre 1968, con successive modificazioni, ed il regolamento per la previdenza ed assistenza ai senatori e loro familiari, approvato il 23 ottobre 1968, con successive modificazioni).

L'evoluzione che, nel corso del tempo, ha caratterizzato questa particolare forma di previdenza ha condotto anche a configurare l'assegno vitalizio – secondo quanto è emerso dai dati acquisiti presso la Presidenza delle due Camere – come istituto che, nella sua disciplina positiva, ha recepito, in parte, aspetti riconducibili al modello pensionistico e, in parte, profili tipici del regime delle assicurazioni private. Con una tendenza che di recente ha accentuato l'assimilazione del regime dei contributi a carico dei deputati e dei senatori a quello proprio dei premi assicurativi (v., in particolare, la delibera dell'Ufficio di Presidenza della Camera dei deputati n. 61/93 e del Consiglio di presidenza del Senato n. 44/93, dove si stabilisce, a fini fiscali, di includere i contributi stessi nella base imponibile dell'indennità parlamentare “in analogia ai premi assicurativi destinati a costituire le rendite vitalizie”).

4. – Se la diversità di natura e di regime che distingue gli assegni vitalizi dalle pensioni ordinarie non consente, dunque, di accogliere la questione sotto il profilo della violazione del principio di eguaglianza, la questione risulta, invece, fondata, con riferimento agli artt. 3 e 53, primo comma, della Costituzione, sotto il profilo dell'inesistenza di una ragionevole giustificazione della

equiparazione operata, attraverso la norma impugnata, tra il regime fiscale degli assegni vitalizi e quello delle rendite vitalizie, al fine di concedere ai primi il trattamento privilegiato riconosciuto dalla legge a favore delle seconde.

Tale equiparazione non risulta, invero, giustificata o giustificabile sul piano della razionalità tributaria, dal momento che gli assegni vitalizi concessi ai parlamentari cessati dal mandato ed alle categorie assimilate, se, da un lato, non possono essere equiparati alle pensioni ordinarie del pubblico impiego, dall'altro, non possono neppure identificarsi, ai fini del trattamento fiscale, con le rendite vitalizie costituite a titolo oneroso, di cui all'art. 47, primo comma, lettera *b*) del d.P.R. n. 917 del 1986.

Il trattamento fiscale disposto a favore delle rendite vitalizie costituite a titolo oneroso dall'art. 33, terzo comma, del d.P.R. n. 42 del 1988 (con l'abbattimento al 60 per cento della base imponibile) trova, invero, la sua spiegazione sia nel fatto che dette rendite vengono costituite mediante provvista di un capitale a totale carico del beneficiario della rendita – e, pertanto, anche come forma di incentivo al risparmio privato – sia nel fatto che lo stesso beneficiario, nel momento in cui viene a godere della rendita, ha già provveduto a versare le imposte sulle quote di capitale destinate a risparmio. La riduzione della base imponibile rispetto alle rendite riscosse viene, dunque, in questo caso, a rappresentare un correttivo giustificato dall'esigenza di evitare l'onere ingiusto di una doppia imposizione.

Tali presupposti non ricorrevano, invece, – in relazione al regime dei vitalizi vigente al momento dell'adozione della norma impugnata – nei confronti degli assegni erogati a favore dei parlamentari cessati dalla carica, le cui contribuzioni, oltre ad essere integrate con quote a carico dell'erario, risultavano, al pari dei contributi pensionistici, suscettibili di detrazione dalla base imponibile rappresentata dagli importi dell'indennità di carica.

Stante l'assenza di una identità di presupposti, specificamente attinenti alla materia fiscale, tra rendite vitalizie di cui all'art. 47, lettera *b*) del d.P.R. n. 917 del 1986 e gli assegni vitalizi di cui agli artt. 24, secondo comma, e 29, penultimo comma del d.P.R. n. 600 del 1973, non sussistevano, pertanto, ragioni idonee a giustificare, rispetto ai due istituti, l'identità di trattamento fiscale che si è inteso perseguire attraverso la norma impugnata. Norma che – va ricordato – fu approvata dal Senato con l'adozione contestuale di un ordine del giorno che impegnava il Governo a provvedere “alla sollecita emanazione di norme interpretative al fine di evitare conseguenze di ordine fiscale” (v. seduta del 20 aprile 1989 e o.d.g. Mancino ed altri, in Atti Senato, X legislatura, pagg. 41 ss).

L'assenza di motivi idonei a giustificare la riduzione della base imponibile operata attraverso la norma in esame, conduce, dunque, ad affermare l'illegittimità della stessa, per violazione degli artt. 3 e 53, primo comma, della Costituzione.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma sesto-*bis*, della legge 27 aprile 1989, n. 154 (Conversione in legge, con modificazioni del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 69 recante "Disposizioni urgenti in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche e versamento di acconto delle imposte sui redditi, determinazione forfettaria del reddito e dell'I.V.A., nuovi termini per la presentazione della dichiarazione da parte di determinate categorie di contribuenti, sanatoria di irregolarità formali e di minori infrazioni, ampliamento degli imponibili e contenimento delle elusioni, nonché in materia di aliquote I.V.A. e di tasse sulle concessioni governative"), nella parte in cui – mediante l'equiparazione tra i vitalizi di cui al secondo comma dell'art. 24 ed al penultimo comma dell'art. 29 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e le rendite vitalizie di cui al comma primo, lettera *b*) dell'art. 47 del testo unico approvato con il d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – riconosce a favore degli stessi vitalizi, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, un trattamento tributario privilegiato, con l'abbattimento della base imponibile al 60 per cento del reddito percepito.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 4 luglio 1994.

4.3. La necessità o meno di parificare verso l'alto

SENTENZA N. 176/1992 (PRES. CORASANITI; RED. GRANATA)

Separazione di coniugi – Iscrizioni di ipoteca effettuate a garanzia delle obbligazioni assunte dal coniuge, nel giudizio di separazione – Esenzione dall'imposta ipotecaria (così come stabilito per il giudizio di divorzio) – Omessa previsione.

Legge 6 marzo 1987 n. 74 (Disciplina dei casi di scioglimento del matrimonio), art. 19.

Costituzione, artt. 3 (ragionevolezza e eguaglianza), 29, 31 e 53.

SENTENZA N. 154/1999 (PRES. GRANATA; RED. CONTRI)

Imposte di registro, bollo, trascrizioni ipotecarie catastali e I.N.V.IM., relative a trasferimenti immobiliari e attribuzioni patrimoniali disposti in sede di procedimento di separazione personale dei coniugi – Mancata previsione della esenzione da tali tributi – Pretesa disparità di trattamento rispetto a quanto previsto dalla disciplina del divorzio – Pretesa irragionevolezza – Pretesa disparità di trattamento tra situazioni omogenee, con incidenza sui principi della tutela del matrimonio e della famiglia e della capacità contributiva – Riferimento alla sentenza della Corte costituzionale n. 176/1992 – Medesima *ratio decidendi*.

Legge 6 marzo 1987, n. 74 (Nuove norme sulla disciplina dei casi di scioglimento di matrimonio), art. 19.

Costituzione, artt. 3 (eguaglianza), 29, 31 e 53.

SENTENZA N. 202/2003 (PRES. CHIEPPA; RED. FINOCCHIARO)

Imposta di registro – Esenzioni – Provvedimenti giudiziari emessi in applicazione dell'art. 148 cod. civ., relativi al mantenimento della prole naturale – Mancata esenzione dall'imposta – Diversità di disciplina rispetto ai provvedimenti di identico contenuto adottati nell'ambito di procedimenti di separazione e divorzio con irragionevole disparità di trattamento dei figli naturali rispetto ai legittimi.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), art. 8, lett. *b*), della Tariffa, parte prima, allegata.

Costituzione, art. 3 (eguaglianza).

SENTENZA N. 345/2003 (PRES. CHIEPPA; RED. A. MARINI)

Imposta comunale sugli immobili (ICI) – Agevolazione fiscale – Riferimento agli immobili di interesse storico o artistico appartenenti a «privati proprietari» e non anche agli immobili appartenenti a enti pubblici o persone giuridiche private senza fini di lucro – Diversità di trattamento nella destinazione del beneficio fiscale.

Decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16 (Disposizioni in materia di imposte sui redditi, sui trasferimenti di immobili di civile abitazione, di termini per la definizione agevolata delle situazioni e pendenze tributarie, per la soppressione della ritenuta sugli interessi, premi ed altri frutti derivanti da depositi e conti correnti interbancari, nonché altre disposizioni tributarie), convertito, con modificazioni, nella legge 24 marzo 1993, n. 75, art. 2, comma 5.

Costituzione, art. 3 (ragionevolezza).

SENTENZA N. 6/2014 (PRES. MAZZELLA; RED. CAROSI)

Determinazione della base imponibile per le cessioni di immobili abitativi a persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali – Applicabilità del meccanismo del c.d. "prezzo-valore" su richiesta dell'acquirente resa al notaio – Omessa previsione dello stesso meccanismo per i trasferimenti di immobili abitativi effettuati in sede di espropriazione forzata o all'asta pubblica, ovvero aggiudicati in sede di pubblico incanto.

Legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2006), art. 1, comma 497.

Costituzione, art. 3 (eguaglianza).

SENTENZA N. 177/2017 (PRES. GROSSI; RED. DE PRETIS)

Imposta di registro – Pronunce che definiscono i giudizi di opposizione allo stato passivo del fallimento con l'accertamento di crediti derivanti da operazioni soggette ad IVA – Applicazione dell'imposta di registro proporzionale.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), art. 8, comma 1, lett. c), della Tariffa, Parte prima, allegata.

Costituzione, art. 3 (eguaglianza).

SENTENZA N. 242/2017 (PRES. GROSSI; RED. CAROSI)

Agevolazioni tributarie – Esenzione dei finanziamenti a medio e lungo termine dalle imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali e dalle tasse sulle concessioni governative – Limitazione, secondo il diritto vivente, alle sole operazioni compiute dalle banche – Conseguente inapplicabilità a quelle poste in essere dagli intermediari finanziari.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601 (Disciplina delle agevolazioni tributarie), nella versione in vigore anteriormente alle modifiche apportate dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244, art. 15, primo comma.

Costituzione, artt. 3 (ragionevolezza) e 41.

SENTENZA N. 218/2019 (PRES. LATTANZI; RED. ANTONINI)

Previdenza complementare – Dipendenti delle pubbliche amministrazioni – Riscatto volontario della posizione individuale dal fondo pensione – Trattamento fiscale – Assoggettamento alla tassazione ordinaria anziché a quella agevolata prevista per i dipendenti del settore privato.

Decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252 (Disciplina delle forme pensionistiche complementari), art. 23, comma 6.

Costituzione, art. 3 (eguaglianza).

SENTENZA N. 209/2022 (PRES. SCIARRA; RED. ANTONINI)

Imposta municipale propria (IMU) – Esenzione per l'abitazione principale – Definizione di "abitazione principale", ai fini dell'agevolazione – Possibilità di considerare tale, come avviene per le c.d. coppie di fatto, anche l'abitazione in cui dimori abitualmente e risiede anagraficamente il solo possessore, mentre il resto del nucleo familiare risiede e dimora in diverso comune.

Imposta municipale propria (IMU) – Esenzione per l’abitazione principale – “Nuova IMU” – Definizione di “abitazione principale” – Necessaria contestuale residenza anagrafica e dimora abituale del possessore e del nucleo familiare.

Decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l’equità e il consolidamento dei conti pubblici), convertito, con modificazioni, nella legge 22 dicembre 2011, n. 214, come modificato dall’art. 1, comma 707, lett. *b*), della legge 27 dicembre 2013, n. 147, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)», art. 13, comma 2, quarto periodo.

Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022), art. 1, comma 741, lett. *b*), primo e secondo periodo.

Costituzione, artt. 3 (eguaglianza e ragionevolezza), 31 e 53.

SENTENZA N. 112/2025 (PRES. AMOROSO; RED. BUSCEMA)

Imposta comunale sugli immobili (ICI) – Esenzione per l’abitazione principale – Definizione di “abitazione principale”, ai fini dell’agevolazione – Possibilità di considerare tale anche l’abitazione in cui dimori abitualmente il solo contribuente che ne sia possessore, e non anche i suoi familiari – Omessa previsione.

Decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell’articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), art. 8, comma 2, come modificato dall’art. 1, comma 173, lett. *b*), della legge 27 dicembre 2006, n. 296, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato, (legge finanziaria 2007)».

Costituzione, artt. 3 (eguaglianza), 29 e 31.

Considerato in diritto

1. – Preliminarmente osserva la Corte che – anche se testualmente (ma con evidente imprecisione terminologica) il giudice rimettente denuncia gli “art. 4 d.P.R. 1972 n. 635 e 1 tariffa allegata in relazione all’art. 19 legge 1987 n. 74” – il contesto normativo effettivamente impugnato (alla stregua del contenuto delle censure formulate nella stessa ordinanza di rinvio) correttamente va individuato (con inversione del collegamento logico tra le citate disposizioni) “nell’art. 19 legge 1987 n. 74 in relazione agli artt. 4 d.P.R. 1972 n. 631 e 1 tariffa”.

Inoltre – in correlazione ai limiti del *petitum*, segnati dall’ambito della rilevanza della questione nel giudizio *a quo* – l’oggetto di questa deve intendersi circoscritto alla mancata estensione della esenzione fiscale – introdotta dal menzionato art. 19 per gli atti e documenti del giudizio divorzile – anche (non già agli atti in genere del processo di separazione personale dei coniugi ma) al provvedimento (in particolare) di iscrizione di ipoteca effettuata a garanzia delle obbligazioni assunte dal coniuge separato (la cui tassazione viene appunto in discussione nel processo di merito).

2. – La questione così definita è fondata.

Il parallelismo, le profonde analogie e la complementarità funzionale dei due procedimenti, rispettivamente, di separazione dei coniugi e di divorzio – oltretutto di tangibile evidenza – risultano invero ben presenti allo stesso legislatore del 1989.

Il quale – nel novellare la disciplina dei casi di scioglimento del matrimonio – si è premurato (con l’art. 23 della legge n. 74 cit.) di estendere (entro il limite di compatibilità e fino all’entrata in vigore del nuovo testo del codice di procedura civile) l’applicazione delle regole procedurali poste (*sub* art. 4) per il giudizio di divorzio anche a quello di separazione personale.

E se è pur vero che tale estensione certamente non ha riguardato anche la norma di esenzione fiscale dell’art. 19, ciò è probabilmente da ascrivere – come osservato dai primi commentatori – ad una mera dimenticanza.

Sta di fatto comunque che il profilo tributario non può ragionevolmente riflettere un momento di diversificazione delle due comparate procedure, atteso che l’esigenza di agevolare l’accesso alla tutela giurisdizionale, che motiva e giustifica il beneficio fiscale con riguardo agli atti del giudizio divorzile, è con ancor più accentuata evidenza presente nel giudizio di separazione, ove la situazione di contrasto tra i coniugi, cui occorre dare uno sbocco, esibisce, di regola, toni di ben maggiore asprezza e drammaticità di quelli che essa manifesta nella fase già stabilizzata dell’epilogo divorzile. Mentre, per quanto più in particolare concerne la specifica esenzione della iscrizione ipotecaria, le ragioni di tutela della posizione creditoria del coniuge e dei figli, che hanno concorso a prevederla in sede di provvedimenti relativi allo scioglimento del

matrimonio, connotano con pari valenza anche gli omologhi provvedimenti in sede di separazione personale.

4. – Ne consegue che – con riguardo e nei limiti appunto della mancata estensione del beneficio fiscale anche agli atti di iscrizione della ipoteca giudiziale imposta a garanzia delle obbligazioni assunte dal coniuge nel procedimento di separazione (tuttora soggetti al tributo di cui agli artt. 4 d.P.R. 635/72 e 1 tariffa allegata) – la norma di esenzione dell'art. 19 legge 74/87 risulta effettivamente – e va quindi dichiarata – illegittima per contrasto con i parametri, evocati dal giudice *a quo*, della ragionevolezza e della eguaglianza (sotto il profilo del trattamento tributario e della tutela del diritto di famiglia), di cui all'art. 3, anche in riferimento agli artt. 29, 31, 53 della Costituzione.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 19 della legge 6 marzo 1987 n. 74 ("Disciplina dei casi di scioglimento del matrimonio"), in relazione agli artt. 4 d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 635 ("Disciplina delle imposte ipotecarie e catastali") e 1 Tariffa allegata, nella parte in cui non comprende nell'esenzione dal tributo anche le iscrizioni di ipoteca effettuate a garanzia delle obbligazioni assunte dal coniuge nel giudizio di separazione.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 2 aprile 1992.

* * *

Sentenza n. 154/1999 (Pres. Granata; Red. Contri)

Considerato in diritto

1. – La Commissione tributaria provinciale di Milano dubita, in riferimento agli artt. 3, 29, 31 e 53 della Costituzione, della legittimità costituzionale dell'art. 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74 (Nuove norme sulla disciplina dei casi di scioglimento di matrimonio), nella parte in cui non comprende nella esenzione da esso disposta (per tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio) tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi.

Il contrasto con gli invocati parametri costituzionali si profilerebbe in considerazione dell'omogeneità delle situazioni poste a raffronto, che non consentirebbe di differenziare ragionevolmente il trattamento fiscale degli atti relativi ai due procedimenti. Il contrasto con l'art. 53 della Costituzione deriverebbe, ad avviso del collegio rimettente, dalla circostanza che i presup-

posti delle imposte applicate agli atti del procedimento di separazione non sarebbero ragionevolmente indicativi di capacità contributiva.

La Commissione tributaria provinciale di Trieste ha ipotizzato solo la lesione degli artt. 3 e 31 della Costituzione sulla base di considerazioni analoghe a quelle svolte dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, ed altresì sulla scorta del rilievo che, “se l’agevolazione è stata predisposta per garantire una tutela economico-patrimoniale alla famiglia nel momento in cui si scioglie definitivamente, appare maggiormente doveroso estendere l’esenzione al procedimento di separazione, a seguito del quale il rapporto di coniugio si attenua ma non cessa del tutto”.

Avendo i ricorrenti nei procedimenti principali promosso nei confronti dell’amministrazione finanziaria i due giudizi tributari a *quibus* per chiedere la restituzione di somme riscosse come imposte di registro, bollo, ipotecarie e catastali, e Invim su atti e provvedimenti relativi al procedimento di separazione, le Commissioni tributarie rimettenti sollevano questione di legittimità costituzionale dell’art. 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74, in relazione agli artt. 1 e 2 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta di registro) e 8, lettera f) della parte prima della tariffa allegata; agli artt. 2, primo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 (Disciplina dell’imposta di bollo) e 20 della tariffa allegata (Allegato A); agli artt. 2, 15 e 25 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643 (Istituzione dell’imposta comunale sull’incremento di valore degli immobili); agli artt. 2 e 10 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale), 1 e 5 della tariffa allegata.

[*omissis*]

3. – Le questioni sollevate dalle Commissioni tributarie provinciali di Milano e Trieste sono fondate.

Con la sentenza n. 176 del 1992, questa Corte ha già scrutinato la disposizione impugnata sotto il profilo della mancata estensione della esenzione (non già a tutti gli atti e documenti del giudizio di separazione personale dei coniugi, ma) al solo provvedimento di iscrizione di ipoteca a garanzia delle obbligazioni assunte dal coniuge separato, pronunciandosi nei limiti dell’impugnazione.

Le stesse ragioni a suo tempo poste a fondamento del dispositivo di accoglimento – dichiarativo dell’incostituzionalità dell’impugnato art. 19, nella parte in cui non comprende nell’esenzione dal tributo anche le iscrizioni di ipoteca effettuate a garanzia delle obbligazioni assunte dal coniuge nel giudizio di separazione – impongono di accogliere le questioni di legittimità costituzionale ora formulate dalle Commissioni tributarie rimettenti in termini più ampi, in relazione alla totalità dei tributi oggetto dell’esenzione.

Il parallelismo, le analogie e la complementarità funzionale dei procedimenti di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio e del procedimento di separazione dei coniugi sotto i profili che rilevano ai presenti

fini, già sottolineati da questa Corte nella decisione richiamata, portano anche in questo caso a concludere che “il profilo tributario non può ragionevolmente riflettere un momento di diversificazione delle due procedure, atteso che l’esigenza di agevolare l’accesso alla tutela giurisdizionale, che motiva e giustifica il beneficio fiscale con riguardo agli atti del giudizio divorzile, è con ancor più accentuata evidenza presente nel giudizio di separazione”: sia perché in quest’ultimo la situazione di contrasto tra i coniugi – ai quali occorre assicurare una se non più ampia, almeno pari tutela – presenta di solito una maggiore asprezza e drammaticità rispetto alla fase già stabilizzata dell’epilogo divorzile; sia in considerazione dell’esigenza di agevolare, e promuovere nel più breve tempo, una soluzione idonea a garantire l’adempimento delle obbligazioni che gravano, ad esempio, sul coniuge non affidatario della prole.

4. – L’art. 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74, nella parte in cui non estende l’esenzione in essa prevista a tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi, non può pertanto ritenersi conforme all’art. 3 della Costituzione, sia sotto il profilo del principio di eguaglianza, sia sotto il profilo del principio di ragionevolezza, anche in riferimento agli artt. 29, 31 e 53 della Costituzione.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

Riuniti i giudizi, *dichiara* l’illegittimità costituzionale dell’art. 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74 (Nuove norme sulla disciplina dei casi di scioglimento di matrimonio), nella parte in cui non estende l’esenzione in esso prevista a tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 29 aprile 1999.

* * *

Sentenza n. 202/2003 (Pres. Chieppa; Red. Finocchiaro)

Considerato in diritto

1. – Il giudice rimettente dubita della legittimità costituzionale, in riferimento all’art. 3 della Costituzione, dell’art. 8, lettera *b*), della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione delle disposizioni concernenti l’imposta di registro), nella parte in cui assoggetta all’imposta di registro, nella misura del 3%, gli atti dell’autorità giudiziaria ordinaria e speciale, in materia di controversie civili che definiscono, anche parzialmente, il giudizio, recanti condanna al pagamento di somme o valori, interpretata in

modo da comprendere nella tassazione anche i provvedimenti giudiziari emessi in applicazione dell'art. 148 cod. civ. nell'ambito dei rapporti fra genitori e figli.

1.1. – La questione è fondata.

L'art. 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74 (Nuove norme sulla disciplina dei casi di scioglimento del matrimonio) stabilisce che “tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio nonché ai procedimenti anche esecutivi e cautelari diretti ad ottenere la corresponsione o la revisione degli assegni di cui agli artt. 5 e 6 della legge 1° dicembre 1970, n. 898 (Disciplina dei casi di scioglimento del matrimonio), sono esenti dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa”.

Questa norma ha parzialmente abrogato l'art. 8, lettera f), della Tariffa allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, che prevedeva la sottoposizione ad imposta fissa di registro degli atti dell'autorità giudiziaria ordinaria e speciale in materia di controversie civili che definiscono, anche parzialmente, il giudizio, aventi ad oggetto lo scioglimento o la cessazione degli effetti civili del matrimonio o la separazione personale, ancorché recanti condanne al pagamento di assegni o attribuzione di beni patrimoniali già facenti parte di comunione fra i coniugi.

Su questa disposizione è poi intervenuta la sentenza n. 154 del 1999, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74, nella parte in cui non estende l'esenzione in esso prevista a tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi.

Nel motivare la decisione questa Corte – richiamando la sentenza n. 176 del 1992 che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 19 della citata legge n. 74 del 1987 nella parte in cui non comprende nell'esenzione dal tributo anche le iscrizioni di ipoteca effettuate a garanzia delle obbligazioni assunte dal coniuge nel giudizio di separazione – ha testualmente affermato che “il parallelismo, le analogie e la complementarità funzionale dei procedimenti di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio e del procedimento di separazione dei coniugi sotto i profili che rilevano ai presenti fini, già sottolineati da questa Corte nella decisione richiamata, portano anche in questo caso a concludere che il profilo tributario non può ragionevolmente riflettere un momento di diversificazione delle due procedure, atteso che l'esigenza di agevolare l'accesso alla tutela giurisdizionale, che motiva e giustifica il beneficio fiscale con riguardo agli atti del giudizio divorzile, è con ancor più accentuata evidenza presente nel giudizio di separazione”, anche “in considerazione dell'esigenza di agevolare, e promuovere, nel più breve tempo, una soluzione idonea a garantire l'adempimento delle obbligazioni che gravano, ad esempio, sul coniuge non affidatario della prole”.

L'esenzione tributaria disposta in tema di atti recanti condanna al pagamento di somme in materia di procedimenti relativi ai giudizi di separazione e

divorzio ricomprende anche i provvedimenti relativi alla prole, come è dimostrato dal richiamo, nell'art. 19 della legge n. 74 del 1987, all'art. 6 della legge n. 898 del 1970, e da ciò deriva che è irragionevole la mancata estensione di tale esenzione anche ai provvedimenti adottati ai sensi dell'art. 148 cod. civ., in tema di determinazione del contributo di mantenimento fissato a carico del genitore naturale obbligato ed a favore del genitore affidatario.

La mancanza del rapporto di coniugio fra le parti non può giustificare la diversità di disciplina tributaria del provvedimento di condanna, in quanto ciò che rileva è che si è in presenza di identico provvedimento di quantificazione del contributo di mantenimento a favore della prole, in relazione al quale ricorrono le stesse considerazioni che militano a favore dell'esenzione tributaria qualora lo stesso sia assunto in tema di separazione e di divorzio. La circostanza che tale provvedimento è stato adottato, in un caso, in costanza di un rapporto di coniugio esistente o esistito e, nell'altro, in mancanza di tale rapporto, non giustifica in alcun modo la diversità di disciplina fiscale.

Si deve, poi, rilevare che, in caso di divorzio e di separazione, l'esenzione è prevista anche con riferimento ai provvedimenti di revisione degli assegni e, cioè, in relazione ad ipotesi in cui il rapporto di coniugio non viene in considerazione.

L'esenzione, seppure posta a favore del destinatario delle somme, in realtà tutela il figlio minore per il cui mantenimento è disposta, con la conseguenza che la sua omessa previsione, quando si è in presenza di prole naturale, oltre ad essere irragionevole, con violazione dell'art. 3 della Costituzione, si risolve in un trattamento peggiore dei figli naturali rispetto ai figli legittimi, come esattamente rilevato dal giudice rimettente, in contrasto con l'art. 30 della Costituzione.

Né in senso contrario può invocarsi la giurisprudenza secondo cui le disposizioni legislative concernenti agevolazioni e benefici tributari di qualsiasi specie, quali che ne siano le finalità, costituiscono il frutto di scelte discrezionali del legislatore, sicché la Corte non può estenderne l'ambito di applicazione, dal momento che la stessa giurisprudenza riconosce che tale estensione è consentita quando lo esiga – come nel caso di specie – la *ratio* dei benefici stessi (v. sentenza n. 431 del 1997 e n. 86 del 1985; ordinanze n. 27 del 2001 e n. 10 del 1999).

2.2. – L'art. 8, lettera *b*), della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nella parte in cui non esenta dall'imposta ivi prevista i provvedimenti emessi in applicazione dell'art. 148 cod. civ. nell'ambito dei rapporti fra genitori e figli, non può, pertanto, ritenersi conforme all'art. 3 della Costituzione, sotto il profilo del principio di uguaglianza.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, lettera *b*), della Tariffa, parte

prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), nella parte in cui non esenta dall'imposta ivi prevista i provvedimenti emessi in applicazione dell'art. 148 cod. civ. nell'ambito dei rapporti fra genitori e figli.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 3 giugno 2003.

* * *

Sentenza n. 345/2003 (Pres. Chieppa; Red. A. Marini)

Considerato in diritto

1. – La Commissione tributaria provinciale di Genova dubita della legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 5, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16 (Disposizioni in materia di imposte sui redditi, sui trasferimenti di immobili di civile abitazione, di termini per la definizione agevolata delle situazioni e pendenze tributarie, per la soppressione della ritenuta sugli interessi, premi ed altri frutti derivanti da depositi e conti correnti interbancari, nonché altre disposizioni tributarie), convertito, con modificazioni, nella legge 24 marzo 1993, n. 75, nella parte in cui limita l'agevolazione fiscale ai fini ICI, ivi prevista, agli immobili di interesse storico o artistico, appartenenti a «privati proprietari», di cui all'art. 3 della legge 1° giugno 1939, n. 1089 (Tutela delle cose d'interesse artistico e storico), sostanzialmente trasfuso nell'art. 6 del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490 (Testo unico delle disposizioni legislative in materia di beni culturali e ambientali, a norma dell'articolo 1 della legge 8 ottobre 1997, n. 352), con esclusione dunque di quelli, appartenenti ad enti pubblici (o persone giuridiche private senza fine di lucro), di cui all'art. 4 della stessa legge (ora art. 5 del testo unico n. 490 del 1999).

2. – La questione è fondata.

2.1. – La *ratio* della agevolazione di cui si tratta va individuata in una esigenza di equità fiscale, derivante dalla considerazione della minore utilità economica che presentano i beni immobili di interesse storico o artistico in conseguenza del complesso di vincoli e limiti cui la loro proprietà è sottoposta.

In relazione a tale *ratio*, occorre, dunque, verificare se la distinzione tra gli immobili di interesse storico o artistico appartenenti a «privati proprietari», di cui all'art. 3 della legge n. 1089 del 1939, e quelli di proprietà di enti pubblici o persone giuridiche private senza scopo di lucro, di cui all'art. 4, sia tale da giustificare un diverso trattamento fiscale, o se invece, sotto questo specifico profilo, essa sia manifestamente arbitraria e, quindi, tale da rendere incostituzionale la limitazione dell'agevolazione fiscale su di essa basata.

Riguardo agli esatti termini di tale distinzione non si rinviene, peraltro, in giurisprudenza, uniformità di ricostruzioni interpretative. In estrema sintesi, secondo una tesi più risalente, la differenza di disciplina si sostanzierebbe

essenzialmente nel fatto che i beni di interesse storico-artistico appartenenti ad enti pubblici e persone giuridiche private senza fini di lucro, a differenza di quelli appartenenti a persone fisiche e società, resterebbero soggetti *ex lege* alle disposizioni di tutela, senza necessità di alcuno specifico provvedimento da parte dell'autorità competente ed a prescindere anche dalla loro inclusione negli elenchi previsti dallo stesso art. 4. Secondo un diverso indirizzo, che appare prevalente nella più recente giurisprudenza amministrativa, anche i beni appartenenti agli enti pubblici (ed alle persone giuridiche private senza fini di lucro) sarebbero invece sottoposti alla legislazione vincolistica solo a seguito dell'adozione di un atto formale da parte del Ministero per i beni e le attività culturali, differenziandosi il procedimento, nei due casi, solo quanto alla necessità, non richiesta per i soggetti di cui all'art. 4, di una formale notifica dell'atto amministrativo.

Indipendentemente dall'opinione che si ritenga al riguardo più corretta, risulta, in ogni caso, pacifico che la distinzione tra le fattispecie di cui agli artt. 3 e 4 della legge n. 1089 del 1939 può eventualmente riguardare le modalità attraverso le quali si perviene, nei due casi, all'individuazione dei beni oggetto di tutela, ma di certo non attiene al regime giuridico cui i beni in questione sono assoggettati, in ragione del loro interesse storico o artistico, identica essendo, nei due casi, la disciplina finalizzata alla loro tutela.

Ed è appena il caso di sottolineare che il mancato riferimento, nella norma impugnata, ai beni di cui all'art. 4 della legge n. 1089 del 1939 non può di certo trovare giustificazione né – come sostiene il Comune di Genova – in una presunta maggiore capacità contributiva degli enti pubblici rispetto ai soggetti privati, trattandosi di una presunzione del tutto irragionevole e della quale comunque non vi è traccia nell'ordinamento tributario, né – come assume l'Avvocatura – nella considerazione che gli enti pubblici sono istituzionalmente chiamati al perseguimento di finalità di ordine generale, in quanto ciò naturalmente non può significare che ciascun ente pubblico debba perseguire, oltre ai propri fini istituzionali, anche quelli di tutela del patrimonio storico-artistico della nazione. E ciò a prescindere dal fatto che l'una e l'altra tesi sembrano completamente trascurare la circostanza che l'art. 4 della legge n. 1089 del 1939 non si riferisce solamente agli enti pubblici ma anche alle persone giuridiche private senza fini di lucro.

Risulta, pertanto, evidente che la distinzione tra i beni di interesse storico o artistico di cui agli artt. 3 e 4 della legge n. 1089 del 1939 rappresenta un elemento di discriminazione manifestamente irragionevole rispetto all'applicazione di un beneficio fiscale che trova – come si è osservato – il suo fondamento oggettivo proprio nella peculiarità del regime giuridico dei beni di cui si tratta. Mentre, d'altro canto, l'esigenza di certezza nei rapporti tributari cui assolve il provvedimento formale previsto dall'art. 3 della legge n. 1089 del 1939 (che, secondo un diffuso orientamento interpretativo, potrebbe mancare, come si è visto, per i beni di cui all'art. 4) ben può essere soddisfatta, per i beni

appartenenti agli enti pubblici (o alle persone giuridiche private senza fini di lucro), dalla loro inclusione negli elenchi di cui allo stesso art. 4 della legge ovvero da un atto dell'amministrazione dei beni culturali ricognitivo dell'interesse storico o artistico del bene.

Conclusivamente, la norma impugnata va ricondotta a legittimità costituzionale attraverso una pronuncia che ne estenda l'applicazione agli immobili di interesse storico o artistico di cui all'art. 4 della legge 1° giugno 1939, n. 1089.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 5, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16 (Disposizioni in materia di imposte sui redditi, sui trasferimenti di immobili di civile abitazione, di termini per la definizione agevolata delle situazioni e pendenze tributarie, per la soppressione della ritenuta sugli interessi, premi ed altri frutti derivanti da depositi e conti correnti interbancari, nonché altre disposizioni tributarie), convertito, con modificazioni, nella legge 24 marzo 1993, n. 75, nella parte in cui non si applica agli immobili di interesse storico o artistico di cui all'art. 4 della legge 1° giugno 1939, n. 1089 (Tutela delle cose d'interesse artistico e storico), ora art. 5 del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490 (Testo unico delle disposizioni legislative in materia di beni culturali e ambientali, a norma dell'articolo 1 della legge 8 ottobre 1997, n. 352).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 24 novembre 2003.

* * *

Sentenza n. 6/2014 (Pres. Mazzella; Red. Carosi)

Considerato in diritto

1. – Con l'ordinanza in epigrafe la Commissione tributaria provinciale di Grosseto ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2006), in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione.

Il giudizio *a quo* è scaturito da una procedura esecutiva di un bene immobile adibito ad uso residenziale, tenutasi presso il Tribunale di Grosseto, in esito alla quale era risultato aggiudicatario il ricorrente. Dovendo egli destinare il bene a propria abitazione, in occasione della registrazione del decreto del giudice dell'esecuzione che disponeva il trasferimento dell'immobile aveva chiesto all'Agenzia delle entrate di poter usufruire delle agevolazioni per la “prima casa di abitazione”, previste dall'art. 1, nota II-*bis*, della Tariffa

allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro).

Chiedeva altresì di usufruire della facoltà prevista dall'art. 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005, secondo cui «In deroga alla disciplina di cui all'articolo 43 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e fatta salva l'applicazione dell'articolo 39, primo comma, lettera d), ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto. Le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito. Gli onorari notarili sono ridotti del 30 per cento».

In relazione a detta istanza l'Agenzia delle entrate aveva accordato le agevolazioni per la «prima casa di abitazione», ma non aveva accolto la richiesta di beneficiare della disciplina prevista dall'art. 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005, applicando di conseguenza la tassazione sul prezzo di aggiudicazione, come previsto dall'art. 44, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986. Poiché – nel caso di specie – la base imponibile, calcolata secondo il criterio stabilito dall'art. 44, era più elevata rispetto al criterio cosiddetto “tabellare” di cui all'art. 52, commi 4 e 5, del predetto d.P.R. n. 131 del 1986, il ricorrente del giudizio *a quo*, dopo aver pagato l'imposta nella misura pretesa, chiedeva il rimborso della differenza.

Detta istanza non veniva accolta dall'Agenzia delle entrate, la quale faceva presente come nel caso in esame dovesse trovare applicazione l'art. 44 del d.P.R. n. 131 del 1986, inerente alla vendita di beni immobili ad uso abitativo acquisiti «in sede di espropriazione forzata ovvero all'asta pubblica e per i contratti stipulati o aggiudicati in seguito a pubblico incanto».

Il predetto diniego veniva impugnato davanti alla Commissione tributaria provinciale di Grosseto. Quest'ultima dubita della legittimità della norma censurata nella parte in cui essa non estende all'ipotesi della registrazione della vendita di beni immobili in sede di espropriazione forzata ed a seguito di pubblico incanto il regime delle transazioni private aventi ad oggetto la medesima categoria di beni immobili. Vi sarebbe, infatti un'ingiustificata discriminazione del trattamento tributario riservato ad una categoria omogenea di beni, sulla base del mero presupposto del tipo di transazione assoggettato a prelievo, con conseguente violazione dei precetti contenuti negli artt. 3 e 53 Cost.

2. – Secondo il Presidente del Consiglio dei ministri, intervenuto nel giudizio incidentale, non sarebbe configurabile la violazione del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., quando – come nel caso in esame – il legislatore sottopone a diversa disciplina situazioni non omogenee e quando la diversità della disciplina non raggiunge gli estremi della manifesta irragionevolezza.

Le situazioni poste a confronto – sebbene caratterizzate dal comune denominatore dell'acquisto di un immobile da destinare a prima abitazione, per il quale siano stati chiesti ed ottenuti i relativi benefici fiscali – sarebbero contraddistinte da un decisivo elemento differenziale: in un caso l'acquisto sarebbe effettuato mediante un contratto di diritto privato, mentre nell'altro esso sarebbe realizzato a seguito di espropriazione forzata. La palese difformità delle situazioni impedirebbe di sostenere la necessità di un unico ed uniforme criterio per la determinazione dell'imponibile, sulla base del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost.

La differenziazione della disciplina delle due ipotesi poste a confronto non eccederebbe il canone della ragionevolezza, che costituisce il limite intrinseco della discrezionalità del legislatore. Al contrario, essa sarebbe perfettamente adeguata alla predetta diversità delle situazioni, limitando il ricorso ai dati catastali alle sole compravendite effettuate per atto negoziale, nelle quali detto criterio semplificato supplirebbe alla situazione di incertezza che caratterizza l'entità del prezzo effettivamente corrisposto, mentre non vi sarebbe alcuna ragione per estendere lo stesso sistema ai trasferimenti conseguenti a procedure espropriative e a pubblici incanti, nelle quali il prezzo di aggiudicazione è accertato da un pubblico ufficiale e costituisce, di per sé, elemento obiettivo per il calcolo dell'imposta dovuta sull'atto di trasferimento.

La diversità dei criteri adottati per la liquidazione dell'imposta di registro non comporterebbe nessuna disparità sostanziale, perché in entrambi i casi il prezzo di riferimento verrebbe determinato in modo obiettivo e rappresenterebbe lo strumento più idoneo di determinazione della base imponibile del tributo.

3. – La questione sollevata in riferimento all'art. 53 Cost. è inammissibile.

Il rimettente, infatti, non svolge alcun percorso argomentativo idoneo a collegare la norma impugnata al parametro costituzionale evocato.

4. – Ai fini dell'esame della questione sollevata in riferimento all'art. 3 Cost., è opportuno effettuare una ricognizione delle norme succedutesi nel tempo in materia e dei relativi orientamenti giurisprudenziali, così da ricostruire il contesto ordinamentale nel quale si è venuta ad inserire la norma censurata.

Preliminarmente, è utile ricordare che il criterio generale per determinare la base imponibile degli atti che hanno ad oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari, enunciato dal d.P.R. n. 131 del 1986, è costituito dal valore del bene o del diritto alla data dell'atto (art. 43, comma 1, lettera *a*) – da intendersi nel senso di valore venale in comune commercio (art. 51, comma 1) – oppure

dal corrispettivo pattuito, se questo sia superiore al valore venale (art. 51, comma 2).

Peraltro, il legislatore aveva già introdotto con l'art. 52, comma 4, del medesimo decreto legislativo, l'istituto della "valutazione automatica" dei beni. Detta valutazione è fondata sul criterio "tabellare", secondo cui non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura «non inferiore» ai valori determinati applicando alla rendita catastale del fabbricato o porzione di fabbricato determinati moltiplicatori. La *ratio* della suddetta eccezione era chiaramente ispirata all'esigenza di superare le difficoltà di determinazione del valore venale dei singoli immobili e di deflazionare il rilevante contenzioso che ne derivava.

Secondo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità (*ex plurimis* Cass. n. 24566 del 2005, n. 12448 del 2004 e n. 1815 del 2004), tale disposizione non aveva provocato un mutamento nella determinazione della base imponibile (che rimaneva comunque il valore venale o, se maggiore, il corrispettivo dichiarato nell'atto), bensì aveva introdotto una preclusione di tipo procedimentale, limitando il potere di rettifica attribuito agli uffici finanziari dagli artt. 52, commi da 1 a 3, e 55 del d.P.R. n. 131 del 1986.

Successivamente, la norma impugnata ha derogato, per le sole cessioni di unità abitative e delle relative pertinenze, al criterio contenuto nell'art. 43 del d.P.R. n. 131 del 1986, stabilendo che, nelle ipotesi previste da detta disposizione, la base imponibile venga individuata – su richiesta della parte acquirente – nel «valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5», del d.P.R. n. 131 del 1986, e cioè nel valore "tabellare". A differenza della disposizione precedente, la norma prevede che il valore dell'immobile sia determinato facendo riferimento ai valori desumibili dai dati catastali «indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto» (l'indicazione del corrispettivo è divenuta obbligatoria in seguito alla modifica apportata dall'art. 35, comma 21, lettera *a*, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, recante «Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale», convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248).

In conseguenza di ciò, la dichiarazione di un corrispettivo superiore non conduce più alla tassazione su tale maggior valore, come invece previsto dall'art. 51, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986, ma l'imposizione resta commisurata al valore catastale dell'immobile come determinato «ai sensi dell'art. 52, commi 4 e 5» del d.P.R. n. 131 del 1986.

4.1. – Secondo il Presidente del Consiglio dei ministri, l'introduzione della norma sarebbe giustificata dalla sola finalità di acquisire dati obiettivi – attraverso la veritiera indicazione del prezzo da parte dell'acquirente effettuata in un regime di "neutralità fiscale" e quindi senza il timore di incorrere in un aggravio

impositivo – per realizzare il progressivo aggiornamento dei dati catastali senza con questo inficiare il collaudato strumento della tassazione sul valore catastale, necessario per superare le incertezze insite nella determinazione dei valori delle compravendite in libero mercato e prevenire il conseguente contenzioso.

L'assunto non può essere condiviso. Un esame obiettivo della configurazione della norma impugnata consente, invece, di attribuire ad essa un'ulteriore finalità, che è rilevante – come di seguito precisato – per la definizione del presente giudizio: quella di consentire al contribuente di scegliere la soluzione più conveniente in relazione all'andamento del mercato immobiliare. L'attuale sistema consente, infatti, non solo di esercitare il diritto potestativo consistente nella scelta del valore determinato secondo il criterio "tabellare", ma anche, in presenza di fasi congiunturali avverse, quando i prezzi degli immobili in regime di libero mercato risultino – anche a seguito dell'eventuale concomitante aggiornamento dei dati catastali – inferiori al medesimo criterio "tabellare", di non chiedere l'applicazione di tale criterio.

Allo stato della legislazione, analoga facoltà di scelta è preclusa – ed è su questo profilo di differenziazione che si concentrano le censure del rimettente – agli acquirenti della stessa categoria di immobili destinati ad uso abitativo, che parimenti non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, ma acquisiscono la proprietà in esito a procedure esecutive o per asta pubblica. Per gli stessi vale indefettibilmente il riferimento al valore della transazione.

5. – Alla luce delle esposte premesse, la questione sollevata in riferimento all'art. 3 Cost. è fondata.

Nel caso in esame non si è in presenza, come sostenuto dal Presidente del Consiglio dei ministri, di fattispecie ragionevolmente differenziate sotto il profilo oggettivo – per le quali vale il principio più volte enunciato da questa Corte, secondo cui non sono fondate le questioni di legittimità costituzionale delle norme che non prevedono l'utilizzazione dei dati catastali ai fini della determinazione dell'imponibile dell'imposta, quando le norme censurate si riferiscono a fattispecie non omogenee rispetto a quelle per le quali è prevista l'utilizzazione di tale criterio "tabellare" (*ex plurimis*: ordinanze n. 287 del 2000, n. 582 del 1989, n. 789 del 1988 e n. 586 del 1987) – bensì di una disparità di disciplina che attiene ad una categoria di immobili sostanzialmente unitaria quanto alla natura ed alla peculiare destinazione.

In questo contesto, la illegittimità della norma si concreta nella mancata previsione – a favore delle persone fisiche che acquistano a seguito di procedura espropriativa o di pubblico incanto – del diritto potestativo, al contrario riconosciuto all'acquirente in libero mercato, di far riferimento, ai fini della determinazione dell'imponibile di fabbricati ad uso abitativo in materia di imposte di registro, ipotecarie e catastali, al valore "tabellare" dell'immobile. Infatti, detta ipotesi è disciplinata in via generale dall'art. 44 dello stesso d.P.R. n. 131 del 1986, disposizione, quest'ultima, non richiamata – diversamente dal

precedente art. 43 del d.P.R. n. 131 del 1986 – dalla norma che si assume costituzionalmente illegittima in parte qua.

5.1. – Non può essere condivisa la tesi propugnata dall'Avvocatura generale dello Stato, la quale sottolinea, nella disposizione in esame, la finalità – che non sarebbe conferente con l'altra tipologia di transazioni cui appartiene la fattispecie rimessa a questa Corte – di favorire l'indicazione negli atti dei corrispettivi effettivi e, quindi, di consentire progressivamente all'amministrazione finanziaria di adeguare le rendite catastali ai reali valori di mercato.

Infatti, nella fattispecie in esame occorre considerare che il meccanismo introdotto dalla norma impugnata opera, per espressa volontà del legislatore, solamente in relazione ad una libera scelta del contribuente. A differenza della precedente disposizione, essenzialmente di carattere processuale, quella impugnata riveste natura sostanziale ed attribuisce alla sfera giuridica dell'acquirente la potestà di chiedere la valutazione del bene secondo il valore catastale (come determinato dal richiamo all'art. 52, commi 4 e 5, del d.P.R. n. 131 del 1986).

La pretesa diversità delle due fattispecie negoziali invocata dal Presidente del Consiglio dei ministri non è dunque in grado di giustificare la circostanza che l'individuazione della base imponibile, tra il criterio fondato sul valore "tabellare" e quello basato sul prezzo vero, sia rimessa dalla norma impugnata proprio alla scelta del contribuente.

Ed in vero, le finalità di garantire il progressivo aggiornamento dei dati catastali e di deflazionare il contenzioso rimuovendo le possibili incertezze insite nella determinazione dei valori effettivi nelle compravendite in libero mercato sarebbero state egualmente assicurate attraverso la semplice indicazione del valore "tabellare", senza introdurre il meccanismo della libera scelta del contribuente, tenuto conto che è «comunque» posto alle parti l'obbligo di dichiarare nell'atto il corrispettivo pattuito, senza più il timore di incorrere in un aggravio impositivo.

Analogamente, non è condivisibile l'obiezione secondo cui l'art. 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005 non costituirebbe un'agevolazione, dato che essa non svolgerebbe i suoi effetti nell'ambito proprio delle agevolazioni (così come configurate dal d.P.R. n. 131 del 1986), che afferiscono alle aliquote e non ai criteri di determinazione della base imponibile (trattati nel Titolo IV del medesimo decreto).

A differenza della precedente disciplina, la norma impugnata attribuisce all'acquirente in libero mercato la potestà di chiedere la valutazione del bene secondo il valore "tabellare", con ciò ampliando la sua sfera soggettiva in modo differenziato dalla categoria di acquirenti cui appartiene il ricorrente del giudizio *a quo*.

In sostanza, l'art. 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005, pur non obliterando le finalità che ne avevano giustificato l'adozione, ha assunto un più vasto ambito precettivo. Mentre la precedente disposizione mirava solamente a deflazionare il contenzioso, quella oggetto di scrutinio esprime anche un'evi-

dente valenza agevolativa, laddove consente al contribuente di non scegliere immancabilmente, tra i diversi criteri di determinazione della base imponibile, quello fondato sul valore “tabellare” (che potrebbe essere meno vantaggioso in situazioni congiunturali avverse), bensì quello ritenuto meno oneroso e quindi più conveniente.

La mera differenziazione del contesto acquisitivo del bene non è dunque sufficiente a giustificare la discriminazione di due fattispecie caratterizzate da una sostanziale omogeneità (sentenze n. 328 del 1983, n. 156 del 1976 e n. 39 del 1970), in particolare, con riguardo all'esclusività del diritto potestativo concesso all'acquirente in libero mercato.

6. – Per le esposte considerazioni, la disposizione impugnata deve essere dichiarata costituzionalmente illegittima nella parte in cui non prevede la facoltà, per gli acquirenti di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze acquisiti in sede di espropriazione forzata e di pubblici incanti, che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, di richiedere che, in deroga all'art. 44, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali sia costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 52, commi 4 e 5, del d.P.R. n. 131 del 1986.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2006), nella parte in cui non prevede la facoltà, per gli acquirenti di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze acquisiti in sede di espropriazione forzata o a seguito di pubblico incanto, i quali non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, di chiedere che, in deroga all'art. 44, comma 1, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali sia costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'art. 52, commi 4 e 5, del d.P.R. n. 131 del 1986, fatta salva l'applicazione dell'art. 39, primo comma, lettera *d*), ultimo periodo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 15 gennaio 2014.

* * *

Sentenza n. 177/2017 (Pres. Grossi; Red. de Pretis)*Considerato in diritto*

1. – La Commissione tributaria provinciale di Napoli dubita della legittimità costituzionale dell'art. 8, comma 1, lettera c), della Tariffa, Parte prima, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro) (in seguito, anche: Tariffa), in riferimento agli artt. 3, 10, 24 e 53 della Costituzione, nella parte in cui assoggetta all'imposta di registro nella misura proporzionale dell'uno per cento, anziché in misura fissa, gli «[a]tti dell'Autorità Giudiziaria ordinaria e speciale in materia di controversie civili che definiscono, anche parzialmente, il giudizio [...] c) di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale», anche nel caso di accertamento di crediti derivanti da operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto (IVA).

[omissis]

2. – La norma censurata violerebbe in primo luogo l'art. 3 Cost. per lesione del principio di eguaglianza, in quanto sarebbe del tutto irragionevole trattare in maniera differenziata le pronunce di accertamento di crediti derivanti da operazioni soggette a IVA e le pronunce di condanna al pagamento degli stessi crediti, per le quali la nota II all'art. 8 della Tariffa prevede l'applicazione dell'imposta in misura fissa.

Secondo il rimettente, la pronuncia di condanna al pagamento di un credito presuppone sempre, quale suo antecedente logico, un giudizio di accertamento dello stesso credito, sicché il legislatore disciplinerebbe in modo irragionevolmente diverso «situazioni con presupposti identici», solo perché la parte avrebbe deciso di non chiedere contestualmente anche la condanna del debitore.

Questa conclusione varrebbe, a maggior ragione, per i giudizi di opposizione allo stato passivo, in quanto il creditore escluso non potrebbe agire per ottenere la condanna del fallimento, ostandovi le regole del concorso, che consentono solo l'azione di accertamento endofallimentare. Con l'opposizione, pertanto, si proporrebbe una domanda di accertamento equivalente nella sostanza a un'azione di condanna, sia pure nei limiti del concorso, poiché il creditore chiede, oltre all'accertamento del suo diritto, anche di concorrere nell'attivo.

In secondo luogo, la norma censurata violerebbe l'art. 24 Cost., per lesione del diritto di difesa, sia del creditore che del fallimento, in quanto il primo «non azionerà le sue pretese nel giudizio di opposizione (specialmente laddove vanti importi di notevole entità) perché a fronte di una ipotetica partecipazione al concorso (credito verosimilmente falcidiato e di molto) sosterrà viceversa un costo certo e di notevole entità (l'1% della somma vantata)», mentre il secondo

avrebbe «maggiore convenienza a non coltivare alcun giudizio», perché l'ammissione al passivo del credito e il suo pagamento con la falcidia concorsuale si tradurrebbe per la massa dei creditori in un «costo» inferiore a quello che deriverebbe dal pagamento in prededuzione, *ex* art. 111 della legge fallimentare, dell'importo versato a titolo di imposta di registro proporzionale dal creditore vittorioso nel giudizio di opposizione.

Sarebbe violato anche l'art. 53 Cost., per lesione del principio di capacità contributiva, in quanto il creditore di una prestazione soggetta a IVA sarebbe tenuto al pagamento dell'imposta in misura proporzionale, anziché fissa, indipendentemente «da una sua attività o scelta processuale» e «per il solo fatto che è stato costretto ad agire in ambito endo-fallimentare», non potendo agire in via ordinaria nei confronti del debitore fallito; inoltre, in quanto «il pagamento dell'imposta viene chiesto anche al Fallimento (anzi, in caso di accoglimento dell'opposizione il creditore istante avrà diritto al pagamento in prededuzione)».

Infine, sarebbe violato l'art. 10 Cost. per lesione del «principio di concorrenza (garantito anche a livello comunitario)», in quanto la norma censurata porrebbe il creditore del fallito «in una posizione deteriore rispetto a un creditore che agisca contro un debitore non fallito».

3. – La questione è fondata.

Secondo la costante giurisprudenza di legittimità la sentenza che a seguito del giudizio di opposizione ammette al passivo del fallimento un credito in precedenza escluso deve essere assoggettata all'imposta proporzionale dell'uno per cento, prevista dall'art. 8, comma 1, lettera *c*), della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986. Si tratta infatti di una pronuncia emessa in esito a un giudizio contenzioso di cognizione contenente l'accertamento, nei confronti della procedura fallimentare, dell'esistenza e dell'efficacia del credito con l'effetto di consentire al contribuente la partecipazione al concorso e la possibile soddisfazione delle sue ragioni in sede di riparto (Corte di cassazione, quinta sezione civile, sentenza 7 novembre 2012, n. 19247; Corte di cassazione, quinta sezione civile, sentenze 19 ottobre 2012, n. 17947 e n. 17946; Corte di cassazione, quinta sezione civile, sentenza 5 luglio 2011, n. 14816; Corte di cassazione, quinta sezione civile, sentenza 26 giugno 2009, n. 15159; Corte di cassazione, quinta sezione civile, sentenza 10 giugno 2005, n. 12359; Corte di cassazione, quinta sezione civile, sentenza 18 febbraio 2000, n. 1849).

Queste caratteristiche segnano la differenza fra la pronuncia in esame e gli atti giudiziali indicati nell'art. 8, comma 1, lettera *b*), e comma 1-*bis* della Tariffa, i quali, contenendo una statuizione di condanna, sono suscettibili di esecuzione forzata, preclusa, invece, nella procedura concorsuale.

Dalle diverse caratteristiche (e dai diversi effetti) dei due tipi di pronunce deriva che la regola dell'alternatività fra l'imposta di registro e l'IVA stabilita dall'art. 40 del d.P.R. n. 131 del 1986 – secondo il quale «[p]er gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto,

l'imposta si applica in misura fissa» – non opera nel caso in cui il credito ammesso al concorso fallimentare in esito al giudizio di opposizione sorga da operazioni soggette a IVA. La nota II all'art. 8 della Tariffa limita infatti l'applicazione della citata regola dell'alternatività ai soli atti indicati espressamente (quelli di cui al comma 1, lettera *b*, e al comma 1-*bis* dell'art. 8), con una previsione agevolativa che, per la sua natura eccezionale e derogatoria, non è applicabile ad altri atti giudiziari.

«In definitiva» – afferma la Cassazione – «il legislatore, nell'ambito delle tipologie di atti dell'autorità giudiziaria elencate nell'art. 8 della tariffa, ha individuato in modo specifico e puntuale, nell'esercizio della sua discrezionalità, quelle [...] da assoggettare, in deroga alla previsione generale, ad imposta in misura fissa anziché proporzionale: ne deriva che, pur se in astratto anche le disposizioni tributarie recanti benefici fiscali sono suscettibili di interpretazione estensiva [...], la norma in esame, per le caratteristiche suddette, non lascia spazio all'interprete per ampliarne la precisa portata applicativa» (Corte di cassazione, quinta sezione civile, sentenze 19 ottobre 2012, n. 17947 e n. 17946).

Questo orientamento interpretativo può essere riferito anche al decreto motivato che definisce le medesime controversie ai sensi dell'art. 99 della legge fallimentare, nel testo vigente, trattandosi di provvedimento emesso all'esito di un giudizio contenzioso in materia di diritti soggettivi, sicché la sua forma, propria del rito camerale scelto dal legislatore, non ne muta la natura di pronuncia di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale, *ex* art. 8, comma 1, lettera *c*), della Tariffa.

Per la sua uniformità e costanza nel tempo, la descritta interpretazione della portata dell'art. 8, comma 1, lettera *c*), della Tariffa integra il diritto vivente, sicché correttamente il giudice *a quo* pone in riferimento ad essa il suo dubbio di legittimità costituzionale, sottoponendola allo scrutinio di questa Corte.

3.1. – Nell'esame della censura relativa alla violazione dell'art. 3 Cost., si deve muovere dalla riconosciuta natura agevolativa della disciplina che applica l'imposta di registro in misura fissa alle (sole) pronunce di condanna al pagamento di crediti derivanti da operazioni soggette a IVA.

Questa Corte si è trovata più volte a vagliare la legittimità costituzionale di disposizioni che prevedono agevolazioni fiscali e, in questo contesto, ha affermato che «norme di tale tipo, aventi carattere eccezionale e derogatorio, costituiscono esercizio di un potere discrezionale del legislatore, censurabile solo per la sua eventuale palese arbitrarietà o irrazionalità (sentenza n. 292 del 1987; ordinanza n. 174 del 2001); con la conseguenza che la Corte stessa non può estenderne l'ambito di applicazione, se non quando lo esiga la *ratio* dei benefici medesimi (sentenze n. 6 del 2014, n. 275 del 2005, n. 27 del 2001, n. 431 del 1997 e n. 86 del 1985; ordinanze n. 103 del 2012, n. 203 del 2011, n. 144 del 2009 e n. 10 del 1999)» (da ultimo, sentenze n. 153 del 2017 e n. 111 del 2016).

È pertanto necessario verificare innanzitutto se, come sostiene il giudice *a*

quo, la *ratio* dell'agevolazione si possa considerare comune anche alla categoria delle pronunce di accertamento di crediti derivanti da operazioni soggette a IVA, per le quali l'applicazione dell'imposta in misura fissa è negata.

L'agevolazione trova il suo fondamento nel principio di alternatività fra l'imposta di registro e l'IVA, stabilito in via generale dal citato art. 40 del d.P.R. n. 131 del 1986 e diretto a evitare fenomeni di doppia imposizione, conseguenti alla simmetria del sistema IVA-registro. Condizione necessaria e sufficiente del trattamento agevolato è che l'operazione ricada nell'ambito di applicazione dell'IVA, delineato oggettivamente e soggettivamente dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto). Si deve trattare, cioè, di «cessioni di beni» (art. 2) o «prestazioni di servizi» (art. 3) effettuate da soggetti esercenti attività di impresa (art. 4) o «arti e professioni» (art. 5).

Quanto agli atti giudiziari, l'ambito di applicazione del principio è specificamente limitato, come precisato dalla citata nota II all'art. 8 della Tariffa, ai provvedimenti di condanna «per la parte in cui dispongono il pagamento di corrispettivi o prestazioni soggetti all'imposta sul valore aggiunto». Come visto, l'estensione del trattamento agevolativo alle pronunce di accertamento di corrispettivi o prestazioni ugualmente soggetti all'IVA è impedita, per diritto vivente, dalla natura eccezionale e derogatoria della sua previsione rispetto alla regola generale dell'assoggettamento delle pronunce di condanna all'imposta di registro proporzionale.

A sostegno della censura di irragionevolezza, il giudice *a quo* muove innanzitutto dal rilievo che la condanna presuppone sempre un giudizio di accertamento, con la conseguenza che il legislatore disciplinerebbe in modo diverso situazioni aventi gli stessi presupposti, facendo dipendere la diversità di trattamento fiscale solo dalla decisione della parte di non chiedere contestualmente anche la condanna del debitore.

Questa tesi non può essere condivisa. In generale, il fatto che l'accertamento del diritto di credito costituisca il necessario antecedente logico-giuridico della condanna non rende omogenee le fattispecie messe a confronto, neppure ai fini del regime tributario agevolato. È evidente, infatti, la diversità degli effetti che derivano dai due tipi di pronunce, quanto alla realizzazione degli interessi del creditore, perché solo quelle di condanna sono suscettibili di esecuzione forzata, rientrando così nell'ambito di applicazione dell'IVA qualora dispongano il pagamento di corrispettivi o prestazioni soggetti a tale imposta.

Nondimeno, tenuto conto della *ratio* del principio di alternatività, che mira a evitare la doppia imposizione dello stesso atto, si deve pervenire a una diversa conclusione con riguardo alle pronunce di accertamento dei crediti che definiscono il giudizio di opposizione allo stato passivo del fallimento. Può così circoscriversi il più ampio *petitum* formulato dal giudice *a quo*, alla luce delle specifiche motivazioni che egli dedica a tale profilo della censura di irragionevolezza, in stretta correlazione con la fattispecie dedotta nel processo principale.

Il rimettente precisa infatti che nei giudizi di opposizione allo stato passivo il creditore escluso non potrebbe agire per ottenere la condanna del fallimento, ostandovi le regole del concorso, che consentono solo l'azione di accertamento endofallimentare, con la quale il creditore chiede, altresì, di concorrere nella ripartizione dell'attivo.

Invero, il trattamento differenziato non risponde a ragionevolezza qualora l'accertamento del credito soggetto a IVA sia, come nel caso dell'accoglimento dell'opposizione allo stato passivo, il presupposto necessario e sufficiente della partecipazione del creditore all'esecuzione collettiva, che è strumentale al pagamento del credito stesso, sia pure in "moneta fallimentare". Sotto tale profilo, la differenza tra le pronunce di accertamento e le pronunce di condanna, da cui la richiamata giurisprudenza trae la conclusione dell'inapplicabilità del regime fiscale agevolato alle prime, tende a sfumare sino a dissolversi. Per la soddisfazione del credito ammesso al passivo, infatti, non è richiesta una successiva pronuncia di condanna suscettibile di esecuzione forzata, preclusa dal divieto *ex art. 51* della legge fallimentare.

Da questo angolo visuale, la *ratio* sottesa all'alternatività fra l'imposta di registro e l'IVA risulta comune a entrambe le situazioni messe a confronto ed esige pertanto che l'ambito di applicazione del beneficio fiscale sia esteso alle pronunce in questione, non essendo rilevante che il pagamento del corrispettivo soggetto a IVA, in sede di riparto dell'attivo fallimentare, sia un evento futuro e incerto nell'*an* e nel *quantum*, ben potendo valere questa stessa affermazione anche per il pagamento coattivo in seguito a condanna, che dipende comunque dalla capienza del patrimonio del debitore.

Di conseguenza, deve essere dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, comma 1, lettera c), della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, nella parte in cui assoggetta all'imposta di registro proporzionale, anziché in misura fissa, anche le pronunce che definiscono i giudizi di opposizione allo stato passivo del fallimento con l'accertamento di crediti derivanti da operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto.

Le altre censure, con le quali il giudice *a quo* lamenta la violazione degli artt. 10, 24 e 53 Cost., rimangono assorbite.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, comma 1, lettera c), della Tariffa, Parte prima, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), nella parte in cui assoggetta all'imposta di registro proporzionale, anziché in misura fissa, anche le pronunce che definiscono i giudizi di opposizione allo stato passivo del fallimento con l'accertamento di crediti derivanti da operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 5 luglio 2017.

* * *

Sentenza n. 242/2017 (Pres. Grossi; Red. Carosi)

Considerato in diritto

1. – La Corte di cassazione, sezioni unite, ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 15 (*recte*: primo comma) del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601 (Disciplina delle agevolazioni tributarie) – nella versione applicabile *ratione temporis*, in vigore anteriormente alle modifiche apportate dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008)» – in riferimento agli artt. 3 e 41 della Costituzione.

La disposizione censurata esenta dalle imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali e dalle tasse sulle concessioni governative le operazioni relative ai finanziamenti a medio e lungo termine effettuate da aziende e istituti di credito e da loro sezioni o gestioni.

Ad avviso delle sezioni unite, il regime tributario in questione non sarebbe applicabile agli intermediari finanziari, alla cui categoria appartiene il contribuente parte del giudizio principale. A tale conclusione le sezioni unite pervengono dirimendo il contrasto insorto in seno alla sezione tributaria della medesima Corte di cassazione tra due orientamenti. Quello prevalente esclude l'applicabilità del trattamento privilegiato agli intermediari finanziari, in quanto riservato esclusivamente alle «banche» a seguito dell'evoluzione della disciplina di settore, nonché in virtù del principio generale per cui le disposizioni eccezionali che riconoscano benefici fiscali in deroga al regime ordinario sarebbero di stretta interpretazione e insuscettibili di applicazione analogica. Il contrario orientamento, espresso in un'unica occasione, estende il trattamento di favore agli intermediari finanziari attraverso un'interpretazione logico-sistematica.

Pur escludendo di poter condividere la tesi ermeneutica minoritaria, il giudice *a quo* ritiene che l'art. 15 del d.P.R. n. 601 del 1973, interpretato in senso restrittivo, violi gli artt. 3 e 41 Cost. Sebbene morfologicamente e funzionalmente non del tutto assimilabili alle banche – essendo abilitati solo alla raccolta del «risparmio di rischio» e non anche di quello «a vista» o «rimbor-sabile» – gli intermediari finanziari, con riguardo all'attività considerata dalla norma censurata, agirebbero con le medesime modalità e nello stesso mercato degli operatori bancari. Con la conseguenza che il diverso trattamento normativo provocherebbe un effetto distorsivo sulla concorrenza per il vantaggio derivante alle banche dal minor costo del prodotto offerto. Ciò non in ragione

della specificità imprenditoriale ma per una scelta fiscale, che non troverebbe giustificazione nelle differenze inerenti alla costituzione della provvista che alimenta l'attività creditizia. Di qui la violazione della libertà di concorrenza, riconducibile alla libertà di iniziativa economica garantita dall'art. 41 Cost., e dell'art. 3 Cost.

È intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, chiedendo che la questione sollevata sia dichiarata manifestamente infondata. Ad avviso della difesa erariale, banche e intermediari finanziari non sarebbero assimilabili, con la conseguenza di rendere impossibile il giudizio di equiparazione ai sensi dell'art. 3 Cost.

La limitazione dell'agevolazione ai soli soggetti bancari troverebbe giustificazione nel fatto che soltanto ad essi, e non anche agli intermediari finanziari, sarebbe concesso di operare la raccolta del risparmio pubblico, direttamente tutelato dall'art. 47, primo comma, Cost. Proprio tale esigenza di tutela fonderebbe quell'effetto, ritenuto distorsivo della concorrenza dal rimettente, con conseguente esclusione del contrasto con l'art. 41 Cost.

2. – La questione di legittimità dell'art. 15, primo comma, del d.P.R. n. 601 del 1973, nella versione in vigore anteriormente alle modifiche apportate dalla legge n. 244 del 2007, è fondata in riferimento a entrambi i parametri evocati.

Secondo la disposizione censurata «Le operazioni relative ai finanziamenti a medio e lungo termine e tutti i provvedimenti, atti, contratti e formalità inerenti alle operazioni medesime, alla loro esecuzione, modificazione ed estinzione, alle garanzie di qualunque tipo da chiunque e in qualsiasi momento prestate e alle loro eventuali surroghe, sostituzioni, postergazioni, frazionamenti e cancellazioni anche parziali, ivi comprese le cessioni di credito stipulate in relazione a tali finanziamenti, effettuate da aziende e istituti di credito e da loro sezioni o gestioni che esercitano, in conformità a disposizioni legislative, statutarie o amministrative, il credito a medio e lungo termine, sono esenti dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastali e dalle tasse sulle concessioni governative».

In luogo dei tributi da ultimo menzionati il successivo art. 17 prevede il pagamento di un'imposta sostitutiva – in seguito divenuta opzionale per effetto delle modifiche apportate alla disposizione dall'art. 12, comma 4, lettera *b*), del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145 (Interventi urgenti di avvio del piano "Destinazione Italia", per il contenimento delle tariffe elettriche e del gas, per l'internazionalizzazione, lo sviluppo e la digitalizzazione delle imprese, nonché misure per la realizzazione di opere pubbliche ed EXPO 2015), convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9 – secondo quanto previsto dagli artt. da 18 a 20 del medesimo d.P.R. n. 601 del 1973.

Il rimettente muove dal presupposto ermeneutico che il regime tributario previsto dalla disposizione censurata si applichi alle sole banche, con esclusione, pertanto, degli intermediari finanziari.

Correttamente egli argomenta che tale interpretazione si è consolidata in

diritto vivente poiché – a parte la pronunzia della Corte di cassazione, quarta sezione civile, sentenza 12 marzo 2014, n. 5697 – il giudice della legittimità ha costantemente affermato che l'agevolazione in esame riguarda le sole banche (Corte di cassazione, prima sezione civile, sentenza 28 novembre 1984, n. 6183 e sentenza 23 maggio 1986, n. 3454; Corte di cassazione, quinta sezione civile, sentenza 9 marzo 2011, n. 5570; Corte di cassazione, quinta sezione civile, ordinanza 20 aprile 2012, n. 6234 e sentenza 12 marzo 2014, n. 5697), soluzione condivisa dalle stesse sezioni unite rimettenti.

Ritenendo di non potersi discostare da tale indirizzo esegetico ma dubitando della conformità a Costituzione della norma in esame, il giudice *a quo* sottopone la stessa a scrutinio di costituzionalità (in senso conforme, *ex plurimis*, sentenza n. 191 del 2016).

2.1. – Tanto premesso, nell'esame delle censure rivolte all'art. 15, primo comma, del d.P.R. n. 601 del 1973, in riferimento all'art. 3 Cost., occorre prendere le mosse dalla natura agevolativa della norma censurata. La limitazione agli istituti bancari esclude automaticamente la sua applicabilità ad altri soggetti in quanto, oltre agli espressi destinatari, nessun altro è riconducibile al significato letterale del testo normativo (Corte di cassazione, sesta sezione civile, ordinanza 19 marzo 2014, n. 6412; Corte di cassazione, quinta sezione civile, sentenza 24 maggio 2013, n. 12928, ordinanza 20 aprile 2012, n. 6234, sentenza 5 maggio 2011, n. 9903 e sentenza 11 marzo 2011, n. 5845).

È costante orientamento di questa Corte che «norme di tale tipo, aventi carattere eccezionale e derogatorio, costituiscono esercizio di un potere discrezionale del legislatore, censurabile solo per la sua eventuale palese arbitrarietà o irrazionalità (sentenza n. 292 del 1987; ordinanza n. 174 del 2001); con la conseguenza che la Corte stessa non può estenderne l'ambito di applicazione, se non quando lo esiga la *ratio* dei benefici medesimi» (sentenza n. 177 del 2017).

Nella fattispecie in esame, tuttavia, le situazioni messe a confronto dal rimettente appaiono effettivamente rispondere a una medesima *ratio*. Questa va rinvenuta nel favore che il legislatore accorda agli investimenti produttivi, in ragione del fatto che essi possono creare nuova ricchezza accrescendo, tra l'altro, il prelievo fiscale (*ex multis*, Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 16 gennaio 2015, n. 695). Viene dunque in rilievo l'elemento oggettivo comune ad entrambe le situazioni messe a confronto, rappresentato dai finanziamenti a medio e lungo termine.

Ciò comporta l'irrelevanza della diversa natura dei soggetti che pongono in essere tali attività poiché, siano essi le banche o gli intermediari finanziari – a ciò abilitati dall'art. 106, comma 1, del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, recante «Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia» (TUB) –, non v'è ragione per cui gli investimenti produttivi siano discriminati in relazione al soggetto finanziante.

Se nel momento dell'introduzione della disposizione censurata «aziende e istituti di credito», antesignani delle odierne banche, erano gli unici soggetti

attivi sulla scena dei finanziamenti a medio e lungo termine, attualmente, in un contesto di pluralità degli operatori abilitati, l'esclusione degli intermediari non trova più ragionevole giustificazione.

Né si può condividere l'argomento sostenuto dall'Avvocatura dello Stato, che si fonda sulla esclusiva competenza delle banche a raccogliere il risparmio, la cui tutela, assicurata dall'art. 47, primo comma, Cost., spiegherebbe il diverso trattamento loro riservato dalla norma censurata.

La tesi collide con la giurisprudenza di questa Corte, secondo cui occorre identificare la *ratio* sottesa al beneficio onde poi stabilire se sia comune ad entrambe le fattispecie messe a confronto. Poiché nel caso in esame essa afferisce al profilo dell'erogazione del credito e non a quello della predisposizione della provvista, è irrilevante la modalità di apprestamento di quest'ultima, venendo in rilievo solo il momento del finanziamento.

2.2. – Dirimente nel caso in esame è anche il profilo della tutela della concorrenza.

La discriminazione nel conferimento dell'agevolazione fiscale pone obiettivamente in essere un'irragionevole e immotivata deroga al principio di eguaglianza e una contestuale violazione dell'art. 41 Cost. sotto il profilo della libertà di concorrenza, una delle manifestazioni della libertà d'iniziativa economica privata (sentenza n. 94 del 2013).

Pertanto, anche il nono “considerando” della direttiva 15 marzo 1993, n. 93/6/CEE (Direttiva del Consiglio relativa all'adeguatezza patrimoniale delle imprese di investimento e degli enti creditizi), afferma che «in un mercato comune finanziario gli enti, a prescindere dal fatto che siano imprese di investimento o enti creditizi, sono direttamente concorrenti tra di loro».

Essendo di palmare evidenza la coincidenza oggettiva dei prodotti offerti, l'esclusività del beneficio fiscale attribuito alle operazioni di finanziamento poste in essere dalle banche costituisce, dunque, una discriminazione a danno degli intermediari finanziari e una distorsione della concorrenza nello specifico settore.

Tale beneficio assicura ai prodotti offerti dalle banche un indebito vantaggio, in termini di appetibilità finanziaria, rispetto a quelli degli intermediari, che risultano gravati da maggiori oneri fiscali inevitabilmente ricadenti sul cliente e – per ciò stesso – influenzanti le sue scelte.

3. – Deve essere dunque dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 15, primo comma, del d.P.R. n. 601 del 1973, nella versione in vigore al momento dell'insorgere della controversia del giudizio *a quo*, per contrasto con gli artt. 3 e 41 Cost., nella parte in cui esclude l'applicabilità dell'agevolazione fiscale ivi prevista alle analoghe operazioni effettuate dagli intermediari finanziari.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 15, primo comma, del decreto

del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601 (Disciplina delle agevolazioni tributarie) – nella versione in vigore anteriormente alle modifiche apportate dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008)» – nella parte in cui esclude l'applicabilità dell'agevolazione fiscale ivi prevista alle analoghe operazioni effettuate dagli intermediari finanziari.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 24 ottobre 2017.

* * *

Sentenza n. 218/2019 (Pres. Lattanzi; Red. Antonini)

Considerato in diritto

1. – Con ordinanza dell'11 ottobre 2017 (r. o. n. 1 del 2019), la Commissione tributaria provinciale di Vicenza ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 23, comma 6, del decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252 (Disciplina delle forme pensionistiche complementari), in relazione all'art. 52, comma 1, lettera d-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), secondo i quali sulle somme percepite dai dipendenti delle pubbliche amministrazioni a titolo di riscatto della posizione individuale maturata presso una forma di previdenza complementare collettiva si applica il regime fiscale previgente al d.lgs. n. 252 del 2005, invece del regime fiscale più favorevole introdotto da detto d.lgs. n. 252 del 2005 per la stessa prestazione erogata dalle forme pensionistiche complementari collettive ai dipendenti privati. Il rimettente ritiene che nel d.lgs. n. 252 del 2005 la carenza di una disciplina generale di armonizzazione con il settore pubblico conduca a escludere l'applicazione del regime fiscale più favorevole, introdotto dallo stesso decreto legislativo per il rapporto di lavoro privato, al rapporto di lavoro pubblico contrattualizzato: la duplicità dei sistemi impositivi e la disparità di trattamento conseguenti sarebbero, perciò, in contrasto con gli artt. 3 e 53 della Costituzione.

Nel giudizio *a quo* si impugna il rifiuto tacito formatosi sulla richiesta, avanzata dalla ricorrente, di rimborso della maggiore imposta sui redditi delle persone fisiche (IRPEF) e delle maggiori addizionali regionale e comunale versate sulle somme percepite da un fondo pensione complementare (Fondo scuola «Espero») a seguito dell'esercizio, da parte di un dipendente pubblico, della facoltà di riscatto cosiddetto volontario. L'Agenzia delle entrate ritiene corretta l'applicazione della tassazione ordinaria, secondo l'aliquota progressiva applicabile al reddito complessivo, ai sensi dell'art. 52, comma 1, lettera d-ter), t.u. imposte redditi, mentre la ricorrente sostiene la incostituzionalità di tale norma e la necessità di applicare il più favorevole trattamento previsto per i dipendenti privati dall'art. 14 del d.lgs. n. 252 del 2005.

2. – Deve preliminarmente rilevarsi che non incide nel presente giudizio lo *ius superveniens* dell'art. 1, comma 156, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020). Tale disposizione ha previsto che «[a] decorrere dal 1° gennaio 2018, ai dipendenti delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, si applicano le disposizioni concernenti la deducibilità dei premi e contributi versati e il regime di tassazione delle prestazioni di cui al decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252. Per i dipendenti delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, che, alla data di entrata in vigore della presente legge, risultano iscritti a forme pensionistiche complementari, le disposizioni concernenti la deducibilità dei contributi versati e il regime di tassazione delle prestazioni di cui al decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, sono applicabili a decorrere dal 1° gennaio 2018. Per i medesimi soggetti, relativamente ai montanti delle prestazioni accumulate fino a tale data, continuano ad applicarsi le disposizioni previgenti».

La norma citata, successiva all'ordinanza di rimessione, non ha effetti retroattivi e non è quindi applicabile al giudizio *a quo*, il quale ha ad oggetto un rapporto di previdenza complementare cessato nel 2014.

3. – Va, in primo luogo, rilevata la inammissibilità delle deduzioni svolte dalla parte costituita, ricorrente nel giudizio *a quo*, volte ad estendere il *thema decidendum* – quale definito nell'ordinanza di rimessione – «anche con riferimento al principio di non discriminazione di cui all'art. 117, primo comma, della Costituzione, in relazione all'art. 21 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000 e adattata a Strasburgo il 12 dicembre 2007, e in relazione all'art. 14 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata dall'Italia con legge 4 agosto 1955, n. 848».

Si tratta di profili di illegittimità che il giudice *a quo* non ha fatto propri: per costante giurisprudenza di questa Corte «l'oggetto del giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale è limitato alle disposizioni e ai parametri indicati nell'ordinanza di rimessione, sicché non possono essere presi in considerazione ulteriori questioni o profili di costituzionalità dedotti dalle parti, sia eccepiti, ma non fatti propri dal giudice *a quo*, sia volti ad ampliare o modificare successivamente il contenuto della stessa ordinanza (*ex plurimis*, sentenza n. 194 del 2018)» (sentenza n. 7 del 2019).

4. – L'Avvocatura generale ha formulato due eccezioni di inammissibilità delle questioni.

4.1. – Con la prima, ha sostenuto che il giudice rimettente avrebbe dovuto censurare l'art. 1, comma 2, lettera p), della legge n. 243 del 2004, poiché il principio di delega da questo espresso costituirebbe il fondamento dell'art. 23, comma 6, del d.lgs. n. 252 del 2005, disposizione sospettata di incostituzionalità.

4.1.1. – L'eccezione non è fondata.

La citata norma della legge di delega ha indirizzato il legislatore delegato ad applicare gli stessi principi e criteri direttivi di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 1 anche al rapporto di lavoro con le amministrazioni pubbliche, pur subordinando tale applicazione alle «necessarie armonizzazioni». Pertanto, il contenuto del criterio direttivo sopra richiamato non consente di affermare che il legislatore delegante intendesse direttamente ottenere, all'esito dell'attuazione della delega, una differenziazione della disciplina tributaria applicabile alle prestazioni di previdenza complementare in ragione della natura del rapporto di lavoro dell'aderente, tanto più che i principi e criteri relativi al regime tributario della previdenza complementare presentavano un contenuto generale e, peraltro, piuttosto circoscritto.

Risulta quindi priva di validità l'affermazione secondo cui la disposizione censurata troverebbe diretto fondamento nel menzionato criterio direttivo e non sussiste, pertanto, la eccepita inesatta indicazione della norma oggetto di censura che determinerebbe la inammissibilità della questione.

Correttamente il giudice *a quo* non ha esteso le questioni sollevate alla disposizione della legge delega poiché, come osservato nella memoria della parte privata, la situazione di irragionevolezza che egli lamenta non è conseguenza di tale previsione, quanto piuttosto dell'inattuazione, sullo specifico punto, della stessa disposizione.

4.2. – Con la seconda eccezione l'Avvocatura ha rilevato che l'ordinanza, pur chiedendo la dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 23, comma 6, del d.lgs. n. 252 del 2005, non avrebbe richiamato, neppure in estrema sintesi, l'intera disciplina dettata dal decreto stesso in tema di trattamento fiscale delle prestazioni di previdenza complementare erogate ai lavoratori privati, essendosi invece limitata a citare solo quella concernente la prestazione oggetto del giudizio (il cosiddetto riscatto volontario).

4.2.1. – Anche tale eccezione non è fondata.

Se è vero che l'ordinanza di rimessione, nel dispositivo, riferisce genericamente le questioni all'art. 23, comma 6, del d.lgs. n. 252 del 2005, in forza del quale ai dipendenti pubblici resta applicabile la intera disciplina previgente, tuttavia nel suo contenuto motivazionale circoscrive precipuamente il dubbio di costituzionalità al combinato disposto del citato art. 23, comma 6, e dell'art. 52, comma 2, lettera d-ter), t.u. imposte redditi. Quest'ultima lettera attiene specificamente al trattamento fiscale delle «prestazioni pensionistiche di cui alla lettera h-bis) del comma 1, dell'articolo 50, erogate in forma capitale a seguito di riscatto della posizione individuale ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, diverso da quello esercitato a seguito di pensionamento o di cessazione del rapporto di lavoro per mobilità o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti».

Dall'insieme delle due disposizioni si ricava la norma che il rimettente dovrebbe applicare e sulla quale appunta le censure; così precisato l'oggetto

delle questioni e del *petitum*, ne discende l'infondatezza della eccezione in esame: l'ordinanza richiama puntualmente la disciplina del trattamento tributario del riscatto contenuta nell'art. 14 del d.lgs. n. 252 del 2005, di cui lamenta la irragionevole non applicazione ai dipendenti pubblici, e non doveva pertanto illustrare anche il regime tributario delle altre prestazioni erogate dai fondi di previdenza complementare, estranee all'oggetto del giudizio *a quo*.

5. – Le questioni sono fondate in relazione all'art. 3 Cost.

Il richiamato regime sostitutivo tributario del riscatto, previsto dal d.lgs. n. 252 del 2005, ma solo per i dipendenti del settore privato, si inquadra nell'ambito di agevolazioni tributarie non strutturali, dirette, in questo caso, a incentivare lo sviluppo della previdenza complementare; non si configura quindi come una qualunque spesa fiscale, ma assume una specifica giustificazione costituzionale in virtù della sua connessione con l'attuazione del sistema dell'art. 38, secondo comma, Cost., derivante dal «collegamento funzionale tra previdenza obbligatoria e previdenza complementare» (sentenza n. 393 del 2000; nello stesso senso, ordinanza n. 319 del 2001).

Questa Corte si è trovata più volte a vagliare la legittimità costituzionale di disposizioni che, in nome del bilanciamento con altri principi costituzionali, prevedono, a fronte di una riconosciuta capacità contributiva (sentenza n. 159 del 1985), agevolazioni tributarie e, in questo contesto, ha affermato, in via generale, che «norme di tale tipo, aventi carattere eccezionale e derogatorio, costituiscono esercizio di un potere discrezionale del legislatore, censurabile solo per la sua eventuale palese arbitrarietà o irrazionalità (sentenza n. 292 del 1987; ordinanza n. 174 del 2001); con la conseguenza che la Corte stessa non può estenderne l'ambito di applicazione, se non quando lo esiga la *ratio* dei benefici medesimi (sentenze n. 6 del 2014, n. 275 del 2005, n. 27 del 2001, n. 431 del 1997 e n. 86 del 1985; ordinanze n. 103 del 2012, n. 203 del 2011, n. 144 del 2009 e n. 10 del 1999)» (da ultimo, sentenza n. 264; nello stesso senso, sentenza n. 242 del 2017).

Nella fattispecie in esame, tuttavia, è palese che la *ratio* del beneficio riconosciuto a favore dei dipendenti privati – quella di favorire lo sviluppo della previdenza complementare, dando attuazione al sistema dell'art. 38, secondo comma, Cost. – è identicamente ravvisabile anche nei confronti di quelli pubblici.

5.1. – Tanto dimostra la ricostruzione dell'evoluzione normativa.

Le forme di previdenza per l'erogazione di trattamenti pensionistici complementari del sistema obbligatorio, infatti, sono finalizzate ad assicurare più elevati livelli di copertura previdenziale, come enunciano sia l'art. 1 del decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124 (Disciplina delle forme pensionistiche complementari, a norma dell'articolo 3, comma 1, lettera *v*, della legge 23 ottobre 1992, n. 421) – decreto con cui il legislatore ha per la prima volta disciplinato in maniera organica la previdenza complementare nel nostro ordinamento –, sia l'art. 1 del d.lgs. n. 252 del 2005, che oggi regola la medesima materia.

Tra i destinatari delle forme pensionistiche complementari vi sono in primo luogo i lavoratori dipendenti, sia privati, sia pubblici (art. 2, comma 1, lettera *a*, del d.lgs. n. 252 del 2005); le modalità di partecipazione sono stabilite dalle fonti istitutive delle forme pensionistiche medesime, individuate principalmente nei contratti collettivi (art. 3, commi 1, lettera *a*, e 2, del decreto citato).

Per quanto attiene al finanziamento delle forme pensionistiche, e con specifico riferimento a quelle istituite dalla contrattazione collettiva dei lavoratori dipendenti, esso può essere attuato mediante il versamento di contributi a carico del lavoratore e del datore di lavoro e attraverso il conferimento del trattamento di fine rapporto maturando (art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 252 del 2005). Le fonti istitutive fissano le modalità e la misura minima della contribuzione a carico del datore di lavoro e del lavoratore e «la percentuale minima di TFR maturando da destinare a previdenza complementare. In assenza di tale indicazione il conferimento è totale» (art. 8, comma 2, del d.lgs. citato). Quanto alle «forme pensionistiche complementari di cui siano destinatari i dipendenti della pubblica amministrazione, i contributi alle forme pensionistiche debbono essere definiti in sede di determinazione del trattamento economico, secondo procedure coerenti alla natura del rapporto» (art. 8, comma 3, del d.lgs. citato, che conferma quanto già previsto dall'art. 8, comma 4, del d.lgs. n. 124 del 1993); ciò rappresenta un implicito richiamo all'art. 3, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 (Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche), che riserva in via di principio alla contrattazione collettiva la materia dell'attribuzione di trattamenti economici.

5.2. – Il finanziamento della previdenza complementare dei dipendenti pubblici – con la costituzione dei primi fondi pensione negoziali per tali lavoratori – è divenuto concretamente operativo solo a distanza di tempo dall'approvazione del d.lgs. n. 124 del 1993. Furono inizialmente di ostacolo l'assenza nel settore pubblico dell'istituto del trattamento di fine rapporto (TFR) e la inidoneità delle indennità di fine rapporto variamente denominate, proprie di tale settore, a realizzare la funzione tipica di finanziamento delle forme pensionistiche complementari.

Seguendo un percorso graduale, con l'art. 2, comma 5, della legge 8 agosto 1995, n. 335 (Riforma del sistema pensionistico obbligatorio e complementare), il legislatore ha dapprima assoggettato alle disposizioni sul TFR, contenute nell'art. 2120 del codice civile, i trattamenti di fine servizio, comunque denominati, dei lavoratori assunti dal 1° gennaio 1996 alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche. In forza del comma 6 dello stesso art. 2, alla contrattazione collettiva, nell'ambito dei singoli comparti, è stata demandata la definizione delle modalità di attuazione di tali previsioni, «con riferimento ai conseguenti adeguamenti della struttura retributiva e contributiva del personale», anche ai fini della disciplina delle forme pensionistiche complementari. Il successivo comma 7 ha affidato alla contrattazione collettiva nazionale la

definizione delle modalità per l'applicazione della disciplina del trattamento di fine rapporto ai lavoratori già occupati alla data del 31 dicembre 1995, da recepire in un decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, con la procedura prevista dal suddetto comma 6.

Successivamente, l'art. 59, comma 56, della legge 27 dicembre 1997, n. 449 (Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica), al fine di favorire il processo di attuazione per i dipendenti pubblici delle disposizioni in materia di previdenza complementare, ha previsto «la possibilità di richiedere la trasformazione dell'indennità di fine servizio in trattamento di fine rapporto. Per coloro che optano in tal senso una quota della vigente aliquota contributiva relativa all'indennità di fine servizio prevista dalle gestioni previdenziali di appartenenza, pari all'1,5 per cento, verrà destinata a previdenza complementare nei modi e con la gradualità da definirsi in sede di specifica trattativa con le organizzazioni sindacali dei lavoratori». Tale misura incentivante è stata oggetto di una più specifica disciplina ad opera dell'art. 26, commi da 18 a 20, della legge 23 dicembre 1998, n. 448 (Misure di finanza pubblica per la stabilizzazione e lo sviluppo).

Infine, il 29 luglio 1999 è stato stipulato un accordo quadro nazionale tra le organizzazioni sindacali più rappresentative e l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) successivamente recepito dal decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 20 dicembre 1999 (Trattamento di fine rapporto e istituzione dei fondi pensione dei pubblici dipendenti).

Ai fini che qui rilevano, il d.P.C.m. 20 dicembre 1999, come modificato dal successivo decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 2 marzo 2001 (Trattamento di fine rapporto e istituzione dei fondi dei pubblici dipendenti), ha previsto che in fase di prima attuazione i dipendenti esercitanti l'opzione di cui all'art. 59, comma 56, della legge n. 449 del 1997 possano destinare ai fondi pensione una quota di TFR non superiore al 2 per cento della retribuzione base di riferimento per il calcolo del TFR (art. 2, comma 1). Invece, per il personale assunto successivamente al 31 dicembre 2000, soggetto alle regole concessive e di computo di cui alla legge 29 maggio 1982, n. 297 (Disciplina del trattamento di fine rapporto e norme in materia pensionistica), in caso di iscrizione al fondo pensione è stata prevista «la integrale destinazione al fondo stesso degli accantonamenti al trattamento di fine rapporto» (art. 2, comma 2).

Il d.P.C.m. 20 dicembre 1999, all'art. 1, comma 6, ha anche previsto in via generale che il TFR debba essere accantonato figurativamente e liquidato dall'Istituto nazionale di previdenza delle amministrazioni pubbliche (INPDAP, oggi dall'Istituto nazionale di previdenza sociale-INPS) alla cessazione dal servizio del lavoratore secondo quanto disposto dalla legge n. 297 del 1982. In caso di adesione del lavoratore pubblico a un fondo pensione, l'art. 2, comma 5, ha disposto che alla cessazione del rapporto di lavoro l'INPDAP conferisca al fondo di riferimento il montante maturato, costituito dagli accantonamenti

figurativi delle quote di TFR nonché di quelli relativi all'aliquota dell'1,5 per cento riconosciuta a chi abbia esercitato l'opzione sopra menzionata. A entrambi gli accantonamenti va applicato il tasso di rendimento netto conseguito dal fondo di adesione, salva, in via transitoria, per il periodo di consolidamento della struttura finanziaria dei fondi pensione dei dipendenti delle amministrazioni pubbliche, l'applicazione di un tasso corrispondente alla media dei rendimenti netti di un "paniere" di fondi presenti sul mercato.

5.3. – Sulla base della disciplina sopra ripercorsa, il finanziamento delle forme pensionistiche complementari negoziali per i lavoratori sia privati sia pubblici si realizza, dunque, mediante contribuzioni a carico sia del lavoratore sia del datore di lavoro e mediante il conferimento del TFR maturando che, insieme, formano la posizione individuale dell'aderente.

5.4. – Va precisato che, per i dipendenti pubblici, il TFR non viene periodicamente trasferito al fondo, ma entra nella disponibilità dello stesso al termine del rapporto di lavoro dell'aderente, incrementato secondo il tasso di rendimento descritto.

Tale differenza di disciplina non influisce però sulle odierne questioni di costituzionalità: queste, infatti, riguardano precipuamente il trattamento tributario di una prestazione di previdenza complementare a favore dei lavoratori pubblici, prospettato come penalizzante rispetto a quello della stessa prestazione erogata ai lavoratori privati. In questi termini, specificamente inerenti alla materia fiscale, non viene logicamente in considerazione quanto questa Corte ha avuto cura di precisare ad altro riguardo, ovvero che «il lavoro pubblico e il lavoro privato "non possono essere in tutto e per tutto assimilati (sentenze n. 120 del 2012 e n. 146 del 2008) e [che] le differenze, pur attenuate, permangono anche in séguito all'estensione della contrattazione collettiva a una vasta area del lavoro prestato alle dipendenze delle pubbliche amministrazioni" (sentenza n. 178 del 2015, punto 9.2. del *Considerato in diritto*)» (sentenza n. 159 del 2019).

5.5. – Per quanto attiene specificamente all'istituto del riscatto, il d.lgs. n. 124 del 1993 dispone all'art. 10, comma 1, che «[o]ve vengano meno i requisiti di partecipazione alla forma pensionistica complementare, lo statuto del fondo pensione deve consentire le seguenti opzioni stabilendone misure, modalità e termini di esercizio: a) il trasferimento presso altro fondo pensione complementare, cui il lavoratore acceda in relazione alla nuova attività; b) il trasferimento ad uno dei fondi di cui all'art. 9 [ossia i fondi pensione aperti]; c) il riscatto della posizione individuale». Il comma 3-ter prevede che, in caso di morte del lavoratore iscritto al fondo pensione prima del pensionamento per vecchiaia, la posizione individuale dello stesso «è riscattata dal coniuge ovvero dai figli ovvero, se già viventi a carico dell'iscritto, dai genitori. In mancanza di tali soggetti o di diverse disposizioni del lavoratore iscritto al fondo la posizione resta acquisita al fondo pensione».

Pertanto, se non decida di aderire a un altro fondo pensione trasferendovi la posizione individuale, esercitando il riscatto il lavoratore riceverà l'ammon-

tare della posizione individuale maturata nel periodo di adesione al fondo, costituita dai contributi versati da lui stesso e dal datore di lavoro nonché dal TFR destinato al fondo, e tenuto conto dei risultati della gestione finanziaria svolta.

5.6. – Il trattamento tributario di tale provento, inizialmente disciplinato in modo uniforme – come peraltro rileva la stessa difesa erariale – per i dipendenti pubblici e privati dal testo unico delle imposte sui redditi, risponde ad alcuni principi con cui il legislatore ha informato la materia: la deducibilità dal reddito imponibile dei contributi destinati alla previdenza complementare, entro un determinato importo; la esclusione del TFR trasferito alle forme di previdenza complementare dal reddito da lavoro dipendente imponibile dell'anno in cui è maturato; la tassazione dei rendimenti della gestione finanziaria del fondo pensione direttamente in capo a questo, con conseguente esenzione di tale componente reddituale dall'imponibile della prestazione erogata all'aderente.

La disciplina tributaria originariamente prevista per il riscatto della posizione di previdenza complementare sanciva, quindi, l'assimilazione di tale reddito a quelli di lavoro dipendente, così come in via generale per tutte le «prestazioni pensionistiche di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, comunque erogate» (art. 50, comma 1, lettera *h-bis*, t.u. imposte redditi). Lo specifico criterio di tassazione del riscatto dipendeva dalla sua causale e le somme erogate erano considerate imponibili al netto dei redditi già assoggettati a imposta (artt. 20, comma 1, e 52, comma 1, lettera *d-ter*, t.u. imposte redditi), ossia dei contributi destinati a previdenza complementare non in precedenza dedotti dal lavoratore e dei rendimenti conseguiti durante la gestione (sottoposti a tassazione in capo al fondo pensione).

6. – È solo con il d.lgs. n. 252 del 2005 che i regimi tributari del riscatto si differenziano.

Quest'ultimo, infatti, modificando la disciplina della previdenza complementare, ha mantenuto all'art. 14 la previsione generale secondo cui, ove vengano meno i requisiti di partecipazione alle forme pensionistiche, gli statuti e i regolamenti delle stesse devono consentire il riscatto, in alternativa al trasferimento della posizione ad altra forma pensionistica.

Il trattamento fiscale del riscatto, non più contenuto nel t.u. imposte redditi, è stato disciplinato dal medesimo d.lgs. n. 252 del 2005: artt. 14, commi 4 e 5, e 11, comma 6.

Il regime impositivo introdotto dal d.lgs. n. 252 del 2005 prevede che la prestazione erogata dal fondo pensione venga tassata con una ritenuta a titolo d'imposta e, quindi, in maniera distinta rispetto agli altri redditi del percipiente e senza concorrere a determinarne il reddito complessivo.

Tuttavia, tale regime, come rilevato dal giudice rimettente, non si applica a tutti gli aderenti a forme pensionistiche complementari.

Infatti, se per un verso l'art. 21, comma 8, del d.lgs. n. 252 del 2005 ha, in via generale, abrogato il d.lgs. n. 124 del 1993, per altro verso, il censurato

successivo art. 23, comma 6, ha disposto che «[f]ino all'emanazione del decreto legislativo di attuazione dell'articolo 1, comma 2, lettera p), della legge 23 agosto 2004, n. 243, ai dipendenti delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, si applica esclusivamente ed integralmente la previgente normativa».

Con quest'ultima disposizione il legislatore delegato – prendendo atto della ormai sopraggiunta scadenza del termine di attuazione della delega contenuta nella menzionata lettera p) dell'art. 1, comma 2, della legge n. 243 del 2004 – ha quindi esplicitato che ai dipendenti pubblici dovesse applicarsi esclusivamente e integralmente la previgente normativa.

La individuazione della specifica disciplina applicabile avviene, quindi, in ragione della natura del rapporto di lavoro dell'aderente a una forma di previdenza complementare e, precisamente, a seconda che egli dipenda da un'amministrazione pubblica o da un datore di lavoro privato.

Dal 1° gennaio 2007, data di entrata in vigore del d.lgs. n. 252 del 2005, per effetto della mancata attuazione dei principi e criteri direttivi di cui all'art. 1, comma 2, lettera p), della legge n. 243 del 2004, si è dunque originata una distinzione di disciplina con riferimento a vari istituti della previdenza complementare, tra cui il riscatto di una posizione individuale e il connesso regime tributario.

Qui non è in questione l'esercizio incompleto della delega, che non comporterebbe di per sé violazione degli articoli 76 e 77 Cost., ove non determinasse «uno stravolgimento della legge di delegazione» (sentenza n. 149 del 2005 e ordinanza n. 283 del 2013). La fattispecie in esame, infatti, è esclusivamente l'effetto riflesso della parziale attuazione della delega, che ha condotto al risultato normativo di discriminare due fattispecie caratterizzate da una sostanziale omogeneità, con violazione del principio dell'eguaglianza tributaria e una conseguente incidenza sul contesto sociale.

7. – La ricostruzione del quadro normativo evidenzia, infatti, che non sono individuabili elementi che giustifichino ragionevolmente una disomogeneità del trattamento fiscale agevolativo. Tale conclusione trova, peraltro, conferma nella stessa evoluzione legislativa che ha sempre mantenuto equiparate le due posizioni, salva l'eccezione – concretizzatasi nella normativa del d.lgs. n. 252 del 2005 – derivante dalla parentesi dovuta alla mancata attuazione di una parte della legge delega n. 243 del 2004. È inoltre significativo che lo stesso legislatore, con l'art. 1, comma 156, della legge n. 205 del 2017, abbia successivamente provveduto – pur con l'eccezione dei montanti delle prestazioni accumulate fino al 1° gennaio 2018 – a ristabilire una situazione di omogeneità di trattamento.

8. – A un diverso esito non possono condurre le argomentazioni dell'Avvocatura generale.

8.1. – Sotto un primo profilo, non sono conferenti il richiamo alla stabilità del rapporto di lavoro pubblico e al maggiore importo dei trattamenti pensio-

nistici obbligatori percepiti dai dipendenti pubblici; e ciò in disparte l'assenza di un'adeguata dimostrazione di questa specifica affermazione.

Né l'uno né l'altro dei due caratteri sono, in ogni caso, in grado di offrire una valida ragione a sostegno della ragionevolezza della duplice disciplina del trattamento tributario del riscatto, quale prestazione pensionistica complementare: sia che venga percepita da un dipendente privato, sia che venga percepita da un dipendente pubblico. In entrambi i casi, infatti, la prestazione sottoposta a tassazione è composta da contributi a carico del lavoratore, del datore di lavoro e dal TFR maturato nel periodo di adesione al fondo.

A fronte di tale dato, se si può affermare che la durata del rapporto di lavoro (specialmente ove a tempo indeterminato) e le garanzie di stabilità influiscono sul complessivo funzionamento della previdenza complementare per i lavoratori dipendenti, basato sulla continuità dei conferimenti e sulla durata della gestione a capitalizzazione, quegli stessi elementi sono inidonei a integrare un valido criterio di differenziazione dei lavoratori quali soggetti passivi del rapporto tributario. Ciò in quanto la stabilità del rapporto di lavoro non è carattere indefettibile ed esclusivo del settore pubblico; peraltro la disciplina tributaria rimane diversa anche quando l'aderente sia un dipendente pubblico assunto a tempo determinato.

Quanto all'entità del trattamento pensionistico riconosciuto dal sistema di previdenza obbligatorio, l'argomento dell'Avvocatura sembra fare riferimento al più favorevole criterio di determinazione della pensione secondo il sistema retributivo; si tratta, però, di una prospettiva fallace perché i dipendenti pubblici che possono aderire a un fondo pensione sono coloro ai quali fin dall'inizio del loro rapporto di lavoro si applicano sia il regime di TFR, sia il nuovo sistema di calcolo contributivo delle pensioni, introdotto dalla legge n. 335 del 1995, al pari dei dipendenti privati. Venendo in rilievo per entrambe le categorie di lavoratori il medesimo criterio di quantificazione del trattamento pensionistico obbligatorio, cade il presupposto su cui dovrebbe poggiarsi la giustificazione del differente trattamento tributario delle prestazioni di previdenza complementare in ragione della natura pubblica o privata del rapporto di lavoro dell'aderente.

8.2. – Sotto un secondo profilo, ad avviso dell'Avvocatura la non irragionevolezza della scelta del legislatore delegato deriverebbe dalle vicende che hanno portato alla progressiva estensione al settore pubblico del TFR, partendo dalla diversa disciplina ed entità del trattamento di fine servizio (TFS), e dalla differente modalità di accantonamento del TFR stesso.

Anche tale approccio non coglie la specificità delle questioni sollevate: il tempo occorso per introdurre il TFR nel settore dell'impiego pubblico ha condotto alla disciplina contenuta nei d.P.C.m. 20 dicembre 1999 e 2 marzo 2001 che questa Corte ha ritenuto costituire un «punto di equilibrio individuato dal legislatore e dalle parti negoziali, secondo un bilanciamento non irragionevole» tra lavoratori in regime di TFR e lavoratori in regime di TFS, all'esito di

un «laborioso processo di armonizzazione e [della] necessaria gradualità che lo ha governato» (sentenza n. 213 del 2018). Ciò premesso, la conseguita possibilità per i lavoratori pubblici di accedere alla previdenza complementare, con la ulteriore significativa incentivazione a favore di quelli che, ancora in regime di TFS, ritengano più conveniente l'opzione per il TFR, esclude che i profili evidenziati dalla difesa dello Stato possano tuttora assumere rilievo quali indici della legittima differenziazione del suddetto trattamento tributario.

Con particolare riguardo al meccanismo di accantonamento del TFR dei dipendenti pubblici, se questo – per esigenze di contenimento delle risorse pubbliche – implica una temporanea “sottrazione” di fonti di finanziamento che i fondi pensione potrebbero altrimenti gestire direttamente, la sua disciplina non influisce però sulla quantificazione della posizione individuale maturata dall'aderente. Infatti, come illustrato (*supra*, punto 5.2.), ferma rimanendo la destinazione al finanziamento della previdenza complementare impressa anche al TFR fin dall'adesione al fondo pensione, al momento della cessazione del rapporto di lavoro pubblico l'istituto gestore (oggi l'INPS) trasferisce al fondo il montante del TFR maturato, applicandovi lo stesso tasso di rendimento conseguito dal fondo nella gestione dell'altra componente della posizione individuale, costituita dai contributi periodici.

Pertanto l'aderente che, al venir meno dei requisiti di partecipazione al fondo, eserciti il riscatto della posizione individuale maturata, vedrà quest'ultima calcolata allo stesso modo, sia se dipendente pubblico, sia se dipendente privato.

In conclusione, la peculiare modalità di gestione del TFR pubblico, mediante un accantonamento virtuale in costanza di rapporto di lavoro, non è idonea a differenziare dal punto di vista funzionale la posizione individuale maturata in un fondo pensione da un dipendente pubblico rispetto a quella maturata da un dipendente privato e, di conseguenza, a giustificare un differente regime tributario del riscatto della posizione medesima.

9. – Per le esposte considerazioni, la disposizione censurata deve essere dichiarata costituzionalmente illegittima per violazione dell'art. 3 Cost. nella parte in cui assoggetta ad imposta il riscatto della posizione individuale ai sensi dell'art. 52, comma 1, lettera d-ter), del d.P.R. n. 917 del 1986, anziché ai sensi dell'art. 14, commi 4 e 5, del d.lgs. n. 252 del 2005. Risulta pertanto assorbita la censura relativa all'art. 53 Cost.

Non appare necessario estendere, come invece richiesto dalla parte privata, la dichiarazione di incostituzionalità anche al terzo periodo dell'art. 1, comma 156, della legge n. 205 del 2017, con cui il legislatore ha disciplinato anche i rapporti di previdenza complementare in corso a quella data; la tecnica normativa utilizzata, basata su un rinvio alle «disposizioni previgenti», è infatti di per sé idonea, all'esito del presente giudizio, a rendere applicabile l'art. 14, commi 4 e 5, del d.lgs. n. 252 del 2005, anche ai montanti delle prestazioni accumulate fino al 1° gennaio 2018 e successivamente oggetto di riscatto.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 23, comma 6, del decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252 (Disciplina delle forme pensionistiche complementari), nella parte in cui prevede che il riscatto della posizione individuale sia assoggettato a imposta ai sensi dell'art. 52, comma 1, lettera *d-ter*), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), anziché ai sensi dell'art. 14, commi 4 e 5, dello stesso d.lgs. n. 252 del 2005.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 15 luglio 2019.

* * *

Sentenza n. 209/2022 (Pres. Sciarra; Red. Antonini) ¹

Considerato in diritto

1. – Con ordinanza del 22 novembre 2021, iscritta al n. 3 del registro ordinanze 2022, la Commissione tributaria provinciale di Napoli ha sollevato, in riferimento agli artt. 1, 3, 4, 29, 31, 35, 47 e 53 Cost., questioni di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2, quinto periodo, del d.l. n. 201 del 2011, convertito nella legge n. 214 del 2011, come modificato dall'art. 1, comma 707, lettera *b*), della legge n. 147 del 2013, nella parte in cui non prevede l'esenzione

(¹) Si precisa che le questioni di legittimità costituzionale del quarto periodo dell'art. 13, comma 2, del d.l. n. 201 del 2011, come convertito e successivamente modificato, in riferimento agli artt. 3, 31 e 53, primo comma, Cost., nella parte in cui, ai fini del riconoscimento della relativa agevolazione, definisce quale abitazione principale quella in cui si realizza la contestuale sussistenza del duplice requisito della residenza anagrafica e della dimora abituale non solo del possessore, ma anche del suo nucleo familiare, sono state sollevate innanzi a sé dalla Corte, con ordinanza n. 94 del 12 aprile 2022, iscritta al n. 50 del registro ordinanze 2022. Ciò nel presupposto che le questioni sollevate in via incidentale dal rimettente erano da considerarsi «strettamente connesse alla più ampia e pregiudiziale questione derivante dalla regola generale» stabilita appunto dal censurato quarto periodo.

La Corte con la sentenza n. 209 del 2022 altresì ha dichiarato l'inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2, quinto periodo, del d.l. n. 201 del 2011, come convertito e successivamente modificato dall'art. 1, comma 707, lett. *b*), della legge n. 147 del 2013, sollevate, in riferimento agli artt. 1, 3, 4, 29, 31, 35, 47 e 53 della Costituzione.

Con sentenza n. 112 del 2025 (cfr. *infra* in questa stessa sezione) ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, come modificato dall'art. 1, comma 173, lett. *b*), della legge n. 296 del 2006, nella parte in cui stabilisce che «[p]er abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente», anziché prevedere che «[p]er abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà usufrutto o altro diritto reale, dimora abitualmente».

dall'imposta municipale propria (IMU) per l'abitazione adibita a dimora principale del nucleo familiare, nel caso in cui uno dei suoi componenti sia residente anagraficamente e dimori in un immobile ubicato in altro comune.

Ad avviso del giudice rimettente, la norma censurata, così come interpretata dalla Corte di cassazione, violerebbe l'art. 3 Cost., in quanto determinerebbe un'irragionevole, ingiustificata, contraddittoria e incoerente disparità di trattamento «fondata su un neutro dato geografico [...] a parità di situazione sostanziale» tra il possessore componente di un nucleo familiare residente e dimorante in due diversi immobili dello stesso comune e quello il cui nucleo familiare, invece, risiede e dimori in distinti immobili ubicati in comuni diversi.

Essa inoltre lederebbe: la «parità dei diritti dei lavoratori costretti a lavorare fuori dalla sede familiare» (artt. 1, 3, 4 e 35 Cost.); il «diritto alla parità dei contribuenti coniugati rispetto a partner di fatto» (artt. 3, 29 e 31 Cost.); i principi di capacità contributiva e progressività dell'imposizione (art. 53 Cost.); la famiglia quale società naturale (art. 29 Cost.); l'«aspettativa rispetto alla provvidenze per la formazione della famiglia e [l']adempimento dei compiti relativi» (art. 31 Cost.); infine, la tutela del risparmio (art. 47 Cost.).

2. – Nel corso del citato giudizio, questa Corte, con ordinanza n. 94 del 12 aprile 2022, iscritta al n. 50 del registro ordinanze 2022, ha sollevato innanzi a sé le questioni di legittimità costituzionale del quarto periodo dell'art. 13, comma 2, del d.l. n. 201 del 2011, come convertito e successivamente modificato, in riferimento agli artt. 3, 31 e 53, primo comma, Cost., nella parte in cui, ai fini del riconoscimento della relativa agevolazione, definisce quale abitazione principale quella in cui si realizza la contestuale sussistenza del duplice requisito della residenza anagrafica e della dimora abituale non solo del possessore, ma anche del suo nucleo familiare. Ciò nel presupposto che le questioni sollevate dalla CTP di Napoli sono «strettamente connesse alla più ampia e pregiudiziale questione derivante dalla regola generale» stabilita appunto dal censurato quarto periodo.

Segnatamente, la norma censurata, facendo venire meno la possibilità di accesso all'agevolazione per ciascun possessore dell'immobile adibito ad abitazione principale «al verificarsi della mera costituzione del nucleo familiare, nonostante effettive esigenze possano condurre i suoi componenti a stabilire residenze e dimore abituali differenti», irragionevolmente ne discriminerebbe il trattamento rispetto non solo alle persone singole, ma anche alle coppie di mero fatto.

La disciplina contrasterebbe poi con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53, primo comma, Cost., posto che non sarebbe riscontrabile una «maggiore capacità contributiva, peraltro in relazione a un'imposta di tipo reale quale l'IMU, del nucleo familiare rispetto alle persone singole».

Il citato art. 13, comma 2, quarto periodo, lederebbe, infine, l'art. 31 Cost., in quanto non agevolerebbe «con misure economiche e altre provvidenze la formazione della famiglia e l'adempimento dei compiti relativi», ma anzi

comporterebbe per i nuclei familiari un trattamento deteriore rispetto a quello delle persone singole e dei conviventi di mero fatto.

3. – Preliminarmente, i giudizi promossi dalla CTP di Napoli con ordinanza iscritta al n. 3 del reg. ord. 2022 e da questa Corte con ordinanza iscritta al n. 50 del reg. ord. 2022 possono essere riuniti e decisi con unica sentenza, poiché hanno ad oggetto questioni fra loro connesse, anche in considerazione dello stretto rapporto tra le previsioni coinvolte, riguardanti, rispettivamente, i periodi quinto e quarto del medesimo art. 13, comma 2, del d.l. n. 201 del 2011, come convertito e successivamente modificato.

3.1. – Il carattere pregiudiziale delle questioni di legittimità costituzionale sollevate da questa Corte rispetto alla decisione di quelle sollevate dalla CTP di Napoli ne impone la previa trattazione.

4. – Le questioni sollevate da questa Corte con ordinanza iscritta al n. 50 del reg. ord. 2022 sono fondate.

Nel nostro ordinamento costituzionale non possono trovare cittadinanza misure fiscali strutturate in modo da penalizzare coloro che, così formalizzando il proprio rapporto, decidono di unirsi in matrimonio o di costituire una unione civile.

Tale è invece proprio l'effetto prodotto dal censurato quarto periodo dell'art. 13, comma 2, perché, in conseguenza del riferimento al nucleo familiare ivi contenuto, sino a che non avviene la costituzione di tale nucleo, la norma consente a ciascun possessore di immobile che vi risieda anagraficamente e dimori abitualmente, di fruire pacificamente dell'esenzione IMU sull'abitazione principale, anche se unito in una convivenza di fatto: i partner in tal caso avranno diritto a una doppia esenzione, perché ciascuno di questi potrà considerare il rispettivo immobile come abitazione familiare.

La scelta di accettare che il proprio rapporto affettivo sia regolato dalla disciplina legale del matrimonio o dell'unione civile determina, invece, l'effetto di precludere la possibilità di mantenere la doppia esenzione anche quando effettive esigenze, come possono essere in particolare quelle lavorative, impongano la scelta di residenze anagrafiche e dimore abituali differenti.

Soprattutto, poi, nel diritto vivente, il suddetto riferimento al nucleo familiare è interpretato nel senso di precludere addirittura ogni esenzione ai coniugi che abbiano stabilito la residenza anagrafica in due abitazioni site in comuni diversi; secondo questa interpretazione, in tal caso, infatti, nessuno dei loro immobili potrà essere considerato abitazione principale e beneficiare dell'esenzione.

Per comprendere come si sia giunti a tale esito, criticato in dottrina, è opportuno ricostruire l'evoluzione del quadro normativo che ha caratterizzato il beneficio in questione (che, nelle varie fasi della sua esistenza giuridica, ha assunto anche il carattere di semplice agevolazione, oltre quello, più recente, di completa esenzione dall'IMU).

5. – Il riferimento al nucleo familiare non era presente nell'originaria

disciplina dell'IMU (istituita dall'art. 8 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, recante «Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale»), che subordinava il riconoscimento dell'esenzione per l'abitazione principale alla sussistenza del solo requisito della residenza anagrafica e della dimora abituale del possessore dell'immobile: a questi veniva riconosciuto il diritto all'esenzione in termini oggettivi, del tutto a prescindere dal suo *status* soggettivo di coniugato. Ciò che rilevava, ai fini della identificazione della abitazione principale, era, infatti, che egli si trovasse a risiedere e dimorare abitualmente in un determinato immobile.

Il riferimento al nucleo familiare nemmeno figurava nella successiva formulazione, con la quale «è stata disposta l'anticipazione dell'introduzione dell'IMU al 2012» (sentenza n. 262 del 2020), ovvero l'art. 13, comma 2, del d.l. n. 201 del 2011, come convertito, dove l'agevolazione – consistente non più in un'esenzione, ma in una riduzione dell'aliquota – era riconosciuta, anche in questo caso, per l'immobile nel quale «il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente».

Pertanto, sino a quel momento, se due persone unite in matrimonio avevano residenze e dimore abituali differenti, a ciascuna spettava l'agevolazione per l'abitazione principale.

5.1. – Solo con l'art. 4, comma 5, lettera *a*), del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), convertito, con modificazioni, nella legge 26 aprile 2012, n. 44, che è intervenuto su diversi aspetti della disciplina dell'IMU, è stata modificata la definizione di abitazione principale, introducendo, in particolare, il riferimento al nucleo familiare ai fini di individuare l'immobile destinatario dell'agevolazione.

Segnatamente, il comma 2 dell'art. 13 del d.l. n. 201 del 2011, come convertito, è stato così modificato e integrato: «[p]er abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile».

Tale disciplina è stata poi confermata dalla legge n. 147 del 2013 che ha reintrodotto la completa esenzione dell'abitazione principale dal 1° gennaio 2014 per tutte le categorie catastali abitative, tranne quelle cosiddette di lusso (A/1, A/8 e A/9), ed è stata quindi ribadita nel comma 741, lettera *b*), dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022) all'interno della disciplina della cosiddetta “nuova IMU”, divenuta sostanzialmente comprensiva anche del tributo sui servizi indivisibili (TASI).

5.2. – La nuova formulazione introdotta con il d.l. n. 16 del 2012, come convertito, è stata interpretata in senso vieppiù restrittivo dalla giurisprudenza di legittimità, applicando il criterio «di stretta interpretazione delle norme agevolative (tra le molte, in tema di ICI, più di recente, cfr. Cass. sez. 5, 11 ottobre 2017, n. 23833; Cass. sez. 6-5, ord. 3 febbraio 2017, n. 3011), condiviso anche dalla Corte costituzionale (cfr. Corte Cost. 20 novembre 2017, n. 242)» (Corte di cassazione, sezione sesta civile, ordinanza 24 settembre 2020, n. 20130).

La Corte di cassazione, infatti, in una prima fase, disattendendo una diversa interpretazione inizialmente proposta dal Ministero dell'economia e delle finanze con la circolare n. 3/DF del 2012 (diretta a riconoscere, nel silenzio della norma, il beneficio per ciascuno degli immobili, ubicati in comuni diversi, adibiti a residenza e dimora), ha ritenuto che l'agevolazione spettasse per un solo immobile per nucleo familiare, non solo nel caso di immobili siti nel medesimo comune, come del resto espressamente recita il suddetto comma 2 dell'art. 13, ma anche in caso di immobili situati in comuni diversi (situazione non espressamente regolata dalla disposizione in oggetto); ciò a meno che non fosse fornita la prova della rottura dell'unità familiare. Infatti solo «la frattura» del rapporto di convivenza comporta «una disgregazione del nucleo familiare e, conseguentemente, l'abitazione principale non potrà essere più identificata con la casa coniugale (vedi da ultimo: Cass., Sez. 5, n. 15439/2019)» (Corte di cassazione, ordinanza n. 17408 del 2021).

La giurisprudenza di legittimità ha poi compiuto un ulteriore passaggio ed è giunta a negare ogni agevolazione ai coniugi che risiedono in comuni diversi, facendo leva sulla necessità della coabitazione abituale dell'intero nucleo familiare nel luogo di residenza anagrafica della casa coniugale (Corte di cassazione, sezione sesta civile, ordinanze 19 febbraio 2020, n. 4170 e n. 4166 del 2020, poi confermate dall'ordinanza n. 17408 del 2021). Dunque, «nel caso in cui due coniugi non separati legalmente abbiano la propria abitazione in due differenti immobili, il nucleo familiare (inteso come unità distinta ed autonoma rispetto ai suoi singoli componenti) resta unico, ed unica, pertanto, potrà essere anche l'abitazione principale ad esso riferibile, con la conseguenza che il contribuente, il quale dimori in un immobile di cui sia proprietario (o titolare di altro diritto reale), non avrà alcun diritto all'agevolazione se tale immobile non costituisca anche dimora abituale dei suoi familiari, non realizzandosi in quel luogo il presupposto della “abitazione principale” del suo nucleo familiare» (Corte di cassazione, sezione sesta civile, ordinanza 17 gennaio 2022, n. 1199).

In altri termini, si è ritenuto che per fruire del beneficio in riferimento a una determinata unità immobiliare sia necessario che «tanto il possessore quanto il suo nucleo familiare non solo vi dimorino stabilmente, ma vi risiedano anche anagraficamente» (Corte di cassazione, ordinanza n. 4166 del 2020; ribadita in ordinanze n. 17408 del 2021 e n. 4170 del 2020): l'esenzione è stata quindi

subordinata alla contestuale residenza e dimora unitaria del contribuente e del suo nucleo familiare.

Il diritto vivente è pertanto giunto alla conclusione, prima anticipata, di negarne ogni riconoscimento nel caso contrario, «in cui i componenti del nucleo familiare hanno stabilito la residenza in due distinti Comuni perché quello che consente di usufruire del beneficio fiscale è la sussistenza del doppio requisito della comunanza della residenza e della dimora abituale di tutto il nucleo familiare nell'immobile per il quale si chiede l'agevolazione» (Corte di cassazione, sezione sesta civile, ordinanza 25 novembre 2021, n. 36676).

5.3. – È in reazione a tale approdo della giurisprudenza di legittimità, giunto quindi a negare ogni esenzione sull'abitazione principale se un componente del nucleo familiare risiede in un comune diverso da quello del possessore dell'immobile, che il legislatore è intervenuto con l'art. 5-*decies*, comma 1, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 (Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili), convertito, con modificazioni, nella legge 17 dicembre 2021, n. 215. La relazione illustrativa all'emanamento governativo che ha introdotto tale disposizione espressamente precisa, infatti, l'intenzione di superare gli ultimi orientamenti della Corte di cassazione (sono citate le ordinanze della Corte di cassazione n. 4170 e n. 4166 del 2020).

L'art. 1, comma 741, lettera *b*), della legge n. 160 del 2019 è stato pertanto integrato prevedendo che: «[n]el caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale o in comuni diversi, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile, scelto dai componenti del nucleo familiare».

6. – La ricostruzione dell'evoluzione normativa mette in evidenza, in sintesi, come si sia realizzato, nella struttura della misura fiscale in oggetto, il passaggio dalla considerazione di una situazione meramente oggettiva (la residenza e la dimora abituale del possessore dell'immobile, prescindendo dalla circostanza che si trattasse di soggetti singoli, coabitanti, coniugati o uniti civilmente) al rilievo dato a un elemento soggettivo (la relazione del possessore dell'immobile con il proprio nucleo familiare).

La descrizione dello sviluppo giurisprudenziale ha poi evidenziato come l'introduzione di questo elemento soggettivo si sia risolta, infine, nell'esito di una radicale penalizzazione dei possessori di immobili che hanno costituito un nucleo familiare, i quali, se residenti in comuni diversi, si sono visti escludere dal regime agevolativo entrambi gli immobili che invece sarebbero stati candidati a fruirne con la originaria formulazione prevista nel d.lgs. n. 23 del 2011.

A tale esito il diritto vivente sembra essere pervenuto per un duplice motivo.

Da un lato l'assenza, nella disciplina dell'IMU, di una specifica definizione di «nucleo familiare», a fronte di diversi riferimenti presenti – a vario titolo e oltre quelli civilistici – nell'ordinamento. Si pensi, ad esempio, a quello stabilito

ai fini dell'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE) dall'art. 3 del d.P.C.m. 5 dicembre 2013, n. 159, recante «Regolamento concernente la revisione delle modalità di determinazione e i campi di applicazione dell'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE)», oppure a quello, stabilito però esclusivamente con riguardo all'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) dall'art. 5, comma 5, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi). Dall'altro la dichiarata esigenza di interpretare restrittivamente le agevolazioni tributarie; esigenza che peraltro non appare contestabile in riferimento a un'agevolazione del tipo di quella in esame (si veda al riguardo il punto successivo).

Ciò che, nell'insieme, conferma come l'effettiva origine dei problemi applicativi determinati dagli approdi del diritto vivente si ponga, in realtà, a monte, ovvero nel censurato quarto periodo del comma 2, dell'art. 13 del d.l. n. 201 del 2011, come convertito, che ha introdotto nella fattispecie generale dell'agevolazione il riferimento al nucleo familiare, piuttosto che nel quinto periodo del medesimo comma censurato dalla CTP di Napoli, che ne disciplina, invece, solo una specifica ipotesi.

È per tale motivo che questa Corte ha ritenuto, dato il «rapporto di presupposizione» tra le questioni (ordinanza n. 94 del 2022), di sollevare dinanzi a se stessa quella sulla disciplina, appunto, a monte.

7. – Ciò precisato, è fondata la questione sollevata con riferimento all'art. 3 Cost.

Va, in primo luogo, chiarito che l'agevolazione in oggetto non rientra tra quelle strutturali, essendo senza dubbio inquadrabile tra quelle in senso proprio (sentenza n. 120 del 2020). Inoltre, se da un lato, essa si può ritenere rivolta a perseguire la finalità di favorire «l'accesso del risparmio popolare alla proprietà dell'abitazione» (art. 47, secondo comma, Cost.), dall'altro esenta le abitazioni principali dei residenti dalla più importante imposta municipale (l'IMU), determinando un effetto poco lineare rispetto ai principi che giustificano l'autonomia fiscale locale: se gran parte dei residenti è esentata dall'imposta, questa finirà per risultare a carico di chi non vota nel comune che stabilisce l'imposta.

In difetto di una chiara causa costituzionale l'esenzione in oggetto è pertanto riconducibile a una scelta rimessa alla discrezionalità del legislatore; ciò che evoca per costante giurisprudenza un sindacato particolarmente rigoroso sulla sussistenza di una eadem *ratio* (sentenza n. 120 del 2020).

8. – Nella questione che questa Corte si è autorimessa, tuttavia, viene direttamente in rilievo il contrasto della norma censurata con i principi costituzionali di cui agli artt. 3, 31 e 53 Cost. e solo indirettamente il tema dell'estensione di un'agevolazione a soggetti esclusi.

In altri termini, nonostante una eadem *ratio* sia comunque identificabile nelle varie situazioni in comparazione – perché se la logica dell'esenzione dall'IMU è quella di riferire il beneficio fiscale all'abitazione in cui il possessore

dell'immobile ha stabilito la residenza e la dimora abituale, dovrebbe risultare irrilevante, al realizzarsi di quella duplice condizione, il suo essere coniugato, separato o divorziato, componente di una unione civile, convivente o singolo –, la questione non è direttamente rivolta a estendere l'esenzione, quanto piuttosto a rimuovere degli elementi di contrasto con i suddetti principi costituzionali quando tali *status* in sostanza vengono, attraverso il riferimento al nucleo familiare, invece assunti per negare il diritto al beneficio.

9. – In un contesto come quello attuale, infatti, caratterizzato dall'aumento della mobilità nel mercato del lavoro, dallo sviluppo dei sistemi di trasporto e tecnologici, dall'evoluzione dei costumi, è sempre meno rara l'ipotesi che persone unite in matrimonio o unione civile concordino di vivere in luoghi diversi, ricongiungendosi periodicamente, ad esempio nel fine settimana, rimanendo nell'ambito di una comunione materiale e spirituale.

In tal caso, ai fini del riconoscimento dell'esenzione dell'abitazione principale, non ritenere sufficiente la residenza e – si noti bene – la dimora abituale in un determinato immobile (cioè un dato facilmente accertabile, come si preciserà di seguito, attraverso i dovuti controlli) determina una evidente discriminazione rispetto a chi, in quanto singolo o convivente di fatto, si vede riconosciuto il suddetto beneficio al semplice sussistere del doppio contestuale requisito della residenza e della dimora abituale nell'immobile di cui sia possessore.

Non vi è ragionevole motivo per discriminare tali situazioni: non può, infatti, essere evocato l'obbligo di coabitazione stabilito per i coniugi dall'art. 143 del codice civile, dal momento che una determinazione consensuale o una giusta causa non impediscono loro, indiscussa l'*affectio coniugalis*, di stabilire residenze disgiunte (*ex plurimis*, Corte di cassazione, sezione sesta civile, ordinanza 28 gennaio 2021, n. 1785). Né a tale possibilità si oppongono le norme sulla “residenza familiare” dei coniugi (art. 144 cod. civ.) o “comune” degli uniti civilmente (art. 1, comma 12, della legge 20 maggio 2016, n. 76, recante «Regolamentazione delle unioni civili tra persone dello stesso sesso e disciplina delle convivenze»).

Inoltre, il secondo comma dell'art. 45 cod. civ., contemplando l'ipotesi di residenze disgiunte, conferma la possibilità per i genitori di avere una propria residenza personale.

Nella norma censurata, invece, attraverso il riferimento al nucleo familiare, tale ipotesi finisce per determinare il venir meno del beneficio, deteriorando così, in senso discriminatorio, la logica che consente al singolo o ai conviventi di fatto di godere pro capite delle esenzioni per i rispettivi immobili dove si realizza il requisito della dimora e della residenza abituale.

D'altra parte, a difesa della struttura della norma censurata nemmeno può essere invocata una giustificazione in termini antielusivi, motivata sul rischio che le cosiddette seconde case vengano iscritte come abitazioni principali.

In disparte che tale rischio esiste anche per i conviventi di fatto, va precisato

che i comuni dispongono di efficaci strumenti per controllare la veridicità delle dichiarazioni, tra cui, in base a quanto previsto dall'art. 2, comma 10, lettera c), punto 2, del d.lgs. n. 23 del 2011, anche l'accesso ai dati relativi alla somministrazione di energia elettrica, di servizi idrici e del gas relativi agli immobili ubicati nel proprio territorio; elementi dai quali si può riscontrare l'esistenza o meno di una dimora abituale.

In conclusione, la norma censurata, disciplinando situazioni omogenee «in modo ingiustificatamente diverso» (*ex plurimis*, sentenza n. 165 del 2020), si dimostra quindi in contrasto con il principio di eguaglianza di cui all'art. 3 Cost. nella parte in cui introduce il riferimento al nucleo familiare nel definire l'abitazione principale.

10. – Altresì fondata è la censura riferita all'art. 31 Cost.

Va premesso che, come hanno rilevato numerosi studi dottrinali, il sistema fiscale italiano si dimostra avaro nel sostegno alle famiglie. E ciò nonostante la generosità con cui la Costituzione italiana ne riconosce il valore, come leva in grado di accompagnare lo sviluppo sociale, economico e civile, dedicando ben tre disposizioni a tutela della famiglia, con un'attenzione che raramente si ritrova in altri ordinamenti.

In tale contesto l'art. 31 Cost., statuisce: «[l]a Repubblica agevola con misure economiche e altre provvidenze la formazione della famiglia e l'adempimento dei compiti relativi, con particolare riguardo alle famiglie numerose».

In questo modo tale norma suggerisce ma non impone trattamenti, anche fiscali, a favore della famiglia; li giustifica, quindi, ove introdotti dal legislatore; senz'altro si oppone, in ogni caso, a quelli che si risolvono in una penalizzazione della famiglia.

Di qui la violazione anche dell'art. 31 Cost. da parte della norma censurata in quanto ricollega l'abitazione principale alla contestuale residenza anagrafica e dimora abituale del possessore e del nucleo familiare, secondo una logica che, come si è visto, ha condotto il diritto vivente a riconoscere il diritto all'esenzione IMU (o alla doppia esenzione) solo in caso di «frattura del rapporto di convivenza tra i coniugi» e conseguente «disgregazione del nucleo familiare».

11. – Fondata, infine, è anche la censura relativa all'art. 53 Cost.

Avendo come presupposto il possesso, la proprietà o la titolarità di altro diritto reale in relazione a beni immobili, l'IMU riveste la natura di imposta reale e non ricade nell'ambito delle imposte di tipo personale, quali quelle sul reddito.

Appare pertanto con ciò coerente il fatto che nella sua articolazione normativa rilevino elementi come la natura, la destinazione o lo stato dell'immobile, ma non le relazioni del soggetto con il nucleo familiare e, dunque, lo *status* personale del contribuente.

Ciò salvo, in via di eccezione, una ragionevole giustificazione, che nel caso però non sussiste: qualora, infatti, l'organizzazione della convivenza imponga ai coniugi o ai componenti di una unione civile l'effettiva dimora abituale e

residenza anagrafica in due immobili distinti, viene ovviamente meno la maggiore economia di scala che la residenza comune potrebbe determinare, ovvero la convivenza in un unico immobile, fattispecie che per tabulas nel caso in considerazione non si verifica.

Sotto tale profilo, le ragioni che spingono ad accogliere la censura formulata in relazione all'art. 53 Cost. rafforzano l'illegittimità costituzionale in riferimento anche all'art. 3 Cost.; infatti «ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione» (sentenza n. 10 del 2015).

12. – Conclusivamente deve dichiararsi l'illegittimità costituzionale del quarto periodo del comma 2 dell'art. 13 del d.l. n. 201 del 2011, come convertito e successivamente modificato dalla legge n. 147 del 2013, nella parte in cui stabilisce: «[p]er abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente», anziché disporre: «[p]er abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente».

13. – L'illegittimità costituzionale del censurato quarto periodo del comma 2 dell'art. 13, nei termini descritti, determina, in via consequenziale, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale), quella di ulteriori norme.

13.1. – Innanzitutto comporta l'illegittimità costituzionale consequenziale del quinto periodo del medesimo comma 2 dell'art. 13 del d.l. n. 201 del 2011, come convertito e successivamente modificato, che stabilisce: «[n]el caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile».

Tale disposizione, infatti, risulta incompatibile con la *ratio* della decisione di questa Corte sul quarto periodo del medesimo comma 2, poiché lascerebbe in essere le descritte violazioni costituzionali all'interno dello stesso comune, dove, in caso di residenze e dimore abituali disgiunte, una coppia di fatto godrebbe di un doppio beneficio, che risulterebbe invece precluso, senza apprezzabile motivo, a quella unita in matrimonio o unione civile.

È ben vero che la necessità di residenza disgiunta all'interno del medesimo comune rappresenta una ipotesi del tutto eccezionale (e che come tale dovrà essere oggetto di accurati e specifici controlli da parte delle amministrazioni comunali), ma, da un lato, date sia le grandi dimensioni di alcuni comuni italiani, sia la complessità delle situazioni della vita, essa non può essere esclusa a priori; dall'altro, mantenere in vita la norma determinerebbe un accesso al beneficio del tutto casuale, in ipotesi favorendo i nuclei familiari che magari per

poche decine di metri hanno stabilito una residenza al di fuori del confine comunale e discriminando quelli che invece l'hanno stabilita all'interno dello stesso.

13.2. – L'illegittimità costituzionale in via consequenziale va dichiarata anche con riguardo alla lettera *b*) del comma 741, dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019, dove, in relazione alla cosiddetta "nuova IMU", è stato identicamente ribadito che «per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e i componenti del suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile».

Con riferimento al primo periodo di tale disposizione la dichiarazione di illegittimità costituzionale in via consequenziale va dichiarata nella parte in cui stabilisce: «[p]er abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e i componenti del suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente», anziché disporre: «[p]er abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente».

Con riferimento al secondo periodo essa investe, invece, l'intera disposizione.

13.3. – Deve, infine, essere dichiarata l'illegittimità costituzionale in via consequenziale anche dell'ultima formulazione del medesimo comma 741, lettera *b*), secondo periodo, all'esito delle modifiche apportate con l'art. 5-*de-cies*, comma 1, del d.l. n. 146 del 2021, come convertito, che dispone: «per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e i componenti del suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale o in comuni diversi, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile, scelto dai componenti del nucleo familiare».

Rispetto a tale disciplina risultano replicabili le motivazioni, sopra esposte, che hanno condotto all'accoglimento delle questioni che questa Corte si è autorimessa.

Infatti, consentendo alla scelta dei contribuenti l'individuazione dell'unico immobile da esentare, la novella disancora, ancora una volta, la spettanza del beneficio dall'effettività del luogo di dimora abituale, negando così una doppia

esenzione per ciascuno degli immobili nei quali i coniugi o i componenti di una unione civile abbiano avuto l'esigenza, in forza delle necessità della vita, di stabilirla, assieme, ovviamente, alla residenza anagrafica.

14. – Da ultimo questa Corte, ritiene opportuno chiarire che le dichiarazioni di illegittimità costituzionale ora pronunciate valgono a rimuovere i vulnera agli artt. 3, 31 e 53 Cost. imputabili all'attuale disciplina dell'esenzione IMU con riguardo alle abitazioni principali, ma non determinano, in alcun modo, una situazione in cui le cosiddette "seconde case" delle coppie unite in matrimonio o in unione civile ne possano usufruire. Ove queste abbiano la stessa dimora abituale (e quindi principale) l'esenzione spetta una sola volta.

Da questo punto di vista il venir meno di automatismi, ritenuti incompatibili con i suddetti parametri, responsabilizza i comuni e le altre autorità preposte ad effettuare adeguati controlli al riguardo; controlli che, come si è visto, la legislazione vigente consente in termini senz'altro efficaci.

15. – L'accoglimento delle questioni riferite al quarto periodo dell'art. 13, comma 2, del d.l. n. 201 del 2011, come convertito e successivamente modificato, e la dichiarazione di illegittimità costituzionale in via consequenziale del successivo quinto periodo del medesimo comma, determinano l'inammissibilità per sopravvenuta carenza di oggetto delle questioni sollevate con l'ordinanza iscritta al r.o. n. 3 del 2022 dalla CTP di Napoli (*ex multis*, ordinanze n. 102 del 2022, n. 206 e n. 93 del 2021, n. 125 e n. 105 del 2020, n. 71 del 2017).

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2, quarto periodo, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici), convertito, con modificazioni, nella legge 22 dicembre 2011, n. 214, come modificato dall'art. 1, comma 707, lettera *b*), della legge 27 dicembre 2013, n. 147, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)», nella parte in cui stabilisce: «[p]er abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente», anziché disporre: «[p]er abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente»;

2) *dichiara*, in via consequenziale, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale), l'illegittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2, quinto periodo, del

d.l. n. 201 del 2011, come convertito, e successivamente modificato dall'art. 1, comma 707, lettera *b*), della legge n. 147 del 2013;

3) *dichiara*, in via consequenziale, ai sensi dell'art. 27 della legge n. 87 del 1953, l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 741, lettera *b*), primo periodo, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022), nella parte in cui stabilisce: «per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e i componenti del suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente», anziché disporre: «per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente»;

4) *dichiara*, in via consequenziale, ai sensi dell'art. 27 della legge n. 87 del 1953, l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 741, lettera *b*), secondo periodo, della legge n. 160 del 2019;

5) *dichiara*, in via consequenziale, ai sensi dell'art. 27 della legge n. 87 del 1953, l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 741, lettera *b*), secondo periodo, della legge n. 160 del 2019, come successivamente modificato dall'art. 5-*decies*, comma 1, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 (Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili), convertito, con modificazioni, nella legge 17 dicembre 2021, n. 215;

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 12 settembre 2022.

* * *

Sentenza n. 112/2025 (Pres. Amoroso; Red. Buscema)

Considerato in diritto

1. – Le Sezioni unite civili della Corte di cassazione, con le ordinanze indicate in epigrafe (reg. ord. numeri 244 e 245 del 2024), sollevano questioni di legittimità costituzionale dell'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, come modificato dall'art. 1, comma 173, lettera *b*), della legge n. 296 del 2006, in riferimento agli artt. 3, 29, 31 e 53, primo comma, Cost., nella parte in cui stabilisce che «[p]er abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari, dimorano abitualmente», anziché disporre che «[p]er abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, dimora abitualmente».

Le due controversie su cui sono chiamati a decidere i giudici *a quibus* hanno entrambe a oggetto avvisi di accertamento relativi all'ICI per gli anni 2009, 2010

e 2011, in cui un soggetto coniugato aveva chiesto l'esenzione da tale imposta in ragione dell'essere l'immobile adibito ad abitazione principale in quanto sua dimora abituale, ma non anche dell'altro coniuge.

2. – La Corte rimettente ritiene le questioni sollevate rilevanti in quanto, in ipotesi di accoglimento, il contribuente avrebbe diritto alla suddetta esenzione, mentre, allo stato, secondo l'univoca giurisprudenza della stessa Corte di cassazione, non ne potrebbe usufruire, non dimorando nell'immobile anche i suoi familiari.

Secondo il giudice *a quo* le questioni sarebbero non manifestamente infondate in relazione all'asserita violazione dei principi di uguaglianza e ragionevolezza (art. 3 Cost.), di capacità contributiva (art. 53, primo comma, Cost.) e di quelli posti a tutela della famiglia (artt. 29 e 31 Cost.); peraltro, una questione del tutto analoga in tema di IMU sarebbe stata accolta con la sentenza n. 209 del 2022 di questa Corte.

In particolare, come l'IMU, l'ICI avrebbe natura di imposta «reale», cosicché sarebbero del tutto irrilevanti, ai fini del riconoscimento o meno della relativa esenzione, profili soggettivi quali lo *status* di soggetto coniugato o meno del contribuente, dal che discenderebbe l'irragionevolezza della disposizione censurata con riferimento al principio di uguaglianza e di capacità contributiva in ragione della disparità di trattamento rispetto alla persona singola che gode dell'esenzione per il solo fatto di dimorare abitualmente nell'immobile di cui è possessore, con conseguente violazione anche dei principi posti a tutela della famiglia di cui agli artt. 29 e 31 Cost.

3. – Preliminarmente, i giudizi promossi con le due distinte ordinanze delle sezioni unite civili della Corte di cassazione possono essere riuniti e decisi con un'unica sentenza, poiché hanno a oggetto controversie del tutto analoghe e sollevano le medesime questioni.

4. – Nel merito, le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, sollevate in riferimento agli artt. 3, 29, 31 e 53, primo comma, Cost., sono fondate.

5. – È innanzitutto opportuno ricostruire sinteticamente il quadro normativo e giurisprudenziale che ha caratterizzato il beneficio in questione (che, nelle varie fasi della sua esistenza giuridica, ha assunto, come è avvenuto per l'IMU, anche il carattere di semplice agevolazione, oltre quello, più recente, di completa esenzione), evidenziando la *ratio* non solo dell'esenzione nel suo complesso, ma anche del riferimento alla dimora abituale dei familiari nell'abitazione operato dalla disposizione censurata quale requisito necessario per ottenere la suddetta esenzione e di cui il rimettente chiede l'eliminazione.

6. – Il d.lgs. n. 504 del 1992 ha istituito l'imposta comunale sugli immobili, tributo che, come anche osservato dalla sentenza n. 262 del 2020, ha significativamente ampliato il livello di autonomia finanziaria dei comuni.

Il suddetto testo normativo, fin dalla sua nascita, già conteneva il riferimento alla necessaria presenza dei familiari per usufruire del beneficio in questione:

l'art. 8, comma 2, prevedeva infatti che «[d]alla imposta dovuta per l'unità immobiliare direttamente adibita ad abitazione principale del soggetto passivo si detraggono, fino alla concorrenza del suo ammontare, lire 180.000 rapportate al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione; se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica. Per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente», ossia, come spiegato dalla Corte di cassazione, il luogo in cui stabilmente, cioè in modo prevalente e non occasionale, il contribuente vive ed esercita i propri interessi (Corte di cassazione, sezione tributaria, ordinanza 6 marzo 2025, n. 6029).

Successivamente, l'art. 1, comma 173, lettera *b*), della legge n. 296 del 2006 ha modificato, con decorrenza dal 1° gennaio 2007, il testo originario della disposizione censurata, introducendo una presunzione relativa di coincidenza della dimora abituale nell'immobile di residenza anagrafica, stabilendo che «[...] dopo le parole: “adibita ad abitazione principale del soggetto passivo” sono inserite le seguenti: “, intendendosi per tale, salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica”».

Il tenore complessivo della citata disposizione è stato pertanto così riformulato: «[d]alla imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo, intendendosi per tale, salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica, si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, lire 200.000 rapportate al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione; se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica. Per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente».

Il suddetto beneficio, sia pure con delle eccezioni per gli immobili di pregio per i quali è comunque sopravvissuto il regime delle detrazioni, è stato quindi trasformato in esenzione dall'art. 1 del d.l. n. 93 del 2008, come convertito, secondo cui: «1. A decorrere dall'anno 2008 è esclusa dall'imposta comunale sugli immobili di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo. 2. Per unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo si intende quella considerata tale ai sensi del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e successive modificazioni, nonché quelle ad esse assimilate dal comune con regolamento vigente alla data di entrata in vigore del presente decreto, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9 per le quali continua ad applicarsi la detrazione prevista dall'art. 8, commi 2 e 3, del citato decreto n. 504 del 1992».

Con gli artt. 8 e 9 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale) l'ICI è stata sostituita definitivamente dall'IMU a partire dall'anno d'imposta 2012, quale tributo previsto in via generale sugli immobili e il cui gettito è destinato ai comuni.

La continuità tra ICI e IMU è stata evidenziata dalle sentenze di questa Corte n. 12 del 2023 e n. 21 del 2024 e anche la Corte di cassazione non ha mancato di sottolineare le «rilevanti similitudini esistenti fra i due tributi» (sezione sesta tributaria, ordinanze 13 ottobre 2022, numeri 30081 e 30078 e 25 luglio 2022, n. 23111) affermando che «l'IMU si pone in ideale linea di continuità con l'ICI» (ancora, Cass., n. 23111 del 2022).

Appunto in riferimento allo stretto legame tra le due imposte, la Corte di cassazione ha affermato che «in tema di ICI ed IMU, ai fini dell'esenzione prevista dall'art. 8 [del d.lgs. n. 504 del 1992] è necessario che, in riferimento alla stessa unità immobiliare, tanto il possessore quanto il suo nucleo familiare non solo vi dimorino stabilmente, ma vi risiedano anche anagraficamente, conformemente alla natura di stretta interpretazione delle norme agevolative» (Corte di cassazione, sezione tributaria, ordinanza 14 aprile 2025, n. 9798; nello stesso senso, ordinanze 8 agosto 2022, n. 24462 e 29 novembre 2021, n. 37343); inoltre, la stessa Corte di cassazione ha osservato che «per l'abitazione principale [...] non deve necessariamente intendersi quella di residenza anagrafica, atteso che la norma introduce una presunzione relativa che può essere superata dal contribuente mediante la prova contraria circa l'effettivo utilizzo quale dimora abituale, anche per un periodo di tempo limitato, di altro immobile non coincidente con quello di residenza» (Cass., ord. n. 6029 del 2025; nello stesso senso, Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 22 marzo 2023, n. 8245 e ordinanza 27 febbraio 2023, n. 5870).

7. – Con la sentenza n. 209 del 2022 questa Corte, intervenendo in materia di IMU in merito a una norma analoga a quella oggi censurata e avente a oggetto l'esatta delimitazione dei confini dell'esenzione dal pagamento della predetta imposta per l'abitazione principale, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2, quarto periodo, del d.l. n. 201 del 2011, come convertito, nella parte in cui stabilisce che: «[p]er abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente», anziché disporre: «[p]er abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente».

8. – Come evidenziato nella predetta sentenza, l'esenzione a favore dell'abitazione principale si può ritenere rivolta a perseguire la finalità di favorire «l'accesso del risparmio popolare alla proprietà dell'abitazione» di cui all'art. 47, secondo comma, Cost., laddove il significato di quest'ultimo termine – come

reso evidente dall'uso dell'articolo determinativo – non è quello di fare riferimento a un immobile qualsiasi ma solo a quello in cui effettivamente si abita.

Ne deriva che una corretta esplicazione del suddetto dettato costituzionale è quella di riconoscere un beneficio per coloro che possiedano, a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, una abitazione adibita a propria dimora abituale.

9. – Venendo più specificamente all'individuazione della *ratio legis* del frammento di disposizione di cui il rimettente chiede l'espunzione dall'ordinamento giuridico, quella del riferimento ai familiari sta nell'«impedire che la fittizia assunzione della dimora o della residenza in altro luogo da parte di uno dei coniugi crei la possibilità per il medesimo nucleo familiare di godere due volte dei benefici per l'abitazione principale» (Corte di cassazione, sezione tributaria, ordinanze 17 luglio 2024, n. 19684 e 9 giugno 2021, n. 16001).

In altri termini, la disposizione presuppone quella che è la situazione più frequente per una coppia coniugata e non separata o divorziata, ossia la coabitazione, come del resto prescrive espressamente l'art. 143, secondo comma, del codice civile, ma non considera la possibilità per i coniugi, indiscussa l'*affectio coniugalis*, di stabilire residenze disgiunte.

10. – Infatti, come osservato dalla sentenza n. 209 del 2022, «[i]n un contesto come quello attuale [...] caratterizzato dall'aumento della mobilità nel mercato del lavoro, dallo sviluppo dei sistemi di trasporto e tecnologici, dall'evoluzione dei costumi, è sempre meno rara l'ipotesi che persone unite in matrimonio [...] concordino di vivere in luoghi diversi, ricongiungendosi periodicamente, ad esempio nel fine settimana, rimanendo nell'ambito di una comunione materiale e spirituale». E questo è proprio quanto è accaduto nei giudizi *a quibus*, dove si trattava di coniugi che dimoravano abitualmente in immobili diversi, per motivi di lavoro o di assistenza ai genitori anziani.

Pertanto, come la disposizione dichiarata costituzionalmente illegittima dalla sentenza di questa Corte da ultimo ricordata, anche quella oggetto dell'odierna censura, sconta il fatto di non aver tenuto in debito conto la circostanza che, in concreto, sempre più spesso i coniugi non vivono insieme o, comunque, stabiliscono due dimore abituali distinte.

11. – L'intervento di questa Corte sulla disposizione censurata deve, dunque, tenere conto, in continuità con la sentenza n. 209 del 2022, che il concetto di abitazione principale assume il significato di luogo in cui il contribuente dimora abitualmente.

In tal modo viene salvaguardata l'esigenza, da un lato, di attribuire il beneficio a tutti coloro che abbiano adibito l'immobile di cui siano possessori a dimora abituale e, dall'altro, di impedire che il possessore di una abitazione, ove non vi dimori, possa usufruire dell'esenzione.

In effetti, «[n]el nostro ordinamento costituzionale non possono trovare cittadinanza misure fiscali strutturate in modo da penalizzare coloro che, così formalizzando il proprio rapporto, decidono di unirsi in matrimonio» (ancora,

sentenza n. 209 del 2022). Tale è, invece, proprio l'effetto prodotto dalla disposizione censurata, perché la stessa, così come univocamente interpretata dal diritto vivente, richiede, per poter riconoscere l'esenzione, la dimora abituale dei familiari nell'abitazione del contribuente, determinando una irragionevole discriminazione di quest'ultimo qualora coniugato rispetto, ad esempio, alla persona singola.

Pertanto, «[l]a scelta di accettare che il proprio rapporto affettivo sia regolato dalla disciplina legale del matrimonio [...] determina [...] l'effetto di precludere la possibilità di mantenere la doppia esenzione anche quando effettive esigenze, come possono essere in particolare quelle lavorative, impongano la scelta di residenze anagrafiche e dimore abituali differenti» (ancora, sentenza n. 209 del 2022).

Dunque, la disposizione censurata, disciplinando situazioni omogenee in modo ingiustificatamente diverso, si palesa in contrasto con il principio di eguaglianza di cui all'art. 3 Cost. nella parte in cui, nel definire il concetto di abitazione principale, richiede la dimora abituale anche dei familiari.

12. – Inoltre, poiché, come l'IMU, anche l'ICI ha per presupposto il possesso, la proprietà o la titolarità di altro diritto reale in relazione a beni immobili, quest'ultimo tributo riveste la natura di imposta reale e non ricade nell'ambito delle imposte di tipo personale, quali quelle sul reddito.

È pertanto con ciò coerente il rilievo attribuito a elementi oggettivi relativi all'immobile (in particolare la circostanza di risiedervi anagraficamente e di dimorarvi abitualmente), e non anche allo *status* soggettivo del contribuente in relazione alla sua convivenza o meno con i familiari.

Il riferimento ai familiari contenuto nella disposizione censurata non è quindi un criterio idoneo a selezionare gli immobili meritevoli di esenzione in quanto effettivamente adibiti ad abitazione principale del contribuente.

13. – Altresì fondata è, infine, la censura riferita agli artt. 29 e 31 Cost., in quanto una lettura combinata dei due precetti costituzionali suggerisce, ma non impone, trattamenti, anche fiscali, a favore della famiglia e senz'altro si oppone a quelli che si risolvono in una sua penalizzazione.

Ne discende la violazione dei suddetti parametri costituzionali da parte della disposizione censurata in quanto la stessa richiede, quali requisiti per ottenere l'esenzione dell'ICI per l'abitazione principale, non solo la dimora abituale del contribuente, ma anche quella dei suoi familiari, così discriminando il contribuente coniugato non convivente.

14. – Conclusivamente, deve dichiararsi l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, come modificato dall'art. 1, comma 173, lettera b), della legge n. 296 del 2006, nella parte in cui stabilisce che «[p]er abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente», anziché prevedere che «[p]er abitazione principale si

intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà usufrutto o altro diritto reale, dimora abitualmente».

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,
dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, comma 2, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), come modificato dall'art. 1, comma 173, lettera *b*), della legge 27 dicembre 2006, n. 296, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato, (legge finanziaria 2007)», nella parte in cui stabilisce che «[p]er abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente», anziché «[p]er abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà usufrutto o altro diritto reale, dimora abitualmente».

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 24 giugno 2025.

5. IL CONTRASTO CON IL DIRITTO UNIONALE

SENTENZA N. 43/2025 (PRES. AMOROSO; RED. ANTONINI)

Accise – Addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica – Assenza di una delle due condizioni richieste cumulativamente per la legittimità della misura (nel caso concreto: finalità specifica) – Vincoli derivanti dall'ordinamento UE.

Decreto-legge 28 novembre 1988, n. 511 (Disposizioni urgenti in materia di finanza regionale e locale), convertito, con modificazioni, nella legge 27 gennaio 1989, n. 20, come sostituito dall'art. 5, comma 1, del decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 26 (Attuazione della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità), art. 6, commi 1, lett. c), e 2.

Costituzione, artt. 11 e 117, primo comma; direttiva 2008/118/CE, art. 1, paragrafo 2.

Considerato in diritto

1. – Con ordinanza iscritta al n. 102 reg. ord. 2021, il Collegio arbitrale di Vicenza ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 24, 41, 111, primo e secondo comma, e 117, primo comma, Cost., quest'ultimo in relazione agli artt. 16 e 52 CDFUE, questioni di legittimità costituzionale dell'art. 14, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1995, secondo cui «[q]ualora, al termine di un procedimento giurisdizionale, il soggetto obbligato al pagamento dell'accisa sia condannato alla restituzione a terzi di somme indebitamente percepite a titolo di rivalsa dell'accisa, il rimborso è richiesto dal predetto soggetto obbligato, a pena di decadenza, entro novanta giorni dal passaggio in giudicato della sentenza che impone la restituzione delle somme».

Il Collegio arbitrale è stato chiamato a risolvere la controversia insorta a seguito della richiesta avanzata dalla società Officine meccaniche ANI spa di ripetizione dell'importo corrisposto al Consorzio energia assindustria Vicenza – Energindustria a titolo di addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica, a essa traslata a titolo di rivalsa; tale pretesa è stata fondata sull'assunto che l'art. 6, commi 1, lettera c), e 2, del d.l. n. 511 del 1988, come convertito e sostituito, che ha introdotto nell'ordinamento nazionale l'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica, non potrebbe essere applicato per contrasto con il diritto dell'Unione e che, pertanto, quanto corrisposto dovrebbe essere restituito a titolo di indebito oggettivo.

2.– Il Collegio rimettente condivide la tesi della non applicabilità del citato art. 6, commi 1, lettera c), e 2, in ragione del consolidato orientamento della Corte di legittimità secondo cui questa disposizione si porrebbe in contrasto con la direttiva 2008/118/CE, avendo introdotto nell'ordinamento interno un'imposta indiretta ulteriore rispetto all'accisa in mancanza del prescritto requisito delle «finalità specifiche».

Da questa premessa, il rimettente fa conseguire il riconoscimento della fondatezza della domanda di ripetizione dell'indebito proposta dalla società nei confronti del consorzio.

Rivolge quindi l'attenzione all'art. 14, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1995, che individua le condizioni in presenza delle quali il soggetto passivo dell'accisa, che debba restituire al cliente le somme percepite a titolo di rivalsa dell'imposta, può a sua volta richiedere allo Stato il rimborso dell'importo indebitamente versato.

Il rimettente ritiene che questa disposizione violi gli artt. 3, 24, 41, 111,

(¹) La sentenza n. 43 del 2025 ha inoltre dichiarato inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 14, comma 4, del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative), sollevate, in riferimento agli artt. 3, 24, 41, 111, primo e secondo comma, e 117, primo comma, della Costituzione, quest'ultimo in relazione agli artt. 16 e 52 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

primo e secondo comma, e 117 primo comma, Cost., quest'ultimo in relazione agli artt. 16 e 52 CDFUE.

3. – Con ordinanza iscritta al n. 20 reg. ord. 2022, il Tribunale di Udine, seconda sezione civile, ha sollevato, in riferimento all'art. 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118/CE, questione di legittimità costituzionale dell'art. 6, commi 1, lettera c), e 2, del d.l. n. 511 del 1988, come convertito e sostituito.

3.1. – Il rimettente riferisce di essere chiamato a pronunciarsi sulla domanda di ripetizione dell'indebito versamento dell'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica che la società fornitrice aveva traslato nei confronti delle proprie clienti.

Afferma quindi di condividere l'orientamento espresso dalla Corte di cassazione secondo cui la disposizione censurata sarebbe in contrasto con la direttiva 2008/118/CE; tuttavia, poiché al giudice è precluso il potere di disapplicare la norma nazionale nei rapporti orizzontali fra privati, solleva questione di legittimità costituzionale del suddetto art. 6, commi 1, lettera c), e 2, per violazione dell'art. 117, primo comma, Cost. sotto il profilo del «mancato rispetto dei vincoli gravanti sulla potestà legislativa statale e derivanti dall'ordinamento U.E.».

4. – Le due ordinanze di rimessione censurano discipline in parte funzionalmente connesse, sicché è opportuna la riunione dei relativi giudizi ai fini di una decisione congiunta.

5. – Con riferimento alle questioni di legittimità costituzionale di cui all'ordinanza iscritta al n. 102 reg. ord. 2021 sollevate dal Collegio arbitrale, va preliminarmente dichiarata l'inammissibilità della costituzione in giudizio di Consorzio energia assindustria Vicenza – Energindustria, avvenuta in data 2 settembre 2021 e quindi oltre il termine previsto dall'art. 3 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, che era scaduto il 3 agosto 2021 (sentenza n. 190 del 2017).

6. – L'eccezione proposta dalla difesa statale di inammissibilità delle questioni per difetto di rilevanza è fondata.

Nella specie, il Collegio arbitrale ha motivato la rilevanza delle questioni con l'asserita «diretta applicabilità al caso in esame della norma la cui costituzionalità è messa in discussione».

Si tratta, tuttavia, di un'affermazione meramente assertiva, in quanto il rimettente non chiarisce perché la disposizione censurata, cioè l'art. 14, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1995, che disciplina la richiesta di rimborso che il soggetto passivo dell'accisa (il fornitore) può avanzare nei confronti dell'amministrazione finanziaria, dovrebbe trovare applicazione nel giudizio *a quo*, nel quale il Collegio arbitrale è invece chiamato a pronunciare sulla domanda di ripetizione dell'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica proposta dal cliente verso il fornitore.

Secondo il diritto vivente, in tema di accise il rapporto tributario è solo

quello che si instaura tra il soggetto passivo d'imposta (il fornitore) e il fisco, mentre quello tra il fisco e il consumatore finale inciso dal tributo ha natura civilistica (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 31 dicembre 2018, n. 33687). Come chiarito dalla giurisprudenza di legittimità, infatti, «il rapporto tributario inerente al pagamento di accise e addizionali si svolge solo tra la amministrazione finanziaria ed i soggetti che forniscono direttamente l'energia elettrica ai consumatori e rispetto a tale rapporto rimane del tutto estraneo l'utente o consumatore, tenuto a pagare al fornitore il prezzo dell'energia e, con esso (in caso di rivalsa dell'imposta) il costo delle accise e addizionali quale componente del prezzo di vendita dell'energia» (Corte di cassazione, sezione tributaria civile, sentenza 24 maggio 2019, n. 14200).

La norma censurata inerisce, per l'appunto, al rapporto tributario tra il fornitore, soggetto passivo dell'imposta, e l'amministrazione finanziaria, e si occupa della richiesta di rimborso che il primo può proporre nel caso in cui debba restituire al cliente somme indebitamente percepite a titolo di rivalsa dell'accisa.

Le questioni non sono dunque rilevanti, avendo ad oggetto una disposizione attinente al compimento di un atto che si colloca "a valle" della risoluzione della controversia oggetto del giudizio *a quo* e che resta comunque estraneo all'ambito della cognizione del Collegio rimettente.

Difetta, in sostanza, un rapporto di strumentalità necessaria tra la risoluzione della questione e la definizione del giudizio principale, nemmeno ravvisabile sotto il profilo della possibile incidenza della pronuncia richiesta a questa Corte sul percorso argomentativo che il giudice rimettente deve seguire per rendere la decisione (da ultimo ordinanza n. 95 del 2023).

Pertanto, non può essere trascurato che il Collegio arbitrale afferma, del tutto erroneamente, di potere non applicare la disposizione nazionale ritenuta contrastante con una direttiva nell'ambito di una controversia tra privati.

Anche tale passaggio logico vizia la motivazione della rilevanza delle questioni, considerata l'assenza di effetti diretti orizzontali delle direttive non trasposte o non correttamente trasposte, ulteriormente ribadita dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, quinta sezione, con la sentenza 11 aprile 2024, causa C-316/22, Gabel industria tessile spa e Canavesi spa (si rimanda, in proposito, al punto 8.2.).

7. – Deve ora essere esaminata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 6, commi 1, lettera c), e 2, del d.l. n. 511 del 1988, come convertito e sostituito, sollevata con l'ordinanza iscritta al n. 20 reg. ord. 2022 del Tribunale di Udine, in riferimento all'art. 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118/CE.

8. – Va preliminarmente disattesa l'eccezione della difesa statale di manifesta inammissibilità della questione, basata sulla considerazione che erroneamente il giudice rimettente avrebbe escluso il potere di non applicare la disposizione censurata contrastante con il diritto unionale.

Quanto osservato appena sopra al punto 6 porta a concludere che, invece, correttamente il giudice *a quo* ha ritenuto preclusa, in una controversia orizzontale, la strada della non applicazione di una norma nazionale che istituisce un'imposta indiretta contraria ad una disposizione chiara, precisa e incondizionata di una direttiva non trasposta o non correttamente trasposta.

8.1.– Le questioni sono quindi ammissibili e si deve ritenere che la censura sollevata dal rimettente in relazione alla violazione dell'art. 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118/CE, per il tramite dell'art. 117, primo comma, Cost., coinvolga, implicitamente, anche l'art. 11 Cost., «parametro, quest'ultimo, che viene necessariamente in considerazione ogniqualvolta si assuma la contrarietà di una legge nazionale a una disposizione del diritto dell'Unione europea, rispetto alla quale operano le limitazioni di sovranità fondate su tale disposizione costituzionale, come affermato dalla costante e risalente giurisprudenza di questa Corte (sentenze n. 349 del 2007, punto 6.1. del *Considerato in diritto*; n. 348 del 2007, punto 3.3. del *Considerato in diritto*; n. 183 del 1973, punto 5 del *Considerato in diritto*)» (sentenza n. 24 del 2025).

8.2.– Va poi tenuto presente, al fine di valutare d'ufficio il permanere del requisito della rilevanza, l'effetto prodotto nel giudizio *a quo* dalla recente sentenza della Corte di giustizia 11 aprile 2024, causa C-316/22, Gabel industria tessile spa e Canavesi spa.

Da un lato, infatti, questa pronuncia ha ribadito che «l'articolo 288, terzo comma, TFUE deve essere interpretato nel senso che esso osta a che un giudice nazionale disapplichi, in una controversia tra privati, una norma nazionale che istituisce un'imposta indiretta contraria ad una disposizione chiara, precisa e incondizionata di una direttiva non trasposta o non correttamente trasposta».

Dall'altro, però, rispetto all'impostazione tradizionale secondo cui solo l'impedimento di fatto, e non anche quello giuridico, può consentire al privato di agire direttamente nei confronti dello Stato, ha ritenuto che la disposizione nazionale di cui si discuteva, cioè proprio il ricordato art. 14, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1995, «viola il principio di effettività».

Pur mantenendo fermo che il giudice interno non può disapplicare, nell'ambito di una controversia tra privati, la norma nazionale che è in contrasto con la direttiva, la Corte di giustizia ha ora riconosciuto che il cliente del servizio di fornitura di energia elettrica deve potere esercitare un'azione diretta nei confronti dello Stato anche nel caso di impossibilità giuridica di agire contro il fornitore. Ciò in conseguenza del fatto che il giudice civile, constatata la preclusione della strada della non applicazione, dovrebbe sempre rigettare la domanda di ripetizione di indebito proposta dal cliente nei confronti del fornitore e basata sulla contrarietà dell'imposta alla direttiva.

Tuttavia, tale possibilità – ora riconosciuta anche dalla giurisprudenza di legittimità a seguito della citata sentenza della Corte di giustizia (tra le altre, Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 29 luglio 2024, n. 21154) – di esercitare direttamente l'azione di ripetizione di indebito da parte del cliente nei

confronti dello Stato, non priva di rilevanza la questione di legittimità costituzionale sollevata dal Tribunale di Udine, il cui esito è comunque destinato a riflettersi nel giudizio in corso, che attiene, invece, alla richiesta del cliente di ottenere la restituzione di quanto corrisposto al proprio fornitore tramite la diversa azione di ripetizione dell'indebito nei confronti di quest'ultimo.

Solo in caso di accoglimento della questione sollevata, infatti, il giudice *a quo* potrebbe condannare il fornitore (che potrà, a sua volta, rivalersi nei confronti dello Stato) alla ripetizione dell'indebito, dato l'effetto *ex tunc*, salvo per i rapporti esauriti, della sentenza di questa Corte che dichiara costituzionalmente illegittima l'addizionale in questione.

Alla luce di queste considerazioni si deve quindi ritenere che il requisito della rilevanza non sia venuto meno a seguito della suddetta pronuncia della Corte di giustizia.

9.- Nel merito, la questione è fondata.

L'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica, nella formulazione oggetto di censura, è stata introdotta dall'art. 5 del d.lgs. n. 26 del 2007 – sostitutivo dell'art. 6 del d.l. n. 511 del 1988, come convertito –, che prevede: «1. È istituita una addizionale all'accisa sull'energia elettrica di cui agli articoli 52, e seguenti, del testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative approvato con decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, di seguito denominato: testo unico delle accise, nelle misure di: [...] c) euro 9,30 per mille kWh in favore delle province per qualsiasi uso effettuato in locali e luoghi diversi dalle abitazioni, per tutte le utenze, fino al limite massimo di 200.000 kWh di consumo al mese».

Questa disposizione ha trovato applicazione a decorrere dal 1° giugno 2007, secondo quanto previsto dall'art. 9 dello stesso decreto legislativo ed è stata poi abrogata dall'art. 4, comma 10, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), convertito, con modificazioni, nella legge 26 aprile 2012, n. 44.

L'intervento che ha condotto a sostituire l'art. 6 del d.l. n. 511 del 1988, come convertito, trova origine nel recepimento della direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, sottoponendo anche l'energia elettrica ad accisa armonizzata secondo le previsioni della direttiva 92/12/CEE del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa.

Quest'ultima, in particolare, prevedeva, all'art. 3, paragrafo 2, che: «[i] prodotti di cui al paragrafo 1» – tra i quali rientra anche l'energia elettrica in ragione dell'estensione di cui all'art. 3 della direttiva 2003/96/CE – «possono formare oggetto di altre imposizioni indirette aventi finalità specifiche, nella misura in cui esse rispettino le regole di imposizione applicabili ai fini delle

accise o dell'IVA per la determinazione delle base imponibile, il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta».

A tale disposizione si è sovrapposta la formulazione dell'art. 1, paragrafo 2, della successiva direttiva 2008/118/CE, applicabile *ratione temporis* al giudizio *a quo*, secondo cui: «[g]li Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette aventi finalità specifiche, purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta; sono escluse da tali norme le disposizioni relative alle esenzioni».

La Corte di giustizia, settima sezione, ordinanza 9 novembre 2021, in causa C-255/20, Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Gaeta, ha, infatti, precisato che «dalla formulazione dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 e dell'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 risulta che il tenore di tali disposizioni non è sostanzialmente diverso. Se ne deve dedurre che la giurisprudenza della Corte relativa a quest'ultima disposizione resta applicabile per quanto attiene all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 (sentenza del 5 marzo 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punto 34)».

10.– La verifica del rispetto da parte della disposizione nazionale della direttiva 92/12/CEE e, poi, della direttiva 2008/118/CE, richiede di precisare quali condizioni sono richieste ai legislatori degli Stati membri al fine di introdurre nei propri ordinamenti interni imposizioni fiscali aggiuntive all'accisa sull'energia elettrica.

Al riguardo, la Corte di giustizia ha chiarito, con riferimento alla direttiva 2008/118/CE, che «[s]econdo una lettura congiunta dei paragrafi 1 e 2 dell'articolo 1 di quest'ultima direttiva, i prodotti sottoposti ad accisa ai sensi della richiamata direttiva possono essere oggetto di un'imposizione indiretta diversa dall'accisa istituita da tale direttiva se, da un lato, tale imposizione è prelevata per una o più finalità specifiche e se, dall'altro, essa rispetta le regole di imposizione dell'Unione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta, regole queste che non includono le disposizioni relative alle esenzioni» (Corte di giustizia, terza sezione, sentenza 5 marzo 2015, causa C-553/13, Tallinna Ettevõtlusamet).

10.1.– Dunque, affinché gli Stati membri possano introdurre, sul consumo di energia elettrica, imposte indirette ulteriori rispetto alle accise occorrono due condizioni, applicabili cumulativamente: 1) le imposte addizionali devono avere una finalità specifica; 2) le imposte addizionali devono rispettare le regole di imposizione dell'Unione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta.

In merito, la Corte di giustizia ha precisato che la finalità specifica «è una

finalità che non sia puramente di bilancio (sentenze del 24 febbraio 2000, Commissione/Francia, C-434/97, EU:C:2000:98, punto 19; del 9 marzo 2000, EKW e Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, punto 31, nonché del 27 febbraio 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, punto 23). Affinché si possa considerare quale imposta che persegua una finalità specifica ai sensi della menzionata disposizione, infatti, un'imposta deve essere volta, di per sé, a garantire la finalità specifica invocata. Ciò si verificherebbe, segnatamente, quando il gettito di tale imposta deve obbligatoriamente essere utilizzato al fine di ridurre i costi ambientali specificamente connessi al consumo di energia elettrica su cui grava l'imposta in parola nonché di promuovere la coesione territoriale e sociale, di modo che sussiste un nesso diretto tra l'uso del gettito derivante dall'imposta e la finalità dell'imposizione in questione (v., in tal senso, sentenze del 27 febbraio 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, punto 30, e del 5 marzo 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punto 41)» (Corte di giustizia, prima sezione, sentenza 25 luglio 2018, causa C-103/17, La Messer France SAS, già Praxair).

Con la medesima sentenza si è poi precisato che «[c]iò nondimeno, un'assegnazione predeterminata del gettito di una tassa rientrante in una semplice modalità di organizzazione interna del bilancio di uno Stato membro, non può, in quanto tale, costituire una condizione sufficiente a siffatto riguardo, poiché ogni Stato membro può decidere di imporre, a prescindere dalla finalità perseguita, l'assegnazione del gettito di un'imposta al finanziamento di determinate spese (v., in tal senso, sentenza del 27 febbraio 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, punto 29)».

Si è poi ulteriormente chiarito che «si può ritenere che un'imposta supplementare gravante sui prodotti sottoposti ad accisa, il cui gettito non è oggetto di una destinazione predeterminata, persegua una finalità specifica, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, solo se tale imposta è concepita, per quanto riguarda la sua struttura, in particolare la materia imponibile o l'aliquota d'imposta, in modo tale da influenzare il comportamento dei contribuenti in un senso che consenta la realizzazione della finalità specifica invocata, ad esempio tassando fortemente i prodotti interessati al fine di scoraggiarne il consumo (sentenze del 27 febbraio 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, punto 32, e del 22 giugno 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, punto 42)» (Corte di giustizia, sentenza 14 marzo 2024, causa C-336/22, f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG).

11.- Alla luce di tali criteri ermeneutici deve escludersi che l'addizionale provinciale alle accise sull'energia elettrica rispetti il requisito della finalità specifica, dal momento che il citato art. 6, al comma 1, lettera c), prevede solo una generica destinazione del gettito dell'addizionale provinciale «in favore delle province», che trova conferma nel preambolo del d.l. n. 511 del 1988, nella quale si afferma che le misure impositive in esso previste sono rivolte ad

«assicurare le necessarie risorse agli enti della finanza regionale e locale, al fine di garantire l'assolvimento dei compiti istituzionali».

Tale conclusione trova pieno conforto nella giurisprudenza di legittimità, che, nel ritenere non applicabile il suddetto art. 6 per contrasto con le menzionate direttive, ha precisato che la citata finalità non è «in grado di essere distinta dalla generica finalità di bilancio» (Cass., n. 27101 del 2019, confermata, da ultimo, da Corte di cassazione, sezione tributaria, ordinanza 11 settembre 2024, n. 24373).

Secondo la stessa giurisprudenza di legittimità, peraltro, nemmeno è riscontrabile «un nesso diretto tra l'uso del gettito derivante dall'imposta e la finalità dell'imposizione in questione» che consiste nella riduzione dei «costi ambientali specificamente connessi al consumo di energia elettrica su cui grava l'imposta in parola nonché [nella promozione della] coesione territoriale e sociale» (Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 28 luglio 2020, n. 16142).

12.- Va quindi dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 6, commi 1, lettera c), e 2, del d.l. n. 511 del 1988, come convertito e sostituito, per violazione degli artt. 11 e 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118/CE.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 6, commi 1, lettera c), e 2, del decreto-legge 28 novembre 1988, n. 511 (Disposizioni urgenti in materia di finanza regionale e locale), convertito, con modificazioni, nella legge 27 gennaio 1989, n. 20, come sostituito dall'art. 5, comma 1, del decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 26 (Attuazione della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità);

2)-3) *[omissis]*

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 24 febbraio 2025.

LA MODULAZIONE NEL TEMPO DEGLI EFFETTI DELLE SENTENZE DI ACCOGLIMENTO IN MATERIA TRIBUTARIA

SENTENZA N. 10/2015 (PRES. CRISCUOLO; RED. CARTABIA)

Imposta sul reddito delle società (IRES) – Addizionale del 5,5 per cento da applicarsi alle imprese operanti nel settore della commercializzazione degli idrocarburi, che abbiano conseguito ricavi superiori a 25 milioni di euro nel periodo di imposta precedente (c.d. Robin tax), con divieto di traslazione sui prezzi al consumo – Discriminazione qualitativa dei redditi non supportata da adeguata giustificazione, per essere la base imponibile estesa all'intero reddito e non limitata ai soli sovra-profitti, e per il carattere strutturale e permanente del prelievo – Inidoneità a conseguire lo scopo solidaristico sotteso al divieto di traslazione – Efficacia a decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale.

Decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 (Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria), convertito, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 6 agosto 2008, n. 133, e successive modificazioni, art. 81, commi 16, 17 e 18.

Costituzione, artt. 3 e 53.

Considerato in diritto

1. – La Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, con ordinanza emessa il 26 marzo 2011 e depositata in pari data, ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell’art. 81, commi 16, 17 e 18, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 (Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria), convertito, con modificazioni, dall’art. 1, comma 1, della legge 6 agosto 2008, n. 133, in riferimento agli artt. 3, 23, 41, 53, 77 e 117 della Costituzione.

(¹) Si segnala che al punto 8 del Considerato in diritto della sentenza n. 10 del 2015, per la prima volta nella giurisprudenza costituzionale italiana, la Corte ha stabilito che gli effetti della dichiarazione di illegittimità costituzionale devono, «nella specie e per le ragioni di stretta necessità» esposte in motivazione, decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione della presente decisione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica. La Corte osserva che «[l]’impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari connesse alla dichiarazione di illegittimità costituzionale dell’art. 81, commi 16, 17 e 18, del d.l. n. 112 del 2008, e successive modificazioni, determinerebbe, infatti, uno squilibrio del bilancio dello Stato di entità tale da implicare la necessità di una manovra finanziaria aggiuntiva, anche per non venire meno al rispetto dei parametri cui l’Italia si è obbligata in sede di Unione europea e internazionale (artt. 11 e 117, primo comma, Cost.) e, in particolare, delle previsioni annuali e pluriennali indicate nelle leggi di stabilità in cui tale entrata è stata considerata a regime». Peraltro, rileva ancora la Corte, l’immediata efficacia della pronuncia avrebbe determinato un irrimediabile pregiudizio delle esigenze di solidarietà sociale con grave violazione degli artt. 2 e 3 Cost. e l’indebito vantaggio che alcuni operatori economici del settore avrebbero potuto conseguire – in ragione dell’applicazione retroattiva della decisione della Corte in una situazione caratterizzata dalla impossibilità di distinguere ed esonerare dalla restituzione coloro che hanno traslato gli oneri – avrebbe determinato una ulteriore irragionevole disparità di trattamento, questa volta tra i diversi soggetti che operano nell’ambito dello stesso settore petrolifero, con conseguente pregiudizio anche degli artt. 3 e 53 Cost.

Con questo precedente la Corte costituzionale ha riconosciuto la sua legittimazione a regolare gli effetti temporali delle proprie decisioni in relazione alle ricadute di sistema nel quadro dei principi costituzionali.

Nella medesima prospettiva, ma sotto un distinto profilo, si segnala più di recente, la sentenza di non fondatezza n. 46 del 2025. In tale occasione la Corte ha avuto modo di precisare che nel caso in cui una questione di legittimità costituzionale venga decisa con una sentenza che appartiene al *genus* delle pronunce qualificate dalla dottrina di “inammissibilità di sistema” (ad esempio le sentenze n. 130 e n. 71 del 2023 e n. 22 del 2022 ovvero sia quelle in cui pur riscontrando una dubbia compatibilità con i parametri costituzionali evocati, non si perviene a una dichiarazione di illegittimità costituzionale, ma si rimette, in prima battuta, alla discrezionalità del legislatore il *quomodo* del necessario intervento – che può realizzarsi secondo un ventaglio di soluzioni plausibili – finalizzato a rimuovere il riscontrato *vulnus*), il legislatore che successivamente intervenga, raccogliendo il monito e le motivazioni poste dalla Corte costituzionale a fondamento della decisione di inammissibilità, non è tenuto ad introdurre tale modifica con efficacia retroattiva «dal momento che anche la disciplina dell’efficacia temporale rientra[va] nella sua discrezionalità» (sentenza n. 46 del 2025). Da ciò consegue che la circostanza che il legislatore non abbia conferito efficacia retroattiva a tale modifica non inficia la legittimità costituzionale della norma censurata dal rimettente.

Con le disposizioni impugnate è stato previsto – a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 – un prelievo aggiuntivo, qualificato «addizionale» all'imposta sul reddito delle società di cui all'art. 75 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi) e successive modificazioni, pari al 5,5 per cento, da applicarsi alle imprese operanti in determinati settori, tra cui la commercializzazione di benzine, petroli, gas e oli lubrificanti, che abbiano conseguito ricavi superiori a 25 milioni di euro nel periodo di imposta precedente, ponendo a carico dei soggetti passivi il divieto di traslazione sui prezzi al consumo e affidando all'Autorità per l'energia elettrica e il gas (poi divenuta Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico) il compito di vigilare e di presentare al Parlamento, entro il 31 dicembre di ogni anno, una relazione sugli effetti del tributo.

La questione è stata sollevata nel corso di un giudizio di impugnazione del silenzio-rifiuto formatosi sulla richiesta di rimborso presentata dalla Scat Punti Vendita Spa di quanto corrisposto all'ente impositore a titolo di «addizionale» dell'imposta sui redditi delle società (IRES), dovuta in applicazione delle disposizioni in esame.

In particolare, la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia – facendo proprie e riproducendo testualmente le censure eccepite dalla difesa della contribuente – lamenta anzitutto la violazione dell'art. 77 Cost., perché non sussisterebbero i presupposti di necessità e urgenza richiesti per l'adozione del decreto-legge.

Sussisterebbe altresì, secondo la rimettente, la violazione della riserva di legge prevista dall'art. 23 Cost., perché si tratterebbe di prestazione imposta in forza non di una legge, ma di un decreto-legge.

Parimenti violati sarebbero gli artt. 3 e 53 Cost., perché l'«addizionale» non risulterebbe ancorata ad un indice di capacità contributiva e determinerebbe una ingiustificata disparità di trattamento tra le imprese operanti nei settori soggetti all'«addizionale» e le altre, nonché, nell'ambito delle prime, tra quelle aventi un volume di ricavi superiore o inferiore a 25 milioni di euro. La disparità di trattamento contributivo sussisterebbe anche tra produttori e distributori di greggio, in quanto solo i primi potrebbero legittimamente traslare su altri soggetti l'onere economico dell'«addizionale», mentre ai soli distributori si applicherebbe il divieto di traslazione degli oneri sul prezzo al consumo, previsto dall'impugnato art. 81, comma 18.

L'imposizione violerebbe, inoltre, gli artt. 3 e 41 Cost., perché renderebbe più onerosa l'iniziativa economica delle imprese operanti nel settore degli idrocarburi e, tra queste, di quelle distributrici, che, diversamente dalle imprese produttrici, non sarebbero in grado di effettuare la predetta traslazione dell'onere dell'imposta.

Le disposizioni censurate contravverrebbero, infine, agli artt. 41 e 117, secondo comma, lettera e), Cost., perché il suddetto divieto di traslazione,

risolvendosi in una fissazione autoritativa del prezzo, altererebbe la libera concorrenza e, quindi, limiterebbe illegittimamente l'iniziativa economica privata.

2. – Nel giudizio dinanzi a questa Corte è intervenuta la Scat Punti Vendita Spa, che ha presentato memorie a supporto delle censure formulate dal giudice remittente.

L'intervento è pienamente ammissibile, in quanto si tratta del ricorrente nel procedimento *a quo* e, quindi, parte anche del giudizio di legittimità costituzionale (*ex plurimis*, sentenze n. 304 del 2011, n. 138 del 2010 e n. 263 del 2009).

3. – Occorre esaminare, in via preliminare, gli ostacoli all'ammissibilità eccepiti dall'Avvocatura generale dello Stato.

Il Presidente del Consiglio dei ministri ha chiesto, anzitutto, che gli atti siano restituiti al giudice rimettente in considerazione dello *ius superveniens*.

La richiesta non può essere accolta.

È pur vero, infatti, che, successivamente all'ordinanza di rimessione, il legislatore ha modificato l'art. 81, commi 16, 17 e 18, del d.l. n. 112 del 2008, convertito con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge n. 133 del 2008.

Segnatamente ciò è avvenuto: con la legge 23 luglio 2009, n. 99 (Disposizioni per lo sviluppo e l'internazionalizzazione delle imprese, nonché in materia di energia); con il decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 14 settembre 2011, n. 148; con il decreto-legge 21 giugno 2013, n. 69 (Disposizioni urgenti per il rilancio dell'economia), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 9 agosto 2013, n. 98; con il decreto-legge 31 agosto 2013, n. 101 (Disposizioni urgenti per il perseguimento di obiettivi di razionalizzazione nelle pubbliche amministrazioni), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 30 ottobre 2013, n. 125. Si tratta di modifiche con le quali, ferma restando la struttura dell'imposta, è stata elevata la misura dell'«addizionale» a 6,5 punti percentuali; è stata ampliata la platea dei soggetti rientranti nel campo di applicazione dell'imposta, dal momento che il legislatore ha diminuito il volume minimo di ricavi oltre il quale le società operanti nel settore rientrano fra i soggetti passivi, portandolo dagli originari 25 milioni a 10 milioni e poi a 3 milioni di euro; è stata introdotta l'ulteriore soglia del conseguimento di un reddito superiore a 1 milione di euro, poi abbassata a 300 mila euro; sono stati limitati i poteri di controllo dell'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico alle sole imprese che integrino i presupposti per l'applicazione dell'«addizionale».

Orbene, tali modifiche legislative non comportano la necessità di restituire gli atti al giudice *a quo*, anzitutto perché l'anno di imposta a cui si riferisce il silenzio-rifiuto formatosi sulla richiesta di rimborso, oggetto del giudizio *a quo*, è il 2008, di tal che la legge applicabile risulta quella anteriore alle modifiche

intervenute. A ciò si aggiunga che le modifiche introdotte non rimediano affatto ai profili di illegittimità dedotti dal rimettente, ma semmai li accentuano, con particolare riguardo a quelli prospettati in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dal momento che innalzano la percentuale dell'«addizionale», ampliano l'area dei soggetti tenuti a versarla e stabilizzano l'imposta senza limiti di tempo, tanto che si deve ritenere che – come si dirà più avanti – alcune delle censure prospettate dall'ordinanza di rimessione interessino anche le novelle successive. Non v'è dunque ragione alcuna di disporre la restituzione degli atti al giudice *a quo*.

4. – L'Avvocatura generale dello Stato ha poi eccepito l'inammissibilità delle questioni sollevate per difetto di motivazione sulla rilevanza e sulle ragioni fondanti le censure, dal momento che il giudice rimettente si sarebbe limitato a condividere quanto affermato dal ricorrente.

In proposito, deve osservarsi che il giudice *a quo*, nell'ordinanza di rimessione, ha descritto accuratamente la fattispecie sottoposta al suo giudizio e, dopo aver riportato testualmente e per esteso le ragioni della ricorrente, ha esplicitato che «la Commissione concorda con le suddette considerazioni e ritiene rilevante, posto che la presenza della “norma” nell'ordinamento giuridico osta al richiesto rimborso, e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale della “norma” secondo i profili dedotti dalla Ricorrente».

Il giudice rimettente non ha motivato l'ordinanza nella forma del mero rimando alle argomentazioni contenute negli atti di parte, ma ha riportato le censure eccepite della parte del giudizio *a quo*, facendole proprie. Così strutturata, l'ordinanza non risulta affetta da carenza di motivazione, né vulnera il principio di autosufficienza, che deve considerarsi rispettato quando, come nella specie, «le argomentazioni a sostegno delle censure risultano chiaramente dalla stessa ordinanza di rimessione, senza rinvio ad atti ad essa esterni» (*ex plurimis*, sentenza n. 143 del 2010). Non si tratta, dunque, di un caso di motivazione per relationem, essendo pienamente ottemperato l'obbligo che questa Corte ritiene incombere sul rimettente di «rendere espliciti, facendoli propri, i motivi della non manifesta infondatezza» (*ex plurimis*, sentenze n. 7 del 2014, n. 234 del 2011 e n. 143 del 2010; ordinanze n. 175 del 2013, n. 239 e n. 65 del 2012).

Con riguardo, poi, alla motivazione sulla rilevanza, è pur vero che il rimettente si è limitato ad osservare che la disposizione impugnata osta al rimborso, senza specificare se la ricorrente integri gli ulteriori presupposti d'imposta, all'epoca costituiti solo dal volume dei ricavi conseguiti. Tuttavia – anche a prescindere da ogni considerazione circa il fatto che il principio dispositivo, operante anche nel giudizio tributario *a quo*, priverebbe di rilievo la circostanza (in quanto non eccepita dall'interessato) – risulta totalmente implausibile ritenere che la società abbia pagato un'imposta di significativo ammontare senza che ne ricorrano i presupposti, determinati dal volume dei ricavi. Conseguentemente, l'affermazione del rimettente secondo cui solo la

disposizione censurata ostacolerebbe il richiesto rimborso deve ragionevolmente considerarsi integrare una sufficiente motivazione anche su questo punto.

5. – Nel merito, le questioni sollevate in relazione agli artt. 77, secondo comma, e 23 Cost., incentrate sull'illegittimo utilizzo del decreto-legge, non sono fondate.

È pur vero, infatti, che «la preesistenza di una situazione di fatto comportante la necessità e l'urgenza di provvedere tramite l'utilizzazione di uno strumento eccezionale, quale il decreto-legge, costituisce un requisito di validità dell'adozione di tale atto, la cui mancanza configura un vizio di legittimità costituzionale del medesimo, che non è sanato dalla legge di conversione» (sentenza n. 93 del 2011).

Tuttavia, secondo la giurisprudenza di questa Corte, il sindacato sulla legittimità dell'adozione, da parte del Governo, di un decreto-legge, va comunque limitato ai casi di «evidente mancanza» dei presupposti di straordinaria necessità e urgenza richiesti dall'art. 77, secondo comma, Cost. o di «manifesta irragionevolezza o arbitrarietà della relativa valutazione» (*ex plurimis*, sentenze n. 22 del 2012, n. 93 del 2011, n. 355 e n. 83 del 2010; n. 128 del 2008; n. 171 del 2007).

Invero, la notoria situazione di emergenza economica posta a base del censurato d.l. n. 112 del 2008, che ha ad oggetto «Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria», consente di escludere che esso sia stato adottato in una situazione di evidente mancanza dei requisiti di necessità ed urgenza; né dall'ordinanza di remissione si possono ricavare argomentazioni vevoli ad attestare la manifesta irragionevolezza e arbitrarietà della valutazione governativa sulla sussistenza dei presupposti della decretazione d'urgenza. D'altro canto, le impugnate disposizioni – in quanto hanno introdotto un'«addizionale» per reperire nuove entrate al fine di fronteggiare la predetta emergenza e ridistribuire la pressione fiscale – risultano coerenti con le finalità del provvedimento e con i presupposti costituzionali su cui esso si fonda.

Quanto alla riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., essa deve ritenersi pacificamente soddisfatta anche da atti aventi forza di legge, come accade in riferimento a tutte le riserve contenute in altre norme costituzionali, comprese quelle relative ai diritti fondamentali (*ex plurimis*, ordinanza n. 134 del 2003, sentenze n. 282 del 1990, n. 113 del 1972 e n. 26 del 1966) e salvo quelle che richiedono atti di autorizzazione o di approvazione del Parlamento. Ciò sia perché i decreti-legge e i decreti legislativi sono fonti del diritto con efficacia equiparata a quella della legge parlamentare, sia perché nel relativo procedimento di formazione è assicurata la partecipazione dell'organo rappresentativo, rispettivamente in sede di conversione e in sede di delega (oltre che con eventuali pareri, in fase di attuazione della delega stessa). Ne consegue che il parametro costituzionale evocato, cui questa Corte deve fare esclusivo riferimento, risulta adeguatamente rispettato anche quando la disciplina impositiva

sia introdotta con un decreto-legge, purché ciò avvenga, come nella specie, nel pieno rispetto dei presupposti costituzionalmente previsti.

6. – Fondata, nei limiti di seguito precisati, è la questione sollevata in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost.

6.1. – L'ordinanza muove dalla considerazione che l'«addizionale» impugnata determina una discriminazione qualitativa dei redditi, per il fatto che essa si applica solo ad alcuni soggetti economici operanti nel settore energetico e degli idrocarburi. Detta discriminazione, poi, non sarebbe supportata da adeguata giustificazione e risulterebbe pertanto arbitraria. In particolare, sebbene una pluralità di indizi contenuti nel testo normativo impugnato e nei relativi lavori preparatori suggeriscano che l'intento del legislatore fosse quello di colpire i «sovra-profitti» conseguiti da detti soggetti in una data congiuntura economica, in realtà la struttura della nuova imposta non sarebbe poi coerente con tale *ratio* giustificatrice.

Profili di irrazionalità rispetto allo scopo sarebbero ravvisabili nella individuazione della base imponibile, che è costituita dall'intero reddito anziché dai soli «sovra-profitti», e nella durata permanente, anziché contingente, dell'«addizionale», che non appare in alcun modo circoscritta a uno o più periodi di imposta, né risulta ancorata al permanere della situazione congiunturale, che tuttavia è addotta come sua ragione.

Il tenore di tali motivazioni e, in particolare, l'insistenza sul carattere strutturale e permanente della «addizionale» [rectius: della maggiorazione della aliquota IRES] inducono la Corte a ritenere che le censure interessino il citato art. 81, commi 16, 17 e 18, anche nel testo risultante dalle successive modifiche legislative. Infatti, in virtù di tali novelle, l'imposta oggetto del presente giudizio, che già in origine era stata istituita senza limiti di tempo, è stata poi stabilizzata accentuando gli aspetti della normativa su cui si fondano le doglianze prospettate dalla ricorrente.

6.2. – La maggiorazione dell'aliquota IRES gravante su determinati operatori dei settori energetico, petrolifero e del gas, così come è stata configurata dall'art. 81, commi 16, 17 e 18, del d.l. n. 112 del 2008, e successive modificazioni, non è conforme agli artt. 3 e 53 Cost., come costantemente interpretati dalla giurisprudenza di questa Corte.

Ai sensi dell'art. 53 Cost., infatti, la capacità contributiva è il presupposto e il limite del potere impositivo dello Stato e, al tempo stesso, del dovere del contribuente di concorrere alle spese pubbliche, dovendosi interpretare detto principio come specificazione settoriale del più ampio principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost. (sentenze n. 258 del 2002, n. 341 del 2000 e n. 155 del 1963).

Vero è che questa Corte ha ripetutamente rimarcato che «la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria»; piuttosto essa esige «un indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un

quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 della Costituzione)» (sentenza n. 341 del 2000, ripresa sul punto dalla sentenza n. 223 del 2012).

Pertanto, secondo gli orientamenti costantemente seguiti da questa Corte, non ogni modulazione del sistema impositivo per settori produttivi costituisce violazione del principio di capacità contributiva e del principio di eguaglianza. Tuttavia, ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione.

In ordine ai principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost., la Corte è, dunque, chiamata a verificare che le distinzioni operate dal legislatore tributario, anche per settori economici, non siano irragionevoli o arbitrarie o ingiustificate (sentenza n. 201 del 2014): cosicché in questo ambito il giudizio di legittimità costituzionale deve vertere «sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione» (sentenza n. 111 del 1997; *ex plurimis*, sentenze n. 116 del 2013 e n. 223 del 2012).

6.3. – Non mancano nell'ordinamento esempi di legislazione che impongono una più esigente contribuzione tributaria a carico di alcuni soggetti.

Numerosi sono i casi di temporaneo inasprimento dell'imposizione – applicabili a determinati settori produttivi o a determinate tipologie di redditi e cespiti – ritenuti non illegittimi da questa Corte proprio in forza della loro limitata durata: basti menzionare la sovraimposta comunale sui fabbricati (sentenza n. 159 del 1985), l'imposta straordinaria immobiliare sul valore dei fabbricati (sentenza n. 21 del 1996), il tributo del sei per mille sui depositi bancari e postali (sentenza n. 143 del 1995), il contributo straordinario per l'Europa (ordinanza n. 341 del 2000).

Neppure mancano casi in cui la differenziazione tributaria per settori economici o per tipologie di reddito ha assunto carattere strutturale, superando, ciò nondimeno, il vaglio di questa Corte. Si può, a titolo esemplificativo, ricordare l'addizionale sulle remunerazioni in forma di bonus e *stock options*, ritenuta tutt'altro che irragionevole, arbitraria o ingiustificata da questa Corte con la sentenza n. 201 del 2014; ovvero la normativa esaminata con la sentenza n. 21 del 2005, in cui la Corte ha giudicato che la previsione di aliquote dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) differenziate per settori produttivi e per tipologie di soggetti passivi fosse sorretta da non irragionevoli motivi di politica economica e redistributiva, individuati principalmente nell'esigenza di neutralizzare tanto il maggiore impatto del nuovo tributo sui settori agricolo e della piccola pesca, quanto il minore impatto del medesimo sui settori

bancario, finanziario e assicurativo, i quali, non ingiustificatamente, sono stati assoggettati ad una maggiore aliquota.

6.4. – Alla luce dei principi affermati nella giurisprudenza costituzionale – che, come si è visto, non impongono un'uniformità di tassazione e, tuttavia, vietano le differenziazioni ingiustificate, arbitrarie, irragionevoli o sproporzionate – è appena il caso di aggiungere che non si può escludere che le peculiarità del settore petrolifero si prestino, in linea teorica, a legittimare uno speciale regime tributario. Come si evince dalle istruttorie e dalle indagini conoscitive dell'Autorità garante della concorrenza e del mercato, svariati indizi economici segnalano che si tratta di un ambito caratterizzato da una scarsa competizione fra le imprese. D'altra parte, lo stampo oligopolistico del settore, popolato da pochi soggetti che spesso operano in tutte le fasi della filiera – dalla ricerca, alla coltivazione, fino alla raffinazione del petrolio e alla distribuzione dei carburanti – unitamente agli elevati costi e alle difficoltà di realizzazione delle infrastrutture, rende particolarmente arduo l'ingresso di nuovi concorrenti che intendano operare su vasta scala. Inoltre, nel settore petrolifero ed energetico, le ordinarie dinamiche di mercato faticano ad esplicarsi, anche perché l'aumento dei prezzi difficilmente può essere contrastato da una corrispondente contrazione della domanda che, in questi ambiti, risulta anelastica. In sintesi, non è del tutto implausibile ritenere che questo settore di mercato possa essere caratterizzato da una redditività, dovuta a rendite di posizione, sensibilmente maggiore rispetto ad altri settori, così da poter astrattamente giustificare, specie in presenza di esigenze finanziarie eccezionali dello Stato, un trattamento fiscale ad hoc.

6.5. – Tutto ciò premesso, occorre rimarcare che la possibilità di imposizioni differenziate deve pur sempre ancorarsi a una adeguata giustificazione obiettiva, la quale deve essere coerentemente, proporzionalmente e ragionevolmente tradotta nella struttura dell'imposta (sentenze n. 142 del 2014 e n. 21 del 2005).

Nella specie l'art. 81, comma 16, ha previsto, «[i]n dipendenza dell'andamento dell'economia e dell'impatto sociale dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico», una «addizionale» del 5,5 per cento (poi innalzata al 6,5 per cento) dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società per chi operi nel predetto settore e abbia conseguito un ricavo superiore a un determinato ammontare, la cui entità è andata progressivamente diminuendo, così da allargare in modo significativo il novero degli operatori assoggettati alla maggiorazione di imposta, secondo una linea di tendenza solo marginalmente compensata dalla introduzione di altra soglia, questa volta riferita al reddito imponibile.

I presupposti di fatto, adottati dal legislatore nell'art. 81, comma 16, per inasprire il carico fiscale delle società del settore, consistono, da un lato, nella grave crisi economica deflagrata proprio in quel periodo e nella correlata insostenibilità, specie per le fasce più deboli, dei prezzi dei prodotti di consumo

primario; d'altro lato, nel contemporaneo eccezionale rialzo del prezzo del greggio al barile, verificatosi proprio nel medesimo volger di tempo, che, nella prospettiva del legislatore, è parso idoneo ad incrementare sensibilmente i margini di profitto da parte degli operatori dei settori interessati e a incentivare condotte di mercato opportunistiche o speculative.

La complessa congiuntura economica così ricostruita dal legislatore che vi ha ravvisato spinte contraddittorie, costituite dall'insostenibilità dei prezzi per gli utenti e dalla eccezionale redditività dell'attività economica per gli operatori del petrolio, ben potrebbe essere considerata in astratto, alla luce della richiamata giurisprudenza di questa Corte, un elemento idoneo a giustificare un prelievo differenziato che colpisca gli eventuali "sovra-profitti" congiunturali, anche di origine speculativa, del settore energetico e petrolifero.

Così interpretato, lo scopo perseguito dal legislatore appare senz'altro legittimo.

Occorre allora verificare se i mezzi approntati siano idonei e necessari a conseguirlo. Infatti, affinché il sacrificio recato ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva non sia sproporzionato e la differenziazione dell'imposta non degradi in arbitraria discriminazione, la sua struttura deve coerentemente raccordarsi con la relativa *ratio* giustificatrice. Se, come nel caso in esame, il presupposto economico che il legislatore intende colpire è la eccezionale redditività dell'attività svolta in un settore che presenta caratteristiche privilegiate in un dato momento congiunturale, tale circostanza dovrebbe necessariamente riflettersi sulla struttura dell'imposizione.

6.5.1. – Ciò non è avvenuto nella specie, posto che il legislatore, con l'art. 81, commi 16, 17 e 18, del d.l. n. 112 del 2008, e successive modificazioni, ha previsto una maggiorazione d'aliquota di una imposizione, qual è l'IRES, che colpisce l'intero reddito dell'impresa, mancando del tutto la predisposizione di un meccanismo che consenta di tassare separatamente e più severamente solo l'eventuale parte di reddito suppletivo connessa alla posizione privilegiata dell'attività esercitata dal contribuente al permanere di una data congiuntura.

Infatti, al di là della denominazione di «addizionale», la predetta imposizione costituisce una "maggiorazione d'aliquota" dell'IRES, applicabile ai medesimi presupposto e imponibile di quest'ultima e non, come è avvenuto in altri ordinamenti, come un'imposta sulla redditività.

6.5.2. – A questa prima incongruenza dell'imposizione censurata, se ne aggiunge un'altra ancor più grave relativa alla proiezione temporale dell'«addizionale». Infatti, la richiamata giurisprudenza di questa Corte è costante nel giustificare temporanei interventi impositivi differenziati, volti a richiedere un particolare contributo solidaristico a soggetti privilegiati, in circostanze eccezionali.

Orbene, a differenza delle ipotesi appena ricordate, le disposizioni censurate nascono e permangono nell'ordinamento senza essere contenute in un arco temporale predeterminato, né il legislatore ha provveduto a correggerle di

strumenti atti a verificare il perdurare della congiuntura posta a giustificazione della più severa imposizione. Con l'art. 81, commi 16, 17 e 18, del d.l. n. 112 del 2008, e successive modificazioni, per fronteggiare una congiuntura economica eccezionale si è invece stabilita una imposizione strutturale, da applicarsi a partire dal periodo di imposta 2008, senza limiti di tempo.

Si riscontra, pertanto, un conflitto logico interno alle disposizioni impugnate, le quali, da un lato, intendono ancorare la maggiorazione di aliquota al permanere di una determinata situazione di fatto e, dall'altro, configurano un prelievo strutturale destinato ad operare ben oltre l'orizzonte temporale della peculiare congiuntura.

6.5.3. – Un ulteriore profilo di inadeguatezza e irragionevolezza è connesso alla inidoneità della manovra tributaria in giudizio a conseguire le finalità solidaristiche che intende esplicitamente perseguire.

Uno degli obiettivi dichiarati delle disposizioni impugnate, infatti, è quello di attenuare «l'impatto sociale dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico» (art. 81, comma 16). Coerentemente con tale finalità, il comma 18 prevede un divieto di traslazione degli oneri dovuti all'aumento d'aliquota sui prezzi al consumo. In tal modo, il legislatore ha inteso evitare che l'inasprimento fiscale diretto verso operatori economici ritenuti avvantaggiati finisca, con un effetto paradossale, per ricadere sui consumatori, cioè proprio su quei soggetti che avrebbero dovuto beneficiare della manovra tributaria in esame, improntata a uno spirito di solidarietà, in chiave redistributiva. Ora il divieto di traslazione degli oneri sui prezzi al consumo, così come delineato nel comma 18, non è in grado di evitare che l'«addizionale» sia scaricata a valle, dall'uno all'altro dei contribuenti che compongono la filiera petrolifera per poi essere, in definitiva, sopportata dai consumatori sotto forma di maggiorazione dei prezzi. Senza entrare qui nel merito dei profili di ingiustificata discriminazione intra-settoriale tra diversi soggetti della «filiera» petrolifera sollevati nell'ordinanza di rimesione, la disposizione appare irrazionale per inidoneità a conseguire il suo scopo.

Il divieto di traslazione degli oneri sui prezzi al consumo risulta difficilmente assoggettabile a controlli efficaci, atti a garantire che non sia eluso.

Vero è che la disposizione ha affidato alla Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico un potere di vigilanza «sulla puntuale osservanza» del divieto di traslazione. Tuttavia, come è congegnato nella normativa in questione, tale meccanismo pare difficilmente attuabile e in ogni caso facilmente vulnerabile, se è vero, come si legge nelle relazioni della medesima Autorità preposta al controllo, che le analisi svolte hanno «mostrato che una parte dei soggetti vigilati ha continuato ad attuare politiche di prezzo tali da costituire una possibile violazione del divieto di traslazione, comportando comunque uno svantaggio economico per i consumatori finali» (Relazione al Parlamento n. 18/2013/I/Rht sull'attività di vigilanza svolta nell'anno 2012 dall'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico). Elementi indiziari tratti dalle

politiche dei prezzi adottati dai soggetti vigilati, «che generano un incremento dei margini non sufficientemente motivato» (Relazione al Parlamento sopra citata) alimentano il dubbio che il divieto di traslazione sui prezzi non sia stato in fatto osservato, né possa essere puntualmente sanzionato a causa della obiettiva difficoltà di isolare, in un'economia di libero mercato, la parte di prezzo praticato dovuta a traslazioni dell'imposta. Da qui il contenzioso amministrativo che ha di fatto paralizzato le iniziative assunte in tal senso dall'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico.

6.5.4. – In definitiva, il vizio di irragionevolezza è evidenziato dalla configurazione del tributo in esame come maggiorazione di aliquota che si applica all'intero reddito di impresa, anziché ai soli “sovra-profitti”; dall'assenza di una delimitazione del suo ambito di applicazione in prospettiva temporale o di meccanismi atti a verificare il perdurare della congiuntura economica che ne giustifica l'applicazione; dall'impossibilità di prevedere meccanismi di accertamento idonei a garantire che gli oneri derivanti dall'incremento di imposta non si traducano in aumenti del prezzo al consumo.

Per tutti questi motivi, la maggiorazione dell'IRES applicabile al settore petrolifero e dell'energia, così come configurata dall'art. 81, commi, 16, 17 e 18, del d.l. n. 112 del 2008, e successive modificazioni, viola gli artt. 3 e 53 Cost., sotto il profilo della ragionevolezza e della proporzionalità, per incongruità dei mezzi approntati dal legislatore rispetto allo scopo, in sé e per sé legittimo, perseguito.

7. – Nel pronunciare l'illegittimità costituzionale delle disposizioni impugnate, questa Corte non può non tenere in debita considerazione l'impatto che una tale pronuncia determina su altri principi costituzionali, al fine di valutare l'eventuale necessità di una graduazione degli effetti temporali della propria decisione sui rapporti pendenti.

Il ruolo affidato a questa Corte come custode della Costituzione nella sua integralità impone di evitare che la dichiarazione di illegittimità costituzionale di una disposizione di legge determini, paradossalmente, «effetti ancor più incompatibili con la Costituzione» (sentenza n. 13 del 2004) di quelli che hanno indotto a censurare la disciplina legislativa. Per evitare che ciò accada, è compito della Corte modulare le proprie decisioni, anche sotto il profilo temporale, in modo da scongiurare che l'affermazione di un principio costituzionale determini il sacrificio di un altro.

Questa Corte ha già chiarito (sentenze n. 49 del 1970, n. 58 del 1967 e n. 127 del 1966) che l'efficacia retroattiva delle pronunce di illegittimità costituzionale è (e non può non essere) principio generale valevole nei giudizi davanti a questa Corte; esso, tuttavia, non è privo di limiti.

Anzitutto è pacifico che l'efficacia delle sentenze di accoglimento non retroagisce fino al punto di travolgere le «situazioni giuridiche comunque divenute irrevocabili» ovvero i «rapporti esauriti». Diversamente ne risulterebbe compromessa la certezza dei rapporti giuridici (sentenze n. 49 del 1970, n.

26 del 1969, n. 58 del 1967 e n. 127 del 1966). Pertanto, il principio della retroattività «vale [...] soltanto per i rapporti tuttora pendenti, con conseguente esclusione di quelli esauriti, i quali rimangono regolati dalla legge dichiarata invalida» (sentenza n. 139 del 1984, ripresa da ultimo dalla sentenza n. 1 del 2014). In questi casi, l'individuazione in concreto del limite alla retroattività, dipendendo dalla specifica disciplina di settore – relativa, ad esempio, ai termini di decadenza, prescrizione o inoppugnabilità degli atti amministrativi – che precluda ogni ulteriore azione o rimedio giurisdizionale, rientra nell'ambito dell'ordinaria attività interpretativa di competenza del giudice comune (principio affermato, *ex plurimis*, sin dalle sentenze n. 58 del 1967 e n. 49 del 1970).

Inoltre, come il limite dei «rapporti esauriti» ha origine nell'esigenza di tutelare il principio della certezza del diritto, così ulteriori limiti alla retroattività delle decisioni di illegittimità costituzionale possono derivare dalla necessità di salvaguardare principi o diritti di rango costituzionale che altrimenti risulterebbero irreparabilmente sacrificati. In questi casi, la loro individuazione è ascrivibile all'attività di bilanciamento tra valori di rango costituzionale ed è, quindi, la Corte costituzionale – e solo essa – ad avere la competenza in proposito.

Una simile graduazione degli effetti temporali delle dichiarazioni di illegittimità costituzionale deve ritenersi coerente con i principi della Carta costituzionale: in tal senso questa Corte ha operato anche in passato, in alcune circostanze sia pure non del tutto sovrapponibili a quella in esame (sentenze n. 423 e n. 13 del 2004, n. 370 del 2003, n. 416 del 1992, n. 124 del 1991, n. 50 del 1989, n. 501 e n. 266 del 1988).

Il compito istituzionale affidato a questa Corte richiede che la Costituzione sia garantita come un tutto unitario, in modo da assicurare «una tutela sistemica e non frazionata» (sentenza n. 264 del 2012) di tutti i diritti e i principi coinvolti nella decisione. «Se così non fosse, si verificherebbe l'illimitata espansione di uno dei diritti, che diverrebbe “tiranno” nei confronti delle altre situazioni giuridiche costituzionalmente riconosciute e protette»: per questo la Corte opera normalmente un ragionevole bilanciamento dei valori coinvolti nella normativa sottoposta al suo esame, dal momento che «[l]a Costituzione italiana, come le altre Costituzioni democratiche e pluraliste contemporanee, richiede un continuo e vicendevole bilanciamento tra principi e diritti fondamentali, senza pretese di assolutezza per nessuno di essi» (sentenza n. 85 del 2013).

Sono proprio le esigenze dettate dal ragionevole bilanciamento tra i diritti e i principi coinvolti a determinare la scelta della tecnica decisoria usata dalla Corte: così come la decisione di illegittimità costituzionale può essere circoscritta solo ad alcuni aspetti della disposizione sottoposta a giudizio – come avviene ad esempio nelle pronunce manipolative – similmente la modulazione dell'intervento della Corte può riguardare la dimensione temporale della normativa impugnata, limitando gli effetti della declaratoria di illegittimità costituzionale sul piano del tempo.

Del resto, la comparazione con altre Corti costituzionali europee – quali ad

esempio quelle austriaca, tedesca, spagnola e portoghese – mostra che il contenimento degli effetti retroattivi delle decisioni di illegittimità costituzionale rappresenta una prassi diffusa, anche nei giudizi in via incidentale, indipendentemente dal fatto che la Costituzione o il legislatore abbiano esplicitamente conferito tali poteri al giudice delle leggi.

Una simile regolazione degli effetti temporali deve ritenersi consentita anche nel sistema italiano di giustizia costituzionale.

Essa non risulta inconciliabile con il rispetto del requisito della rilevanza, proprio del giudizio incidentale (sentenza n. 50 del 1989). Va ricordato in proposito che tale requisito opera soltanto nei confronti del giudice *a quo* ai fini della prospettabilità della questione, ma non anche nei confronti della Corte ad quem al fine della decisione sulla medesima. In questa chiave, si spiega come mai, di norma, la Corte costituzionale svolga un controllo di mera plausibilità sulla motivazione contenuta, in punto di rilevanza, nell'ordinanza di rimessione, comunque effettuato con esclusivo riferimento al momento e al modo in cui la questione di legittimità costituzionale è stata sollevata. In questa prospettiva si spiega, ad esempio, quell'orientamento giurisprudenziale che ha riconosciuto la sindacabilità costituzionale delle norme penali di favore anche nelle ipotesi in cui la pronuncia di accoglimento si rifletta soltanto «sullo schema argomentativo della sentenza penale assolutoria, modificandone la *ratio decidendi* [...], pur fermi restando i pratici effetti di essa» (sentenza n. 148 del 1983, ripresa sul punto dalla sentenza n. 28 del 2010).

Né si può dimenticare che, in virtù della declaratoria di illegittimità costituzionale, gli interessi della parte ricorrente trovano comunque una parziale soddisfazione nella rimozione, sia pure solo *pro futuro*, della disposizione costituzionalmente illegittima.

Naturalmente, considerato il principio generale della retroattività risultante dagli artt. 136 Cost. e 30 della legge n. 87 del 1953, gli interventi di questa Corte che regolano gli effetti temporali della decisione devono essere vagliati alla luce del principio di stretta proporzionalità. Essi debbono, pertanto, essere rigorosamente subordinati alla sussistenza di due chiari presupposti: l'impellente necessità di tutelare uno o più principi costituzionali i quali, altrimenti, risulterebbero irrimediabilmente compromessi da una decisione di mero accoglimento e la circostanza che la compressione degli effetti retroattivi sia limitata a quanto strettamente necessario per assicurare il contemperamento dei valori in gioco.

8. – Ciò chiarito in ordine al potere della Corte di regolare gli effetti delle proprie decisioni e ai relativi limiti, deve osservarsi che, nella specie, l'applicazione retroattiva della presente declaratoria di illegittimità costituzionale determinerebbe anzitutto una grave violazione dell'equilibrio di bilancio ai sensi dell'art. 81 Cost.

Come questa Corte ha affermato già con la sentenza n. 260 del 1990, tale principio esige una gradualità nell'attuazione dei valori costituzionali che

imponga rilevanti oneri a carico del bilancio statale. Ciò vale a fortiori dopo l'entrata in vigore della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 (Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale), che ha riaffermato il necessario rispetto dei principi di equilibrio del bilancio e di sostenibilità del debito pubblico (sentenza n. 88 del 2014).

L'impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari connesse alla dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 81, commi 16, 17 e 18, del d.l. n. 112 del 2008, e successive modificazioni, determinerebbe, infatti, uno squilibrio del bilancio dello Stato di entità tale da implicare la necessità di una manovra finanziaria aggiuntiva, anche per non venire meno al rispetto dei parametri cui l'Italia si è obbligata in sede di Unione europea e internazionale (artt. 11 e 117, primo comma, Cost.) e, in particolare, delle previsioni annuali e pluriennali indicate nelle leggi di stabilità in cui tale entrata è stata considerata a regime.

Pertanto, le conseguenze complessive della rimozione con effetto retroattivo della normativa impugnata finirebbero per richiedere, in un periodo di perdurante crisi economica e finanziaria che pesa sulle fasce più deboli, una irragionevole redistribuzione della ricchezza a vantaggio di quegli operatori economici che possono avere invece beneficiato di una congiuntura favorevole. Si determinerebbe così un irrimediabile pregiudizio delle esigenze di solidarietà sociale con grave violazione degli artt. 2 e 3 Cost.

Inoltre, l'indebito vantaggio che alcuni operatori economici del settore potrebbero conseguire – in ragione dell'applicazione retroattiva della decisione della Corte in una situazione caratterizzata dalla impossibilità di distinguere ed esonerare dalla restituzione coloro che hanno traslato gli oneri – determinerebbe una ulteriore irragionevole disparità di trattamento, questa volta tra i diversi soggetti che operano nell'ambito dello stesso settore petrolifero, con conseguente pregiudizio anche degli artt. 3 e 53 Cost.

La cessazione degli effetti delle norme dichiarate illegittime dal solo giorno della pubblicazione della presente decisione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica risulta, quindi, costituzionalmente necessaria allo scopo di temperare tutti i principi e i diritti in gioco, in modo da impedire «alterazioni della disponibilità economica a svantaggio di alcuni contribuenti ed a vantaggio di altri [...] garantendo il rispetto dei principi di uguaglianza e di solidarietà, che, per il loro carattere fondante, occupano una posizione privilegiata nel bilanciamento con gli altri valori costituzionali» (sentenza n. 264 del 2012). Essa consente, inoltre, al legislatore di provvedere tempestivamente al fine di rispettare il vincolo costituzionale dell'equilibrio di bilancio, anche in senso dinamico (sentenze n. 40 del 2014, n. 266 del 2013, n. 250 del 2013, n. 213 del 2008, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966), e gli obblighi comunitari e internazionali connessi, ciò anche eventualmente rimediando ai rilevati vizi della disciplina tributaria in esame.

In conclusione, gli effetti della dichiarazione di illegittimità costituzionale di

cui sopra devono, nella specie e per le ragioni di stretta necessità sopra esposte, decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione della presente decisione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica.

9. – Devono considerarsi assorbite le ulteriori questioni di legittimità costituzionale.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 81, commi 16, 17 e 18, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 (Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 6 agosto 2008, n. 133, e successive modificazioni, a decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione di questa sentenza nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 9 febbraio 2015.

PARTE II
I TRIBUTI STATALI (FATTISPECIE PECULIARI)

1. IMPOSTE SUL REDDITO

1.1. Eccesso di delega

SENTENZA N. 135/1967 (PRES. AMBROSINI; REL. MANCA)

Esclusione della detrazione dell'imposta straordinaria sul patrimonio ai fini dell'accertamento dell'imposta complementare.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1958, n. 645 (Approvazione del testo unico delle leggi sulle imposte dirette), art. 136, lett. *b*)

Costituzione, art. 76.

SENTENZA N. 160/1970 (PRES. BRANCA; REL. DE MARCO)

Limiti della detraibilità delle imposte – Aggravamento a danno dei contribuenti del sistema accolto dalla legislazione precedente.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1958, n. 645 (Approvazione del testo unico delle leggi sulle imposte dirette), art. 136, lett. *b*).

Costituzione, art. 76.

SENTENZA N. 32/1975 (PRES. BONIFACIO; REL. DE MARCO)

Enti tassabili in base a bilancio, ma non esercenti attività commerciali – Tassabilità delle plusvalenze e sopravvenienze attive dei beni facenti parte del capitale dell'impresa.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1958, n. 645 (Approvazione del testo unico delle leggi sulle imposte dirette), art. 106, primo comma.

Costituzione, art. 76.

SENTENZA N. 200/1987 (PRES. LA PERGOLA; RED. DELL'ANDRO)

Ricchezza mobile (imposta sulla) – Plusvalenze societarie – Società tassabili in base a bilancio non esercenti attività commerciali – Plusvalenze e sopravvenienze attive dalle medesime realizzate.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1958, n. 645 (Approvazione del testo unico delle leggi sulle imposte dirette), art. 106, primo comma.

Costituzione, art. 76.

Considerato in diritto

1. – Come si è in precedenza accennato, la Commissione provinciale delle imposte di Genova, con la seconda ordinanza dell'8 luglio 1966, ha riaffermato che, per la decisione della controversia, la rilevanza della disposizione impugnata (art. 136, lettera *b*, del Testo unico sulle imposte dirette, approvato con D.P.R. del 29 gennaio 1958, n. 645) è da ritenere tuttora sussistente, nonostante l'emanazione della legge del 4 dicembre 1962, n. 1682, la quale, con l'art. 5, ha sostituito, confermandone il contenuto, la disposizione del Testo unico sopra accennato. I giudici del merito hanno giustificato il nuovo rinvio, rilevando che alla disposizione della legge del 1962 (non denunziata per vizio d'incostituzionalità, restando quindi impregiudicata ogni questione al riguardo) non è da attribuire carattere interpretativo, ma innovativo del precedente sistema inerente alle detrazioni. La legge stessa quindi non avrebbe alcuna incidenza nel rapporto controverso, che resterebbe regolato dalla norma del Testo unico sopra ricordata.

Tale giudizio motivato sulla rilevanza circoscrive l'ambito della controversia in questa sede, dovendosi esaminare soltanto se la esclusione della detrazione dell'imposta straordinaria sul patrimonio, ai fini dell'accertamento della imposta complementare, costituisca eccesso della delega contenuta nell'art. 63 della legge 5 gennaio 1956, n. 1, sulla perequazione tributaria.

Al quesito occorre dare risposta affermativa.

2. – È vero che, secondo la giurisprudenza di questa Corte (vedansi specialmente le sentenze nn. 30 del 1961 e 114 del 1963) il contenuto della delega è stato ritenuto ampio e comprensivo, in quanto autorizza il Governo, nella compilazione di Testi unici concernenti le diverse imposte dirette, ad eliminare le disposizioni in contrasto con i principi contenuti nella legge dell'11 gennaio 1951, n. 25, e nella stessa legge di delegazione; ed inoltre a modificare la legislazione precedente per attuare i criteri direttivi, indicati nel menzionato art. 63, ai fini di un migliore coordinamento delle varie disposizioni, di una semplificazione nell'applicazione dei tributi, di una razionale organizzazione dei servizi e di un perfezionamento delle norme concernenti l'attività dell'amministrazione finanziaria nell'accertamento dei tributi.

3. – Senonché tali facoltà attribuite al Governo, per quanto largamente intese, non possono razionalmente estendersi fino a comprendervi anche quella di modificare, aggravandola, l'obbligazione tributaria, già stabilita in base al sistema accolto dalla legislazione precedente, come ha già rilevato questa Corte con la sentenza n. 114 del 1963: aggravamento che, nella specie in esame, deriva indubbiamente dalla soppressione, nel Testo unico, della detrazione sopra indicata, ai fini dell'accertamento dell'imposta complementare. Tale soppressione, invero, non può trovare giustificazione nell'autorizzata eliminazione, nel Testo unico, delle disposizioni che apparissero contrastanti con la legge n. 25 del 1951, sopra ricordata e con la stessa legge di delega. La detrazione, infatti,

della imposta straordinaria sul patrimonio, è preveduta espressamente sia nella legge n. 3062 del 1923 (art. 8, n. 2), istitutiva dell'imposta complementare, sia nel successivo decreto del 10 settembre 1936, n. 1933 (art. 44).

E, d'altra parte, al sistema vigente circa le detrazioni si fa riferimento nella menzionata legge del 1951, la quale, nell'art. 2, dispone che, per quanto attiene all'accertamento dell'imposta complementare, la dichiarazione del contribuente deve indicare gli oneri deducibili e gli altri titoli di detrazione previsti dalla legge relativa.

Riferimento che è pure contenuto nella legge di delegazione che, nell'art. 48, ai fini dell'accertamento delle imposte di ricchezza mobile e complementare, dispone che debbono essere espresse al lordo e al netto delle detrazioni.

Né l'accennata eliminazione della detrazione, di cui si discute, in quanto incide, come si è detto, sull'obbligazione tributaria con pregiudizio del contribuente, può fondatamente ritenersi rispondente all'esigenza di attuare gli accennati criteri direttivi contenuti nella legge di delega, né ad esigenze di armonizzazione di norme tra loro contrastanti, per renderne più agevole l'interpretazione e l'applicazione concreta; né, tanto meno, ad esigenze di semplificazione nell'applicazione dei tributi e di organizzazione dei servizi degli uffici finanziari al fine dell'accertamento dell'imponibile.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 136, lettera *b*, del Testo unico delle leggi sulle imposte dirette (approvato con decreto del 29 gennaio 1958, n. 645) nella parte in cui, tra gli oneri detraibili nell'accertamento dell'imposta complementare, non comprende l'imposta straordinaria sul patrimonio.

Così deciso in Roma, in camera di consiglio, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 12 dicembre 1967.

* * *

Sentenza n. 160/1970 (Pres. Branca; Rel. De Marco)

Considerato in diritto

La questione sottoposta all'esame della Corte ha per oggetto soltanto la legittimità costituzionale dell'art. 136, lettera *b*, del testo unico emanato, in forza della delegazione contenuta nell'art. 63 della legge 5 gennaio 1956, n. 1, con decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1958, n. 645, ancorché la disposizione contenuta nel citato articolo del testo unico sia stata testualmente riprodotta dall'art. 5, lettera *b*, della legge 4 dicembre 1962, n. 1682, dato che il giudice *a quo* ha negato la rilevanza di questa ultima legge, ai fini della soluzione della controversia che era chiamato a decidere.

Come si è esposto in narrativa, la illegittimità costituzionale dell'art. 136, lettera *b*, del T.U. approvato con decreto del Presidente della Repubblica n. 645 del 1958, viene prospettata sotto un duplice profilo: a) in via principale, per contrasto con l'art. 76 della Costituzione, per eccesso di delega; b) in via subordinata, per contrasto con l'art. 53 della Costituzione se, per capacità contributiva, si intende la disponibilità attuale di reddito nella sua fase di erogazione e non di produzione.

Sotto il profilo principale dell'eccesso di delega, sia pure agli effetti della detrazione di altra imposta (straordinaria sul patrimonio), la questione è già stata ritenuta fondata da questa Corte con sentenza n. 135 del 1967, in base a considerazioni che valgono anche per quanto attiene alla diversa imposta (successione) la cui detrazione è stata contestata dall'amministrazione finanziaria nel giudizio *a quo*; considerazioni, sulla fondatezza delle quali, nel giudizio attuale, non solo non è stato addotto alcun valido argomento contrario, ma si è avuto, anzi, il riconoscimento da parte della stessa Avvocatura generale dello Stato.

Infatti, per quanto ampia possa ritenersi la delegazione di cui all'art. 63 della legge n. 1 del 1956, l'eccesso risulta chiaramente dal semplice confronto tra il n. 2 dell'art. 8 del regio decreto legislativo 30 dicembre 1923, n. 3062, istitutivo dell'imposta complementare, e l'impugnato art. 136, lettera *b*, del T.U. del 1958.

Il n. 2 dell'art. 8 ammette in detrazione "Le imposte e tasse di ogni specie"; l'art. 136, lettera *b*, del T.U., "Le imposte afferenti i redditi, singolarmente o nel loro complesso... iscritte nei ruoli la cui riscossione ha inizio nell'anno ovvero pagate per ritenuta nel corso dello stesso".

A parte il rilievo circa la difficoltà di identificazione delle "imposte afferenti i redditi" di cui all'art. 136, lettera *b*, appare subito chiaro che in base a quest'ultima norma, in contrasto e conseguente aggravamento della posizione del contribuente rispetto all'art. 8, n. 2, del decreto istitutivo dell'imposta, anziché "le imposte e tasse di ogni specie" sono ammesse in detrazione soltanto le imposte "afferenti i redditi" riscuotibili per ruoli o per ritenuta, con evidente esclusione delle tasse e delle imposte indirette.

Il che è tanto più significativo, in quanto prima dell'emanazione del T.U. del 1958, non soltanto le Commissioni tributarie, ma anche la Suprema Corte di cassazione, hanno costantemente affermato essere contrastanti con la lettera del ripetuto art. 8, n. 2, e soprattutto con la stessa natura funzionale della imposta complementare, tutti i tentativi dell'Amministrazione di attenuare, in via interpretativa, l'ampia portata del ripetuto art. 8, n. 2.

Ne consegue che sotto il profilo dell'eccesso di delega la questione risulta fondata non solamente in riferimento alla imposta (successione) che ha dato origine al giudizio *a quo*, ma anche in riferimento alle altre imposte e tasse di ogni specie contemplate dall'art. 8, n. 2, della legge istitutiva della imposta complementare; cosicché si deve estendere la dichiarazione di illegittimità, in

applicazione dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, a tutta la lettera *b* dell'art. 136 del T.U. n. 645 del 1958, con l'effetto dell'integrale ripristino del n. 2 dell'art. 8 esaminato.

Peraltro, anche se dedotto soltanto in via subordinata, non sembra inutile rilevare che sotto il profilo del contrasto con l'art. 53 della Costituzione la questione risulta infondata, in quanto l'imposta complementare e le altre imposte sono correlative a presupposti diversi e reciprocamente autonomi e non può dirsi, in relazione alla prima, che la capacità contributiva diminuisca a causa degli obblighi tributari inerenti alle seconde.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale dell'art. 136, lettera *b*, del testo unico delle leggi sulle imposte dirette, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1958, n. 645.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 12 novembre 1970.

* * *

Sentenza n. 32/1975 (Pres. Bonifacio; Rel. De Marco)

Considerato in diritto

1. – L'art. 106 del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, con il quale è stato approvato il t.u. delle leggi sulle imposte dirette allora vigenti, dispone che le plusvalenze di tutti i beni appartenenti ai soggetti tassabili in base a bilancio concorrono a formare il reddito imponibile dell'esercizio nel quale sono realizzate, distribuite o iscritte in bilancio.

In precedenza era principio costantemente affermato dalla giurisprudenza delle commissioni tributarie e confermato dalla Corte di cassazione, ancorché contestato dagli uffici fiscali, quello secondo il quale le plusvalenze attive erano assoggettate all'imposta di ricchezza mobile, cat. B, soltanto ove fosse dimostrato l'intento speculativo del soggetto – sia individuale, sia collettivo – che le avesse realizzate.

Il tribunale di Roma, con le ordinanze di rimessione, argomentando da tale principio, ha ritenuto che la disposizione del citato art. 106 del t.u. fosse innovativa, rispetto alla legislazione da coordinare e che, in conseguenza, eccedesse dalla delega contenuta nell'art. 63 della legge 5 gennaio 1956, n. 1, cosicché ne ha denunziato la illegittimità, in riferimento all'art. 76 della Costituzione.

L'Avvocatura generale dello Stato ha, peraltro, eccepito che l'art. 106 del t.u. riproduce, sostanzialmente, l'art. 20 della stessa legge di delegazione n. 1 del

1956, cosicché la tesi che l'art. 76 della Costituzione sia stato violato risulterebbe priva di giuridico fondamento.

Poiché tanto la legge 11 gennaio 1951, n. 25, quanto quella 5 gennaio 1956, n. 1, sono entrambe direttamente e compiutamente precettive ed in particolare l'art. 63 della legge n. 1 del 1956 contiene soltanto una autorizzazione al Governo ad emanare testi unici di mero coordinamento delle norme in dette leggi contenute – delle quali indubbiamente fa parte l'art. 20 richiamato dall'Avvocatura generale dello Stato – la materia del contendere si circoscrive all'accertamento dell'esattezza dell'assunto che l'impugnato art. 106 del t.u. n. 645 del 1958 riproduca, sostanzialmente, il detto art. 20.

A tal fine non possono essere trascurate le altre norme riguardanti la tassabilità delle plusvalenze e sopravvenienze attive, accolte e coordinate in detto t.u., in quanto concorrono a completare l'organico ordinamento che, con le due leggi n. 25 del 1951 e n. 1 del 1956, si è voluto adottare.

2. – Così precisati i termini della questione sottoposta all'esame della Corte, si rileva:

Il più volte citato art. 20 della legge n. 1 del 1956, nei due primi commi, che sono quelli che interessano ai fini del decidere, dispone testualmente: "I maggiori valori delle attività delle imprese, in qualsiasi forma costituite, concorrono a formare il reddito imponibile nell'esercizio nel quale sono realizzati o distribuiti o iscritti in bilancio.

Per gli imprenditori diversi dalle società e dagli enti tassabili in base a bilancio e dalle altre società indicate nell'articolo 2200 del codice civile, la disposizione del comma precedente si applica soltanto alle attività comunque attinenti all'esercizio dell'impresa".

Come risulta chiaramente dal primo comma, la norma si riferisce all'attività di "imprese" e tale riferimento non è modificato e tanto meno smentito dal secondo comma, che pur statuendo che la disposizione del primo comma si applica soltanto alle attività comunque attinenti all'esercizio dell'impresa, limitatamente agli imprenditori diversi dalle società e dagli enti tassabili in base a bilancio, evidentemente anche queste società e questi enti, sia pure per implicito, prende in considerazione come imprenditori.

Ne consegue che il significato della differenza di trattamento fra l'una e l'altra categoria di soggetti tassabili preveduta dal secondo comma dell'articolo in esame, non può che essere il seguente:

Dalla stessa formulazione della norma, nonché dal complesso delle altre norme, raccolte nel testo unico, relative ai soggetti passivi, al presupposto dell'imposta, alla classificazione dei redditi ed ai criteri di accertamento dei medesimi, si può senz'altro trarre la conclusione che, di regola, per le imprese tassabili in base a bilancio si presume, senza che occorra la dimostrazione, l'intento speculativo di tutte le partite attive riportate in bilancio, anche se costituite da plusvalenze o sopravvenienze attive dei beni facenti parte del capitale dell'impresa stessa, mentre per le altre imprese, definite diverse dal

secondo comma, tale presunzione è limitata alle attività afferenti all'esercizio dell'impresa stessa.

Ciò in quanto, come è chiarito:

a) nella relazione Tremelloni al Senato: "Trattandosi di soggetti creati a scopo di lucro, con precisa indicazione nella legge o nel loro statuto, di tale scopo e della relativa attività diretta a conseguirlo non è possibile distinguere tra le diverse operazioni da esse compiute, in quanto tutte vengono caratterizzate da quello scopo e rientrano in quella attività";

b) nella relazione Valsecchi alla Camera: "Per le società e per gli enti, tenuto presente lo scopo di lucro per il quale sono creati, tutte le plusvalenze concorrono indistintamente a formare il reddito imponibile mobiliare".

Ma, appunto da queste motivazioni emerge chiarissimo il concetto che il termine "imprenditori" usato nel secondo comma dell'art. 20 del t.u. si riferisce anche alle società ed enti tassabili in base a bilancio e che non questa forma di tassabilità, ma l'esercizio di una attività imprenditoriale – caratterizzata dallo scopo di lucro – costituisce il fondamento giuridico della presunzione che per esse le plusvalenze o le sopravvenienze attive vanno comprese nell'accertamento del reddito imponibile.

Il che, poi, trova conferma nell'art. 8 del t.u. che, dopo avere indicati i soggetti tassabili in base a bilancio e dopo avervi compresi – alla lettera *c* del terzo comma – "le altre persone giuridiche costituite nel territorio dello Stato tenute per legge o per statuto alla formazione del bilancio o del rendiconto", nell'ultimo comma chiarisce "ove non sia diversamente disposto, le norme del testo unico che fanno riferimento alle imprese commerciali si applicano anche ai soggetti indicati dai commi terzo e quarto che esercitano attività commerciali".

Ed alla stregua di queste considerazioni va interpretato l'art. 100 del t.u. al quale fa richiamo il secondo comma dell'art. 81 dello stesso t.u., che definisce i presupposti dell'imposta.

È vero che tale articolo fa anche richiamo all'art. 106, il che condurrebbe ad adottare, per quanto lo riguarda, lo stesso criterio interpretativo adottato per l'art. 100.

Ma non può non ammettersi che la formulazione del primo comma è tale da far ritenere che i compilatori del t.u. abbiano interpretato l'art. 20 della legge n. 1 del 1956 – nonostante le considerazioni che precedono – nel senso che qualunque sia la natura della società o ente tassabile in base a bilancio, si presume sempre che le plusvalenze o sopravvenienze attive, anche per il solo fatto che siano state iscritte in bilancio, debbano far parte del reddito imponibile.

Tutto ciò senza tener conto, tra l'altro, che l'imposta alla quale tale imponibile andava assoggettato era quella di ricchezza mobile, cat. B, che ai sensi dell'art. 85 del t.u. si applicava "ai redditi alla produzione dei quali concorrono insieme il capitale ed il lavoro, come quelli derivanti dall'esercizio

di imprese commerciali ovvero da attività commerciali ai sensi dell'art. 2195 del codice civile o da operazioni speculative anche isolate”.

Ed è naturale, poi, il considerare che, con palese contraddizione, nel secondo comma dello stesso art. 106, si disponga, È poi, che per i soggetti di cui all'art. 104 – ossia per i soggetti che pur non essendovi tenuti chiedono la tassazione in base a bilancio – la disposizione del primo comma “si applica soltanto alle plusvalenze dei beni relativi all'impresa ed alle sopravvenienze conseguite nell'esercizio di essa” ammettendo, così, che non l'assoggettamento alla tassazione in base a bilancio, ma la derivazione da attività imprenditoriali è il presupposto della imposizione.

Né si opponga il principio *ubi voluit dixit*, perché appunto nel non aver avvertito che l'art. 20, così com'è formulato, non può riferirsi a società ed enti che non esercitino attività imprenditoriali, sta l'errore che ha indotto i compilatori del testo unico ad una evidente innovazione, che esorbita dalla delega di cui all'art. 63 della legge n. 1 del 1956 e che incide in modo negativo su quell'armonico coordinamento delle norme preesistenti che con tale delega si voleva raggiungere.

Non può sfuggire, infatti, che nelle leggi n. 25 del 1951 e n. 1 del 1956 già si profila, sia pure in embrione, quel concetto di reddito di impresa che, in sostituzione dell'ormai soppresso reddito di ricchezza mobile di cat. B, è, secondo i decreti del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, nn. 597 e 598, presupposto, rispettivamente sia dell'imposta sui redditi delle persone fisiche sia di quella sul reddito delle persone giuridiche.

Ed è, al riguardo, assai significativo il fatto che l'art. 20 del d.P.R. n. 598 del 1973 esclude la tassabilità delle plusvalenze o sopravvenienze attive di enti che non esplicino attività imprenditoriale o commerciale.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale, in riferimento all'articolo 76 della Costituzione, dell'art. 106, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1958, n. 645 (Testo unico delle leggi sulle imposte dirette), nella parte in cui prevede la tassabilità delle plusvalenze e sopravvenienze attive di enti tassabili in base a bilancio ma non esercenti attività commerciali, questione proposta dal tribunale di Roma con le ordinanze di cui in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 20 febbraio 1975.

* * *

Sentenza n. 200/1987 (Pres. La Pergola; Red. Dell'Andro)*Considerato in diritto*

1. – Le ordinanze di remissione propongono questioni identiche od analoghe e possono, pertanto, esser discusse e decise con unica sentenza.

L'ordinanza n. 693 dell'8 marzo 1979 della Corte di Cassazione, premesso che la Commissione centrale delle imposte aveva dichiarato non dovuta dalla Società p.a. "Agricola Riviera" l'imposta di ricchezza mobile ed assimilate, per la plusvalenza realizzata mediante cessione ai creditori, in sede di concordato preventivo, di immobili di proprietà della società stessa, mancando nel soggetto tassabile la qualità d'imprenditore esercente attività commerciale, richiesta dall'art. 106 del testo unico 29 gennaio 1958, n. 645, nella formulazione risultante dalla "parziale abrogazione" conseguita alla sentenza di questa Corte del 25 febbraio 1975, n. 32; premesso che l'amministrazione delle Finanze dello Stato aveva proposto, avverso la precitata decisione, ricorso per cassazione, sostenendo la soggezione delle società per azioni, in quanto tali, all'imposizione delle plusvalenze, in sede d'imposta di ricchezza mobile; ritenuto che, anche dopo la precitata sentenza di questa Corte, rimaneva impregiudicata la questione della conformità dell'art. 106 del testo unico delle leggi sulle imposte dirette del 1958 alla norma delegante, di cui all'art. 20 della legge n. 1 del 1956, in ordine alla tassabilità delle plusvalenze delle società; proponeva questione di legittimità costituzionale, in riferimento all'art. 76 Cost., dell'art. 106, primo comma, del testo unico 29 gennaio 1958, n. 645, nella parte in cui prevede, in contrasto col disposto dell'art. 20 della legge 5 gennaio 1956, n. 1, e fuori dai limiti della delega di cui all'art. 63 della stessa legge, la tassazione in ricchezza mobile delle plusvalenze realizzate dalle società in genere, in quanto tali, indipendentemente dall'esercizio di attività imprenditoriale.

L'ordinanza del 12 dicembre 1979 della Corte di Cassazione (Reg.ord.n. 350/80) premesso che la Commissione tributaria centrale (nell'annullare la decisione della Commissione provinciale di secondo grado, impugnata dall'amministrazione finanziaria, relativa al ricorso presentato dalla Società agricola immobiliare S.C.A.I., a responsabilità limitata, avverso l'avviso d'accertamento d'un plusvalore patrimoniale realizzato a seguito di vendite immobiliari, nell'esercizio 1968/69) aveva affermato il principio dell'assoggettabilità ad imposta di ricchezza mobile, per presunzione dell'intento speculativo e per il solo fatto obiettivo dell'incremento di ricchezza, delle plusvalenze realizzate dalle società indicate dall'art. 2200 c.c., anche se non esercitino attività commerciali; premesso che la predetta Società civile agricola immobiliare (S.C.A.I.) aveva proposto ricorso per cassazione avverso la citata decisione della Commissione tributaria centrale; e premesso che, pertanto, anche dopo la sentenza di questa Corte n. 32 del 1972, rimaneva da verificare l'applicazione dell'art. 106 del testo

unico delle leggi sulle imposte dirette del 1958 anche alle società di capitali (nella specie, a responsabilità limitata) che non esercitino attività commerciali; sollevava questione di legittimità costituzionale dell'articolo da ultimo citato, in riferimento all'art. 76 Cost.

L'ordinanza indicata con il n. 351 del registro ordinanze del 1980 è una copia dell'ordinanza n. 350 del 1980.

[*omissis*]

3. – L'esame del merito della questione di legittimità costituzionale sollevata dalle precitate ordinanze comporta la risoluzione non di uno ma di tre quesiti.

Il primo è, certamente, quello prospettato nelle conclusioni dell'ordinanza n. 693/79: è l'art. 106, primo comma, del testo unico delle leggi sulle imposte dirette del 1958 illegittimo nella parte in cui prevede la tassazione in ricchezza mobile delle plusvalenze e sopravvenienze attive realizzate dalle società in genere, in quanto tali, indipendentemente dall'esercizio di un'attività imprenditoriale?

Se, tuttavia, si rispondesse monosillabicamente a tale quesito, si correrebbe il rischio, almeno nel caso di risposta affermativa, di considerare l'art. 106 legittimo nella parte in cui sottopone a ricchezza mobile le plusvalenze e sopravvenienze attive di società imprenditoriali ma non realizzanti "fini di lucro". In tal caso, il problema centrale, e cioè quello di verificare se è la struttura (o qualità) delle società, costituenti soggetto dell'impresa (o la forma dell'impresa) a fondare la presunzione (di "fine di lucro") *ex* art. 106, primo comma, oppure se è il concreto esercizio di un certo tipo o qualità di attività delle società stesse, comunque costituite, la ragione principale della citata presunzione *ex* art. 106, finirebbe con l'essere eluso. Invero, se si concludesse nel senso che è l'esercizio di un'impresa, quale che sia a condizionare l'assoggettamento a ricchezza mobile delle plusvalenze delle società, mentre si prescinderebbe dalla qualità dell'attività esercitata dall'impresa, si condizionerebbe il predetto assoggettamento sempre ad una "forma", l'impresa appunto; e non si indicherebbero le ragioni per le quali è quest'ultima struttura dell'attività esercitata e non la "forma" della società (che, fra l'altro, potrebbe, invece, far riferimento ad una qualità dell'attività) a generare l'assoggettamento delle plusvalenze societarie all'imposta mobiliare.

La dottrina comunemente ritiene che l'esercizio d'una impresa condizioni l'assoggettamento in discussione in quanto il legislatore "presume" che tale esercizio comporti una determinata natura (speculativa, lucrativa) dell'attività esercitata: ma, in tal caso, è la natura, presunta, dell'attività esercitata dall'impresa, e non quest'ultima, come struttura formale, la ragione della sottoposizione delle plusvalenze societarie all'imposta mobiliare.

E se, a parte il problema dell'onere della prova, risulti sicuramente esclusa in fatto, ad esempio, la natura speculativa dell'esercizio d'una determinata impresa societaria? Se mancassero, in ogni caso, in determinate attività (ad esempio agricole) fini di lucro, come sarebbe possibile "presumerli"? Vero è

che, in tali casi, una presunzione legale *iuris et de iure*, si trasformerebbe in un'ingiustificata finzione. L'annoso problema della "presunzione" del fine di lucro, nell'esercizio delle attività od imprese commerciali, è nato dall'impossibilità o superfluità d'una prova, di volta in volta, dell'esistenza dello stesso fine, quando ad altro talune società non tendono se non a realizzare fini speculativi. Ma se questi ultimi fossero sicuramente esclusi, nell'esercizio di imprese, sia pur costituite in forma commerciale, la "presunzione legale" si trasformerebbe in sottoposizione a ricchezza mobile di plusvalenze non derivanti da attività lucrative: si tratterebbe, cioè, di redditi "non prodotti" dalla fonte.

E, da ciò, il secondo quesito, inscindibilmente connesso al primo: l'art. 106 è illegittimo nella parte in cui sottopone tutte le plusvalenze societarie ad imposta di ricchezza mobile, indipendentemente dall'esercizio d'una qualsiasi attività imprenditoriale, oppure, più particolarmente, d'una specifica attività, quella commerciale, nella quale è appunto "presumibile" il fine speculativo?

Nel rispondere a questo secondo quesito occorre subito chiarire che, anche a prescindere da ogni normativa, è logicamente impossibile ritenere che una serie di attività, mai caratterizzate da fini di lucro (ad esempio, attività di società senza impresa od esercitanti imprese agricole che non perseguono fini di lucro) acquistino, poi, "alla fine", in virtù della forma societaria, natura speculativa, "per presunzione". Come mai il risultato unitario di diversi atti, sia pure "vestito" di una certa forma, può assumere natura esattamente contraria a quella dei singoli atti componenti? È per questa ragione logica (prima che per virtù normativa) che la forma della società non può costituire il fondamento della sottoponibilità del reddito (prodotto) derivante dalle plusvalenze patrimoniali, realizzate dalle società stesse, all'imposta di ricchezza mobile: è, invece, l'esercizio effettivo di un'impresa commerciale o d'un'attività commerciale, per le quali è legittimo, appunto, presumere la natura speculativa, a costituire la base per l'ulteriore presunzione di cui al primo comma dell'art. 106 del testo unico del 1958.

Vero è che al primo quesito è dato rispondere solo rispondendo anche al secondo. E, da questo aspetto, sembrerebbe, almeno a prima vista, di poter affermare che l'art. 106 è illegittimo nella parte in cui sottopone le plusvalenze e sopravvenienze attive, realizzate dalle società, all'imposta di ricchezza mobile, "indipendentemente dall'esercizio di attività imprenditoriali commerciali".

Senonché, sorge subito il terzo quesito: *quid iuris* nelle ipotesi in cui si tratti di attività imprenditoriali *ex* art. 2082 c.c., o di semplici attività, sia pur abitualmente realizzate dalle società, *ex* art. 2195 c.c.? Quest'ultimo quesito è anch'esso strettamente "legato" ai primi due. Dalla risposta che si va ad offrire al medesimo, risulta, infatti, ulteriormente qualificata l'illegittimità dell'art. 106: come si dirà oltre, questo articolo è illegittimo non soltanto perché dispone la sottoposizione all'imposta di ricchezza mobile delle plusvalenze e sopravvenienze attive realizzate dalle società, in quanto tali, "indipendentemente dall'esercizio di attività imprenditoriali commerciali", ma anche perché prevede la

predetta sottoposizione, in via più generale, indipendentemente dall'esercizio, da parte delle società, di attività commerciali.

Ciò, peraltro, non significa che, appena una società realizzi, comunque, attività commerciali, debba essere sottoposta all'art. 106, primo comma; bensì equivale ad affermare che spetta al giudice di merito stabilire se, nei singoli casi, ed a prescindere, sempre, dalla forma della società, vi sia uno svolgimento abituale di attività commerciali da parte della società ed esista, pertanto, come si dirà oltre, un "reddito d'impresa"; che spetta, cioè, allo stesso giudice stabilire se possa farsi riferimento all'art. 8, quinto comma, del testo unico delle leggi sulle imposte dirette del 1958 (applicabilità a società che esercitano attività commerciali delle norme, previste dallo stesso testo unico, per le imprese commerciali) oppure possa applicarsi analogicamente, anche alle società non organizzate *ex art.* 2082 c.c. ma esercitanti attività di cui all'art. 2195 c.c., l'art. 106, primo comma, del testo unico del 1958.

4. – Nell'iniziare l'esame del merito della questione va anzitutto rilevato che è soltanto considerando il modo come si sono storicamente posti i problemi, che l'art. 20 della legge n. 1 del 1956 cerca di risolvere, è possibile procedere ad una approfondita interpretazione dello stesso articolo. Se si parte dall'articolo ora citato, prescindendo dalla storia, dai precedenti dottrinali e giurisprudenziali, dai quali esso, si può dire, è nato, non soltanto non si riesce a spiegarne le incertezze ma non s'intendono appieno neppure le ragioni dell'incostituzionalità del primo comma dell'art. 106 del testo unico delle leggi sulle imposte dirette del 1958.

Vero è che, non potendosi, dal testo unico del 1877, ricavare una precisa nozione di reddito tassabile, ai fini dell'imposta di ricchezza mobile, la dottrina tentò di delineare una nozione di "reddito prodotto" che, mentre rifiutava la nozione di "reddito entrata", chiariva che le azioni umane, per essere considerate produttrici di reddito, non era sufficiente che, comunque, condizionassero il medesimo ma dovevano anche esser mosse da un "intento di lucro" oppure tendere, sia pur solo obiettivamente, a realizzare un guadagno.

Ed è in seguito a ciò che si è posto, ben prima del 1956, il problema delle plusvalenze e sopravvenienze attive: queste, ove si fosse accolta la nozione di "reddito entrata" (e cioè di reddito come "puro" incremento patrimoniale) sarebbero state senza dubbio ricondotte, quali specie, alla generale nozione di reddito tassabile, costituendo esse certamente un incremento patrimoniale. Accogliendosi, invece, dalla maggioranza della dottrina, il concetto di "reddito prodotto", le plusvalenze e sopravvenienze attive, essendo, almeno per una parte, il risultato d'un aleatorio, oggettivo, aumento patrimoniale, non erano riconducibili alla nozione di "reddito prodotto", e quindi tassabile, finché non si fosse dimostrato d'essere state realizzate anche attraverso attività speculative. E qui, per non appesantire l'esame che si va compiendo, si prescinde dalle controverse questioni sul modo d'intendere l'espressione "attività speculative"

o “lucrative”: la soluzione delle predette controversie non compete, infatti, a questa sede.

Risolto il problema del necessario collegamento delle plusvalenze e sopravvenienze attive con un'attività “di carattere speculativo” del soggetto passivo d'imposta, si apriva, già, all'incirca, dall'inizio di questo secolo, un'altra gravissima disputa relativa all'accertamento dell'intento speculativo o della “natura lucrativa” delle attività attraverso le quali le plusvalenze e sopravvenienze attive venivano realizzate. Ed a questo proposito è sorto il problema in ordine alla “presunzione” del carattere lucrativo delle attività realizzate dalle società (industriali e) commerciali. Il quale, pertanto, sorge come problema di presunzione della natura lucrativa delle attività svolte dalle società; e, in particolare, ovviamente, dalle società (industriali e) commerciali.

Nulla quaestio, infatti, per i privati non esercenti attività commerciali: le plusvalenze realizzate da questi ultimi andavano assoggettate all'imposta mobiliare soltanto quando si fosse accertato, di volta in volta, il collegamento delle medesime con un'attività lucrativa o con un “intento speculativo” del soggetto passivo d'imposta: ma, per le plusvalenze realizzate da commercianti o da società commerciali, era da presumersi, *ope legis*, l'intento speculativo oppure, potendo la presunzione legale risolversi, in concreto, in una tassazione di plusvalenze e sopravvenienze attive non speculativamente realizzate, era, sempre, da accertarsi la natura lucrativa delle attività dalle quali la plusvalenza patrimoniale derivava?

Dottrina e giurisprudenza erano, in ordine alla risposta da dare a questo interrogativo, grandemente incerte: si dibattevano tra l'orientamento per il quale, anche nel caso di società commerciali, la tassabilità, quale reddito, del plusvalore realizzato dalla rivendita d'un immobile era da ritenersi subordinata all'intento speculativo nell'acquisto dell'immobile stesso (a meno che la speculazione in compravendite immobiliari costituisse l'oggetto normale dell'attività della società) e l'orientamento secondo il quale, mentre le plusvalenze relative ai beni “strumentali” dell'impresa dovevano esser sempre assoggettate all'imposta mobiliare, la tassazione delle plusvalenze relative a beni estranei all'impresa era subordinata alla sussistenza dell'intento speculativo, tranne che si fosse trattato di società commerciali, per le quali doveva sempre presumersi il carattere lucrativo dei relativi “incrementi patrimoniali”.

Il criterio “soggettivo” ora indicato, riferito alla società (e non all'attività esercitata dalla medesima) costituiva, pertanto, il risultato d'una “presunzione”, relativa, tuttavia, alla natura lucrativa dell'attività esercitata. Per le società aventi la speculazione in compravendite immobiliari quale oggetto normale delle attività, si “presumeva” che tutte le compravendite fossero speculativamente realizzate e tutti i plusvalori derivanti dalle medesime dovessero, in conseguenza, essere tassati. Oppure: trattandosi di società commerciali, veniva a presumersi il carattere speculativo di tutte le attività realizzate; e, pertanto, tutte le plusvalenze e sopravvenienze attive derivanti da compravendite, anche di beni

“estranei” all’esercizio dell’impresa delle società commerciali stesse, dovevano esser tassate in ricchezza mobile. Ci si riferiva, insomma, sempre, oggettivamente, alla natura dell’attività esercitata dalla società commerciale, anche se la forma commerciale o l’oggetto (lucrativo) normale della società rendevano “presumibile” tale natura. Di qui l’inizio della concezione per la quale sarebbe la forma della società, o l’oggetto normale della medesima, a condizionare, prescindendo da ogni altra indagine, l’assoggettamento delle plusvalenze e sopravvenienze attive, comunque realizzate dalle società, all’imposta di ricchezza mobile.

Senonché, la concezione da ultimo riportata è nettamente respinta dall’art. 20 della legge n. 1 del 1956.

L’articolo ora citato pone un punto fermo: distinguendo le attività “affendenti all’esercizio dell’impresa” dalle rimanenti, sancisce che “soltanto” per le prime gli imprenditori diversi dalle società e dagli enti tassabili in base a bilancio son tenuti a scontare le plusvalenze, indipendentemente dalla prova dell’esistenza dell’intento speculativo; mentre, in generale, per le “imprese” delle società, in qualsiasi forma costituite, tutte le plusvalenze realizzate, distribuite od iscritte in bilancio, concorrono a formare il reddito imponibile.

Soprattutto nei confronti di chi riteneva che, talvolta, come nel caso delle società per azioni, la connessione tra l’intento speculativo ed il lucro “di differenze” si presumesse sempre, l’art. 20 della legge 5 gennaio 1956 n. 1 “risponde” che “mai” il modo di costituzione, la struttura formale delle società può costituire il fondamento della presunzione secondo la quale tutte le plusvalenze, indipendentemente dalla loro connessione con attività afferenti all’esercizio dell’impresa, concorrono a formare il reddito imponibile di società ed enti tassabili in base a bilancio: il primo comma dell’articolo in esame inizia appunto statuendo che “I maggiori valori delle attività delle imprese, in qualsiasi forma costituite, concorrono a formare il reddito imponibile...”.

Tenuto conto dei ricordati precedenti storici, l’articolo in discussione non poteva che fondare la predetta presunzione soltanto sull’esercizio effettivo di un’attività, sulla natura di un’attività che, appunto, si presumeva caratterizzata da scopo di lucro. La tesi secondo la quale non è esatto che una società (commerciale) non possa compiere altro che atti di natura commerciale e che, quand’anche ciò fosse vero, non si ritrova, nel nostro sistema, un principio generale per il quale ogni atto di commercio è, per sé, atto di speculazione, viene disattesa dall’articolo in discussione: per le imprese (come si dirà oltre, commerciali) tutte le plusvalenze, e per gli imprenditori diversi dalle società e dagli enti tassabili in base a bilancio, soltanto le plusvalenze relative ad attività afferenti all’esercizio dell’impresa, si “presumono” condizionate da attività speculative.

Il criterio oggettivo, scelto dall’art. 20 della legge n. 1 del 1956, in funzione del fatto che soltanto la natura lucrativa dell’attività di produzione del reddito può giustificare l’assoggettabilità all’imposta mobiliare delle plusvalenze e sopravvenienze attive, non può esser trasformato in criterio soggettivo sol perché

si presume che siano lucrative tutte le attività delle “imprese” di società commerciali, che producono plusvalenze, e le attività afferenti all’esercizio dell’impresa degli enti diversi dalle società: non importa se si tratti di società per azioni od a responsabilità limitata, quale che sia il soggetto dell’impresa, si risponde tributariamente per le plusvalenze derivanti da attività commerciali.

Da ciò consegue l’imprescindibilità dell’esercizio effettivo di attività imprenditoriali di natura commerciale (o, comunque, come si preciserà più innanzi, di attività commerciali) ai fini della sottoposizione di tutte le plusvalenze, anche di quelle relative a beni estranei all’impresa, delle società, comunque costituite, all’imposta mobiliare e la non sottoposizione alla stessa imposta delle plusvalenze di società (ed enti) non svolgenti attività commerciali.

Questa Corte, peraltro, aveva già chiarito, con la sentenza 25 febbraio 1975, n. 32, che il termine “imprenditori” usato nel secondo comma dell’articolo in esame “si riferisce anche alle società ed enti tassabili in base a bilancio e che non questa forma di tassabilità ma l’esercizio di un’attività imprenditoriale caratterizzata da uno scopo di lucro costituisce il fondamento giuridico della presunzione che per esse tutte le plusvalenze o le sopravvenienze attive vanno comprese nell’accertamento del reddito imponibile”.

La stessa sentenza aveva anche chiarito l’esatta interpretazione dell’articolo in discussione, rilevando che, per le società ed imprese tassabili in base a bilancio, “si presume, senza che occorra la dimostrazione, l’intento speculativo di tutte le partite attive riportate in bilancio, anche se costituite da plusvalenze o sopravvenienze attive di beni facenti parte del capitale dell’impresa stessa, mentre per le altre imprese, di cui al secondo comma, tale presunzione è limitata alle attività afferenti all’esercizio dell’impresa stessa”.

5. – A questo punto va fatta una precisazione.

Poiché l’amministrazione finanziaria ritiene che nel dispositivo della sentenza, ora citata, di questa Corte sia contenuto un errore “materiale”, consistente nell’uso della locuzione “commerciale” in luogo di quella “imprenditoriale”, va sottolineato che è impossibile rinvenire un errore “materiale” nell’uso, nel dispositivo, della locuzione “commerciale” quando, nella motivazione della predetta sentenza, dopo aver fatto riferimento ad “attività imprenditoriale caratterizzata da scopo di lucro” ed all’applicabilità, ai sensi dell’art. 8 del testo unico del 1958, delle norme di quest’ultimo, che fanno riferimento alle “imprese commerciali”, anche ai soggetti indicati nello stesso articolo, che esercitano attività commerciali, si conclude ricordando che l’art. 20 del d.P.R. n. 598 del 1973 esclude la tassabilità delle plusvalenze o sopravvenienze attive di enti che “non esplicano attività imprenditoriale o commerciale”. E vale aggiungere che è almeno molto discutibile, in sede di sottoposizione a ricchezza mobile delle plusvalenze societarie, la distinzione tra “attività imprenditoriale” ed “attività commerciale”, giacché il riferimento all’impresa, contenuto nel primo comma dell’art. 20 della legge n. 1 del 1956 (come innanzi notato e come confermato dai precedenti storici sopra ricordati) va interpretato come “specifico” riferi-

mento all'impresa commerciale e cioè allo svolgimento di attività presuntivamente lucrative. D'altra parte, la dottrina ritiene che le plusvalenze societarie rientrino tra i redditi sottoponibili a ricchezza mobile di categoria B (diversi dai redditi di capitale, di lavoro autonomo o subordinato) tra i redditi, cioè, alla produzione dei quali concorrono insieme il capitale ed il lavoro. E va anche ricordato che l'art. 85 del testo unico del 1958, nell'esemplificare i redditi di categoria B, si riferisce appunto ai redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali o da attività commerciali, ai sensi dell'art. 2195 c.c., o da operazioni speculative anche isolate.

L'art. 20 della legge n. 1 del 1956 va, dunque, interpretato nel senso che l'impresa, di cui allo stesso articolo, è da intendersi, specificamente, come impresa commerciale, ossia impresa consistente, come si preciserà meglio oltre, in abituali attività commerciali. Dall'ambito di comprensione del primo comma dell'articolo in discussione vanno escluse, pertanto, non soltanto le così dette società senza impresa ma anche le società non esercenti un'impresa commerciale e, "a fortiori", quelle che non svolgono attività commerciali.

6. – La presunzione di cui al primo comma dell'art. 20 della legge n. 1 del 1956 rinvia, dunque, ad un effettivo esercizio d'impresa commerciale od almeno, come si preciserà meglio oltre, ad uno svolgimento d'un certo tipo di attività (commerciale appunto). Benché costituita in forma di società commerciale, personale o di capitali, una determinata società può, infatti, avere un oggetto non riconducibile all'art. 2195 c.c. (ad esempio, società di mera gestione od avente come unico oggetto l'esercizio di un'impresa agricola): in tal caso la medesima non diviene destinataria dell'art. 20 della legge n. 1 del 1956. Va, infatti, ricordato che, se è vero che l'art. 2249 c.c. fa obbligo alle società che hanno per oggetto l'esercizio di un'attività commerciale di costituirsi secondo uno dei tipi regolati nei capi III e seguenti del titolo quinto del libro quinto del codice civile e statuisce altresì che le società che hanno per oggetto l'esercizio di un'attività diversa sono regolate dalle disposizioni sulla società semplice; è, tuttavia, anche vero che lo stesso articolo fa salva la volontà dei soci di costituire anche una società non avente per oggetto l'esercizio di un'attività commerciale secondo uno degli altri tipi regolati nei capi III e seguenti del titolo quinto del libro quinto del codice civile. Come è stato già posto in luce dalla dottrina, non la forma commerciale della società o la sua iscrizione nel registro delle imprese *ex art. 2200 c.c.* comportano, pertanto, l'automatica attribuzione alla medesima del carattere imprenditoriale. L'effettivo esercizio di attività commerciale imprenditoriale, presuntivamente caratterizzata da scopo di lucro, condiziona, senza dubbio, ai sensi del primo comma dell'art. 20 della legge n. 1 del 1956, la presunzione per la quale tutte le plusvalenze patrimoniali delle società vanno comprese nel reddito imponibile. Ma anche il semplice esercizio d'un certo tipo di attività (commerciale appunto) è sufficiente, come si dirà meglio oltre, a rendere applicabili alle plusvalenze societarie, realizzate dalle predette attività, la norma di cui al primo comma dell'art. 20 della legge n. 1 del 1956. Le società

che non esercitano attività commerciali devono, in ogni caso, ritenersi escluse dall'ambito d'operatività del primo comma del predetto art. 20.

Va, peraltro, sottolineato che (appunto per il fatto che non è la forma di costituzione della società che condiziona l'assoggettamento delle plusvalenze, di cui al primo comma dell'art. 20 della legge n. 1 del 1956, all'imposta di ricchezza mobile) ove una società non commerciale (ad esempio una società avente come unico oggetto l'esercizio di un'impresa agricola, anche se costituita in uno dei tipi indicati nel primo comma e nella seconda parte del secondo comma dell'art. 2249 c.c.) svolgesse, oltre alle attività previste nell'atto costitutivo, attività imprenditoriali commerciali o, comunque, attività commerciali, alle quali fossero, ad esempio, applicabili le norme del testo unico del 1958, che si riferiscono alle imprese commerciali, detta società entrerebbe, senz'altro, nell'ambito di comprensione del primo comma del più volte citato articolo 20 e, pertanto, opererebbe nei suoi confronti la presunzione di tassabilità di tutte le plusvalenze societarie realizzate, distribuite od iscritte a bilancio.

7. – Se, dunque, per un verso l'interpretazione del termine "impresa", di cui al primo comma dell'art. 20 della legge n. 1 del 1956 è da restrittivamente assumersi come riferentesi alla sola "specie" dell'impresa commerciale (e non al "genere" che, contraddittoriamente rispetto alla *ratio* della norma, comprenderebbe anche le imprese, ad esempio agricole, eventualmente non realizzanti fini speculativi) per altro verso, l'interpretazione dello stesso termine è da estensivamente assumersi come riferentesi non ad una entità imprenditoriale avente tutti i requisiti di cui all'art. 2082 c.c.

A parte l'ampio, ed estraneo a questa sede, dibattito sull'autonomia del diritto tributario e sull'impossibilità di assumere i concetti (ed i termini) ai quali si riferisce il diritto tributario nella stessa comprensione nella quale sono assunti da altri rami del diritto, l'"impresa" alla quale allude il primo comma dell'art. 20 della legge n. 1 del 1956 non è esattamente quella di cui all'art. 2082 c.c. (...attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi). L'ora citato art. 20, non va dimenticato, dispone in ordine alla formazione del reddito imponibile relativamente alle plusvalenze e sopravvenienze attive: si riferisce, pertanto, al reddito d'impresa, e cioè al reddito che deriva dall'esercizio di "imprese commerciali". Preparando ed anticipando la nozione di "reddito d'impresa", che sarà limpidamente chiarita dai primi due commi dell'art. 51 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, non soltanto si riferisce, restrittivamente, al reddito derivante, specificamente, dall'esercizio di imprese commerciali (e non, in generale, dall'esercizio di qualsiasi impresa) ma estensivamente, considerando non determinante la "forma" dell'impresa (come non determinante la "forma" della società), per esercizio d'imprese commerciali intende l'esercizio abituale, anche se non esclusivo, delle attività commerciali di cui all'art. 2195 del codice civile, ancorché non organizzate al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi, e cioè anche se non organizzate nella forma civilistica dell'impresa.

Non si vede perché mai soltanto l'esercizio d'una "perfetta" impresa *ex art.* 2082 c.c. dovrebbe condurre all'assoggettamento delle plusvalenze societarie all'imposta di ricchezza mobile e non anche l'esercizio abituale di attività commerciali *ex art.* 2195 c.c.. La *ratio* dell'assoggettamento di tutte le plusvalenze e sopravvenienze attive all'imposta di ricchezza mobile è l'effettivo, abituale esercizio di attività commerciali, che, per presunzione legislativa, perseguono fini di lucro; non necessariamente l'esercizio di queste attività attraverso la forma dell'impresa *ex art.* 2082 c.c., e cioè attraverso la forma civilistica dell'impresa, "organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi": la forma civilistica dell'impresa può ben esser sostituita, in diritto tributario, almeno ai fini della materia qui in esame, dall'esercizio abituale di attività commerciali. Diversamente, si darebbe luogo ad una sperequazione contrastante, in maniera stridente, con i fini e le ragioni delle norme che si stanno esaminando. Per queste ultime, pertanto, costituiscono redditi prodotti, validi ai fini dell'assoggettabilità delle plusvalenze all'imposta di ricchezza mobile, non soltanto i redditi realizzati dalle imprese commerciali *ex art.* 2082 c.c. ma anche quelli prodotti dall'esercizio abituale di attività commerciali non organizzate nella forma civilistica dell'impresa.

Mentre il primo comma dell'art. 51 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, dichiara che "Il reddito d'impresa è quello che deriva dall'esercizio di imprese commerciali", il secondo comma dello stesso articolo, precisando e concettualizzando il discorso testé riferito, assunto dai precedenti legislativi, recita: "Per esercizio di imprese commerciali s'intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali di cui all'art. 2195 del codice civile anche se non organizzate in forma d'impresa".

D'altra parte, lo stesso testo unico del 1958, esattamente interpretando, su questo punto, la delega legislativa, al quinto comma recita: "Ove non sia diversamente disposto, le norme del testo unico che fanno riferimento alle imprese commerciali si applicano anche ai soggetti indicati nei commi terzo e quarto, che esercitano attività commerciali...".

È, dunque, anche l'esercizio d'un certo tipo di attività (appunto commerciali), e non soltanto l'esercizio di imprese commerciali *ex art.* 2082 c.c., che, ai sensi dell'art. 20 della legge n. 1 del 1956, fa scattare la presunzione *ex primo* comma dello stesso articolo: tutte le plusvalenze societarie, anche quelle non strettamente riferentesi all'esercizio delle attività commerciali o delle imprese commerciali (relative, ad esempio, a beni, delle società, estranei all'esercizio commerciale) sono sottoponibili ad imposta di ricchezza mobile.

8. – Il disposto dell'art. 20 della più volte citata legge 5 gennaio 1956, n. 1, era destinato ad essere trasfuso negli artt. 100 e 106 del testo unico sull'imposta di ricchezza mobile del 1958. Senonché, ulteriori e, certamente, più forti contrasti si sono manifestati nell'interpretazione degli ora ricordati articoli del testo unico del 1958.

L'art. 81 del testo unico in discussione, nello stabilire i presupposti

dell'imposta di ricchezza mobile, mentre nel primo comma precisa che "Presupposto dell'imposta è la produzione di un reddito netto, in denaro o in natura, continuativo od occasionale, derivante da capitale o da lavoro o dal concorso di capitale e lavoro, ovvero derivante da qualsiasi altra fonte...", nel secondo comma recita: "Costituiscono inoltre presupposto dell'imposta le plusvalenze e le sopravvenienze indicate negli artt. 100 e 106, le plusvalenze da chiunque realizzate in dipendenza di operazioni speculative nonché i premi su prestiti e le vincite di lotterie, concorsi a premio, giochi e scommesse".

Non sembra esistere "contrapposizione" tra le norme di cui al primo ed al secondo comma dell'art. 81 ora riportato. Anche i proventi di cui al secondo comma (in particolare le plusvalenze, sopravvenienze ecc.) costituiscono reddito in base al concetto generale, unitario, di reddito mobiliare di cui al primo comma: in tanto il legislatore li ha espressamente menzionati in quanto essi, pur derivando da attività lucrativa (significativa è la menzione della dipendenza da "operazioni speculative" delle plusvalenze "da chiunque realizzate") non ne costituiscono il risultato esclusivo e, per il passato, avevano dato luogo a dubbi d'inquadramento nella nozione di reddito. Precisando il concetto di reddito mobiliare, di cui al primo comma, il legislatore chiarisce che è "reddito prodotto" sia quello che deriva "unicamente" dalle fonti indicate dal primo comma sia quello che deriva, insieme, dalle predette fonti e da altri eventi non imputabili alla fonte del reddito.

In ogni caso, la dottrina che sostiene che, in base all'art. 106 dello stesso testo unico, il legislatore avrebbe accolto per i soli soggetti tassabili in base a bilancio una nozione di reddito (incremento patrimoniale anche "non" collegato ad operazioni produttive) diversa da quella accolta nelle norme generali espresse nell'art. 81, già prospetta una "disarmonia" tra l'art. 106 e l'art. 81, che prevederebbe una nozione (unitaria) di reddito mobiliare, valevole per tutti i soggetti passivi d'imposta meno che per le società ed enti tassabili in base a bilancio. Ma può una caratteristica (tassabilità in base a bilancio) attinente a modalità d'accertamento, estendere a tal punto l'oggetto dell'imposizione, da produrre come effetto, la tassabilità d'una determinata plusvalenza, se realizzata da una società per azioni e la non tassabilità della stessa plusvalenza, se realizzata, ad esempio, da una società in nome collettivo?

9. – L'illegittimità costituzionale dell'art. 106 del testo unico del 1958 si profila nettamente anche nel confronto con l'art. 100 dello stesso testo unico, che trasfonde, parzialmente, il disposto dell'art. 20 della legge n. 1 del 1956.

Il precitato art. 100 ha anzitutto il merito d'aver risolto il problema, al quale, per vero, la dottrina non ha dato il dovuto rilievo, innanzi diffusamente trattato: lo "specifico" riferimento alle "imprese commerciali" della generica indicazione di "impresa" di cui all'ora citato art. 20 della legge n. 1 del 1956. La collocazione dell'art. 100 del testo unico del 1958 nella sezione seconda del capo terzo dello stesso testo, sezione il cui titolo è "Redditi delle imprese commerciali", non lascia adito a dubbi: le plusvalenze e sopravvenienze attive,

di cui allo stesso articolo 100, conseguite dal realizzo di beni relativi all'impresa od appartenenti alla società, si riferiscono soltanto alle "imprese commerciali". E poiché i destinatari del disposto dell'art. 106 dello stesso testo unico è da ritenersi non debbano essere diversi da quelli dell'art. 100, quest'ultimo, esattamente interpretando l'art. 20 della legge n. 1 del 1956, precisa che il tema relativo alle plusvalenze realizzate attraverso attività e beni estranei all'esercizio dell'impresa è da riferirsi soltanto alle imprese commerciali e non, genericamente, alle "imprese".

D'altra parte, riferendosi alle imprese commerciali, l'art. 100 esclude che l'art. 106 possa disporre "presunzioni" relative a scopi di lucro di società tassabili in base a bilancio ma "non aventi fini di lucro"; ed esclude altresì che l'art. 81, nell'atto in cui distingue le plusvalenze di cui agli artt. 100 e 106 da quelle realizzate da "chiunque", in dipendenza di operazioni speculative (da dimostrare) possa assumere che tra i soggetti tassabili in base a bilancio siano comprese società (ed enti) "non aventi fini di lucro".

Malgrado la chiarissima lettera dell'art. 100, primo comma ("Concorrono a formare il reddito imponibile le plusvalenze, compreso l'avviamento, derivanti dal realizzo di beni relativi all'impresa..."); "Nei confronti delle società indicate nell'art. 2200 del codice civile si considerano relativi all'impresa tutti i beni ad essa appartenenti e le plusvalenze..."); e malgrado chiaramente lo stesso articolo, come si è già notato allorché si sono ricordati i precedenti storici dell'art. 20 della legge n. 1 del 1956, chiudendo un annoso dibattito, precisi che, in generale, soltanto le plusvalenze derivanti dal realizzo di beni "relativi all'impresa" concorrono a formare il reddito mobiliare imponibile (ad eccezione delle società indicate nell'art. 2200 c.c. per le quali, considerandosi "relativi all'impresa" tutti i beni appartenenti alle predette società, concorrono a formare lo stesso reddito tutte le plusvalenze derivanti dal realizzo di tutti i beni appartenenti alle società) anche per l'articolo in esame è stato posto il problema delle plusvalenze delle società non imprenditoriali. Senonché la dottrina e la giurisprudenza hanno chiarito che il fatto che la norma consideri come "relativi all'impresa" tutti i beni delle società costituite in forma commerciale, importa che la *vis attractiva* dell'impresa, lungi dal comportare l'imprenditorialità delle società indicate nell'art. 2200 c.c., presuppone, appunto, l'esercizio effettivo dell'impresa. Le società che non esercitano un'impresa commerciale (o che non esercitano alcuna attività commerciale) sono, pertanto, certamente fuori dell'ambito di comprensione del disposto dell'articolo 100 del testo unico del 1958.

10. – Analoghe conclusioni vanno prese in relazione all'art. 106 dello stesso testo unico.

Senonché, la lettera dell'articolo ora citato contrasta nettamente con l'interpretazione prima offerta dell'art. 20 della legge n. 1 del 1956, e cioè con la norma delegante e contrasta anche con quanto s'è sopra osservato in relazione agli artt. 81 e 100 del testo unico in esame.

Anche l'art. 106 provvede a concludere l'annosa questione sull'assoggetta-

bilità a ricchezza mobile delle plusvalenze e sopravvenienze attive dei soli beni “relativi all’impresa” o di tutti i beni appartenenti alla società. E, mentre nel secondo comma statuisce che, per i soggetti indicati all’art. 104, la disposizione del primo comma si applica soltanto alle plusvalenze dei beni “relativi all’impresa”, nel primo comma (non avendo necessità di citare l’impresa, giacché si statuiva che concorrevano a formare il reddito imponibile tutti i beni appartenenti ai soggetti ivi indicati) s’esprime in questo modo: “Le plusvalenze di tutti i beni appartenenti ai soggetti tassabili in base a bilancio concorrono a formare il reddito imponibile...”.

Il richiamo, generale, alle società (ed enti) specificati nel terzo comma dell’art. 8 del testo unico del 1958 non consente, infatti, d’escludere, almeno secondo la lettera della legge, alcuna delle predette società (ed enti) dalla sottoposizione a ricchezza mobile per le plusvalenze dei beni appartenenti alle stesse società (ed enti).

Il primo comma dell’art. 106 dovrebbe, pertanto, rivolgersi anche alle società (ed enti) tassabili in base a bilancio non esercenti un’impresa commerciale o non esercenti alcuna attività commerciale.

Il contrasto con l’art. 20 della legge n. 1 del 1956, che si riferisce, nel primo comma, ai “maggiori valori delle attività delle imprese” e nel secondo comma agli “imprenditori”, non potrebbe essere più netto. Si è già sottolineato che, se è vero che per il secondo comma dell’art. 20 della legge n. 1 del 1956 “gli imprenditori diversi dalle società e dagli enti tassabili in base a bilancio e dalle altre società indicate dall’art. 2200 del codice civile” rispondono soltanto dei maggiori valori delle attività inerenti all’esercizio dell’impresa, non per questo è anche vero che le società (ed enti) tassabili in base a bilancio e le società di cui all’art. 2200 debbano rispondere, sempre, ai sensi del primo comma dello stesso articolo 20, anche se non esercenti un’impresa commerciale (od alcuna attività commerciale). L’art. 20 della legge n. 1 del 1956 statuisce soltanto che le società ed enti tassabili in base a bilancio e le altre società indicate nell’art. 2200 del codice civile sono assoggettate all’imposta di ricchezza mobile per i maggiori valori relativi a tutte le attività imprenditoriali; e cioè scontano l’imposta sulle plusvalenze realizzate ed iscritte, indipendentemente dalla loro specifica inerenza all’impresa. Anche qui la *vis attractiva* dell’impresa non solo non comporta l’imprenditorialità delle società predette ma appunto presuppone che queste ultime esercitino effettivamente un’impresa commerciale o realmente svolgano abitualmente attività commerciali, produttive di “redditi d’impresa” od alle quali possano applicarsi le norme del testo unico del 1958 che si riferiscono alle imprese commerciali.

Il contrasto tra l’art. 106, primo comma, del testo unico del 1958 con la più volte richiamata norma delegante è talmente stridente che una parte della dottrina, facendo perno, appunto, sulla norma delegante e sull’art. 100 del testo unico in esame, ha proposto un’interpretazione sistematica del primo comma dell’art. 106 in discussione, in base alla quale le società (ed enti) non esercenti

attività commerciali sarebbero esclusi dalla comprensione dello stesso primo comma.

Senonché, diversa dottrina, facendo perno appunto sulla lettera dell'art. 106, primo comma, ha proposto altra, opposta interpretazione sistematica, secondo la quale non soltanto l'art. 106 ma anche l'art. 100, sottoporrebbero all'imposta di ricchezza mobile tutte le plusvalenze delle società (ed enti) tassabili in base a bilancio, a prescindere dall'esercizio effettivo di attività imprenditoriali commerciali o di attività commerciali.

Né la sentenza n. 32 del 1975 di questa Corte è riuscita a sopire i contrasti, aspri, nei quali versava la giurisprudenza. In questa situazione, opportunamente le ordinanze di rimessione hanno sollevato d'ufficio una nuova eccezione d'illegittimità costituzionale del primo comma dell'art. 106 del testo unico del 1958 sotto il profilo innanzi precisato.

Le ordinanze di rimessione hanno, infatti, permesso un riesame della norma delegante di cui all'art. 20 della legge n. 1 del 1956 che ha svelato il contrasto, sotto il profilo delle società in genere, dell'art. 106, primo comma, non solo con la norma delegante ma anche con gli artt. 81, secondo comma, e 100 dello stesso testo unico; quest'ultimi articoli hanno, infatti, rettammente interpretato le norme deleganti.

Il primo comma dell'art. 106 del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, arbitrariamente estendendo la sottoposizione ad imposta di ricchezza mobile delle plusvalenze e sopravvenienze attive di tutte, indistintamente, le società ed enti tassabili in base a bilancio (comprese le società ed enti non esercenti attività commerciali) viola l'art. 76 Cost., legiferando oltre i limiti della delega di cui all'art. 63 della legge 5 gennaio 1956 n. 1: questo articolo, infatti, consentiva al testo unico del 1958 soltanto l'eliminazione delle disposizioni in contrasto con i principii contenuti nella legge 11 gennaio 1951, n. 25 e con la stessa legge 5 gennaio 1956, n. 1 (l'art. 106, primo comma, si è esso, invece, posto in contrasto con l'art. 20 della legge n. 1 del 1956); consentiva anche modifiche utili per un migliore coordinamento delle norme nonché modifiche necessarie per soddisfare le esigenze di semplificazione nell'applicazione dei tributi, di razionale organizzazione dei servizi e di perfezionamento delle norme relative all'accertamento dei redditi: non consentiva invece, certamente, l'allargamento delle imposizioni, in ricchezza mobile, delle plusvalenze societarie già individuate dalla norma delegante.

Il primo comma dell'art. 106 del d.P.R. 25 gennaio 1958, n. 645, comprendendo nella sottoposizione ad imposta di ricchezza mobile le plusvalenze di società (ed enti) tassabili in base a bilancio non esercenti attività commerciali, rompe anche l'armonia interna del testo unico del 1958.

Va, infatti, rilevato da un canto che non può una modalità d'accertamento del reddito, e cioè la tassabilità in base a bilancio, costituire, per se stessa, fondamento per l'estensione della sottoposizione ad imposta di ricchezza mobile di plusvalenze non costituenti, per società ed enti non soggetti alla stessa

modalità d'accertamento, reddito imponibile e d'altro canto che le società tassabili in base a bilancio sono destinatarie sia dell'art. 106, primo comma, sia dell'art. 100, seconda parte del primo comma; e che, pertanto, le norme di cui agli articoli ora citati vanno necessariamente coordinate. La dichiarazione d'illegittimità costituzionale dell'art. 106, primo comma, nella parte in cui non esclude le plusvalenze e sopravvenienze attive delle società che non realizzano imprese commerciali né esercitano attività commerciali, dalla sottoposizione ad imposta di ricchezza mobile vale anche, in conseguenza, ai fini del coordinamento interno del testo unico del 1958.

Va, infine, ancora una volta ribadito che la formula del dispositivo non può esser interpretata come se, "a contrario", sia necessario e sufficiente qualunque esercizio di attività commerciali a rendere sottoponibile all'imposta mobiliare le plusvalenze e sopravvenienze attive realizzate dalle società. L'articolo 106, primo comma, è illegittimo, si è già detto più volte, nella parte in cui non esclude dalla sottoposizione all'imposta mobiliare le plusvalenze e sopravvenienze attive delle società non esercenti attività commerciali: ma ciò non significa che le stesse società, per il solo fatto d'esercitare, comunque, attività commerciali, siano soggette alle presunzioni di cui all'art. 106. Presupposto necessario l'esercizio di attività commerciali, le società saranno soggette alle precitate presunzioni soltanto nelle ipotesi: 1) in cui il giudice di merito riterrà, in concreto, esistente un esercizio abituale di attività commerciali (anche se non nelle forme dell'impresa di cui all'art. 2082 c.c.) realizzativo, come si è innanzi chiarito, di "reddito d'impresa"; 2) in cui lo stesso giudice riterrà applicabili, ai sensi dell'art. 8, ultimo comma, del testo unico del 1958, le norme che si riferiscono alle imprese commerciali anche a società esercenti attività commerciali; 3) in cui il giudice di merito riterrà le norme da ultimo citate riferibili anche a società esercenti attività commerciali, in base alla sola applicazione analogica delle stesse norme.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale, in riferimento all'art. 76 Cost., dell'art. 106, primo comma, d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 (testo unico delle leggi sulle imposte dirette) nella parte in cui prevede l'assoggettamento ad imposta di ricchezza mobile delle plusvalenze e sopravvenienze attive di società tassabili in base a bilancio non esercenti attività commerciali.

Così deciso in Roma, in camera di consiglio, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 22 maggio 1987.

2. IMPOSTA DI REGISTRO

2.1. Irragionevole trattamento differenziato di fattispecie

SENTENZA N. 49/1969 (PRES. A.M. SANDULLI; REL. OGGIONI)

Applicazione ai contratti di locazione degli immobili urbani – Assorbimento dei caratteri della seconda imposta nella prima – Trattamento più oneroso della categoria imposta generale sull'entrata menzionata nella legge rispetto alla categoria generale degli stessi contribuenti.

Legge 29 dicembre 1962, n. 1744 (Nuove disposizioni per l'applicazione delle leggi di registro, dell'imposta generale sull'entrata e del bollo ai contratti di locazione dei beni immobili urbani), art. 2, secondo comma.

Costituzione, art. 3 (ragionevolezza).

SENTENZA N. 167/1976 (PRES. ROSSI; REL. ROCCHETTI)

Trasferimento di opificio – Trattamento tributario dei macchinari industriali (che si presumono venduti all'acquirente) – Differente trattamento rispetto alle pertinenze del fondo agricolo alienato.

Regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3269 (Approvazione del testo di legge del registro), art. 47, quinto comma.

Costituzione, art. 3 (ragionevolezza).

Considerato in diritto

[omissis]

3. – Con l’ordinanza del tribunale di Milano vengono impugnati gli artt. 1 e 2 della legge 29 dicembre 1962, n. 1744, per violazione dell’art. 3 della Costituzione. Si assume che la fissazione di un’aliquota unica, comprensiva, sia dell’imposta proporzionale di registro, sia dell’imposta generale sull’entrata, verrebbe a dar luogo, per i contratti di locazione di durata pluriennale e nell’ipotesi di loro interruzione prima della scadenza pattizia, all’onere del pagamento dell’imposta sull’entrata, senza che si verifichi la percezione di un corrispettivo. Ciò creerebbe una disparità di trattamento tra chi è assoggettato all’i.g.e. per avere conseguito effettivamente una entrata e chi è tenuto a corrisponderla, nonostante la mancanza del presupposto dell’imposizione.

La questione, così sollevata in ordine al sistema cui è informata la citata legge del 1962, esige che siano anzitutto accertati la natura ed il contenuto dell’imposizione fiscale derivante dall’art. 1.

Dai lavori preparatori risulta che, anche al fine di porre rimedio alle frequenti evasioni fiscali, compiute dagli obbligati al pagamento dell’imposta entrata sui corrispettivi percepiti in dipendenza delle locazioni di beni immobili, si è ritenuto di concentrare in unica imposta con unica aliquota, sia l’imposta di registro che quella sull’entrata.

(1) In ordine alla natura dell’imposta di registro, anche in comparazione con gli altri tributi diretti e indiretti, si segnala la sentenza di non fondatezza n. 158 del 2020. Con questa pronuncia la Corte costituzionale (dopo un’ampia ricostruzione diacronica della normativa) ha rilevato che anche con il vigente testo unico il legislatore tributario, esercitando in modo non manifestamente arbitrario la propria discrezionalità e intervenendo anche in conseguenza di un contrasto giurisprudenziale sul tema, ha inteso confermare la tassazione isolata del negozio veicolato dall’atto presentato alla registrazione secondo gli effetti giuridici da esso desumibili. Ciò in coerenza con la natura di “imposta d’atto” dell’imposta di registro, precisando l’oggetto dell’imposizione e rispettando, in tal modo, la coerenza interna della struttura dell’imposta con il suo presupposto economico. La Corte costituzionale ha dunque concluso che resta riservato alla discrezionalità del legislatore provvedere a un eventuale aggiornamento della disciplina dell’imposta di registro che tenga conto della complessità delle moderne tecniche contrattuali e dell’attuale stato di evoluzione tecnologica.

La sentenza n. 158 del 2020 ha pertanto dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale, sollevate dalla Corte di cassazione, sez. quinta civile, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dell’art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, come modificato dall’art. 1, comma 87, lett. a), della legge n. 205 del 2017, e dall’art. 1, comma 1084, della legge n. 145 del 2018, il quale dispone che, nell’applicare l’imposta di registro secondo l’intrinseca natura e secondo gli effetti giuridici dell’atto da registrare, si debbano prendere in considerazione unicamente gli elementi desumibili dall’atto stesso (intesi quali effetti giuridici del negozio veicolato in un documento), prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti a esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi al medesimo art. 20. L’interpretazione evolutiva della giurisprudenza (che richiede, per interpretare l’atto presentato alla registrazione, l’utilizzo di tutti gli elementi extratestuali reperibili dall’interprete) non equivale a un’interpretazione costituzionalmente necessitata (sulla valenza di interpretazione autentica della norma sopravvenuta si rinvia inoltre alla sentenza di non fondatezza n. 39 del 2021).

Dalla disposta concentrazione, si è, poi, inteso far derivare l'effetto di un tributo avente in definitiva la peculiarità di un'imposta di registro, da corrispondere per effetto della sola esistenza dell'atto, prescindendo dal tener conto del conseguimento o meno dei suoi effetti economici. L'Avvocatura di Stato sostiene questo assunto.

La Corte non ritiene, tuttavia, che sia esatto pretendere di assegnare alla legge, in via di interpretazione, la funzione creativa di una nuova imposta, nella quale i connotati dell'imposta sull'entrata vengano ad annullarsi.

Ciò produrrebbe la singolare e contraddittoria conseguenza che, pur costituendo l'imposta sull'entrata una componente della nuova imposta (ed anzi la componente, in percentuale, di maggior peso economico) quest'ultima verrebbe poi a cancellare causa ed effetti dell'altra. Qualunque sia stata l'intenzione finalistica e sottostante del legislatore, la legge in esame è da riconoscere univoca nella sua formulazione, in quanto l'aliquota globale è dichiarata "comprensiva" (non sostitutiva) dell'imposta sull'entrata (art. 1) e, nel preambolo, l'indicazione dell'oggetto della legge è riferito anche alla "applicazione" dell'imposta sull'entrata. Questa imposta, nonostante l'accostamento all'imposta di registro al fine di unificazione del tributo da pagare, mantiene pur sempre la sua individualità distintiva.

4. – A questa premessa, cui dà luogo l'interpretazione dell'art. 1 della legge, non corrisponde poi, per altro verso, la restante struttura della legge.

Dalla riduzione ad unità del tributo dovuto per due diverse imposte (registro ed entrata) si è fatta derivare la conseguenza dell'assorbimento dei caratteri dell'una in quelli dell'altra, regolando tutto il rapporto tributario in base al criterio della insensibilità a mutazioni sopravvenute nello svolgimento del rapporto negoziale, in conformità alla natura dell'imposta di registro, ma in difformità con la diversa natura dell'imposta sull'entrata.

Di conseguenza, per i contratti di locazione di immobili, l'imposta sull'entrata dei canoni, dopo essere stata, con l'art. 1, accomunata negli effetti all'imposta di registro agganciandola alla rendita catastale per gli immobili censiti o ai corrispettivi pattuiti per gli immobili non censiti, è stata egualmente accomunata, con l'art. 2, negli stessi effetti, anche per quanto riguarda le locazioni pluriennali.

Per quest'ultima categoria di contratti si è disposta la liquidazione annuale sempre in relazione o alla rendita catastale o ai corrispettivi pattuiti, e, con riferimento alla "data di inizio dell'annata locatizia stabilita nel contratto".

Risulta (anche per le chiare indicazioni contenute nei lavori preparatori della legge) che si è voluto con questo sistema "agevolare il pagamento dell'imposta sia al contribuente sia all'ufficio", dando luogo ad una speciale forma di rateazione, con esclusione di ogni carattere di autonomia ai periodici versamenti ed assegnando alla "liquidazione annuale" di cui al secondo comma dell'art. 2 il significato di calcolo del dovuto, se posto in relazione al valore (eventualmente mutevole di anno in anno) della rendita catastale.

Ma l'applicazione di questo sistema conduce alla conseguenza che, per l'identico tributo relativo all'imposta sulla entrata, una particolare categoria di contribuenti venga ad essere sottoposta a diverso e più oneroso trattamento, in confronto alla categoria generale, senza alcun motivo che ne giustifichi la razionalità ed, anzi, con l'anomala conseguenza di dar luogo alla nascita di un'obbligazione tributaria di durata anche virtuale, senza il concreto verificarsi delle condizioni ipotizzate dalla legge per la relativa imposizione.

La questione di costituzionalità è stata posta dall'ordinanza di rinvio sia per quanto riguarda l'art. 1 della legge sia per quanto riguarda l'art. 2, in relazione all'art. 3 della Costituzione.

Dell'art. 1 e della sua interpretazione si è già detto.

L'eccezione di illegittimità costituzionale, sollevata espressamente in relazione ai contratti di locazione di durata pluriennale, va concentrata sul capoverso dell'art. 2 che, appunto, ne prevede il regolamento tributario, nel modo anomalo che si è detto.

I motivi suesposti valgono per il riconoscimento di una illegittimità parziale della norma, in quanto essa consente di imporre annualmente, fino alla scadenza pattizia, il pagamento dell'imposta generale sull'entrata, anche quando il contratto di locazione sia stato risolto durante il corso dell'anno precedente

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale dell'art. 2, secondo comma, della legge 29 dicembre 1962, n. 1744, contenente nuove disposizioni per l'applicazione delle leggi di registro e dell'imposta generale sull'entrata ai contratti di locazione dei beni immobili urbani, nella parte in cui consente, per i contratti di locazione di durata pluriennale, la percezione annuale dell'imposta generale sull'entrata anche nell'ipotesi di intervenuta risoluzione del contratto nell'anno precedente.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 20 marzo 1969.

* * *

Sentenza n. 167/1976 (Pres. Rossi; Rel. Rocchetti)

Considerato in diritto

1. – Il tribunale di Torino, con l'ordinanza indicata in epigrafe, ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 47, quinto comma, della legge sull'imposta di registro, approvata con r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269, a norma del quale “quando i macchinari che servono ad un opificio non vengono effettivamente smontati e trasportati, ma rimangono in servizio dell'opificio stesso, si presumono venduti all'acquirente, ancorché essi siano stati esclusi

dalla vendita, e non ostante che l'acquirente del macchinario appaia una persona diversa dall'acquirente dell'opificio".

Ad avviso del giudice *a quo*, la norma pone una presunzione assoluta (*iuris et de iure*), che non consente alcuna prova contraria, in merito al ritenuto contestuale trasferimento dei macchinari con l'opificio, non potendosi considerare prova contraria quella relativa alla previa rimozione dei macchinari dall'opificio stesso. Ma, interpretata in tali sensi – aggiunge il tribunale – la norma non può essere considerata di natura meramente probatoria, in quanto assume una portata chiaramente sostanziale, stabilendo che, in ogni caso, la presenza dei macchinari nell'opificio, al momento del trasferimento di quest'ultimo, è equiparata al trasferimento effettivo di detti macchinari dal venditore all'acquirente dell'opificio stesso.

E poiché il valore dei macchinari, ancorché non trasferiti, deve essere compreso nella valutazione dell'imponibile, ai fini dell'imposta di registro, sarebbe violato non solo il principio di eguaglianza sancito nell'art. 3, primo comma, della Costituzione, che postula la parità di trattamento in presenza delle stesse condizioni oggettive, ma anche il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53, primo comma, in quanto la norma denunciata consentirebbe di superare ampiamente la capacità contributiva desumibile dall'atto di trasferimento tassato, ogni volta che il valore dei macchinari presuntivamente trasferiti insieme all'opificio e, in ipotesi, non trasferiti affatto, sia notevolmente superiore al valore dell'opificio.

2. – Che la norma impugnata debba essere necessariamente interpretata nel senso indicato dal giudice *a quo* non è affatto incontroverso in dottrina e in giurisprudenza.

Ed invero, anche a prescindere dal consistente, pur se minoritario, orientamento giurisprudenziale che afferma il carattere relativo della presunzione in esame (ritenendo che questa può essere vinta da atto di data certa per registrazione da cui risulti l'altrui appartenenza dei macchinari all'atto della vendita dell'opificio), merita di essere ricordata la tesi prospettata in dottrina, e recentemente recepita anche dalla Cassazione, secondo la quale la sola presenza del macchinario nell'opificio trasferito non è sufficiente a farne presumere il contestuale trasferimento se non si accerta l'esistenza di un valido vincolo pertinenziale costituito tra quei beni da soggetti legittimati a porlo in essere.

Ma, quale che sia la più corretta configurazione della presunzione prevista dalla norma impugnata, ritiene la Corte che, nel caso in esame, non possa farsi astrazione dalla interpretazione accolta dal giudice *a quo*, tanto più che essa rappresenta tuttora l'espressione prevalente della giurisprudenza e quindi della concreta operatività della disposizione.

3. – La questione, nei termini in cui è stata prospettata dal tribunale di Torino, risulta fondata.

Ed invero, se alla presunzione contemplata dall'art. 47, quinto comma, si attribuisce carattere di assolutezza, nel senso che non può essere data alcuna

prova volta ad escludere che i macchinari, anche se non asportati, non sono compresi nella vendita dei locali ove sono situati, non può non apparire irrazionale indurre, dalla mancata asportazione dei macchinari e quindi dalla semplice presenza nell'opificio degli stessi, un ulteriore requisito, che allargherebbe notevolmente l'ambito di applicazione della presunzione, concernente l'esistenza di un vincolo pertinenziale tra l'immobile e le macchine destinate al suo durevole servizio. Per la sussistenza di tale requisito sono necessari, secondo un consolidato insegnamento, sia un elemento oggettivo, consistente nel rapporto funzionale tra i due beni (accessorio e principale), e sia un elemento soggettivo, consistente nella volontà effettiva di destinazione degli stessi beni, da parte degli aventi diritto, che risultino legittimati a costituire il vincolo pertinenziale, secondo le norme del codice civile (artt. 817 e segg.). Ora, la mancanza di tale legittimazione, che sicuramente esclude la sussistenza del vincolo pertinenziale, non può essere surrogata, sia pure in via presuntiva, dalle circostanze obbiettive previste dalla norma in esame.

D'altronde, la riprova della irrazionalità di una norma cui volesse darsi la più rigida interpretazione, è data dal caso limite, che non infrequentemente si è presentato in giurisprudenza, del locatario di un immobile da lui trasformato in opificio e da lui fornito di macchinari che, all'atto di acquisto dell'immobile, sia stato poi costretto, in base alla presunzione dell'art. 47 di cui è causa, a pagare l'imposta di registro sui macchinari che, da atti di data certa, pur risultavano di sua indiscutibile proprietà.

4. – Muovendo sempre dalla interpretazione più rigorosa fatta propria dall'ordinanza di rimessione, del tutto ingiustificato appare il contrasto che sorge tra il trattamento riservato ai macchinari industriali che, in base a una presunzione *iuris et de jure*, sono sempre sottoposti a tassazione, purché presenti nell'opificio trasferito, rispetto a quello cui gli altri commi dello stesso art. 47 sottopongono "gli immobili per destinazione" (ora pertinenze, giusta l'art. 817 segg. cod. civ.) che trovano in servizio o sono addetti alla coltivazione del fondo agricolo, e per i quali la presunzione del loro trasferimento unitamente al fondo è solo *juris tantum*, perché può essere combattuta mediante atti di data certa anteriore debitamente registrati che dimostrino la provenienza o l'appartenenza diversa da quella del proprietario-venditore.

Tale differenza di trattamento tra le pertinenze industriali e quelle agricole non può essere giustificata da nessun motivo razionalmente apprezzabile, specie ora che le due attività produttive, l'agricoltura e l'industria, quanto alla necessità di investimenti e di impianti, si vanno sempre meno differenziando fra loro, accrescendosi nell'agricoltura il numero e l'importanza delle attrezzature mobiliari e immobiliari, e tenuto anche conto che oggi l'industria trova nella pratica del leasing il modo di soddisfare le sue pur crescenti necessità di mezzi di produzione nell'affitto di interi complessi di macchinari ed impianti. Il che rivela ancora meglio la vetustà della norma censurata nella sua più rigida interpretazione e spiega la necessità avvertita dal legislatore di modificare quella

disciplina con il ricorso a criteri e principi diversi ma uniformi, ormai consacrati nell'articolo 23 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634.

5. – Per quanto sopra esposto, l'altro profilo di illegittimità relativo alla dedotta violazione dell'art. 53 Cost. deve ritenersi assorbito.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale dell'art. 47, quinto comma, della legge del registro approvata con il r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269, nella parte in cui non dispone che, relativamente ai macchinari industriali che servono ad un opificio, non venga fatto, all'atto del trasferimento di esso, il medesimo trattamento tributario che gli altri commi dello stesso articolo riservano alle pertinenze del fondo agricolo alienato.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 12 luglio 1976.

2.2. Vendite forzate

SENTENZA N. 59/1970 (PRES. BRANCA; REL. ROCCHETTI)

Imposte sul trasferimento della ricchezza – Vendite coatte – Valore del bene trasferito – Comune procedimento fiscale di accertamento – Diversità da quello previsto per i trasferimenti effettuati mediante aggiudicazione ai pubblici incanti – Disparità di trattamento.

Regio decreto-legge 19 agosto 1943, n. 737 (Nuovi provvedimenti in materia di imposta di registro), art. 4.

Costituzione, artt. 3 e 53.

SENTENZA N. 156/1976 (PRES. ROSSI; REL. ROCCHETTI)

Tassa di registro – Vendite forzate senza pubblico incanto – Calcolo della tassa proporzionale – Non dispone che la tassa è dovuta sul prezzo di aggiudicazione – Diversità di trattamento rispetto alle vendite forzate con incanto.

Regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3269 (Approvazione del testo di legge del registro), art. 50, secondo comma.

Costituzione, art. 3 (ragionevolezza).

SENTENZA N. 328/1983 (PRES. E REL. ELIA)

Imposta di registro – vendita forzata – senza incanto – Valore del bene – Riferimento al valore di commercio anziché al prezzo di aggiudicazione.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 634 (Disciplina dell'imposta di registro), art. 42.

Costituzione, art. 3 (ragionevolezza)

Considerato in diritto

1. – Le due cause, riguardando la stessa questione, possono essere riunite e decise con unica sentenza.

Viene proposto il dubbio che l'art. 4 del R.D.L. 19 agosto 1943, n. 737, allorché prescrive che, nelle vendite coatte promosse in base a mutui in danaro, il valore del bene trasferito debba determinarsi mediante il comune procedimento fiscale di accertamento di valore, violi, secondo il tribunale di Caltanissetta, l'art. 3 e, secondo il tribunale di Bologna, anche l'art. 53 della Costituzione: e ciò per il motivo che quell'articolo si discosta, senza apprezzabili ragioni, dal principio accolto nell'art. 50, comma secondo, del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, il quale dispone invece che, nelle vendite coatte in genere, si debba assumere come valore tassabile lo stesso prezzo di vendita risultante dal verbale di aggiudicazione, e quindi non si debba procedere ad alcun accertamento.

2. – Il dubbio, così formulato, è fondato.

Principio generale in materia di imposte sul trasferimento della ricchezza è quello enunciato nell'art. 30 della legge del registro (R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269), secondo il quale è assunto come tassabile il valore venale dei beni in comune commercio da determinarsi in base al procedimento di valutazione previsto dalla stessa legge.

Questa però, nell'art. 50, comma secondo, ha ritenuto di derogare a tale principio generale per quanto concerne i trasferimenti effettuati mediante aggiudicazione ai pubblici incanti, che vengono invece tassati sulla base del prezzo della vendita risultante dal verbale di aggiudicazione.

Avendo pertanto il legislatore, con valutazione discrezionale che è stata ritenuta non costituzionalmente illegittima da questa Corte (sentenza n. 62 del 1965), operato una differenziazione fra le vendite all'incanto e quelle consensuali, per esonerare le prime dal procedimento di accertamento, non può considerarsi legittima la norma dell'art. 4 del decreto legge n. 737 del 1943, che, in deroga alla deroga, ripristina, solo per le vendite all'incanto promosse su mutui in danaro, la regola generale relativa all'accertamento di valore. Tale disposizione, sancita per la prima volta nel nostro ordinamento col D.L. 18 agosto 1942, n. 946, si inquadra nel sistema della imposta sul plusvalore introdotta durante la guerra al fine di ostacolare i trasferimenti immobiliari. Conservata nel complesso delle norme che hanno sostanzialmente ripristinato la legislazione anteriore, la norma dell'art. 4 citato è rimasta priva di ogni valida giustificazione e non si regge al confronto con quella dell'art. 50 che, nel sistema, contiene una regola valida per tutti i trasferimenti avvenuti mediante aggiudicazione ai pubblici incanti. Una sottodistinzione che, per le vendite coatte promosse in dipendenza di mutui, ripristini il più generale sistema dell'accertamento del valore venale del bene trasferito, non trovando alcuna ragione che la giustifichi, lede il principio costituzionale di eguaglianza, in forza

del quale situazioni eguali debbono essere regolate nello stesso modo. Tale principio, espresso in via generale dall'art. 3, ispira anche, in materia attinente ai tributi, l'art. 53 della Costituzione che a buon titolo è stato pertanto anch'esso invocato.

3. – Non può infatti dubitarsi che le vendite coatte in genere e quelle promosse in dipendenza di mutui, per essere assistite dalle stesse garanzie formali e sostanziali, non presentano fra loro alcuna differenza che possa giustificare una diversità di trattamento legislativo relativa all'accertamento dell'imposta sul valore del bene trasferito, con effetti, per altro, nei confronti di un terzo, qual è l'aggiudicatario, il quale non è nemmeno tenuto a conoscere il titolo e la causa per cui l'espropriazione avviene.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 4 del R.D.L. 19 agosto 1943, n. 737, recante nuovi provvedimenti in materia di imposte di registro.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 22 aprile 1970.

* * *

Sentenza n. 156/1976 (Pres. Rossi; Rel. Rocchetti)

Considerato in diritto

1. – L'art. 50, secondo comma, della legge del registro, approvata con r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269 (decreto ora non più in vigore, ma applicabile nel giudizio *a quo*), dispone che la tassa proporzionale per la vendita di mobili ed immobili ai pubblici incanti è corrisposta sul prezzo risultante dall'ultimo incanto, e cioè su quello di aggiudicazione.

Per le altre vendite forzate, che per legge debbono o possono compiersi con modalità diverse da quelle del pubblico incanto, la tassa viene applicata non già sul prezzo di aggiudicazione, ma, secondo la regola generale espressa nell'art. 30 della stessa legge di registro, sul valore venale in comune commercio dei beni che sono, perciò, assoggettati al giudizio di valutazione da parte dell'ufficio fiscale competente.

Tale differenza di trattamento fra vendite forzate, con o senza incanto, sul punto della determinazione del valore e quindi dell'imponibile, è sembrata ingiustificata alla commissione tributaria di secondo grado di Milano, la quale, dovendo decidere sulla tassazione di un immobile, venduto in sede fallimentare senza incanto ai sensi dell'art. 108 del r.d. 16 marzo 1942, n. 267, ha impugnato la citata norma dell'art. 50 con riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione,

sostenendo che le due situazioni, oggettivamente eguali, non possono essere diversamente disciplinate.

2. – La questione sottoposta all'esame della Corte investe una proposizione normativa che, sotto altri aspetti, è stata già esaminata in sede di controllo di costituzionalità.

Il dubbio sulla legittimità della norma impugnata era stato infatti proposto sotto il profilo della disparità di trattamento tra le vendite effettuate ai pubblici incanti e quelle del libero mercato; esso, per altro, venne disatteso dalla Corte in considerazione che il diverso criterio di valutazione, previsto dalla norma per le vendite ai pubblici incanti, trova la sua giustificazione nel fatto che le vendite effettuate con tale sistema danno assoluta garanzia sull'autenticità del prezzo pagato e possono far presumere, ragionevolmente, che il prezzo di aggiudicazione sia corrispondente al valore venale del bene acquistato sul libero mercato (sent. n. 62 del 1965). Richiamandosi a questi criteri, in altra occasione, la Corte, investita dell'esame della legittimità costituzionale dell'art. 4 del r.d.l. 19 agosto 1943, n. 737, che, in deroga all'art. 50 della legge del registro, assoggettava al procedimento di valutazione le vendite coatte promosse in dipendenza di mutui in danaro, ha ritenuto che, nell'ambito dei trasferimenti mediante aggiudicazione ai pubblici incanti, il trattamento riservato a quelle vendite non trovasse alcuna logica giustificazione e che, di conseguenza, il sistema dell'accertamento del valore venale, per i beni trasferiti ai pubblici incanti in dipendenza di mutui in danaro, dovesse ritenersi illegittimo (sent. n. 59 del 1970).

3. – L'orientamento della Corte sul fondamento e l'ambito di applicazione della deroga alla ammissibilità del giudizio di stima da parte degli uffici finanziari, consente di individuare i presupposti necessari alla soluzione della questione in esame.

Al riguardo occorre osservare che anche per le vendite coatte senza incanto, disciplinate dagli artt. 570 e seguenti del codice di procedura civile, non sono contestabili l'autenticità del prezzo pagato e la sua presumibile corrispondenza al prezzo di mercato: ciò avviene grazie a un procedimento di determinazione del valore venale che, per essere posto sotto il controllo del giudice dell'esecuzione, e subordinato a rigorose forme di pubblicità, presenta ampie garanzie di oggettività e di automatismo per la realizzazione del massimo ricavo possibile.

È evidente quindi che anche per i beni soggetti ad esecuzione forzata venduti senza incanto sussistono le stesse ragioni perché si applichi la normativa contenuta nel secondo comma dell'art. 50 della legge del registro: ne deriva che la discriminazione attuata dalla norma impugnata nell'ambito dell'espropriazione forzata, tra vendite realizzate con il sistema dell'incanto e vendite senza incanto, essendo priva di ogni fondamento razionale, deve essere considerata costituzionalmente illegittima.

La preclusione, che all'amministrazione finanziaria viene così imposta, nel procedere all'accertamento del valore dei beni trasferiti, riguarda esclusivamente il sistema delle vendite degli immobili senza incanto disciplinato dagli artt.

570 e seguenti del codice di procedura civile, che risulta applicabile anche in sede di liquidazione dell'attivo fallimentare, in virtù del richiamo contenuto nell'art. 108 del r.d. 16 marzo 1942, n. 267. Restano invece escluse, come è ovvio, le vendite e le aggiudicazioni effettuate a trattativa privata, in ordine alle quali non sussistono i presupposti e le garanzie circa la corrispondenza tra il prezzo stabilito dalle parti e il valore del bene in comune commercio, che giustificano, come s'è detto, l'esonero dal giudizio di congruità.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale dell'art. 50, secondo comma, della legge del registro, approvata con r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269, nella parte in cui non dispone che anche per le vendite forzate senza incanto, effettuate ai sensi degli artt. 570 e seguenti del codice di procedura civile, la tassa proporzionale è dovuta sul prezzo di aggiudicazione.

Così deciso in Roma, in camera di consiglio, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 24 giugno 1976.

* * *

Sentenza n. 328/1983 (Pres. e Rel. Elia)

Considerato in diritto

La questione è fondata.

La norma denunziata (art. 42, d.P.R. n. 634/1972) riproduce in sostanza l'art. 50, secondo comma, della legge di registro che analogamente non disponeva che per le vendite forzate senza incanto, effettuate ai sensi dell'art. 570 e seguenti del codice di procedura civile, la tassa proporzionale fosse dovuta sul prezzo di aggiudicazione.

Anche in questo caso quindi va rilevato, come già fatto con sentenza n. 156/1976, che per le vendite coatte senza incanto, disciplinate dagli artt. 570 e seguenti del codice di procedura civile, non sono contestabili l'autenticità del prezzo pagato e la sua presumibile corrispondenza al prezzo di mercato: ciò avviene grazie a un procedimento di determinazione del valore venale che, per essere posto sotto il controllo del giudice dell'esecuzione, e subordinato a rigorose forme di pubblicità, presenta ampie garanzie di oggettività e di automatismo per la realizzazione del massimo ricavo possibile.

È evidente quindi che per i beni soggetti ad esecuzione forzata venduti senza incanto sussistono le stesse ragioni perché si applichi la normativa contenuta nell'art. 42 del d.P.R. n. 634/1972: ne deriva che la discriminazione attuata dalla norma impugnata nell'ambito dell'espropriazione forzata, tra vendite realizzate con il sistema all'incanto e vendite senza incanto, è priva di

ogni fondamento razionale e deve essere considerata costituzionalmente illegittima.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale dell'art. 42 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 (Disciplina dell'imposta di registro), nella parte in cui non dispone che anche per le vendite forzate senza incanto, effettuate ai sensi degli artt. 570 e seguenti del codice di procedura civile, la base imponibile è costituita dal prezzo di aggiudicazione.

Così deciso in Roma, in camera di consiglio, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 17 novembre 1983.

3. IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

3.1. Irragionevole trattamento differenziato di fattispecie

SENTENZA N. 141/1974 (PRES. BONIFACIO; REL. BENEDETTI)

Imposta di successione – Privilegio spettante allo Stato per la riscossione – Termine per l'esercizio del privilegio fiscale – Diversità rispetto a quanto stabilito per l'imposta di registro.

Regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3270, (Approvazione del testo di legge tributaria sulle successioni), art. 68.

Costituzione, art. 3 (eguaglianza).

SENTENZA N. 13/1986 (PRES. PALADIN; REL. BUCCIARELLI DUCCI)

Chiamati per diritto di rappresentazione – Discendenti dei figli adottivi – Trattamento fiscale più sfavorevole rispetto a quello previsto per i discendenti dei figli legittimi.

Decreto legislativo luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 90 (Modificazioni delle imposte sulle successioni e sulle donazioni), art. 1, ultimo comma.

Legge 20 novembre 1955, n. 1123 (Equiparazione dei diritti dei figli adottivi a quelli legittimi in materia fiscale), art. 1, ultimo comma.

Costituzione, art. 3 (eguaglianza).

Considerato in diritto

1. – L’ordinanza del tribunale di Palermo ha denunciato l’illegittimità costituzionale dell’art. 68 della legge tributaria sulle successioni, approvata con r.d. 30 dicembre 1923, n. 3270, nella parte in cui detta norma, disponendo a favore dello Stato il privilegio per la riscossione dell’imposta sui beni mobili ed immobili cui il tributo si riferisce, ha ommesso di indicare il termine entro il quale si estingue la relativa azione reale di garanzia. Ad avviso del giudice *a quo* questo trattamento normativo è ingiustificatamente differenziato rispetto a quello dettato dall’art. 97 del r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269, sul privilegio dello Stato per la riscossione dell’imposta di registro, la cui azione si estingue nel termine stabilito dalla legge per domandare il pagamento della tassa o del suo supplemento.

L’asserito contrasto della norma impugnata con l’art. 3 della Costituzione muove dal presupposto che la diversa disciplina del privilegio spettante allo Stato per l’esazione dei due tributi non appare sorretta da obbiettive ragioni appartenendo l’imposta di registro e quella di successione ad un comune ceppo di tributi e tendendo entrambe a colpire il trasferimento della ricchezza, sia esso operato per atto *inter vivos* o *mortis causa*.

2. – Ai fini della soluzione della proposta questione è d’uopo ricordare che prima di essere autonomamente regolata col r.d. n. 3270 del 1923 l’imposta di successione era considerata come appartenente alla categoria del tributo di registro e perciò disciplinata da disposizioni in parte comuni comprese nel medesimo testo legislativo.

Per quanto concerne in particolare il privilegio fiscale, per entrambi i tributi vigeva la regola di cui all’art. 89 della legge 13 settembre 1874, n. 2076, sulle tasse di registro – rimasto tale nel titolo III del successivo t.u. delle leggi sulle tasse di registro approvato con r.d. 20 maggio 1897, n. 217 – il quale nei suoi due commi testualmente disponeva:

“Lo Stato avrà privilegio per la riscossione delle tasse sui mobili ed immobili colpiti da imposta secondo le norme stabilite dalla legge civile.

L’azione si estingue nei termini stabiliti dalla presente legge per domandare il pagamento della tassa o del suo supplemento”.

Con la riforma del 1923 il legislatore dava una nuova sistemazione alla materia raccogliendo in due coevi ma distinti testi le norme riguardanti rispettivamente l’imposta di registro e quella di successione (regi decreti 30 dicembre 1923, n. 3269 e n. 3270). I due commi dell’art. 89 del vecchio t.u. del 1897, regolanti il privilegio fiscale, venivano trasfusi, in un testo letterale pressoché identico, nell’art. 97 relativo all’imposta di registro; nell’art. 68, concernente l’imposta di successione, veniva invece riprodotto soltanto il primo comma e non anche il secondo giusta il quale l’azione per poter recuperare l’imposta nei confronti del terzo possessore si estingueva nel termine stabilito dalla legge per domandare il pagamento della tassa o del suo supplemento.

Questa differenziazione normativa, che ha dato origine all'odierna questione di legittimità costituzionale, non figura più nella nuova disciplina delle due imposte in esame recentemente adottata dal legislatore. In questa, anzi, la riscossione coattiva e il privilegio dei due tributi hanno avuto identico trattamento essendosi, appunto, disposto che il privilegio si estingue nel termine di cinque anni decorrente dalle date rispettivamente indicate nell'art. 54 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, per l'imposta di registro, e 45 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637, per l'imposta di successione.

3. – Ciò premesso, venendo all'esame della proposta questione, la Corte ritiene che, in ordine allo specifico punto, qui in considerazione, concernente il termine per l'esercizio del privilegio fiscale, non sussiste tra i due tributi diversità di situazione che valga a giustificare un loro diverso trattamento legislativo.

L'asserita differenza della natura e del campo di applicazione delle due imposte non è di per sé sufficiente per considerare ragionevole e legittima l'adozione di un differenziato trattamento del terzo possessore di un bene a seconda che questo abbia formato oggetto di trasferimento per atto tra vivi o *mortis causa*. Le ragioni di certezza del diritto, sicurezza nella circolazione dei beni e di tutela del terzo acquirente del bene che hanno indotto il legislatore a circoscrivere in un termine rigoroso e ristretto l'azione esecutiva posta a garanzia del privilegio fiscale in tema di imposta di registro sussistono e sono valide anche per l'ipotesi, sostanzialmente identica, dell'azione reale che assiste il privilegio gravante su bene caduto in successione e trasferito ad un terzo. Ne è riprova il fatto, innanzi evidenziato, che in origine e nuovamente ora nella più recente disciplina le due azioni privilegiate hanno avuto unicità di trattamento per quanto attiene alla prefissione di un termine entro il quale l'azione deve essere esercitata a pena di decadenza.

Va conseguentemente dichiarata l'incostituzionalità della norma denunciata, per violazione del principio di uguaglianza enunciato dall'art. 3 Cost., nella parte in cui non dispone – analogamente a quanto stabilito per l'imposta di registro – che il privilegio spettante allo Stato per la riscossione dell'imposta di successione si estingue nei termini stabiliti dalla legge per domandare il pagamento della tassa o del suo supplemento.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 68 del rd. 30 dicembre 1923, n. 3270, che approva la legge tributaria sulle successioni, nella parte in cui non dispone che l'azione a garanzia del privilegio spettante allo stato per la riscossione dell'imposta si estingue nei termini stabiliti dalla legge per domandare il pagamento della tassa o del suo supplemento.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 14 maggio 1974.

* * *

Sentenza n. 13/1986 (Pres. Paladin; Rel. Bucciarelli Ducci) ¹

Considerato in diritto

1. – L'identità della questione sollevata nei due giudizi ne consiglia la riunione e la definizione con unica sentenza.

La questione sulla quale la Corte deve pronunciarsi è se contrastino o meno con l'art. 3 della Costituzione l'art. 1, ultimo comma, d.lgt. 8 marzo 1945, n. 90 e l'articolo unico della legge 20 novembre 1955, n. 1123, nella parte in cui, per i discendenti dei figli adottivi del *de cuius*, che succedano a questo per rappresentazione, dispongono un trattamento fiscale più sfavorevole rispetto a quanto previsto per i discendenti dei figli legittimi.

In effetti l'ultimo comma dell'art. 1 del decreto legislativo luogotenenziale n. 90 del 1945 stabilisce per i successori chiamati per rappresentazione un sistema di tassazione in ragione non dell'immediatezza della loro chiamata, ma del grado dell'eventuale parentela con il *de cuius*. Cosicché mentre ai discendenti dei figli legittimi viene assicurato un determinato trattamento fiscale in dipendenza della parentela diretta con l'autore della successione, ai discendenti dei figli adottivi viene applicata invece l'aliquota di imposta prevista per la successione tra estranei, in quanto mancherebbe un identico rapporto di parentela.

Né vale a superare tale disparità – come si legge nelle ordinanze di rimessione – l'articolo unico della legge n. 1123 del 1955 che, pur segnando una tappa significativa nell'equiparazione tra figli legittimi e adottivi in materia fiscale, ha una portata circoscritta alla successione da adottante ad adottato e non può quindi trovare applicazione al di fuori di tale ipotesi. Tale è del resto il diritto vivente alla luce della giurisprudenza ordinaria.

Ritengono i giudici a *quibus* che la disparità ora descritta leda il principio di uguaglianza, discriminando arbitrariamente in materia fiscale tra discendenti

⁽¹⁾ Con questa pronuncia, che tiene necessariamente conto dell'evoluzione normativa, la Corte supera quanto precedentemente concluso con la sentenza n. 71 del 1976 e, precisamente, che la situazione dei nipoti *ex filio*, e quella dei figli dell'adottato, che succedano per rappresentazione, non fosse identica, poiché, mentre i primi erano legati al *de cuius* da un rapporto di parentela in linea retta, i secondi erano da considerarsi estranei alla famiglia dell'adottante; pertanto, l'art. 1, ultimo comma, d.lgt. 8 marzo 1945, n. 90 (in correlazione all'art. 17 r.d. 30 dicembre 1923, n. 3270 ed all'articolo unico legge 20 novembre 1955, n. 1123), nella parte in cui non prevedeva uguale trattamento fiscale per la successione dei discendenti dei figli legittimi e dei discendenti dei figli adottivi del *de cuius*, non era incostituzionale per violazione dell'art. 3 della Costituzione.

dei figli legittimi e discendenti dei figli adottivi, quando dal punto di vista del diritto civile tale discriminazione non ha più luogo.

2. – La questione è fondata.

Rettamente le ordinanze di rimessione, nel valutare l'adeguatezza delle disposizioni impugnate al parametro costituzionale di riferimento e quindi al principio di uguaglianza, pongono l'accento sul sistema normativo che regola l'istituto della successione per rappresentazione, cogliendo l'antinomia in cui si pone il legislatore nel disciplinare la materia tributaria in tema di successione – quando essa attenga ai discendenti dei figli adottivi – in modo contraddittorio rispetto alla regolamentazione della successione stessa ed alla logica giuridica che ad essa presiede.

L'art. 468 c.c. infatti chiama alla successione, assieme agli altri soggetti espressamente indicati, anche i discendenti del figlio adottivo che non possa o non voglia accettare l'eredità, senza discriminazione alcuna rispetto ai discendenti del figlio legittimo. La funzione dell'istituto è quella di tutelare gli interessi della famiglia del mancato erede o legatario diretto, impedendo che essa venga privata dei beni del *de cuius*, solo perché il genitore non ha potuto o non ha voluto accettarli.

Non può quindi negarsi l'esistenza, ai fini della rappresentazione ereditaria, di un rapporto civile tra adottante e discendenti dell'adottato, cui l'ordinamento attribuisce un preciso rilievo, derivante dall'adozione ed equivalente a quello di parentela.

Se tale è la logica giuridica del sistema, improntato alla tutela dell'adottato e dei suoi discendenti alla stessa stregua del figlio legittimo, del tutto arbitraria si rivela la discriminazione introdotta dal legislatore tributario tra i discendenti del mancato crede-figlio legittimo e quelli del mancato erede-figlio adottivo, con il sottoporre il patrimonio ereditato da quest'ultimo ad una tassazione più sfavorevole, quale quella prevista per gli estranei.

Una volta quindi che la legge civile parifica la tutela successoria della famiglia del figlio adottivo a quella della famiglia del figlio legittimo, la mancata estensione di tale parificazione nel diritto tributario assume il significato di un irragionevole arbitrio, come tale lesivo del principio di uguaglianza.

Restano Così superati gli argomenti deducibili dall'art. 300 c.c. che furono posti a base della sentenza di questa Corte n. 71 del 1976 per respingere la medesima questione ora proposta.

Del resto, occorre osservare che la conclusione allora raggiunta è oggi contrastata dalla giurisprudenza ordinaria, la quale ha ritenuto, anche alla luce del nuovo clima normativo, che l'esclusione del rapporto civile derivante dal vincolo di adozione tra l'adottante e la famiglia dell'adottato riguardi unicamente la famiglia di origine di quest'ultimo e non anche quella da lui costituita (cfr. le ordinanze di rimessione della Corte di cassazione e della Corte d'appello di Roma).

Va pertanto dichiarata l'illegittimità costituzionale delle norme impugnate in parte qua.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, ultimo comma, d.lgt. 8 marzo 1945, n. 90 e dell'articolo unico legge 20 novembre 1955, n. 1123, nella parte in cui, per i discendenti dei figli adottivi del *de cuius*, che succedono a questo per rappresentazione, dispongono un trattamento fiscale più sfavorevole rispetto a quello previsto per i discendenti dei figli legittimi.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 22 gennaio 1986.

PARTE III
LA POTESTÀ NORMATIVA TRIBUTARIA
DEGLI ENTI LOCALI

1.

IL RIPARTO DI COMPETENZA SUI TRIBUTI ANTE RIFORMA DEL TITOLO V COSTITUZIONE NELLE REGIONI A STATUTO SPECIALE

SENTENZA N. 52/1957 (PRES. AZZARITI; REL. CASTELLI AVOLIO)

Regione siciliana – Tributi erariali – Riscossione dell'imposta unica sui giuochi di abilità e sui concorsi pronostici – Competenza dello Stato.

Legge approvata dall'Assemblea regionale siciliana il 18 gennaio 1957, recante «Provvedimenti in materia di riscossione dei diritti erariali».

Statuto speciale per la Regione Siciliana, art. 36, secondo comma.

SENTENZA N. 5/1958 (PRES. AZZARITI; REL. MANCA)

Regione siciliana – Tributi erariali – Regime provvisorio dei rapporti finanziari fra Stato e Regione – Successiva istituzione di nuovo tributo dello Stato (imposta sulle società e sulle obbligazioni) – Legge regionale attributiva del gettito della nuova imposta alla Regione.

Legge deliberata dall'Assemblea regionale siciliana il 13 aprile 1957 e pubblicata il 25 settembre 1957 sulla Gazzetta Ufficiale della Regione, n. 54, contenente «Norme per l'applicazione nel territorio della Regione siciliana della legge (dello Stato) 6 agosto 1954, n. 603, concernente l'istituzione di un'imposta sulle società e modificazioni in materia di imposte indirette sugli affari».

Statuto speciale per la Regione Siciliana, art. 36.

SENTENZA N. 34/1961 (PRES. CAPPI – REL. CHIARELLI)

Regione siciliana – Tributi – Previsione di un'addizionale del 20 per cento sulle imposte erariali a carico di determinate ristrette categorie di imprenditori, per scopi di assistenza sociale – Esclusione della corrispondenza a tipi di addizionali previsti ai detti fini dalla legislazione dello Stato – Potestà tributaria.

Legge della Regione Siciliana 27 luglio 1960, n. 43, (Miglioramento dell'assistenza e concessione d'indennità integrativa in caso di malattia ai salariati e braccianti agricoli ed ai loro familiari).

Statuto speciale per la Regione Siciliana, art. 36; Costituzione, art. 81, ultimo comma.

SENTENZA N. 66/1961 (PRES. CAPPI; REL. CHIARELLI)

Industria e commercio – Potestà legislativa – Caratteri di integrazione e di attuazione – Deroga alle leggi dello Stato – Esclusione – Legge regionale per autorizzazione all'emissione di azioni al portatore nella Regione con ripercussioni su normativa tributaria.

Legge della Regione Valle d'Aosta 6 ottobre 1960, riguardante «L'autorizzazione all'emissione di azioni al portatore nella Regione autonoma della Valle d'Aosta».

Statuto speciale per la Regione Valle d'Aosta, artt. 2 e 3.

SENTENZA N. 67/1962 (PRES. CAPPI – REL. GABRIELI)

Regione siciliana – Trasferimento all'Assessore regionale per le finanze della facoltà prevista, per il Ministro delle finanze riguardante provvedimenti in materia di I.G.E. – Mancanza delle

norme statali di attuazione per il passaggio delle funzioni e degli uffici – Preclusione della potestà legislativa regionale.

Legge della Regione Siciliana 30 giugno 1956, n. 40, che trasferisce all'Assessore regionale per le finanze la facoltà prevista dall'art. 10 del Decreto legislativo luogotenenziale 19 ottobre 1944, n. 348, e successive modificazioni, riguardante «Provvedimenti in materia di imposta generale sull'entrata».

Statuto speciale per la Regione Siciliana, artt. 36 e 43.

SENTENZA N. 7/1969 (PRES. A.M. SANDULLI – REL. BRANCA)

Imposta sugli incrementi delle aree fabbricabili – Regione Trentino-Alto Adige.

Legge della Regione Trentino-Alto Adige 7 marzo 1968 (Norme per l'applicazione dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili e del contributo di miglioria), artt. da 1 a 31; art. 33 e artt. 35, primo comma, e 36, primo comma; artt. da 39 a 44.

Statuto speciale per la Regione Trentino-Alto Adige, artt. 4 e 5.

SENTENZA N. 98/1972 (PRES. CHIARELLI – REL. CRISAFULLI)

Regione siciliana – Competenza legislativa – Materia tributaria – Pagamento dell'i.g.e. afferente a fattispecie maturate nel territorio della Regione – Sottrazione unilaterale di una parte delle attribuzioni di ufficio statale – Limite territoriale – Obbligo per i soggetti passivi di provvedere mediante denuncia annuale al secondo ufficio i.g.e. di Palermo – Esorbita dalla fase di riscossione involgendo quella di imposizione del tributo – Difetto di competenza per non ancora effettuato trasferimento delle funzioni.

Legge approvata dall'Assemblea regionale siciliana il 24 marzo 1972 (Modalità di pagamento dell'imposta generale sull'entrata afferente a fattispecie tributarie maturate nel territorio della Regione).

Statuto speciale per la Regione Siciliana, artt. 17 e 36.

SENTENZA N. 61/1987 (PRES. LA PERGOLA – RED. PESCATORE)

Regione siciliana – Finanze – Rapporti finanziari fra Stato e regione – Tassa di circolazione su autoveicoli ed autoscafi – Aumenti – Riserva allo Stato dei relativi proventi – Contrasto con le competenze regionali in materia – Rapporti finanziari fra Stato e regione – “Tributi propri” della regione – Assoggettabilità al regime di tesoreria dello Stato.

Legge 28 febbraio 1986, n. 41 recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1986)», art. 3, terzo comma, secondo capoverso, seconda parte e art. 35.

Statuto speciale per la Regione Siciliana, artt. 36, 37 e 38 e art. 2, primo comma, prima parte, delle relative norme di attuazione e, di conseguenza, art. 43 dello statuto.

SENTENZA N. 62/1987 (PRES. LA PERGOLA – RED. PESCATORE)

Regione Trentino-Alto Adige – Finanze – Rapporti finanziari tra Stato e regione – “Entrate proprie” della regione – Assoggettamento con legge ordinaria al regime di tesoreria dello Stato.

Legge 28 febbraio 1986, n. 41 «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1986)», art. 35.

Statuto speciale per la Regione Trentino-Alto Adige, art. 104.

SENTENZA N. 285/1997 (PRES. GRANATA; RED. SANTOSUOSSO)

Disciplina in materia di strade – Istituzione di una tassa di circolazione da applicarsi ai veicoli commerciali in transito per il traforo del Monte Bianco – Strada di interesse internazionale – Indebita ingerenza della Regione nell’ambito del diritto internazionale, riservato alla competenza statale.

Legge della Regione Valle d’Aosta, riapprovata il 24 ottobre 1996 (Disposizioni in merito al transito di autotreni ed autoarticolati attraverso il territorio del Monte Bianco).

Costituzione, art. 117; statuto speciale per la Regione Valle d’Aosta, art. 2.

Considerato in diritto

[*omissis*]

Sul merito deve preliminarmente osservarsi che la questione sollevata in via principale nel ricorso dal Commissario dello Stato, circa la potestà legislativa della Regione siciliana in materia tributaria in genere e di riscossione di tributi erariali in specie, non è fondata. Anche su questa questione la Corte costituzionale ha già avuto modo di delineare i principi in base ai quali la questione stessa deve essere risolta.

Con sentenza n. 9 del 17 gennaio 1957 questa Corte ha infatti precisato che alla Regione siciliana spetta una potestà normativa, concorrente e sussidiaria, anche riguardo ai tributi erariali; che questo potere normativo si esplica nell'ambito del territorio regionale nel rispetto dei limiti derivanti non solo dalle leggi costituzionali ma anche dai principi e dagli interessi generali cui si uniformano le leggi dello Stato. Inoltre, la necessità di ricollegare ad un sistema unitario sul territorio nazionale l'obbligazione tributaria, impone alla potestà legislativa regionale, in questa materia, una ulteriore limitazione consistente nel dovere di uniformarsi all'indirizzo e ai principi fondamentali della legislazione statale per ogni singolo tributo.

Le affermazioni e precisazioni sopra ricordate valgono ovviamente anche per quel che concerne la competenza della Regione ad emanare norme sulla riscossione dei tributi non espressamente riservati allo Stato.

Anzi questa Corte, sin dalla citata sentenza n. 9 del 17 gennaio 1957, ha deciso che la materia della riscossione dei tributi di spettanza della Regione è proprio una di quelle in relazione alle quali al generico riconoscimento della potestà normativa regionale, in base all'art. 36 dello Statuto siciliano, è presto seguito, con il decreto legislativo 12 aprile 1948, n. 507, l'effettivo trasferimento alla Regione della funzione amministrativa. Per effetto di questo trasferimento la Regione è subentrata nella posizione giuridica dello Stato nei confronti degli organi amministrativi incaricati del servizio di riscossione (art. 3, legge regionale 1° luglio 1947, n. 2).

I criteri di interpretazione sin qui esposti sono stati successivamente ribaditi nelle sentenze nn. 11, 13 e 14 del 18 gennaio 1957 e nn. 18 e 19 del 19 gennaio 1957, e ancora una volta riaffermati nella decisione n. 42 del 1° marzo 1957.

In base agli stessi principi si possono adeguatamente impostare anche le questioni che interessano la controversia in esame.

Discende infatti da essi che la illegittimità costituzionale della legge regionale impugnata non potrebbe derivare da una generica preclusione, per la Regione siciliana, di emanare norme in materia di riscossione di diritti erariali, bensì dalla violazione dei limiti oggettivi sopraindicati.

A questo proposito sfuggono ad ogni censura, sul piano della costituzionalità, le norme contenute nella legge impugnata nella parte in cui esse prevedono che il servizio di accertamento, liquidazione e riscossione, e riparto

tra i comuni interessati, dei diritti erariali in questione sia affidato, nel territorio della Regione, e alle condizioni da stabilirsi in apposita convenzione, ad un istituto di diritto pubblico o ad un ente particolarmente attrezzato per l'espletamento del servizio (artt. 1 a 3). Del pari non può esser posta in dubbio la facoltà della Regione di disciplinare la materia amministrativa della riscossione. Spetta pertanto alla Regione il potere di organizzare, nel modo che ritenga più funzionale, i servizi di riscossione ad essa affidati, ed esorbita dal sindacato di questa Corte, non essendo apprezzabile, sul piano della legittimità costituzionale, tutto quanto attiene alla scelta dei mezzi tecnici per l'organizzazione dei servizi stessi.

Sotto questo aspetto le deduzioni dell'Avvocatura dello Stato, nel punto in cui si prospetta un preteso difetto di interesse regionale a regolare la riscossione dei detti diritti in difformità della legislazione dello Stato, non possono avere rilevanza ai fini del giudizio.

Non appare sostenibile la tesi che l'affidamento del servizio della loro liquidazione e percezione ad un istituto od ente particolarmente attrezzato contrasti con i principi ed interessi generali o, più specificamente, con i principi della legislazione statale sulla riscossione dei tributi. In verità, a parte che la legislazione tributaria non è affatto ispirata al principio che l'imposta debba essere riscossa a mezzo degli stessi organi dell'ente titolare del diritto di imposta, è decisivo, nel caso, il rilievo che quegli stessi diritti in relazione ai quali la Regione, con la legge impugnata, ha esercitato il potere di disciplinarne la riscossione, sono, nella legislazione nazionale, affidati per l'esazione proprio ad un ente, la Società Italiana Autori ed Editori (S.I.A.E.), con il quale è stata stipulata apposita convenzione (v. D.M. 17 novembre 1951, in *Gazzetta Ufficiale*, 9 gennaio 1952, n. 7).

Parimenti non può ritenersi costituzionalmente illegittima la legge impugnata nella parte nella quale si prevede la competenza dei funzionari dell'Assessorato regionale per le finanze ad accertare le contravvenzioni alle disposizioni sui diritti erariali sui pubblici spettacoli (art. 4), e che il controllo sulla riscossione, in forma ispettiva, oltre che a funzionari dell'Assessorato regionale possa essere demandato ad un ispettore delle tasse e imposte indirette sugli affari. Per l'art. 20 dello Statuto siciliano la Regione, nelle materie in cui è titolare del potere normativo, esercita la funzione amministrativa. E non è dubbio che si ricomprendano istituzionalmente in questa funzione sia la potestà di polizia tributaria che le leggi riconoscono all'autorità finanziaria (nella fattispecie, art. 64 legge 30 dicembre 1923, n. 3276), sia il potere di vigilanza sull'attività degli enti che esercitano funzioni di interesse pubblico. La forma di controllo prescelto, la sua adattabilità all'attività in rapporto alla quale si svolge, gli effetti pratici rispetto allo scopo e, più in generale, la organizzazione del suo funzionamento, costituiscono altrettanti aspetti di un problema la cui soluzione è rimessa alla scelta della Regione secondo esigenze tecniche e pratiche che essa sola è libera di apprezzare. Inoltre essendo, come si è già detto, da tempo

intervenuto in questa materia il trapasso dallo Stato alla Regione del relativo servizio, per effetto di questo trapasso, sia pure in via transitoria, si è verificata la messa a disposizione, ai fini dell'esercizio del servizio, dell'apparato burocratico statale. Non si può pertanto revocare in dubbio che la Regione possa disporre, per il controllo ispettivo in materia tributaria, di qualificato personale statale, ciò trovandosi, oltre tutto, testualmente stabilito dall'art. 3, secondo comma, della legge regionale 1° luglio 1947, n. 2, non impugnata dallo Stato e già in vigore all'atto dell'emanazione del ricordato D.P.R. n. 507 del 12 aprile 1948.

Ciò posto, è da esaminare se la legge impugnata, nelle parti che si riferiscono all'imposta unica sui giuochi di abilità e sui concorsi pronostici, si sottragga oppur no alla censura di illegittimità costituzionale sollevata dall'Avvocatura dello Stato. Questa censura, con la quale si contesta che la Regione siciliana abbia il potere di riscuotere anche la detta imposta, si appalesa fondata, giacché tal potere è in contrasto con la disposizione contenuta nel secondo comma dell'art. 36 dello Statuto siciliano.

Giova in proposito ricordare che con il D.P.R. 14 aprile 1948, n. 496, l'esercizio dell'attività di giuoco, ivi compresi i concorsi pronostici e giuochi di abilità, divenne oggetto di monopolio statale, e che sia il Comitato Olimpico Nazionale Italiano (C.O.N.I.) che l'Unione Nazionale Incremento Razze Equine (U.N.I.R.E.), ai quali fu concesso di esercitare i concorsi pronostici connessi con le attività sportive di rispettiva competenza, furono obbligati a corrispondere allo Stato una tassa pari al 16 per cento di tutti gli introiti lordi.

La legge istitutiva di questa imposta – detta tassa di lotteria – non fu impugnata dalla Regione, la quale non partecipò mai ai proventi di questo tributo, di cui non vi è traccia nei bilanci preventivi di ciascun esercizio finanziario.

La ragione della riserva statale sulla tassa di lotteria è da ricercare nel fatto che tale cespite, come risultante dalla privativa statale sulle attività di gioco, deve essere equiparato ai proventi del gioco del lotto, e quindi cade sotto il disposto del ricordato secondo comma dell'art. 36 dello Statuto siciliano.

Seguì la legge 22 dicembre 1951, n. 1379, la quale assorbì nella tassa di lotteria – elevandone l'aliquota – ogni tassa sugli affari e ogni altro tributo diretto o indiretto, che prima erano separatamente percetti, relativi ai giuochi di abilità e ai concorsi pronostici (art. 5). Queste imposte vennero incorporate nell'imposta di lotteria e ne assunsero la natura, tanto che l'imposta venne, da allora, denominata imposta “unica” sui giuochi di abilità e sui concorsi pronostici (art. 1). Ciò chiaramente denota l'unicità dell'imposta e l'effetto “sostitutivo” – come è detto nella legge stessa (citato art. 5) – della imposta medesima alle altre imposte che prima erano separatamente dovute. Risulta quindi confermato, anzi accentuato, nella rilevata unicità, il carattere di imposta di monopolio e com'essa si riannodi al ricordato disposto del secondo comma dell'art. 36 dello Statuto siciliano.

Diversa cosa è se l'unificazione dei tributi in un unico tributo di lotteria a carattere monopolistico pregiudichi o meno la questione relativa al riparto del gettito tra lo Stato e la Regione. Tale questione esula dall'oggetto del presente giudizio, che riguarda la riscossione del tributo. Rispetto a questo punto, in base alle cose fin qui dette, non può non concludersi che trattandosi di una imposta di lotteria, a regime di monopolio, non separabile nella sua liquidazione e riscossione, il potere di riscossione non possa che spettare allo Stato e non alla Regione.

In conseguenza debbono ritenersi assorbite le ulteriori ragioni di ricorso poste in luce dall'Avvocatura dello Stato circa la pratica impossibilità – a causa del sistema organizzato su piano nazionale, di determinazione delle aliquote, di liquidazione dell'imposta, di ripartizione del gettito alle Amministrazioni dello Stato interessate ed ai Comuni – della riscossione e del riparto del tributo su base regionale; e circa la invadenza della legge regionale impugnata al di fuori del territorio della Regione, in quanto si colpirebbero enti, come il C.O.N.I. e l'U.N.I.R.E., che svolgono la loro attività su tutto il territorio nazionale, con una organizzazione necessariamente centralizzata.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

1)-2) [omissis]

3) in parziale accoglimento del ricorso, e in riferimento alla disposizione contenuta nel secondo comma dell'art. 36 dello Statuto della Regione siciliana, dichiara la illegittimità costituzionale della legge regionale siciliana approvata il 18 gennaio 1957, recante provvedimenti in materia di riscossione dei diritti erariali, nella parte che si riferisce alla imposta unica sui giuochi di abilità e sui concorsi pronostici.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 9 aprile 1957.

* * *

Sentenza n. 5/1958 (Pres. Azzariti; Rel. Manca)

Considerato in diritto

La questione fondamentale ora sottoposta alla decisione della Corte, nella memoria della parte ricorrente, è precisata nei seguenti termini: se possa considerarsi di spettanza della Regione siciliana il gettito dei tributi erariali imposti con leggi statali successive al decreto legislativo del 12 aprile 1948, n. 507; e se, per conseguenza, possa ritenersi legittima la legge regionale del 20 settembre 1957, n. 52, la quale ha autorizzato la riscossione, per conto della

Regione, della imposta sulle società e sulle obbligazioni, istituita con la legge nazionale 6 agosto 1954, n. 603.

L'Avvocatura dello Stato sostiene che la questione debba risolversi in base all'articolo 36 dello Statuto siciliano, integrato peraltro dalla legge regionale del 1 luglio 1947, n. 2, e dal decreto legislativo del Capo dello Stato del 12 aprile 1948, n. 507; che, appunto in conformità delle disposizioni di quest'ultimo decreto, non spetta alla Regione se non il gettito dei tributi erariali esistenti all'epoca dell'entrata in vigore del decreto stesso, e cioè di quelli indicati nel bilancio regionale per l'esercizio finanziario 1947-48; e che pertanto non sarebbe consentita alla Regione potestà né normativa, né amministrativa in ordine ai nuovi tributi successivamente istituiti. Donde la dedotta illegittimità costituzionale della ricordata legge regionale 20 settembre 1957, n. 52.

La difesa della Regione obietta in sostanza che la tesi, ora enunciata, sarebbe in contrasto con l'art. 36, secondo comma dello Statuto, da intendersi nel senso che alla Regione spetti il gettito di tutti i tributi erariali, in qualunque tempo istituiti, fatta eccezione per quelli espressamente indicati nel testo legislativo, e cioè le imposte di produzione e le entrate dei tabacchi e del lotto. Il richiamo, si aggiunge, contenuto nell'art. 2 del decreto legislativo del 12 aprile 1948, n. 507, alle entrate del bilancio regionale del 1947-48, avrebbe valore indicativo come semplice riferimento ai tributi allora esistenti, ma non importerebbe limitazione del potere di riscuotere anche tributi successivamente istituiti, circa i quali perciò legittimamente la Regione potrebbe esercitare la sua attività normativa, nei limiti già fissati da questa Corte con la sentenza n. 9 del 1957.

È opportuno precisare anzitutto che, con la ricordata sentenza, questa Corte ha interpretato l'art. 36 dello Statuto regionale per decidere la controversia che allora formava oggetto del dibattito, se ed in quali limiti si potesse riconoscere alla Sicilia potestà normativa in tema di tributi erariali, ed ha fissato il principio che, fino a quando la materia non sia compiutamente e definitivamente disciplinata, si debba riconoscere alla Regione, in base all'art. 36 dello Statuto, potere normativo in materia tributaria, anche riguardo ai tributi erariali, con i limiti enunciati nella sentenza. È stato bensì riconosciuto alla Regione il potere di riscuotere anche i tributi erariali, in base alla legge regionale 1° luglio 1947, n. 2, e al decreto legislativo statale del 12 aprile 1948, n. 507. Ma non è stata esaminata la questione, allora non proposta, circa la determinazione, ai sensi del secondo comma dell'art. 36, dei tributi erariali il cui gettito è devoluto alla Regione.

Né, ad avviso della Corte, tale indagine è necessaria per risolvere l'attuale controversia, la quale deve essere decisa a norma delle disposizioni contenute nel decreto legislativo statale del 1948 n. 507 e della legge regionale del 1947 n. 2. Poiché con queste disposizioni, sulla base dell'art. 36 dello Statuto, si è posta in essere, in attesa della disciplina definitiva, preveduta dall'art. 7 del ricordato decreto legislativo, una sistemazione provvisoria dei rapporti finanziari tra lo

Stato e la Regione, da questa accettata, non avendo impugnato l'anzidetto decreto.

La legge regionale del 1947, dopo avere disposto, nell'art. 2, che il Governo della Regione è autorizzato a deliberare ed attuare per un periodo non superiore a tre mesi l'esercizio provvisorio, e che è autorizzato altresì ad adottare i provvedimenti necessari per assicurare provvisoriamente il servizio di tesoreria, stabilisce, nell'articolo 3, che "tutti i tributi e le altre entrate già di spettanza dello Stato, con la sola esclusione delle imposte di produzione e delle entrate dei monopoli dei tabacchi e del lotto, sono, a partire dal 1 giugno 1947, riscosse per conto della Regione dagli enti ed organi preposti alla riscossione". Aggiunge quindi, nel secondo comma, che, rispetto a tali enti ed organi, la Regione subentra nella posizione giuridica dello Stato.

Il decreto legislativo del 12 aprile 1948, n. 507, conferma anzitutto, nell'art. 2, che la Regione siciliana riscuote le entrate di sua spettanza e aggiunge, nel secondo comma, che a tale effetto, sono considerate di spettanza della Regione le entrate iscritte nel bilancio di previsione per l'esercizio finanziario 1947-48. D'altra parte, oltre che nel titolo, dispone esplicitamente nell'art. 1, che la disciplina provvisoria dei rapporti finanziari fra lo Stato e la Regione è regolata dalle norme del decreto stesso. Il quale, a conferma di ciò, stabilisce, nell'art. 7, che tutte le disposizioni del decreto lasciano salvo e impregiudicato quanto potrà essere statuito per la disciplina definitiva dei rapporti finanziari fra lo Stato e la Regione; e dispone, nell'art. 8, che le operazioni di conguaglio finale avranno luogo sulla base dello Statuto e delle relative norme di attuazione, dopo il passaggio dei servizi e del personale alla Regione stessa.

Ora, questi provvedimenti non prevedono termini di scadenza, e, d'altra parte, come si è già accennato, le disposizioni hanno avuto finora concreta applicazione. Ed è pure da notare che il riferimento alle entrate del bilancio 1947-48, contenuto nell'art. 2 del ricordato decreto legislativo, non ha valore semplicemente indicativo delle entrate che, a quel tempo, potevano considerarsi di spettanza della Regione, come questa sostiene. La disposizione anzidetta, invece, appunto perché dettata per istituire un regime provvisorio, oltre ad una precisazione, contiene necessariamente anche un limite, in quanto che, fino a quando (ed è auspicabile che ciò si avveri sollecitamente) non saranno definiti i rapporti finanziari, le entrate indicate nel bilancio 1947-48 costituiscono in concreto i cespiti di spettanza della Regione.

Dalle osservazioni sopraesposte deriva logicamente che non è ammissibile che, in pendenza del regime provvisorio, la Regione si attribuisca con leggi proprie il gettito di nuovi tributi istituiti con leggi dello Stato successivamente all'entrata in vigore del decreto legislativo del 12 aprile 1948, n. 507. In conseguenza la legge ora impugnata è da ritenere costituzionalmente illegittima. Con essa infatti si dispone che le entrate derivanti dall'applicazione, nel territorio della Regione, della legge dello Stato del 6 agosto 1954, n. 603, istitutiva dell'imposta sulle società e sulle obbligazioni, siano versate all'Ufficio

provinciale di cassa regionale, anziché alla Sezione di tesoreria dello Stato, come invece dispone l'art. 13 della legge; e che pure al detto Ufficio regionale, anziché alla Tesoreria statale, come stabilisce l'art. 18 della legge del 1954, sia versato il gettito dell'imposta sulle obbligazioni.

Che d'altra parte l'imposta sulle società e l'imposta sulle obbligazioni abbiano carattere di novità nel sistema tributario italiano, è più volte ripetuto nella relazione del Ministro delle finanze e nella relazione della competente Commissione del Senato, e, del resto, non forma oggetto di contestazione fra le parti. Che inoltre i nuovi tributi abbiano carattere diverso dalla imposta di negoziazione e da quella sul capitale delle società straniere, già attribuite alla Regione in base al decreto del 1948, e soppresse dall'art. 26 della ricordata legge dell'agosto 1954, non può fondatamente disconoscersi. Si tratta infatti, a differenza di quelle ora indicate, di imposte dirette: l'una grava sul patrimonio delle società costituito dagli elementi indicati nell'art. 4 della legge, e sul reddito delle società stesse, in base ai coefficienti elencati nell'art. 5, l'altra in via autonoma si riferisce alle obbligazioni. Tale carattere è confermato dal secondo comma dell'art. 11 e dal terzo comma dell'art. 18, secondo i quali, per quanto non diversamente stabilito nella legge anzidetta, valgono le disposizioni vigenti per l'accertamento, l'applicazione e la riscossione dell'imposta di ricchezza mobile. Se ne ha ulteriore conferma anche nel sistema di riscossione, diverso da quello tradizionale per la riscossione delle imposte dirette (come è pure precisato nella relazione ministeriale); poiché gli artt. 12 e 13, per l'imposta sulle società, e l'art. 18, per quella sulle obbligazioni, dispongono che contestualmente alla dichiarazione annuale, prescritta dal testo unico del 5 luglio 1951, n. 573, i contribuenti devono versare l'importo del tributo che ritengono dovuto; e si stabilisce inoltre che, in caso di rettifica della dichiarazione, la maggiore imposta e le soprattasse sono iscritte a ruolo e riscosse in un'unica soluzione alla scadenza bimestrale più vicina.

Senonché la difesa della Regione, a sostegno della tesi circa la legittimità costituzionale della legge in esame, osserva inoltre che il riconoscimento di una preminente potestà normativa dello Stato in ordine al sistema tributario, con riflessi anche sul gettito spettante alla Regione, sarebbe in contrasto con lo Statuto siciliano, se non si riconoscesse pure alla Regione il diritto di far proprie anche le entrate derivanti dalle nuove imposte istituite dallo Stato. Diversamente, si aggiunge, "una legge ordinaria potrebbe rendere frustranea l'assegnazione dei tributi già effettuata a favore della Regione, sostituendo i tributi precedenti con nuovi tributi, o con tributi diversamente denominati".

Ora, è fuori discussione che lo Stato, per finalità di interesse generale che attengono alle stesse basi dell'ordinamento economico nazionale, possa, nel rispetto dei precetti contenuti negli artt. 23 e 53 della Costituzione, modificare il proprio sistema tributario, o anche sopprimere tributi già esistenti e sostituirli con altri ritenuti più idonei per il conseguimento dei fini anzidetti. Questo principio fondamentale (che è sostanzialmente riconosciuto anche nella senten-

za n. 52 dell'ottobre 1952 dell'Alta Corte siciliana) giustifica la piena efficacia, anche nel territorio della Sicilia, della legge statale dell'agosto 1954, più volte ricordata. Nella quale sono palesi le finalità di interesse generale, sia per la perequazione tributaria che si è inteso conseguire, sia per la destinazione che si è data alle nuove imposte. Ma per ciò che riguarda i riflessi derivanti dall'applicazione della legge anzidetta sul fabbisogno finanziario della Sicilia, in quanto la legge stessa ha soppresso due cespiti di entrata già assegnati all'Ente, la Corte, pur riconoscendo l'importanza del problema e la necessità di un'adeguata soluzione, deve rilevare che la questione trascende l'ambito dell'attuale controversia di costituzionalità della legge regionale ora impugnata, la cui illegittimità deriva dalle ragioni sopra esposte. Il problema quindi non può essere esaminato e deciso in questa sede. Esso attiene, in relazione al regime provvisorio in vigore, al regolamento concreto dei rapporti finanziari fra lo Stato e la Regione, e dovrà essere preso in considerazione e risoluto affinché gli interessi della Regione siano salvaguardati.

La riconosciuta illegittimità costituzionale dell'art. 1 della legge impugnata travolge anche le disposizioni dell'art. 2, al primo collegato; e restano assorbite tutte le altre censure contenute nel ricorso del Commissario dello Stato.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale della legge deliberata dall'Assemblea della Regione siciliana il 13 aprile 1957 e pubblicata il 25 settembre 1957 sulla Gazzetta Ufficiale della Regione, n. 54, contenente "Norme per l'applicazione nel territorio della Regione siciliana della legge (dello Stato) 6 agosto 1954, n. 603, concernente l'istituzione di un'imposta sulle società e modificazioni in materia di imposte indirette sugli affari", con riferimento all'art. 36 dello Statuto della Regione.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 24 gennaio 1958.

* * *

Sentenza n. 34/1961 (Pres. Cappi; Rel. Chiarelli)

Considerato in diritto

[*omissis*]

3. – Fondato è il motivo riguardante la potestà normativa tributaria.

Questa Corte ha già avuto ripetutamente occasione di indicare i limiti della potestà tributaria della Regione siciliana, derivanti, oltre che dalle leggi costituzionali, dai principi e dagli interessi generali cui si informa la legislazione dello Stato e dal dovere di uniformarsi, per ogni singolo tributo, all'indirizzo e ai

principi di quella legislazione (sent. nn. 9, 11, 13, 14, 19, 42 del 1957; 5 e 60 del 1958 e altre successive).

Nella specie, si pone il quesito se sia conforme agli indicati criteri la previsione di una addizionale del 20 per cento sulle imposte erariali, destinata a uno scopo di assistenza sociale a favore dei lavoratori agricoli, e posta a carico di tre categorie di imprese industriali: categorie di imprese che, a prescindere da ogni considerazione di fatto estranea al presente giudizio, non possono essere che estremamente ristrette, per i caratteri individuatori di esse posti dalla legge.

La Corte ritiene che al quesito debba darsi risposta negativa.

La considerazione che il sistema delle addizionali è conosciuto dalla legislazione statale, ed è sopra tutto utilizzato per gli enti locali, non è conferente. Si tratta, infatti, di vedere se l'addizionale, o il tributo in forma di addizionale, prevista dalla singola legge regionale, corrisponda a un tipo di addizionale o di tributo previsti dall'ordinamento statale ed ai principi a cui questo si ispira: sarebbe altrimenti facile eludere i limiti della potestà normativa regionale, creando, sotto la forma di addizionale, tributi sostanzialmente nuovi.

Ciò precisato, e portando l'analisi sui caratteri dell'imposta in esame, va osservato che essa prevede una discriminazione tra i soggetti passivi delle imposte erariali, la quale produrrebbe una disparità, tra i soggetti a un medesimo tributo, e, incidendo sulla capacità contributiva delle imprese colpite, si ripercuoterebbe direttamente sul sistema delle imposte erariali. Inoltre, anche per la sua particolare destinazione e per la sua misura, di gran lunga superiore a quella in cui sono normalmente contenute le imposte addizionali, altererebbe la configurazione di ciascuna imposta, col risultato, per tutte le indicate ragioni, di turbare l'unitarietà dell'ordinamento tributario generale.

È, poi, da tenere presente che, secondo la norma in esame, l'addizionale sarebbe commisurata anche a tributi erariali che, nell'attuale disciplina provvisoria dei rapporti finanziari tra lo Stato e la Regione siciliana (D.P.R., 12 aprile 1948, n. 507), non sono di spettanza della Regione, non corrispondendo a entrate indicate nel bilancio 1947-8, come le imposte sulla produzione e quelle introdotte dopo l'entrata in vigore dello Statuto speciale, e non possono formare oggetto dell'attività normativa regionale.

Né l'addizionale in parola, considerata indipendentemente dai tributi erariali posti a base del suo sistema di accertamento, corrisponde a un tipo di tributo conosciuto dall'ordinamento generale.

Sotto questo riflesso, assume particolare rilevanza la destinazione dell'imposta a uno specifico fine di assistenza sociale, per cui essa rientrerebbe nella categoria delle cosiddette imposte di scopo.

Figure di imposte addizionali, destinate a fini assistenziali, si rinvencono nell'ordinamento dello Stato: la difesa della Regione ha ricordato l'addizionale per l'integrazione dei bilanci dell'E.C.A. Ma, nel caso in esame, la specifica destinazione della addizionale va considerata in relazione al sistema generale di finanziamento dell'assicurazione sociale. È noto che nel sistema della previden-

za e assistenza sociale, e in particolare nell'assicurazione malattia, il finanziamento è assicurato dai contributi dei soggetti del rapporto assicurativo e, in alcuni casi, dal concorso dello Stato (es., assistenza ai coltivatori diretti); ma l'onere di tale concorso non è coperto da una imposta ad hoc, a carico di determinate categorie di contribuenti estranei al rapporto assicurativo. Nei casi di partecipazione dello Stato agli oneri assicurativi, la legislazione si ispira evidentemente al principio che è la collettività nazionale che, attraverso i proventi del bilancio dello Stato, provvede alle esigenze della protezione sociale.

Nella legge impugnata, invece, si prescinde del tutto dal rapporto di assicurazione sociale (può rilevarsi, incidentalmente, che non era così nell'originario disegno di legge) e, ponendosi l'onere dei miglioramenti assistenziali a carico di determinate categorie di imprese industriali, si attua un trasferimento di reddito a fini sociali, in una forma sconosciuta all'ordinamento dello Stato.

4. – Poiché i proventi dell'addizionale prevista dalla norma di cui al detto art. 3, primo comma, lettera *a*, costituivano in maniera determinante i mezzi per far fronte agli oneri delle nuove forme di assistenza, l'intera legge è da dichiarare costituzionalmente illegittima, in riferimento all'art. 81, ultimo comma, della Costituzione, anche se, per le ragioni già dette, la previsione di miglioramenti nell'assistenza sanitaria ai lavoratori agricoli non sarebbe stata per se stessa incostituzionale.

5. – Dopo che la legge regionale 27 luglio 1960, n. 43, era stata impugnata e promulgata, è stata approvata e pubblicata la legge regionale 21 ottobre 1960, n. 44, con la quale si è disposto che agli oneri derivanti dalla legge n. 43 a carico dell'esercizio finanziario in corso, si sarebbe provveduto, in deroga all'art. 3 della predetta legge, mediante l'assunzione di un mutuo.

Trattasi, dunque, di una norma temporanea, adottata nel presupposto della validità ed efficacia della legge 27 luglio 1960, n. 43, nel cui sistema era destinata ad inserirsi la previsione del mutuo, per coprire, solo per un anno, le spese che la legge n. 43 avrebbe importato. Ma la dichiarazione di illegittimità costituzionale della legge n. 43, facendo venir meno la premessa della successiva legge n. 44, porta a eguale dichiarazione per quest'ultima, ai sensi dell'art. 27 legge 11 marzo 1953, n. 87.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara l'illegittimità costituzionale della legge della Regione siciliana 27 luglio 1960, n. 43, concernente “miglioramento dell'assistenza e concessione d'indennità integrativa in caso di malattia ai salariati e braccianti agricoli ed ai loro familiari”, in riferimento all'art. 36 Statuto speciale della Regione siciliana e all'art. 81, ultimo comma, della Costituzione;

dichiara, altresì, in applicazione dell'art. 27 legge 11 marzo 1953, n. 87,

l'illegittimità costituzionale della legge della Regione siciliana 21 ottobre 1960, n. 44 (Gazzetta Ufficiale Reg. sic. 22 ottobre 1960, n. 49), recante modifiche alla predetta legge regionale n. 43.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 9 giugno 1961.

* * *

Sentenza n. 66/1961 (Pres. Cappi; Rel. Chiarelli)

Considerato in diritto

Nel resistere al ricorso, la difesa della Regione, pur senza sollevare formalmente una eccezione pregiudiziale, ha insistito sulla circostanza che altre Regioni a Statuto speciale hanno in precedenza emanato leggi di contenuto identico a quella in oggetto, le quali però non sono state impugnate. Il comportamento dello Stato, che ha viceversa ritenuto di proporre il presente ricorso, viene ricondotto dalla detta difesa alla figura dell'eccesso di potere.

A sgombrare il campo da questo preliminare rilievo, va osservato che, a parte le differenze esistenti nelle norme dei singoli Statuti circa la competenza legislativa delle varie Regioni, la mancata impugnazione di leggi analoghe non influisce sulla ammissibilità dell'attuale ricorso, né sui termini della questione proposta.

Da quanto si è precedentemente esposto risulta come la questione che si presenta come fondamentale nell'attuale giudizio è se la disciplina dei titoli azionari possa considerarsi compresa nelle materie dell'agricoltura e del turismo, e dell'industria e commercio, attribuite, con diversi limiti, alla potestà legislativa della Regione della Valle d'Aosta dagli artt. 2 e 3 St. speciale, approvato con legge cost. 26 febbraio 1948, n. 4.

In conformità alla giurisprudenza di questa Corte, è innanzi tutto da escludere che a stabilire la legittimità costituzionale della legge possa essere determinante la considerazione del fine, che essa si è proposto, di dare incremento nella Regione all'agricoltura, al turismo, all'industria e al commercio. Già in precedenti sentenze si è avuto occasione di affermare che la tassativa elencazione di materie contenuta negli Statuti pone un limite alla competenza legislativa delle Regioni, che non consente l'emanazione di provvedimenti legislativi fuori dell'ambito di esse, anche se preordinati al conseguimento di finalità inerenti alle dette materie (sent. n. 124 del 1957, nn. 2 e 32 del 1960). Occorre, dunque, aver riguardo all'oggetto della legge regionale e al contenuto delle sue norme, per rapportarli alla sfera di competenza legislativa attribuita alla Regione nelle singole materie indicate nello Statuto.

Nella specie, l'oggetto della legge impugnata rientra nella disciplina delle società e della circolazione dei titoli di credito. Essa, inoltre, contiene una regolamentazione pubblicistica di rapporti economici, in quanto prevede un'au-

torizzazione dell'autorità regionale all'emissione di azioni al portatore, e un controllo sull'attività delle imprese, con relative sanzioni, come l'incameramento della cauzione e la revoca dell'autorizzazione.

A giudizio di questa Corte, tale oggetto e tale disciplina sono fuori della competenza della Regione.

Con l'attribuire alla Regione una competenza legislativa in materia di agricoltura, o di industria e commercio, si è conferita ad essa una potestà di emanare norme aventi per oggetto l'attività agricola, industriale o commerciale. La disciplina di tali attività può comprendere l'emanazione di norme relative alla loro organizzazione e ai rapporti in cui esse si esplicano, ma solo in quanto tale organizzazione e tali rapporti siano propri delle dette attività, siano da esse peculiarmente caratterizzati e si esauriscano nell'ambito di esse. Non rientra, invece, nella potestà legislativa della Regione modificare, in relazione alle singole attività di cui è stata affidata ad essa la disciplina, la regolamentazione di istituti e di rapporti giuridici, che hanno nell'ordinamento giuridico generale una loro propria, unitaria disciplina, che trascende l'ambito delle singole materie attribuite alle Regioni e si ispira a propri principi e a individuate esigenze generali. Se così non fosse, la competenza legislativa delle Regioni si estenderebbe, potenzialmente, a tutto l'ordinamento giuridico, in quanto, salvo i principi, ogni norma di esso potrebbe essere modificata in relazione alle dette materie; e, per converso, tutta la potestà legislativa dello Stato sarebbe limitata dalla potestà della Regione di regolare qualunque rapporto giuridico, nel campo delle attività attribuite alla competenza regionale, in modo diverso dalla legislazione statale. Il che è manifestamente contrario a quella delimitazione di ben precisate competenze che con gli Statuti si è voluto attuare.

Applicando gli esposti criteri al caso presente, va osservato che nel nostro ordinamento la disciplina delle società non riguarda i soggetti di questa o quella attività economica, ma riguarda, in generale, le forme di esercizio collettivo dell'impresa. Se, come vuole un corretto criterio ermeneutico, le formule adoperate negli Statuti si debbono interpretare secondo il significato che hanno nel comune linguaggio legislativo e nel vigente ordinamento giuridico, si è portati a riconoscere che l'espressione "agricoltura" o "industria e commercio" non può essere stata in essi adoperata in un senso comprensivo della disciplina delle società, la quale aveva già nel Codice civile una organica e unitaria sistemazione. Se si fosse voluto attribuire alla Regione una competenza in questa materia, lo si sarebbe detto esplicitamente, come in altri casi in cui la norma statutaria fa riferimento non ad una attività, ma a determinati istituti giuridici (ad es., gli usi civici, l'espropriazione per pubblica utilità per opere non a carico dello Stato, ecc.).

Alla ragione ermeneutica corrisponde la ragione sistematica. La disciplina delle società forma una parte integrante fondamentale dell'ordinamento giuridico, in quanto attiene, da una parte, alla determinazione dei soggetti dell'ordinamento e delle loro strutture; dall'altra, all'organizzazione dell'attività pro-

duttiva. Essa, pertanto, non può essere che unitaria, e l'intento di favorire lo sviluppo di una attività economica, in una Regione, non può considerarsi prevalente sull'esigenza di questa unitarietà.

Si può, pertanto, concludere su questo punto che l'attribuzione di una potestà legislativa su determinate attività economiche, o rami di attività economica, non implica una competenza in materia di società, e, quindi, resta esclusa la possibilità di modificare la relativa disciplina statale. Nella specie, lo stesso voler fondare la legittimità costituzionale della legge su due articoli dello Statuto, relativi a diverse forme di potestà legislativa, indica come la materia delle società non rientra senza residui in nessuna delle materie in quegli articoli elencate, come non rientra in alcuna di queste la possibilità di modificare i modi di essere dei soggetti di diritto, delineati dall'ordinamento generale. E se è vero che con unico atto legislativo la Regione può regolare materie distintamente considerate dallo Statuto, è anche vero che in tale esercizio contestuale di distinte competenze la Regione non può avere poteri maggiori di quelli che non abbia in ciascuna di esse.

La violazione dei limiti assegnati alla competenza regionale dalle citate norme dello Statuto è resa, poi, tanto più evidente dal fatto che la legge impugnata introduce, come si è innanzi rilevato, una particolare disciplina pubblicistica nell'ordinamento delle società, e stabilisce apposite sanzioni, nello stesso momento in cui, derogando al decreto legge 25 ottobre 1941, n. 1148, convertito nella legge 9 febbraio 1942, n. 96, deroga alle sanzioni penali ivi previste.

D'altra parte, anche se la legge in questione potesse farsi rientrare, quanto meno in parte, nella materia dell'industria e commercio, attribuita dall'art. 3 St. speciale alla competenza regionale – come è stato sostenuto dalla difesa della Regione anche nella discussione orale –, essa esorbiterebbe ugualmente dai limiti statutari, in quanto la Regione, nell'esercizio della potestà legislativa di integrazione ed attuazione delle leggi della Repubblica, non può derogare a queste ultime, come ha fatto nella specie.

Non vale richiamarsi in proposito all'art. 2355 Cod. civile, che prevede le azioni al portatore, perché la disposizione contenuta in questo articolo, per l'art. 109 disp. att., non è attualmente vigente. E noto che sono, invece, in vigore le norme del citato decreto legge n. 1148 del 1941. Agli effetti della competenza regionale non è rilevante che tale decreto abbia carattere temporaneo. Quello che ha rilievo è che, nella quiescenza dell'art. 2355 Cod. civile, la norma attualmente vigente nell'ordinamento dello Stato esclude l'emissione di azioni al portatore, e la Regione non può anticipare la reviviscenza di una norma che, sia pure temporaneamente, non è efficace, per effetto di altra norma statale attualmente in vigore.

Inoltre, non può trascurarsi la considerazione che il decreto legge 25 ottobre 1941, n. 1148, pur non modificando norme tributarie, incide di fatto sulla loro applicazione, producendo conseguenze di natura fiscale. Ciò è

dimostrato, tra l'altro, dalla conferma che il principio della nominatività ha avuto nella legge 5 gennaio 1956, n. 1, integrativa della legge sulla perequazione tributaria.

Ora, è un principio dell'ordinamento speciale delle Regioni, ripetutamente affermato da questa Corte, che l'attività legislativa di esse non può interferire nel sistema fiscale dello Stato, creando difformità nella posizione contributiva dei cittadini e squilibrio nel sistema tributario generale. Anche sotto questo riflesso, quindi, la deroga alle disposizioni sulla nominatività dei titoli azionari si presenta costituzionalmente illegittima.

Tale deroga, infine, col legittimare nella Regione atti considerati come reati dalla legislazione dello Stato (art. 13 del R.D.L. 25 ottobre 1941; art. 29 del R.D.L. 29 marzo 1942, n. 239), implica l'esercizio di una potestà legislativa in materia penale, che la Regione sicuramente non ha.

Le considerazioni qui svolte, quale che sia il giudizio che in sede di politica legislativa e finanziaria possa darsi circa la preferibilità del sistema della nominatività o delle azioni al portatore, mentre confermano quell'esigenza di unitarietà del sistema legislativo, in materia di società e di titoli di credito, in cui è la *ratio* dell'appartenenza di questa materia alla competenza legislativa dello Stato, portano a negare che la legge impugnata sia stata nei limiti della competenza legislativa attribuita alla Regione, sia dall'art. 2 che dall'art. 3 dello Statuto speciale.

Nel riconoscere, per gli esposti motivi, l'illegittimità costituzionale della legge impugnata, resta assorbita ogni questione relativa alla asserita conformità del sistema della nominatività dei titoli azionari agli artt. 53 e 47 Costituzione. Viene ugualmente a cadere la domanda, proposta in via subordinata dalla difesa della Regione, di limitare la dichiarazione di illegittimità costituzionale a quella parte della legge che riguarda le società per la gestione di imprese industriali e commerciali.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale della legge regionale della Valle d'Aosta 6 ottobre 1960, riguardante l'autorizzazione all'emissione di azioni al portatore nella Regione autonoma della Valle d'Aosta, in relazione agli artt. 2 e 3 Statuto speciale per la Regione della Valle d'Aosta.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 5 dicembre 1961.

* * *

Sentenza n. 67/1962 (Pres. Cappi; Rel. Gabrieli) ¹*Considerato in diritto*

1. – Le cause riunite per conflitti di attribuzione, di cui ai ricorsi del Presidente del Consiglio dei Ministri del 28 settembre 1960 e del 12 giugno 1961, sono state congiuntamente discusse con la questione sollevata d'ufficio con l'ordinanza di questa Corte del 10 novembre 1961, riguardante la legittimità costituzionale della legge regionale 30 giugno 1956, n. 40, invocata dalla Regione siciliana a fondamento dei poteri esercitati dall'Assessore alle finanze con i decreti 16 maggio 1960, n. 424, e 18 febbraio 1961, n. 356. Data la diversità dell'oggetto dei giudizi, le due cause riunite sui conflitti di attribuzione e la causa sulla legittimità costituzionale della legge n. 40 devono essere decise con separate sentenze: la presente sentenza si riferisce alla questione di legittimità costituzionale; con altra sentenza di pari data sono decisi i due giudizi sui conflitti di attribuzione.

2. – Con l'ordinanza n. 57 del 10 novembre 1961, la Corte sollevava d'ufficio, in via incidentale, la questione di legittimità costituzionale della legge regionale 30 giugno 1956, n. 40, che, secondo la difesa della Regione, in mancanza di norme di attuazione, avrebbe operato, relativamente alla imposta generale sull'entrata, il trasferimento delle funzioni e degli organi dallo Stato alla Regione, legittimando i decreti che hanno dato luogo al cennato duplice conflitto di attribuzione. E non v'ha dubbio che la Corte possa sollevare d'ufficio, in un giudizio per conflitto di attribuzione, la questione di legittimità costituzionale di una norma in base alla quale il conflitto deve essere risolto.

3. – L'art. 10 del D.L.L. 19 ottobre 1944, n. 348, e successive leggi integrative (D.L. 7 giugno 1945, n. 386; D.L.C.P.S. 27 dicembre 1946, n. 469; D.L. 3 marzo 1948, n. 799, ecc.) dà al Ministro per le finanze la facoltà di disporre con propri decreti speciali regimi di imposizione dell'imposta generale sull'entrata. Eguale facoltà conferisce all'Assessore alle finanze l'art. 10 della legge regionale 30 giugno 1956, n. 40, estendendo l'imposta alle entrate derivanti dal commercio delle fave secche e della manna.

4. – Ciò premesso, per risolvere i conflitti in oggetto occorre vedere se l'Assemblea regionale poteva trasferire all'Assessore la facoltà, riconosciuta al

(¹) Si precisa che con l'ordinanza n. 57 del 10 novembre 1961, la Corte sollevava d'ufficio, in via incidentale, la questione di legittimità costituzionale della legge regionale 30 giugno 1956, n. 40, che, secondo la difesa della Regione, in mancanza di norme di attuazione, avrebbe operato, relativamente alla imposta generale sull'entrata, il trasferimento delle funzioni e degli organi dallo Stato alla Regione, legittimando i decreti che hanno dato luogo al cennato duplice conflitto di attribuzione. La Corte nella sentenza in oggetto ha precisato che «non v'ha dubbio che la Corte possa sollevare d'ufficio, in un giudizio per conflitto di attribuzione, la questione di legittimità costituzionale di una norma in base alla quale il conflitto deve essere risolto».

Ministro con legge statale, di regolare l'imposta I.G.E. nei suoi vari momenti. Occorre cioè esaminare la legittimità costituzionale della su riferita legge regionale n. 40.

Tale indagine non è preclusa dal fatto che il giudizio principale è costituito tra le stesse parti che avrebbero potuto elevare, in via principale, la stessa questione di legittimità costituzionale; la mancata impugnativa, in via principale, di una legge lesiva dell'ordinamento giuridico non può eliminare la possibilità di difendere, sia pure in via incidentale, le posizioni giuridiche di cui le stesse parti sono titolari in quanto soggetti dell'ordinamento stesso (ordinanza della Corte costituzionale n. 22 del 1960).

Con la cennata ordinanza n. 22 del 1960 questa Corte sollevava, in via incidentale e ad istanza di parte, in un giudizio per conflitto di attribuzione, la questione della legittimità costituzionale delle disposizioni legislative in base alle quali il conflitto doveva essere risolto. A maggiore ragione la questione può sollevarsi d'ufficio, data la natura del procedimento costituzionale, che si svolge in piena autonomia dal giudizio principale (articolo 22 Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale) e indipendentemente dall'impulso di parte; né vi ostano le disposizioni degli articoli 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87, e 1 della legge costituzionale 9 febbraio 1948, n. 1.

5. – L'ordinanza di questa Corte n. 57 del 10 novembre 1961 ha così posto i limiti del presente giudizio: se cioè la facoltà data al Ministro per le finanze dall'art. 10 della legge n. 348 del 1944 e successive modificazioni poteva essere trasferita all'Assessore regionale alle finanze con la legge regionale n. 40 del 1956.

Pertanto, considerando come fonte dei poteri dell'Assessore la legge n. 40, per risolvere la questione di legittimità costituzionale di questa legge occorre esaminare il contenuto dei poteri trasferiti.

6. – Le facoltà attribuite al Ministro dalla legge statale n. 348 riguardano la regolamentazione dell'imposta I.G.E. nelle varie fasi del suo iter: oggetti colpiti dal tributo (prodotti ortofrutticoli, ecc.), accertamento e sistemi speciali d'imposizione con particolare riguardo al momento impositivo e alle modalità di pagamento. Identiche facoltà sono state trasferite all'Assessore con la legge regionale n. 40, con possibilità di estendere la imposta a prodotti non contemplati dalla legge statale (fave secche e manna).

Non v'ha dubbio che la legge regionale in esame opera un trasferimento di competenza da un organo statale ad un organo regionale in materia tributaria e in modo particolare per l'imposta generale sull'entrata con conseguente passaggio di funzioni e di uffici dalla organizzazione dello Stato alla Regione.

Tale passaggio non può avvenire che con una legge dello Stato.

Questa Corte con costante giurisprudenza ha ritenuto che il riconoscimento generico, nella Regione siciliana, di potestà legislativa ed amministrativa in materia tributaria non importa il trasferimento automatico dallo Stato alla Regione delle funzioni e degli uffici statali in materia tributaria. il trasferimento

deve essere regolato da particolari norme legislative ed ha soggiunto che in mancanza di tali disposizioni è inibito agli organi regionali di esercitare competenze amministrative spettanti allo Stato sulla base delle leggi vigenti (sent. nn. 6, 9, 11, 19 del 1957; n. 45 del 1958).

Non è ammissibile che con atto unilaterale dell'Assemblea siciliana siano sottratte funzioni ed organi rientranti nella competenza dello Stato, menomando l'organizzazione dei relativi servizi. Infatti, per il passaggio di funzioni e di organi alla Regione limitatamente alla riscossione dei tributi, con esclusione delle fasi che la precedono, è occorsa la legge 12 aprile 1948, n. 507, che, regolando la disciplina provvisoria dei rapporti finanziari tra lo Stato e la Regione siciliana, dispone all'art. 2, primo comma, che "La Regione siciliana riscuote direttamente le entrate di sua spettanza". E tale situazione non può certo essere modificata con la legge regionale.

Lo stesso principio è stato affermato dalla riportata giurisprudenza della Corte ed è del resto sancito dalla disposizione VIII, commi secondo e terzo, delle norme transitorie della Costituzione, la quale stabilisce che "Leggi della Repubblica regolano, per ogni ramo della pubblica Amministrazione, il passaggio delle funzioni statali alle Regioni... nonché il passaggio di funzionari dello Stato...".

7. – La difesa della Regione, non tenendo conto dei limiti segnati al presente dibattito dall'ordinanza di questa Corte n. 57 del 1961, in contrasto col precedente sistema difensivo, sostiene che la fonte dei poteri dell'Assessore non è da ricercare nella legge regionale n. 40, che non li avrebbe trasferiti, ma semplicemente disciplinati. Il passaggio delle funzioni sarebbe avvenuto per effetto dell'entrata in vigore dello Statuto della Regione siciliana, in virtù del principio che dove vi è potestà legislativa vi è anche potestà amministrativa; soltanto il trasferimento degli uffici sarebbe subordinato alla emanazione delle norme di attuazione.

Ma l'invocato parallelismo tra le due potestà conferite alla Regione non è, nella specie, invocabile perché, come si è dimostrato, è in contrasto sia con le riferite leggi vigenti, sia con la costante giurisprudenza della Corte secondo la quale occorrono norme di attuazione per il passaggio sia delle funzioni che degli uffici (sentenza n. 9 del 1957).

8. – Infine, la tesi che la determinazione di speciali regimi per l'imposta sull'entrata impropriamente si ritiene che attenga alla fase della imposizione, mentre invece si riferisce alla fase della riscossione del tributo, è in contrasto con la costante giurisprudenza della Corte. La quale ha precisato che la riscossione dell'imposta riguarda essenzialmente il materiale adempimento dell'obbligazione tributaria, mentre la precedente fase dell'accertamento si riferisce agli atti necessari per la determinazione e la valutazione dei presupposti e dei vari elementi del debito d'imposta (sentenze nn. 13 e 14 del 1957).

Il motivo con cui si sostiene che la determinazione dei regimi dell'I.G.E. ha carattere regolamentare rimane assorbito.

9. – Pertanto, la legge regionale 30 giugno 1956, n. 40, deve essere dichiarata costituzionalmente illegittima.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale della legge regionale siciliana 30 giugno 1956, n. 40, che trasferisce all'Assessore regionale per le finanze la facoltà prevista dall'art. 10 del D.L.L. 19 ottobre 1944, n. 348, e successive modificazioni, riguardante provvedimenti in materia di imposta generale sull'entrata, in riferimento agli artt. 36 e 43 dello Statuto della Regione siciliana.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 7 giugno 1962.

* * *

Sentenza n. 7/1969 (Pres. A.M. Sandulli; Rel. Branca)

Considerato in diritto

1. – Il testo di legge regionale riapprovato il 7 marzo 1968 e impugnato dal Presidente del Consiglio dei Ministri è diviso, come l'analoga legge statale 5 marzo 1963, n. 246, in tre titoli; di cui il primo disciplina l'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, il secondo regola il contributo di miglìoria specifica, il terzo contiene disposizioni generali e transitorie relative ai due tributi.

Il primo titolo è illegittimo nella sua totalità. Infatti la Regione ha competenza legislativa sussidiaria in materia di tributi propri (art. 65 dello Statuto) e primaria nel campo dei "contributi di miglìoria in relazione ad opere pubbliche" regionali (art. 4, n. 16, dello Statuto). Invece l'imposta sul plusvalore delle aree, disciplinata in quel titolo, non è un tributo proprio della Regione poiché è stata introdotta in tutto il territorio nazionale con la precedente legge dello Stato n. 246 del 1963. Né si confonde con quello previsto dall'art. 4, n. 16, dello Statuto regionale, che, in un ordinamento ove di regola la disciplina dei tributi è riservata alla legislazione statale, non può essere portato al di là di quanto dice: ed esso dà al Trentino-Alto Adige una competenza normativa che, sebbene non sia limitata ai tradizionali contributi di miglìoria specifica, non va oltre la tassazione di plusvalenze derivanti da "opere pubbliche"; e le consente di imporre il contributo anche sugli incrementi di valore prodotti da opere proprie o di enti pubblici regionali, sconosciute al T.U. della finanza locale, ma non di estenderlo a plusvalenze derivanti da altre cause. L'imposta invece colpisce gli incrementi di valore indipendentemente dai fatti e dalle situazioni che li hanno determinati purché le aree "siano utilizzabili a scopo edificatorio" (art. 1 della legge 1963, n. 246): tanto è vero che, a tacere d'altro, si applica più volte, ad

ogni nuova alienazione (art. 2) se vi sia, né più né meno, aumento di valore e che la si qualifica, generalmente, come imposta vera e propria.

Occorre, infine, precisare che essa, pur gravando anche su plusvalenze prodotte proprio da opere pubbliche regionali, non ha coperto nemmeno per questa parte il campo riservato alla competenza della Regione tridentina: infatti, a tacere di quanto s'è premesso, perfino il meccanismo e l'altezza delle aliquote (art. 21 della legge n. 246) svincolano l'imposta dalle cause produttive del plusvalore (cioè, in particolare, dall'eventuale opera pubblica); senza dire che la sua introduzione con legge statale non ha sottratto al Trentino-Alto Adige la potestà di legiferare sui contributi che, conservando la propria natura, colpiscono le plusvalenze derivanti da opere pubbliche regionali: così come del resto è avvenuto, per i c.d. contributi di miglìoria specifica, col titolo II della stessa legge impugnata.

2. – Il titolo TI del disegno di legge regionale disciplina, analogamente alla legge statale n. 246, il contributo di miglìoria specifica; perciò non può esservi dubbio che la Regione, con esso, abbia esercitato la potestà attribuitale espressamente dall'art. 4, n. 16, dello Statuto, dimodoché la denuncia del titolo preso nel suo insieme deve essere respinta.

La difesa statale impugna, tuttavia, singolarmente alcune norme che vi sono contenute: gli artt. 32, 33, 35 e 38. Ma l'art. 32 ha potuto applicare il contributo ai plusvalori dipendenti da "introduzione di pubblici servizi" perché questa richiede normalmente l'esecuzione di opere, sì che, all'epoca dello Statuto regionale, l'applicazione o l'espansione del tributo a tale ipotesi si poteva dire già avvenuta o già matura: il che prova come anche ad essa doveva riferirsi la norma attributiva di competenza della Regione (art. 4, n. 16, dello Statuto) e come questa perciò, con l'art. 32, sia rimasta nei limiti della propria potestà. Altrettanto si dica dell'art. 35, penultimo ed ultimo comma, che, a differenza dalla corrispondente norma statale, ammette il ricorso alla Giunta provinciale regolandone il contenuto e alcuni effetti; trattasi, notoriamente, di ricorso amministrativo (già previsto dal T.U. della finanza locale, art. 239) che, attenendo alla procedura di determinazione del tributo, è materia di competenza regionale. Infine l'art. 38, come la legge dello Stato, colpisce i patti tendenti a "trasferire" l'onere a persone diverse dal soggetto passivo, cioè tocca un campo che nella legislazione e nella dottrina non sconfina da quello tributario.

Illegittimo è, invece, l'art. 33 (e con esso parte del primo comma degli artt. 35 e 36) poiché estende il contributo a incrementi di valore prodotti da modifiche o scadenza di parte di piani regolatori; vale a dire da cause non confondibili coll'esecuzione di opere pubbliche, unica ipotesi prevista dalla norma attributiva di competenza regionale (cit. art. 4, n. 16, dello Statuto).

3. – Il titolo III contiene norme che disciplinano ulteriormente tanto l'imposta sul plusvalore quanto il contributo di miglìoria specifica. Ne discende che sono anch'esse illegittime nella parte in cui si riferiscono alla prima e a

quell'estensione del secondo di cui si è dichiarata l'incostituzionalità (contributo per incrementi prodotti da modificazioni o scadenze di piani regolatori).

Legittime sono nella parte contenente la disciplina del contributo di miglioria per singole opere pubbliche e per introduzione di servizi pubblici (art. 32 legge regionale): in particolare l'art. 40, in quanto recepisce il capo XIX del T.U. finanza locale, sfugge alla censura poiché la Regione ha ricalcato norme statali riguardanti l'accertamento e il contenzioso, attività amministrative (sentenza Corte cost. n. 6 del 1969) inerenti al tributo; neanche l'art. 43 valica i confini della competenza regionale, dato che con esso il Trentino-Alto Adige, disponendo una certa contabilizzazione e destinazione del gettito nei bilanci comunali, ha esercitato potestà legislativa propria, sull'"ordinamento dei comuni", in materia collegata alla disciplina del tributo (art. 5, n. 1, e cit. art. 4, n. 16, dello Statuto); e altrettanto deve dirsi dell'art. 44, là dove "sostituisce" le norme statali relative al contributo di miglioria qual'è configurato nel predetto art. 32: con ciò non si abroga una legge dello Stato, ma propriamente dichiara che la sua applicabilità nel territorio tridentino è cessata per effetto dell'esercizio regionale di potestà legislativa primaria (arg. ex art. 92 dello Statuto).

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale delle seguenti disposizioni del disegno di legge regionale 14 ottobre 1963, n. 3, riapprovato il 7 marzo 1968, recante norme per l'applicazione dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili e del contributo di miglioria specifica:

- a) artt. da 1 a 31;
- b) art. 33, e, per la parte relativa a varianti, scadenze e modifiche di piani regolatori, artt. 35, primo comma, e 36, primo comma;
- c) artt. da 39 a 44 nella parte in cui si riferiscono all'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili e all'estensione del tributo di miglioria ai casi previsti nel predetto art. 33.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 29 gennaio 1969.

* * *

Sentenza n. 98/1972 (Pres. Chiarelli; Rel. Crisafulli)

Considerato in diritto

che il ricorso del Commissario dello Stato investe la legge approvata dall'Assemblea nella sua interezza, con espresso riferimento a tutte le disposizioni statutarie disciplinanti, direttamente o indirettamente, la potestà legislativa della Regione in materia tributaria, in relazione anche alle norme sull'assetto

provvisorio dei rapporti finanziari tra lo Stato e la Regione, poste dal decreto del Presidente della Repubblica n. 1074 del 1965;

che l'art. 4 di detto decreto prevede l'ipotesi di uffici finanziari (statali) situati fuori del territorio della Regione, cui affluiscano, "per esigenze amministrative", entrate spettanti alla Regione, "sebbene relative a fattispecie maturate nell'ambito regionale", come per l'appunto è il caso del primo ufficio del registro per l'imposta generale sull'entrata di Roma;

che, dopo avere denunciato genericamente la legge deliberata dall'Assemblea per violazione del limite dei principi e degli interessi di cui all'art. 17 dello Statuto, il ricorso non manca di rilevare come detta legge, incidendo sulle competenze di uffici tuttora appartenenti alla organizzazione diretta dello Stato, pur se messi a disposizione della Regione affinché se ne avvalga ai fini della riscossione delle quote di imposte ad essa spettanti, ecceda – oltretutto – dall'ambito territoriale della Regione stessa;

che, a prescindere da ogni altra considerazione, quest'ultimo rilievo si palesa determinante per la decisione del presente giudizio, poiché, concentrando nel secondo ufficio IGE di Palermo competenze attualmente esercitate dal primo ufficio IGE di Roma, la Regione verrebbe a sottrarre unilateralmente una parte delle attribuzioni di quest'ultimo ufficio, con conseguente violazione del limite territoriale di validità costituzionalmente prefissato a qualsiasi tipo e specie di legislazione regionale;

che, per di più, l'art. 2 della legge impugnata, prescrivendo che i soggetti passivi d'imposta di cui al precedente art. 1, che provvedano al pagamento dell'IGE mediante denuncia annuale, debbano presentarla – per gli atti concretatisi nel territorio della Regione – al secondo ufficio IGE di Palermo, finisce per andare oltre quel che attiene alla fase di riscossione del tributo, involgendo la stessa fase della imposizione, in ordine alla quale la Regione difetta di competenza, non essendo state ad essa trasferite le relative funzioni (sent. n. 9 del 1957; sent. n. 14 del 1962).

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale della legge approvata dall'Assemblea regionale siciliana il 24 marzo 1972 ("Modalità di pagamento dell'imposta generale sull'entrata afferente a fattispecie tributarie maturate nel territorio della Regione").

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 10 maggio 1972.

* * *

Sentenza n. 61/1987 (Pres. La Pergola; Red. Pescatore)*Considerato in diritto*

4. – È fondata la censura dell'art. 3, terzo comma, secondo capoverso, seconda parte della l. 28 febbraio 1986, n. 41 (legge finanziaria per il 1986), in relazione all'art. 2, primo comma, d.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074, norme di attuazione dello Statuto della Regione siciliana in materia finanziaria e in riferimento all'art. 36 di detto Statuto, approvato con d.legisl. 15 maggio 1946, n. 455.

Si è già esposto (cfr. n. 1) che la norma impugnata concernente la tassa di circolazione sugli autoveicoli e gli autoscafi – dispone che tale tassa (dovuta a decorrere dal 1° gennaio 1983, in base alla sola iscrizione nei pubblici registri: art. 5, comma 31 d.l. 30 dicembre 1982, n. 953, conv. in l. 28 febbraio 1983, n. 53), è pari a quella stabilita per l'anno 1985 e che i proventi derivanti dagli aumenti disposti con l'art. 2 del d.l. 22 dicembre 1981, n. 787, convertito con modificazioni nella l. 26 febbraio 1982, n. 52, “continuano ad essere riservati all'Erario dello Stato e l'ammontare di tali aumenti continua a non influire su quello della corrispondente tassa regionale”.

In precedenza, l'art. 4 d.l. 28 febbraio 1981, n. 38 (conv. nella l. 23 aprile 1981, n. 153) aveva aumentato del 50%, dal 1° gennaio 1981 gl'importi della tassa erariale di circolazione, destinando allo Stato i proventi di tale aumento al fine di coprire gli oneri derivanti dallo stesso decreto n. 38 del 1981 per il finanziamento dei comuni e delle province. Il sopra menzionato d.l. n. 787 del 1981 (conv. nella l. 26 febbraio 1982, n. 52) aveva aumentato ulteriormente detta tassa, conservandone la destinazione all'erario dello Stato per la copertura degli oneri inerenti al finanziamento dei comuni e delle province (art. 2 penultimo comma del d.l. n. 787 del 1981, soppresso dalla legge di conversione, che ha però inserito analoga disposizione nell'art. 9 del d.l.).

Gli aumenti furono prorogati per il 1983 dall'art. 1 d.l. 21 dicembre 1982, n. 923 (conv. nella l. 9 febbraio 1983, n. 29), e il relativo gettito continuò ad essere devoluto allo Stato, senza – peraltro – specifica ed espressa destinazione; devoluzione reiterata dalla legge finanziaria per il 1984 (l. 27 dicembre 1983, n. 730), la quale dispose che per il 1984 e il 1985 la tassa di cui all'art. 5, trentunesimo comma, del d.l. 30 dicembre 1982, n. 953 fosse pari a quella stabilita per il 1983, prescrivendo che il relativo gettito spettasse allo Stato (senza indicazione della specifica destinazione di esso). In connessione con la proroga per il 1983 degli aumenti su detti, l'art. 36, comma secondo, del D.L. 28 febbraio 1983, n. 55 (conv. nella l. 26 aprile 1983, n. 131, contenente provvedimenti urgenti per il settore della finanza locale per l'anno 1983) dispose che agli oneri da esso derivanti si sarebbe provveduto anche con un'aliquota delle maggiori entrate previste dal d.l. n. 923 del 1982.

5. – L'art. 2 del d.P.R. n. 1074 del 1965, norme di attuazione dello Statuto della Regione Sicilia in materia finanziaria, sancisce che, ai sensi del primo comma dell'art. 36 dello Statuto, spettano alla Regione siciliana, oltre le entrate da essa direttamente deliberate, tutte le entrate tributarie erariali riscosse nell'ambito del suo territorio, dirette o indirette, comunque denominate, "ad eccezione delle nuove entrate tributarie, il cui gettito sia destinato con apposite leggi alla copertura degli oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato specificate nelle leggi medesime".

Questa norma ha carattere derogatorio, in quanto sottrae alla "spettanza" della Regione siciliana le nuove entrate tributarie erariali riscosse nell'ambito del suo territorio, che abbiano destinazione legislativamente prevista e determinata, che ne giustifichi la sottrazione alla finanza regionale. Questa circostanza spiega l'apposizione delle "cautele", alle quali l'art. 2 delle norme attuative dello Statuto condiziona la destinazione "esterna" degli anzidetti tributi, cautele dirette anche a rendere possibile il controllo politico sull'esatto e corretto esercizio della deroga.

L'Avvocatura generale dello Stato ha sostenuto che l'adempimento delle rigorose prescrizioni finalistiche si deve considerare soddisfatto dall'originaria destinazione degli aumenti in questione all'erario dello Stato, per far fronte agli oneri inerenti al finanziamento dei Comuni e delle Province, secondo la disposizione del d.l. n. 38 del 1981 e da ultimo del d.l. n. 55 del 1983, ai quali l'impugnato art. 3, terzo comma, si ricollega.

6. – Tale tesi non appare fondata.

Infatti già nel d.l. n. 923 del 1982 manca l'espressa indicazione della destinazione del provento al soddisfacimento di specifiche finalità. Né a ciò può ritenersi che fosse sufficiente il disposto dell'art. 3 del D.L. n. 55 del 1983, nel quale fu statuito che agli oneri previsti da tale D.L., relativi alla finanza locale, si sarebbe fatto fronte anche con un'aliquota delle maggiori entrate previste dal D.L. n. 923 del 1982. Trattasi, infatti, di una norma che funziona da clausola di copertura di spesa e la indicazione delle disposizioni relative alle diverse fonti di copertura della spesa difficilmente può considerarsi per se stessa idonea a rappresentare le "particolari finalità" perseguite dai connessi proventi, alla stregua dell'art. 2 delle norme di attuazione dello Statuto siciliano in materia finanziaria, che richiede una specifica clausola di destinazione.

Comunque, sicuramente il collegamento con l'originaria destinazione finalistica dei proventi fu interrotto già dalla legge n. 730 del 1983 (legge finanziaria per il 1984), che prorogò gli aumenti in discorso per il 1984 e per il 1985 senza alcuna indicazione della loro specifica destinazione così come ha fatto per il 1986, l'impugnato art. 3, terzo comma, della l. n. 41 del 1986. D'altronde, la mera previsione della devoluzione statale del tributo, contenuta nella legge finanziaria, non appare idonea ad identificare la specificità dell'impiego. Compito di quella legge è infatti il perseguimento di equilibri complessivi e delle strategie per realizzarli (cfr. art. 11 l. 5 agosto 1978, n. 468: adeguamento delle

entrate e delle uscite del bilancio dello Stato, delle aziende autonome e degli enti che si ricollegano alla finanza statale, agli obiettivi di politica economica cui si ispirano il bilancio pluriennale e quello annuale). Inoltre la precisa e diretta indicazione delle finalità, alle quali è destinato il tributo, è particolarmente necessaria nella specie, in quanto si intende devolvere il relativo gettito al finanziamento degli enti locali, la cui cura lo Statuto della Regione Sicilia attribuisce in via esclusiva alla competenza normativa ed amministrativa della Regione.

7. – Giova ricordare, infine, che la Corte (sent. 16 maggio 1968, n. 47), a proposito della reiterazione dell'addizionale pro Calabria (legge, quindi, di contenuto diverso da quella finanziaria e con intenti dichiaratamente finalistici), affermò che la peculiarità dello scopo era immanente nella legge, dato che quell'addizionale costituiva “un tipo di tributo” a cui l'Erario era ricorso per “soddisfare particolari finalità”. Particolari finalità, la cui indicazione fu riscontrata (con riferimento specifico, anche se implicito: sent. 15 giugno 1967, n. 75) nelle norme di due decreti legge, relativi ad eventi calamitosi (terremoto), in connessione con la loro origine e con il loro contenuto. Si trattava dell'aumento temporaneo dell'imposta sui prodotti petroliferi, deliberato in concomitanza con gli indicati eventi, alle conseguenze dei quali si doveva provvedere urgentemente. La comunanza di origine e di finalità degli interventi era idonea a stabilirne la sincronica identità di destinazione.

Situazione, questa, del tutto diversa dalla fattispecie in esame, la quale non corrisponde a legge che istituisce imposta di scopo. La norma sospettata si limita a disporre il mantenimento alla riserva statale dei proventi dell'aumento del tributo: circostanza che, in materia di aumento di addizionale riservata all'Erario e destinata ad istituire un'entrata sostitutiva di agevolazioni fiscali concesse a determinate categorie di lavoratori, indusse la Corte a risolvere il relativo conflitto promosso dalla Regione Sicilia, dichiarando spettare a questa regione il provento dell'addizionale stessa (sent. 15 marzo 1972, n. 49).

8. – La seconda norma impugnata nel ricorso è l'art. 35 della l. 28 febbraio 1986, n. 41, che ha stabilito, a decorrere dalla sua entrata in vigore e sino al 31 dicembre 1987, la non applicabilità delle disposizioni del secondo e terzo comma dell'art. 38 della l. 7 agosto 1982, n. 526 e dell'art. 2 della l. 29 ottobre 1984, n. 720.

Tracciando l'evoluzione della normativa, è da rilevare che l'art. 31 della legge n. 468 del 1978 prevede l'obbligo delle Regioni, anche a statuto speciale, di tenere in conti correnti non vincolati presso il Tesoro le disponibilità liquide, “limitatamente alle assegnazioni, contributi e quanto altro proveniente dal bilancio dello Stato”. A sua volta, l'art. 40 della legge n. 119 del 1981 (modificato successivamente dall'art. 21 del d.l. n. 463 del 1983, dall'art. 35 della legge n. 730 del 1983 e dall'art. 3 della l. n. 720 del 1984) sancì, da un lato, il divieto del deposito a qualsiasi titolo presso le aziende di credito, per un importo superiore al 12% (ridotto al 4% dalla l. n. 720 del 1984) dell'ammon-

tare delle entrate previste dal bilancio di competenza, con obbligo di versare le somme in eccedenza nei conti correnti presso il Tesoro; dall'altro lato, dispose che le somme dei trasferimenti statali affluissero nei conti presso il Tesoro, con esclusione però del contributo di cui all'art. 38 dello statuto della Regione Sicilia. Al riguardo, l'art. 38, secondo e terzo comma, della legge 7 agosto 1982, n. 526, statuí poi che, agli effetti delle disposizioni contenute nei predetti artt. 31 della legge n. 468 del 1978 e 40 della legge n. 119 del 1981 (oltre che dell'art. 10 della legge n. 181 del 1982), non fossero "computabili le somme costituenti entrate della Regione Sicilia a norma dell'art. 36 dello statuto della Regione stessa e del decreto del Presidente della Repubblica 26 luglio 1965, n. 1074, e quelle alla medesima dovute o versate a norma dell'art. 38 di detto statuto". Alle somme anzidette non erano, così, dichiarate applicabili le disposizioni dei più volte citati artt. 31 legge n. 468 del 1978 e 40 legge n. 119 del 1981.

Tale particolare disciplina, che esonerava la Regione Sicilia dal "regime di tesoreria", confermata dalla l. 29 ottobre 1984, n. 720, è divenuta inoperante sino al 31 dicembre 1987, come si è detto, in base all'art. 35 della l. n. 41 del 1986.

9. – Le censure, contenute nel ricorso, di violazione degli articoli 20, 36, 37, 38 e 43 dello Statuto siciliano e del d.P.R. n. 1074 del 1965 (in varie disposizioni e, segnatamente, in quella dell'art. 2), che contiene le norme di attuazione dello Statuto in materia finanziaria, sono collocate sullo sfondo della "specialità" della normativa finanziaria della Regione siciliana.

Questa normativa si fonda sul principio enunciato dall'art. 36 St., secondo il quale "al fabbisogno finanziario della Regione si provvede con i redditi patrimoniali della Regione a mezzo di tributi deliberati dalla medesima". A questa norma si collega l'art. 2 delle già ricordate norme di attuazione in materia finanziaria (d.P.R. n. 1074 del 1965), che afferma la "spettanza" alla Regione delle entrate tributarie "da essa direttamente deliberate, e di tutte le entrate tributarie riscosse nell'ambito del suo territorio, dirette ed indirette, comunque denominate", con l'eccezione, che è stata considerata diffusamente nella prima parte della presente decisione e che qui non interessa (cfr. nn. 4-5-6-7).

In sostanza, la Regione censura la disposizione dell'art. 35 della l. n. 41 del 1986, in quanto sottopone al regime di tesoreria – già introdotto per tutte le Regioni a statuto speciale (eccettuate le Regioni Sicilia e Trentino-Alto Adige) – le entrate ad essa spettanti *ex* artt. 36 Statuto e 2 delle norme di attuazione, vale a dire il complesso delle entrate tributarie di sua pertinenza.

La Corte non può condividere l'ampiezza della contestazione regionale; innanzi tutto perché ad essa si oppone (con la eccezione, che qui si intende formulare) la sua diffusa, univoca giurisprudenza.

10. – L'esigenza di istituire un sistema restrittivo "di giacenza" delle disponibilità liquide delle Regioni è stata collegata dalla Corte all'inevitabile gradualità della spesa, che produce un ristagno delle somme non erogate, con conseguenze gravemente negative sulle pubbliche finanze. Sicché "diventa

un'esigenza fondamentale per lo Stato limitare l'onere derivante dalla provvista anticipata dei fondi rispetto all'effettiva capacità di spesa degli enti". La normativa impugnata "non preclude alle Regioni la facoltà di disporre delle proprie risorse, nel senso di valutarne discrezionalmente la congruità rispetto alle necessità concrete e di indirizzarle verso gli obiettivi rispondenti alle finalità istituzionali, ma si limita a consentire il controllo del flusso delle disponibilità di cassa, coordinandolo con le esigenze generali dell'economia nazionale, nel quadro della regolamentazione del credito, che è dovere peculiare dello Stato". Anche se questa separazione comporta "una minore redditività delle somme depositate nelle tesorerie dello Stato rispetto a quella che si avrebbe presso le aziende di credito", si tratta di "una conseguenza di fatto che non investe aspetti costituzionalmente tutelati, non incidendo sull'autonomia finanziaria delle Regioni" (sentenze 29 ottobre 1985, n. 243; 22 ottobre 1982, n. 162).

Una volta accertata "la validità d'un limite delle complessive disponibilità regionali suscettibili di rimanere depositate presso aziende di credito", la determinazione della corrispondente percentuale si risolve (sent. 5 novembre 1984, n. 245) in una puntuale e conseguenziale decisione di "politica economica" che non si presta ad essere sindacata dalla Corte (sent. n. 243 del 1985 cit.). Quest'ultima decisione, richiamando ancora i principi affermati nella sentenza n. 162 del 1982, ha escluso che il divieto posto alle Regioni di fruire, al di là del tetto legislativamente prefissato, delle disponibilità depositate a qualunque titolo presso aziende di credito, determini "invasione o lesione dell'autonomia costituzionalmente tutelata", sia delle Regioni a statuto speciale che di quelle a statuto ordinario.

La Corte non ha motivo di allontanarsi da tale consolidato indirizzo, anche perché esso è stato costantemente accompagnato dalla raccomandazione, tratta dalle finalità e dal meccanismo di funzionamento del "sistema di tesoreria", intesi ad evitare che tale sistema si trasformi in "un anomalo strumento di controllo sulla gestione finanziaria regionale, che si presti a venire manovrato in modo da precludere o da ostacolare la disponibilità delle somme occorrenti alle Regioni per l'adempimento dei loro compiti istituzionali. Se si verificasse in tal senso una reale menomazione dell'autonomia finanziaria, alle Regioni non mancherebbero i mezzi per invocarne ed ottenerne la tutela" (sentenze 22 dicembre 1977, n. 155 e 8 giugno 1981, n. 94).

11. – Questo premesso, la Corte ritiene che la possibilità di deroga al sistema, descritto nella sua genesi e nelle sue finalità, debba valutarsi alla stregua di un motivo, ricorrente sotto vari profili nell'impugnativa, la quale ha dedotto l'illegittimità della norma sospettata, in quanto comprensiva delle c.d. "entrate proprie" (o "tributi propri") della Regione Sicilia.

In verità, non è dato riscontrare nella censura una chiara individuazione delle fattispecie che si vorrebbero eccettuate, facendosi riferimento talora alle "entrate che la Regione direttamente riscuote" e "che non importano trasferimenti di fondi", talaltra alla peculiarità del modo e del tempo di adempimento

dell'obbligo di "solidarietà" e del versamento del relativo contributo; talaltra, infine, anche se genericamente, alla "particolare specialità" del regime della Regione Sicilia, che "presuppone una totale autonomia della Regione stessa nella provvista dei mezzi finanziari", fondata "sulla devoluzione totale e piena dei tributi", ad essa attribuiti, che "pertanto assumono le caratteristiche di tributi propri".

12. – Per collocare a fuoco la censura, la Corte ritiene preliminarmente di dover precisare, in base al sistema normativo, il concetto di "tributi propri" (o di "entrate proprie") della Regione Sicilia (i termini sono usati come equivalenti), in relazione all'oggetto, all'evoluzione e ai limiti di operatività sul c.d. "sistema di tesoreria".

Si è rilevato già che l'art. 31 della legge n. 468 del 1978, nel primo comma, sancì l'obbligo delle Regioni a statuto ordinario e speciale di depositare "le disponibilità liquide" in conti correnti non vincolati con il Tesoro "limitatamente alle assegnazioni, contributi e quanto altro proveniente dal bilancio dello Stato".

Questo principio e il complesso della disciplina sono fondati sulla esigenza di non consentire la giacenza in sede regionale di proventi del bilancio dello Stato che non siano di tempestivo e sollecito impiego.

Si è del pari descritta la evoluzione della disciplina della l. n. 468 del 1978, nella quale si inseriva la eccezione al principio dell'affidamento alla Tesoreria statale, posta nei confronti della Regione Sicilia dall'art. 38, secondo comma, della l. 7 agosto 1982, n. 526 e dall'art. 2, terzo comma, della l. 29 ottobre 1984, n. 720. Tali norme stabilivano – per quello che interessa il presente giudizio – che, ai fini di determinare il limite delle somme da depositare presso la tesoreria statale, non fossero computabili le entrate della Regione Sicilia, ai sensi dell'art. 36 dello Statuto e delle relative disposizioni di attuazione in materia finanziaria (d.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074) e quelle alla medesima dovute o versate secondo l'art. 38 di detto statuto.

13. – Nell'impugnazione si rileva che la *ratio* ispiratrice della norma restrittiva, volta a limitare l'onere derivante dalla provvista alla regione di fondi statali rispetto alla effettiva capacità di spesa, mentre può ricorrere per le entrate provenienti dal bilancio dello Stato, non è riferibile alle "entrate proprie che la regione direttamente riscuote e per le quali lo Stato non effettua alcun versamento alla Regione".

La configurazione (così operata dalla difesa regionale) delle "entrate (o tributi) proprie" – desunta dall'elemento della riscossione diretta da parte della regione e dalla mancanza di trasferimenti finanziari – si discosta dal criterio indicato dall'art. 119, secondo comma, Cost. In base a quest'ultimo, infatti, i "tributi propri" regionali sembrano distinguersi da quelli erariali alla stregua dell'entità dell'attribuzione dei proventi alle regioni: totale per i primi; parziale per gli altri.

Entrambe le concezioni – quella prospettata dalla ricorrente e l'altra, di

largo impiego dottrinale, fondata sull'interpretazione letterale della norma dell'art. 119, secondo comma, Cost. – non coincidono con i criteri espressi in sede costituente (Atti Ass. cost. pag. 4416-17). Alla stregua dei lavori preparatori la categoria dei tributi (o entrate) propri appare, invero, riconducibile alla speciale potestà normativa tributaria della Regione, che si concreta in tipi di tributi da essa configurati.

Per penetrare l'essenza della categoria di tributi occorre far riferimento al primo comma dell'art. 119 Cost. – ove è sancito il principio dell'autonomia finanziaria regionale – piuttosto che al secondo comma, che è normalmente proposto come norma specifica della materia.

Il concetto di autonomia (in essa compresa la potestà normativa: cfr. sent. 19 dicembre 1986, n. 271) dà base unitaria ai tributi "propri", riferiti sia alle regioni a statuto ordinario che a quelle a regime speciale, pur nei diversi limiti entro i quali l'autonomia stessa è capace di operare. Tali limiti sono segnati, per le regioni a statuto ordinario, dalle leggi della Repubblica (art. 119, primo comma; sent. 19 dicembre 1986, n. 271 cit.); per le regioni a regime differenziato, dagli statuti speciali (con le relative norme di attuazione), nel quadro della Carta costituzionale nonché dei principi e degli interessi generali, cui si informano le leggi dello Stato (cfr. art. 17 St. Reg. Sicilia).

14. – Nel disegno di questa categoria di tributi (o entrate) "propri" – quale che ne possa essere la sua concreta consistenza – ricorrono i motivi che indussero all'adozione per la regione Sicilia di un sistema di autonomia particolarmente differenziato, anche in materia tributaria. E, pertanto, la configurazione della categoria va verificata alla stregua dello statuto speciale e delle relative norme di attuazione in materia finanziaria.

L'elemento deliberativo diretto da parte della regione, prescritto dall'art. 36 St. – nel quale si esprimono in modo pregnante l'affermazione dell'autonomia e il miraggio dell'autosufficienza finanziaria – è ribadito nell'art. 2, primo comma, delle norme di attuazione in materia finanziaria.

Questa disposizione amplia il novero dei tributi spettanti alla regione, comprendendovi tutte le entrate tributarie riscosse nell'ambito del suo territorio, ad eccezione delle nuove entrate tributarie, delle quali ci si è già occupati (cfr. nn. 4 e 5).

Accanto all'elemento della "deliberazione diretta" prescritto – in corrispondenza con l'art. 36 St. – dall'art. 2 cit., l'art. 6 delle norme di attuazione, dopo averla circoscritta nei "limiti dei principi del sistema tributario dello Stato", finalizza la potestà normativa della Regione, prevedendo la facoltà di "istituzione" di "nuovi tributi in corrispondenza alle particolari esigenze della comunità regionale".

Entrambi gli elementi concorrono a precisare l'oggetto e i fini della potestà della Regione Sicilia: questa consente alla Regione di deliberare "tipi" specifici di tributi, nell'ambito, certamente residuale, ma non meno qualificante, ad essa assegnato dalla vigenza delle disposizioni delle leggi tributarie dello Stato, le

quali sono applicabili nel territorio della Regione stessa (art. 6, primo comma, delle norme di attuazione cit.).

La delimitazione della figura del tributo (o entrata) proprio, desunta dai lavori preparatori, dalla normativa della Carta costituzionale e dallo Statuto speciale, nonché dai principi delle leggi dello Stato, viene, dunque, a coincidere puntualmente con a) l'elemento della "deliberazione diretta" del tributo da parte della Regione (artt. 36, primo comma, St., 2, primo comma, prima parte, delle norme di attuazione in materia finanziaria: cfr. sent. 6 giugno 1973, n. 71 di questa Corte), deliberazione che costituisce la più piena espressione dell'autonomia normativa; con b) la finalità di provvedere alle esigenze della comunità regionale, alle quali l'autonomia stessa deve corrispondere (art. 6, secondo comma, norme di attuazione cit.). Questo elemento caratterizza la finalità dell'autodeterminazione siccome intesa a provvedere a bisogni particolari della struttura comunitaria locale; esso si segnalò (Atti Ass. Cost., loc. cit.) come uno dei momenti qualificanti dello Statuto speciale e si è riproposto con particolare vigore in sede parlamentare, in occasione della revisione del "sistema di tesoreria" per la Regione siciliana – operata dall'impugnato art. 35 l. n. 41 del 1986 –, dando impulso ad appassionati interventi ed a ripetuti tentativi di soluzioni mediatrici tra le opposte tendenze statali e regionali.

Non sfugge alla Corte l'attuale non rilevante, consistenza dei "tributi propri" ("direttamente deliberati": artt. 36 St.; 2, primo comma, disp. attuaz., cit.) della Regione Sicilia, categoria alla quale si affidarono molte speranze dei fondatori dello Statuto speciale; ma alla richiesta della Regione deve riconoscersi anche valore di principio, intesa com'è ad individuare l'ambito dell'autonomia regionale in materia tributaria.

L'autonomia anzidetta e la connessa configurazione di %tributi propri%, oltre ad esplicarsi nella fase costitutiva dei tributi, si riflette, infatti, sulle operazioni successive (che sono di specifica titolarità regionale), quali l'impiego e il regime dei relativi proventi.

15. – Non rientrano, invece, nella categoria dei tributi propri della Regione Sicilia "le entrate tributarie erariali riscosse nell'ambito del suo territorio, dirette o indirette, comunque denominate" (art. 2, primo comma, seconda parte, delle norme di attuazione) e ogni altro tributo previsto dall'art. 36 St. e dagli artt. 2 e 4 delle norme di attuazione cit.

Né appartengono a tale categoria le entrate (previste dall'art. 4 delle norme di attuazione) spettanti alla Regione, "relative a fattispecie tributarie maturate nell'ambito regionale, che affluiscono ad uffici finanziari situati fuori del territorio della Regione".

In entrambe le ipotesi non ricorre né l'esercizio diretto di potestà normativa regionale, né la destinazione peculiare alle esigenze della comunità regionale, elementi costitutivi, entrambi – come si è visto – del tipo di tributo (o entrata) proprio regionale.

16. – È infine da escludere dal novero delle "entrate proprie" il contributo

statale devoluto alla Regione siciliana “a titolo di solidarietà nazionale” (art. 38 St.).

Tale erogazione si colloca tra i “contributi” “provenienti dal bilancio dello Stato”, ai quali si riferisce la *ratio* e si applica il precetto dell’art. 31 della l. 5 agosto 1978, n. 468.

Non giova al riguardo far leva sull’espressione “lo Stato verserà annualmente”, contenuta nell’art. 38 St. ora ricordato. La norma “obbliga” lo Stato al versamento che deve essere effettuato nell’arco cronologico definito (cfr. art. 3 l. 27 aprile 1978, n. 182); l’assoggettabilità del contributo a revisione (secondo e terzo comma dell’art. 38 cit.) non tocca, poi, il modo e il tempo dell’adempimento.

Non ricorre, quindi, nella figura del contributo di solidarietà alcuno degli elementi che, come si è visto, valgono a caratterizzare l’entrata “propria” della Regione Sicilia.

17. – Né giova ad estendere la delimitazione, così operata, della esenzione dal “sistema di tesoreria”, il richiamo agli artt. 17 e 20 dello Statuto che attribuiscono alla Regione funzioni normative “esecutive ed amministrative”, in materia di credito e di risparmio.

Per quanto riguarda tale potestà è da riconoscerle carattere concorrente con quella statale, dato che essa trova limite nei principi ed interessi generali, cui si informa la legislazione dello Stato, pur essendo diretta a soddisfare condizioni particolari ed interessi propri della Regione (art. 17 St. cit.). Non può, dunque, dubitarsi che la normativa impugnata, adeguando la situazione regionale siciliana a quella nazionale in materia di “giacenze”, abbia introdotto nell’ambito locale l’osservanza di principi e il rispetto di interessi generali, che si impongono alla Regione nella sua sfera normativa e amministrativa, fatta eccezione delle “entrate (o tributi) proprie”, alla stregua della presente decisione.

18. – Né può considerarsi rilevante in materia la normativa della riscossione dei tributi, alla quale si è fatto ampio riferimento nel ricorso: essa trova puntuali limiti operativi nell’art. 8 e nell’art. 9 delle stesse norme di attuazione dello Statuto, le quali prevedono soluzioni aperte sia alla gestione diretta regionale che a quella statale ovvero alla concessione.

Non appare opportuno approfondire tale tema, poiché esso, in conformità della giurisprudenza di questa Corte, non si riflette sull’applicabilità della normativa sul “sistema di tesoreria”.

Pertanto non rileva al riguardo il principio, esattamente affermato, alla stregua della legislazione allora vigente, dall’Alta Corte per la Regione siciliana (sent. 18 ottobre 1950, n. 7), secondo il quale la Regione è titolare della potestà di riscossione delle imposte dirette come necessario riflesso della potestà deliberativa in materia di tributi.

19. – L’art. 35 della l. n. 41 del 1986 viola gli artt. 36, 37 e 38 dello Statuto della Regione siciliana e l’art. 2, primo comma, prima parte, delle relative norme

di attuazione e, di conseguenza, l'art. 43 dello Statuto stesso, unicamente nei limiti del riferimento ai "tributi propri" nei sensi innanzi esposti.

Sotto questo esclusivo aspetto, anche la seconda parte del ricorso della Regione è da accogliere.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale dell'art. 3, terzo comma, secondo capoverso, seconda parte, della l. 28 febbraio 1986, n. 41 recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1986)", nella parte in cui dispone che i proventi derivanti dagli aumenti disposti con l'art. 2 del d.l. 22 dicembre 1981, n. 787 (Disposizioni fiscali urgenti), convertito con modificazioni nella legge 26 febbraio 1982, n. 52 (Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 22 dicembre 1981, n. 787, concernente disposizioni fiscali urgenti) continuano ad essere riservati all'Esercizio dello Stato;

dichiara la illegittimità costituzionale dell'art. 35 della l. 28 febbraio 1986, n. 41 recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1986)" limitatamente alla parte in cui si riferisce anche ai "tributi deliberati" dalla Regione Sicilia (*ex* art. 36 R.d.legisl. 15 maggio 1946, n. 455).

Così deciso in Roma, in camera di consiglio, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 25 febbraio 1987.

* * *

Sentenza n. 62/1987 (Pres. La Pergola; Red. Pescatore)

Considerato in diritto

4. – La norma impugnata (art. 35 legge 28 febbraio 1986, n. 41) stabilisce l'inapplicabilità temporanea delle disposizioni contemplate nel secondo e terzo comma dell'art. 38 legge n. 526 del 1982 e nel terzo comma dell'art. 2 legge 29 ottobre 1984, n. 720 e determina, tra l'altro, l'assoggettamento delle "entrate proprie della Regione Trentino-Alto Adige" e delle province autonome di Trento e Bolzano alla disciplina dell'art. 40 della legge 30 marzo 1981, n. 119, così come modificato dall'art. 21 d.l. legge 12 settembre 1983, n. 463 (conv. nella legge 11 novembre 1983, n. 638) e dall'art. 3 della legge 20 ottobre 1984, n. 720. Dispone, inoltre, che le aziende di credito interessate sono obbligate a versare nel conto aperto dalla Regione presso la tesoreria dello Stato le somme che superino il 4% (art. 3 legge n. 720 del 1984 cit.) dell'ammontare delle entrate previste nel bilancio di competenza.

La disposizione impugnata, "riguardando la materia finanziaria", violereb-

be – secondo la censura principale – l'art. 104 dello Statuto speciale per il Trentino-Alto Adige (d.P.R. 31 agosto 1972, n. 670), che consente alla legge ordinaria dello Stato di modificare le norme del titolo VI (finanza della Regione e delle Province) soltanto su concorde richiesta del Governo e, per quanto di rispettiva competenza, della Regione e delle due Province, mentre nel caso di specie tale accordo sarebbe mancato non ostante che la norma impugnata incida sull'autonomia contabile, di bilancio e di spesa della Regione. È stato inoltre dedotto il contrasto dell'art. 35 su detto con gli artt. 4, n. 1, 16 e 6 dello Statuto e con l'art. 64 del d.P.R. 30 giugno 1951, n. 574 (Norme di attuazione dello Statuto regionale), giacché la normativa da esso dettata violerebbe la competenza legislativa e amministrativa regionale in materia di ordinamento degli uffici e di contabilità, facendo affluire, in contrasto con la legislazione regionale, la quasi totalità delle entrate, ancorché riguardanti i tributi propri regionali, presso la tesoreria dello Stato. Sarebbe violato, infine, anche l'art. 3 Cost., avendo la norma impugnata modificato la precedente disciplina – che esentava le entrate proprie della Regione Trentino-Alto Adige dal regime di cui all'art. 40 della legge n. 119 del 1981 – senza alcun ragionevole motivo.

5. – Va preliminarmente affermato che non appare fondata la censura di violazione, ad opera dell'art. 35 della legge n. 41 del 1986, degli artt. 4, n. 1 e 16 dello Statuto della Regione Trentino-Alto Adige, che attribuiscono alla Regione competenze legislative e amministrative in materia di ordinamento degli uffici, nonché dell'art. 64 del d.P.R. n. 574 del 1951, che attribuisce alla Regione analoghe competenze in materia di bilancio. Infatti le norme sul “regime di tesoreria” non impediscono in alcun modo l'esercizio delle potestà legislative e amministrative regionali in materia di organizzazione degli uffici, né esplicano alcuna efficacia nel procedimento di formazione del bilancio. La puntuale elaborazione di questo documento contabile si pone unicamente tra i presupposti per conseguire l'adequata tempestiva disponibilità da parte dello Stato delle somme occorrenti alla Regione per provvedere alle esigenze effettive di spesa. E tale rilievo è sufficiente per dichiarare infondata anche la censura di violazione dell'art. 64 d.P.R. n. 574 del 1951, che non pone propri precetti, ma dichiara applicabili, in quanto compatibili, le leggi dello Stato in materia di bilancio e di rendiconto generale della Regione, fino a quando una legge regionale non disponga diversamente.

Del tutto inconferente è, poi, l'allegata violazione dell'art. 6 dello Statuto, che riguarda la competenza della Regione in materia di previdenza e assicurazioni sociali. Né è censurabile la diversa disciplina data alla materia delle “giacenze” dalla legge impugnata, rispetto a quella posta dalle leggi n. 526 del 1982 e n. 720 del 1984 sotto il profilo della illogicità e contraddittorietà rispetto alla precedente normativa che esonerava la Regione dal “sistema di tesoreria”. Infatti la nuova valutazione del legislatore nazionale – come ha ritenuto la consolidata giurisprudenza di questa Corte (cfr. da ultimo sent. 1987, n. 60) – deve ritenersi ispirata (eccettuata la materia delle “entrate proprie”) dall'esi-

genza di regolare i flussi finanziari e il contenimento della liquidità (secondo apprezzamenti mutevoli nel tempo, in relazione al mutare della situazione economica generale), i quali trascendono l'ambito regionale, coinvolgendo aspetti unitari dell'assetto economico-finanziario della comunità nazionale (cfr. partic. sent. 19 ottobre 1982, n. 162).

6. – Fondata è, invece, nei limiti che si diranno, la dedotta violazione dell'art. 104 dello statuto speciale.

È da osservare preliminarmente che il ricordato titolo VI dello statuto – per le modificazioni del quale l'art. 104 prescrive l'intervento di una legge “rinforzata” – contiene norme relative alle entrate tributarie della Regione e delle Province, al controllo delle relative operazioni di accertamento nonché alla formazione dei bilanci regionale e provinciale.

L'art. 35 della legge n. 41, ad avviso della Regione, violerebbe l'autonomia finanziaria regionale, in quanto inciderebbe sul potere decisorio della Regione circa la destinazione e l'impiego dei proventi in questione (autonomia contabile) e circa la previsione delle entrate e dell'erogazione (autonomia di bilancio e di spesa).

La norma contestata, come si è visto, determina l'assoggettamento alla disciplina dell'art. 40 della legge n. 119 del 1981 delle “entrate proprie della Regione Trentino-Alto Adige”. Nel ricorso non si identificano tali entrate, ma è chiara l'enunciazione della pretesa della Regione, di sottrarre al sistema anzidetto tutte le sue entrate (sul presupposto che esse appartengano alla categoria delle “entrate proprie”).

7. – La valutazione dell'oggetto e del fondamento di siffatta censura richiede, quindi, una indagine ricostruttiva, preliminare, alla stregua della quale sia possibile definire la categoria delle “entrate proprie” della Regione Trentino-Alto Adige.

L'espressione “entrate proprie” non si identifica con l'altra “tributi propri”, contenuta nell'art. 119, secondo comma, Cost., anche per la maggiore ampiezza del termine “entrate” rispetto a quello “tributi”. Il contenuto della categoria va definito, invece, alla stregua della normativa dello statuto speciale della Regione, che nel titolo VI individua le entrate della Regione e delle Province autonome. In particolare, l'art. 73 prevede la facoltà della Regione di istituire con legge “tributi propri in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato”, mentre l'art. 72 abilita la Regione stessa a “stabilire un'imposta di soggiorno, cura e turismo” (cfr. legge reg. 29 agosto 1976, n. 10).

È da porre in luce l'omogeneità di contenuto delle due norme ora richiamate: mentre la prima (art. 73 St.) concerne, in linea generale, la potestà normativa tributaria “propria” della Regione, che si esprime nella “facoltà” di istituire “suoi” tributi, la seconda fa riferimento a tale facoltà, concernente un particolare tributo regionale: l'imposta di soggiorno cura e turismo (art. 72 St. cit.).

Entrambe le previsioni consentono di distinguere la categoria dei “tributi

propri” dalle altre fattispecie impositive regionali, conferendo alla categoria stessa rilievo tipologico, chiaramente desumibile dal primo comma dell’art. 73 St. Questa norma individua nei “tributi propri” una figura distinta da quelle appartenenti al sistema tributario dello Stato (con i principii del quale essa si deve “armonizzare”) e da quelle correlate alla sua potestà di sovrimposizione (il riferimento che la norma fa alla sovrainposta sui terreni e fabbricati è sintomatico).

Altra entrata della Regione è indicata dall’art. 74 St. nei proventi dei prestiti interni “emessi” ed “esclusivamente garantiti” dalla Regione.

La Corte ritiene che ai proventi derivanti dall’esercizio della potestà, prevista negli artt. 73, primo comma, 72 e 74 dello Statuto ora ricordati, debba riconoscersi carattere di entrate proprie, in quanto conseguenti ad atto deliberativo della Regione, fondato su proprie valutazioni politiche, economiche e finanziarie, nel rispetto dell’unità del sistema tributario dello Stato.

L’autonoma facoltà di istituzione di tributi da parte della Regione è poi caratterizzata dalla finalità di provvedere a peculiari esigenze locali, attraverso il compimento di attività di promozione e di sviluppo (ad es., turismo: art. 72 St.) o con l’attuazione di “opere di carattere permanente” (art. 74 St.), capaci di contribuire al migliore assetto del territorio e al rinsaldamento della sua struttura.

L’autonomia normativa, che si esprime nella configurazione del tipo di entrata, si riflette nella peculiarità del fine, contrassegnato dalla stretta inerenza dei proventi ad esigenze della comunità regionale. Sì che si assiste ad un costante riferimento all’ente e alla comunità regionale, che accomuna la fase istitutiva e quelle successive, quali l’impiego, il regime e la “tenuta” dei relativi proventi.

Ne deriva che l’art. 35 della legge n. 41 del 1986, assoggettando alla disciplina dell’art. 40 della legge n. 119 del 1981 anche le “entrate proprie” così come sopra individuate, non incide su entrate provenienti dal bilancio dello Stato, e quindi legittimamente assoggettabili a tale disciplina, secondo quanto ritenuto da questa Corte (da ultimo con la sentenza n. 60 del 1987). Viceversa, preclude l’afflusso alla Regione di mezzi finanziari che, secondo il sistema delineato nel titolo VI dello statuto, deve ritenersi che la Regione abbia il potere di esigere direttamente (come ha previsto l’art. 24, primo comma, della legge reg. 13 aprile 1970, n. 6) e di gestire in piena autonomia. Pertanto la disposizione dell’art. 35 impugnato, non poteva essere inserita in una legge ordinaria – come invece è avvenuto – senza il ricorso alla procedura prevista dall’art. 104, primo comma, dello Statuto.

In quanto riferita alla categoria delle “entrate proprie” come sopra definita, – alla stregua dello statuto speciale della Regione Trentino-Alto Adige – la pretesa della Regione è, dunque, fondata.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 35 della legge 28 febbraio 1986, n. 41 "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1986)", nella parte in cui si riferisce anche alle "entrate proprie" (*ex* artt. 72, 73, primo comma, e 74 dello Statuto speciale per il Trentino-Alto Adige approvato con d.P.R. 31 agosto 1972, n. 670) della regione Trentino-Alto Adige.

Così deciso in Roma, in camera di consiglio, nella sede della Corte costituzionale, palazzo della Consulta il 25 febbraio 1987.

* * *

Sentenza n. 285/1997 (Pres. Granata; Red. Santosuosso)

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei Ministri chiede a questa Corte di dichiarare l'illegittimità costituzionale, per contrasto con l'art. 117 della Costituzione e con l'art. 2 dello statuto speciale della Valle d'Aosta, della legge regionale (recante "Disposizioni in merito al transito di autotreni ed autoarticolati attraverso il territorio del Monte Bianco"), riapprovata dal Consiglio della Valle, a maggioranza assoluta dei componenti, nella seduta del 24 ottobre 1996.

La predetta legge, secondo il ricorrente, si pone in contrasto con gli indicati parametri per i seguenti motivi:

a) per violazione dei limiti statutari in materia di strade, poiché il traforo del Monte Bianco non può ritenersi strada di interesse regionale;

b) per violazione della direttiva CEE 25 ottobre 1993, n. 89, perché la tassa va a gravare su di un tratto di strada già soggetto a pedaggio, per di più con carattere di durezza e continuità (artt. 7, 9 e 10 della direttiva);

c) per violazione del limite del diritto internazionale, poiché la gestione ed il funzionamento del traforo sono regolati da convenzioni tra l'Italia e la Francia;

d) per violazione del limite del diritto privato, perché la tassa crea un obbligo di esazione a carico delle società (private) che gestiscono il traforo.

2. – La questione di legittimità costituzionale posta all'esame della Corte coinvolge numerosi profili; ma il suo fulcro investe la disciplina delle strade, sicché è alla stregua della competenza regionale in tale materia che occorre anzitutto verificare l'eventuale violazione degli indicati parametri.

Dal testo complessivo della legge, d'altronde, risulta in modo evidente il collegamento tra l'esazione della tassa e la circolazione di alcuni tipi di autoveicoli su determinati tratti stradali. L'art. 1 della legge, infatti, prende le mosse dalla competenza della Regione "in materia di strade", ed i successivi artt. 2 e 3 specificano chiaramente che il pagamento della tassa si riferisce al traffico

di autotreni “provenienti o diretti all'estero tramite il traforo del Monte Bianco”. Che l'attraversamento di quest'ultimo, nonostante i contrari rilievi della difesa della Regione, abbia un ruolo fondamentale è confermato dal comma 2 dell'art. 3, ove si afferma espressamente che il pagamento del tributo “è effettuato al traforo”, e dal comma 3 dello stesso articolo, secondo cui le modalità di riscossione sono definite “sentite le società che gestiscono il traforo del Monte Bianco”.

3. – Così precisata la parte fondamentale dell'impugnativa, il ricorso risulta fondato.

L'art. 2, lettera f) dello statuto speciale per la Valle d'Aosta, approvato con legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 4, afferma che la Regione ha competenza in materia di “strade e lavori pubblici di interesse regionale”, con ciò implicitamente riconoscendo che tale competenza viene meno ove si tratti di una strada di interesse nazionale o internazionale. È pacifico, d'altra parte, che la potestà normativa regionale, sia essa primaria, concorrente o semplicemente attuativa, incontra il primo ed essenziale limite costituito dal proprio territorio, nel senso che la Regione chiaramente non può legiferare con effetti che vanno al di là di tale ambito.

Nel caso specifico appare di immediata evidenza, come già detto, che la tassa istituita con la legge in questione, pur essendo motivata soprattutto da esigenze ecologiche conseguenti all'attraversamento di una parte del territorio valdostano, ha un nesso inscindibile con il transito degli autotreni attraverso il traforo del Monte Bianco, la cui natura non è ovviamente quella di una strada di interesse regionale. Inoltre il traforo, sia per il fatto di costituire un passaggio di confine tra l'Italia e la Francia, sia per essere stato oggetto di apposite convenzioni tra i due Paesi, fa parte di una strada che assume una rilevanza oggettivamente internazionale.

4. – Da questa situazione consegue che il ricorso del Governo si palesa fondato sotto entrambi i profili ora richiamati. In primo luogo, invero, la legge in esame oltrepassa i limiti fissati dallo statuto alla competenza in materia di strade. Tale materia va intesa non solo con riguardo alle strade nella loro materialità, ma anche in connessione con il problema più generale del traffico e della viabilità. E la violazione delle indicate norme-parametro è ravvisabile per l'incidenza della legge regionale sul regime di afflusso dei veicoli verso un passaggio di interesse italo-francese.

In realtà, essendo il transito e l'amministrazione del traforo del Monte Bianco materia di accordi tra l'Italia e la Francia, non può una singola Regione intervenire con una propria legge in un campo riservato alla competenza statale ed alla particolare disciplina oggetto di convenzione internazionale. Come rileva la difesa erariale, questa materia è stata regolata da tre convenzioni tra l'Italia e la Francia: la convenzione stipulata a Parigi il 14 marzo 1953 e ratificata con legge 1 agosto 1954, n. 846, l'accordo aggiuntivo alla convenzione, concluso a Roma il 25 marzo 1965, ratificato con legge il 14 luglio 1965, n. 921, nonché

l'ulteriore accordo concluso a Parigi il 7 febbraio 1967, ratificato con legge 13 ottobre 1969, n. 761. In particolare, l'art. 12 della convenzione 14 marzo 1953 prevede espressamente che le questioni monetarie e fiscali relative alla costruzione ed all'amministrazione (intesa anche come utilizzazione economica) del tunnel siano oggetto di specifici accordi tra i Governi dei due Stati.

È palese, dunque, che la legge regionale impugnata si risolve in un'indebita ingerenza della Regione in un ambito – come quello della conclusione di un accordo con uno Stato estero – certamente di spettanza statale senza possibilità di interferenze da parte di altri enti territoriali.

5. – Alla luce delle esposte considerazioni, il richiamo contenuto nella difesa della Valle d'Aosta alla sentenza n. 264 del 1996 di questa Corte deve ritenersi improprio.

La legge regionale della Valle d'Aosta impugnata in quel giudizio fu ritenuta esente dai lamentati vizi di incostituzionalità perché riguardava strade di rilevanza che non supera la competenza regionale, e per di più con carattere di temporaneità, allo scopo di decongestionare il traffico in particolari periodi dell'anno, nonché con destinazione dei proventi in modo finalizzato alla soppressione del pedaggio stesso.

È chiaro, invece, che analoghe ragioni giustificatrici non si riscontrano nel presente caso, i cui elementi costitutivi sono del tutto differenti.

6. – La difesa della Regione sottolinea infine che, specialmente dall'art. 6 della legge impugnata, emergono il concetto e la finalità della tassa ecologica oggetto del presente esame.

Questa Corte ha già osservato in proposito che (v. sentenza n. 183 del 1987) una competenza "costituzionalmente garantita in materia di protezione ambientale" spetta alle Regioni, nel senso che le stesse ben possono, unitamente allo Stato o anche in piena autonomia, attivarsi per la tutela del bene ambiente contro tutte le forme di inquinamento; anche perché gli interventi regionali sono fondati su quella conoscenza specifica delle realtà locali che è garanzia di validi risultati. Ma deve essere nel contempo ribadito che il perseguimento di questi apprezzabili obiettivi non può avvenire se non nel rispetto delle reciproche competenze e del contesto normativo vigente, senza alterare l'equilibrio dei rapporti tra lo Stato e le Regioni e senza oltrepassare i limiti statutari nelle varie materie. Rimane assorbito ogni altro motivo.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara l'illegittimità costituzionale della legge della regione Valle d'Aosta, riapprovata il 24 ottobre 1996 (Disposizioni in merito al transito di autotreni ed autoarticolati attraverso il territorio del Monte Bianco).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 18 luglio 1997.

2.

IL RIPARTO DI COMPETENZA SUI TRIBUTI ANTE RIFORMA DEL TITOLO V COSTITUZIONE NELLE REGIONI A STATUTO ORDINARIO

SENTENZA N. 271/1986 (PRES. LA PERGOLA; REL. PESCATORE)

Potestà normativa tributaria – Funzione attuativa di leggi statali – Limiti – Tassa di rilascio e annuale sulle concessioni per le riserve di caccia ed esercizio delle aziende faunistico-venatorie.

Legge della Regione Lombardia 31 luglio 1978, n. 47 (“Norme per la protezione e la tutela della fauna e disciplina dell’esercizio venatorio”) artt. 44 e l’allegata tab. A, lett. E; 1 Legge della Regione Lombardia 10 marzo 1980 n. 25 (“Disciplina delle tasse sulle concessioni regionali”) e il n. 16, titolo II, dell’allegata tariffa;

Legge della Regione Lazio Lazio 28 settembre 1979, n. 79 (“Istituzione delle tasse sulle concessioni regionali per l’esercizio venatorio”);

Legge della Regione Lazio 2 maggio 1980, n. 30 (“Disciplina delle tasse sulle concessioni regionali”) e il n. 16, titolo II, dell’allegata tariffa;

Legge della Regione Veneto 14 luglio 1978, n. 30 (“Disposizioni per la protezione e la tutela della fauna e per la disciplina della caccia”) 57, quarto comma;

Legge della Regione Piemonte 17 ottobre 1979, n. 60 (“Norme per la tutela della fauna e la disciplina della caccia”), 57, secondo comma.

Costituzione, art. 119.

SENTENZA N. 214/1987 (PRES. LA PERGOLA; REL. PESCATORE)

Tasse su concessioni regionali – Tasse per rilascio e rinnovo di concessioni riguardanti aziende faunistico-venatorie – Determinazione – Limiti impositivi.

Legge della Regione Emilia-Romagna 23 agosto 1979, n. 26 (Disciplina delle tasse sulle concessioni regionali), art. 1 e n. 16 del titolo II dell’allegata tabella.

Legge della Regione Emilia-Romagna 29 dicembre 1980, n. 60 (Modifica della legge regionale 23 agosto 1979, n. 26, “Disciplina delle tasse sulle concessioni regionali”), n. 17 del titolo II dell’allegata tariffa.

Costituzione, art. 119.

SENTENZA N. 156/1990 (PRES. SAJA; RED. MENGONI)

Diritti di segreteria sugli atti stipulati in forma pubblica – Attività compiuta dall’amministrazione nello svolgimento delle sue funzioni di diritto pubblico – Natura di tributo – Conseguenze.

Regione Umbria – Diritti di segreteria sugli atti stipulati in forma pubblica – Previsione ad opera della Regione – Limiti dell’autonomia tributaria regionale – Tributi propri delle regioni – Tipi e procedure di accertamento e riscossione – Determinazione tassativa da parte della legge dello Stato.

Legge della Regione Umbria, riapprovata dal Consiglio regionale il 6 novembre 1989, concernente «Diritti di segreteria sui contratti e sugli altri atti rogati o ricevuti in forma pubblica amministrativa o a mezzo di scrittura privata».

Costituzione, art. 119.

SENTENZA N. 507/2000 (PRES. MIRABELLI; RED. ONIDA)

Tasse automobilistiche – Funzioni di accertamento e riscossione – Affidamento a terzi, da parte delle regioni a statuto ordinario, dell'attività di controllo e riscossione delle tasse – Approvazione con decreto ministeriale di uno schema tipo di convenzione.

Legge 27 dicembre 1997, n. 449 (Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica), art. 17, comma 10, secondo periodo.

Costituzione, artt. 117, 118 e 119, primo comma.

SENTENZA N. 280/2011 (PRES. QUARANTA; RED. F. GALLO)

Norme della Regione Piemonte – Disciplina dello smaltimento dei rifiuti in attuazione del d.P.R. n. 915 del 1982 – Previsione, a carico dei gestori di impianti di innocuizzazione, di eliminazione e di discariche di rifiuti urbani, e a favore dei comuni sede degli impianti stessi, di un contributo annuo commisurato al peso dei rifiuti e soggetto a revisione triennale in base agli indici ISTAT.

Legge della Regione Piemonte 2 maggio 1986, n. 18 (Prime norme per la disciplina dello smaltimento dei rifiuti, in attuazione del decreto del Presidente della Repubblica 10 settembre 1982, n. 915), art. 16.

Costituzione, art. 119.

Considerato in diritto

10. – I giudizi promossi con le ordinanze in epigrafe riguardano questioni analoghe; essi vanno riuniti per essere decisi con un'unica sentenza.

[*omissis*]

12. – Passando all'esame del merito, va rilevato che le questioni sollevate hanno ad oggetto: l'art. 44, n. 1 della l. reg. Lombardia 21 luglio 1978, n. 47 e l'allegata tab. A, lettera E; l'art. 1 della l. reg. Lombardia 10 marzo 1980, n. 25 e il n. 16 tit. secondo, dell'allegata tariffa; l'art. 4 della l. reg. Lazio 28 settembre 1979, n. 79; l'art. 1 della l. reg. Lazio 2 maggio 1980, n. 30 e l'allegata tariffa, tit. secondo, n. 16 nella parte in cui determinano in lire ottomila per ettaro la tassa per il rilascio e la tassa annuale di concessione per le riserve di caccia; l'art. 57, quarto comma, della l. reg. Veneto 14 luglio 1978, n. 30, nella parte in cui determina in lire diecimila per ettaro la tassa annuale di concessione per le riserve di caccia; l'art. 57 della l. reg. Piemonte 17 ottobre 1979, n. 60 e il disposto del n. 14 della tariffa allegata alla l. reg. Piemonte 6 marzo 1980, n. 13, nella parte in cui determinano in lire ottomila per ettaro la tassa per la concessione e l'esercizio delle aziende faunistico-venatorie.

Tali questioni sono state sollevate sotto il profilo che le norme impugnate violerebbero gli artt. 117 e 119 Cost., non avendo rispettato i limiti posti alla competenza legislativa regionale in materia tributaria. Nelle ordinanze di rimessione si deduce, infatti, che la l. reg. Lombardia 31 luglio 1978, n. 47, la l. reg. Lazio 28 settembre 1979, n. 79, la l. reg. Veneto 14 luglio 1978, n. 30 e la l. reg. Piemonte 17 ottobre 1979, n. 60, con le norme impugnate, hanno aumentato le tasse di concessione in misura superiore a quella consentita dall'art. 3 della l. 16 maggio 1970, n. 281. Si deduce, inoltre, che la l. reg. Lombardia 10 marzo 1980, n. 25, la l. reg. Lazio 2 maggio 1980, n. 30, e la l. reg. Piemonte 6 marzo 1980, n. 13, con le norme impugnate, hanno aumentato le tasse di concessione in misura superiore non solo a quella consentita dall'art. 3 della l. 16 maggio 1970, n. 281, ma anche a quella consentita dall'articolo unico della successiva l. 23 novembre 1979, n. 594.

In via subordinata alla mancata declaratoria d'illegittimità costituzionale delle su dette norme regionali, alcune ordinanze (la n. 540 del 1982, la n. 526 del 1985 e la n. 422 del 1986) hanno sollevato altresì questione di legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 23 e 119 Cost., dell'art. 24 della l. 27 dicembre 1977, n. 968 – ove lo si interpreti come derogativo dell'art. 3 della l. n. 281 del 1970 – per non avere stabilito forme e limiti entro i quali le regioni possono legiferare in materia di tasse di concessione attinenti alle riserve di caccia ed alle aziende faunistico-venatorie.

13. – Va preliminarmente considerato che il disposto del n. 14 della tariffa allegata alla l. reg. Piemonte 6 marzo 1980, n. 13 (recante "Disciplina delle tasse sulle concessioni regionali") non determina la misura di alcuna tassa di concessione regionale, disponendo solo che "le concessioni di costituzione di riserve di

caccia, aziende faunistico-venatorie e centri privati di produzione di selvaggina sono disciplinate dalla normativa regionale in materia di caccia”. Poiché tale norma di per sé non contrasta con alcuna delle disposizioni di raffronto, contenendo un mero rinvio ad altra normativa, la questione sollevata riguardo ad essa va dichiarata non fondata.

14. – Sono fondate, invece, le altre questioni concernenti la normativa regionale, essendo le norme impugnate in contrasto con l’art. 119, primo comma, Cost., in relazione al disposto dell’art. 3 della l. 16 maggio 1970, n. 281 e dell’articolo unico della l. 23 novembre 1979, n. 594.

Invero, l’art. 3 della l. n. 281 del 1970, nel disciplinare i provvedimenti finanziari per l’attuazione delle regioni a statuto ordinario, stabili, in materia di tasse sulle concessioni regionali, che esse dovessero applicarsi agli atti e provvedimenti adottati dalle regioni nell’esercizio delle loro funzioni e corrispondenti a quelli già di competenza dello Stato assoggettati alle tasse sulle concessioni governative. Tali tasse regionali venivano disciplinate, per quanto non disposto dalla l. n. 281 del 1970, “dalle norme dello Stato che regolano le tasse sulle concessioni governative”.

Stabili inoltre l’art. 3: “Nella prima applicazione le Regioni determinano l’ammontare della tassa in misura non superiore al 120 per cento e non inferiore all’80 per cento delle corrispondenti tasse erariali. Successive maggiorazioni possono essere disposte ad intervalli non inferiori al quinquennio, nel limite del 20 per cento delle tasse regionali vigenti nel periodo precedente”. La normativa contenuta in quest’ultimo periodo è stata soppressa e sostituita con l’art. 25, n. 11 del d.l. 28 febbraio 1983, n. 55, convertito nella l. 26 aprile 1983, n. 131.

Le Regioni, costitutesi nei giudizi ora riuniti, non contestano che le norme impugnate, nel determinare le tasse di rilascio e rinnovo delle concessioni in materia di riserve di caccia (e di aziende venatorie), abbiano travalicato i limiti quantitativi stabiliti dall’art. 3 della l. n. 281 del 1970 e dalla successiva l. n. 594 del 1979. Sostengono, tuttavia, che tali limiti dovevano essere rispettati solo in sede di prima applicazione del tributo e non anche dalla normativa regionale successiva – quale è quella impugnata – avendo l’art. 24, ultimo comma, della l. 27 dicembre 1977, n. 968 attribuito alle Regioni la potestà di disciplinare le tasse in questione in completa autonomia e senza doversi attenere a limiti di sorta.

In effetti, l’ultimo comma dell’art. 24 citato si limita a statuire che gli appostamenti fissi, le aziende faunistiche, i centri di produzione di selvaggina e le riserve entro i limiti di cui all’art. 36 (il quale detta disposizioni transitorie in ordine alle riserve destinate ad essere trasformate in aziende faunistico-venatorie) “sono soggetti a tasse regionali”. Peraltro, dalla circostanza che esso nulla dispone circa la misura di tali tasse e i limiti dell’autonomia legislativa regionale al riguardo non può trarsi alcun argomento in favore della tesi sostenuta dalle Regioni. Infatti – in conformità di un corretto criterio di ermeneutica – il

contenuto precettivo di una norma non può essere esattamente individuato se non esaminandone il disposto nel quadro del sistema in cui viene ad inserirsi.

Nel caso di specie, pertanto, l'ultimo comma del citato art. 24 va interpretato alla luce del complesso normativo concernente l'autonomia finanziaria delle Regioni a statuto ordinario nonché della disciplina specifica in tema di competenze legislative delle Regioni in materia di tasse sulle concessioni regionali, argomenti che costituiranno oggetto delle considerazioni che seguono.

15. – L'autonomia finanziaria delle regioni resistenti, tutte a statuto ordinario, trova la sua fonte normativa specifica nell'art. 119 Cost.. L'aspetto di tale autonomia, che interessa qui precisare, in quanto elemento decisivo delle questioni sottoposte all'esame della Corte, concerne l'esistenza e i limiti della potestà normativa spettante in materia tributaria a tale tipo di regioni, configurandosi l'autonomia tributaria come aspetto o specie di quella finanziaria.

Non par dubbio che le regioni a statuto ordinario siano titolari di siffatta potestà; invero, nel concetto di autonomia sono comprese tutte le esplicazioni di essa e, alla stregua di antiche e recenti visioni, anche la potestà normativa.

La formulazione letterale e la valutazione sistematica dell'art. 119, primo comma, Cost. sorregge questa affermazione. La determinazione delle "forme" e dei "limiti" dell'autonomia tributaria demandata alle leggi della Repubblica, presuppone, infatti, un "oggetto" preesistente alla delimitazione, del quale spetta la titolarità nella Regione. Inoltre la funzione di coordinamento di tale autonomia "con la finanza dello Stato, delle Province e dei Comuni" – che non può non esplicarsi anche e soprattutto a livello normativo – implica del pari la titolarità nelle Regioni di questo potere, del quale occorre precisare le "forme" e i "limiti" ai sensi del primo comma dell'art. 119.

I lavori preparatori della Costituzione, diffusi ma incerti su questa materia, non rivelano segni concludenti sul punto; può osservarsi, però, che il rinvio ad interventi futuri del legislatore ordinario era diretto ad assicurare la più agevole modificabilità della normativa finanziaria, in coerenza con lo scopo di adeguare la finanza locale alla riforma tributaria generale, che non poteva realizzarsi – si affermava – né con la Costituzione, né con leggi costituzionali.

È chiaro che la sottoposizione a "forme" e "limiti" stabiliti dalle leggi dello Stato "condiziona largamente il contenuto dell'autonomia normativa tributaria delle Regioni, in quanto il primo termine attiene al tipo del tributo, nella sua configurazione e nei suoi elementi costitutivi, mentre il secondo ha riguardo al momento quantitativo, nei sensi che saranno specificati.

Non appare compatibile con l'esplicita formulazione dell'art. 119, primo comma, e col sistema che si ricava dalla congiunta lettura di questa norma con l'art. 117, primo comma, Cost. l'opinione intesa a limitare l'operatività delle "forme" e dei "limiti" al solo ambito del coordinamento. Il dettato dell'art. 119 proietta, invero, la delimitazione della potestà regionale, innanzi tutto e prevalentemente, sull'autonomia (normativa) finanziaria, mentre l'operazione di coordinamento tra la finanza regionale con quella statale, provinciale e comunale è

compito ulteriore affidato al legislatore ordinario. Spetta, dunque, alle leggi statali la precedenza sull'intervento regionale, perché, in mancanza di una tale iniziativa, non potrebbero preliminarmente delimitarsi gli spazi operativi delle regioni, in conformità del precetto costituzionale che da un lato garantisce l'autonomia della regione e dall'altro individua nella legge statale la fonte "necessaria ed obbligata" della disciplina dei predetti spazi, nella materia che concerne gli attuali giudizi.

16. – Nelle ordinanze di rinvio e nel dibattito orale, si è fatto con insistenza riferimento, ai fini della delimitazione dell'autonomia finanziaria regionale, all'art. 117 Cost., con il richiamo alle materie rimesse da tale norma all'autonomia legislativa delle Regioni: l'ambito sostanziale delle materie a quest'ultime devolute verrebbe a definire anche il contenuto della potestà normativa tributaria.

Questa tesi non è fondata, in quanto il primo comma dell'art. 119 – norma speciale alla materia – richiede con statuizione precisa che le forme stesse (oltre che i limiti) dell'autonomia finanziaria debbono essere predeterminate da leggi della Repubblica, con evidente considerazione dell'incidenza dei contenuti di tale autonomia su quella comunale e provinciale.

Né corretta concezione è quella della potestà normativa tributaria che si collochi in funzione strumentale rispetto alle "competenze", previste dall'art. 117 Cost., poiché il riconoscimento di tale potestà normativa si ricaverebbe da un procedimento estensivo delle materie elencate (tassativamente) nel primo comma dello stesso art. 117, il quale demanda, invece (secondo comma), a leggi costituzionali la individuazione di altre materie, possibile oggetto di estensione della potestà normativa regionale.

Non si opera, così, alcuna limitazione dell'esercizio della potestà normativa "sostanziale" riconosciuta alle Regioni. Invero questa potestà si esplica nelle materie indicate dall'art. 117, primo comma, nei limiti ivi posti (principi fondamentali stabiliti dalle leggi dello Stato; interesse nazionale e delle altre Regioni); la potestà normativa tributaria opera al di fuori ed oltre quest'ambito, con proprio oggetto ed entro i diversi particolari confini che le leggi della Repubblica – in conformità dei principi costituzionali – sono legittimate a fissare (art. 119, primo comma).

È proprio da quest'ultima norma che trae fondamento la forza operativa dell'art. 3, primo comma, della l. n. 281 del 1970, norma base in materia di tasse sulle concessioni regionali, da ultimo modificata con l'art. 25, n. 11 del d.l. n. 55 del 1983 (convertito nella l. 26 aprile 1983, n. 131).

17. – Non è idoneo ad influire su tale impostazione il rilievo, secondo il quale la materia tributaria non sarebbe caratterizzata da contenuti autonomi, configurandosi piuttosto come un aspetto della complessiva autonomia legislativa regionale, dato che la potestà normativa tributaria ha, invece, un oggetto proprio, che consiste nell'imposizione e nella riscossione dei tributi, operazioni che danno luogo ad uno speciale rapporto, che concerne la prestazione coattiva

patrimoniale dovuta dal singolo all'ente regione in base ad un potere di supremazia di questo. E la disciplina di siffatta prestazione ha un contenuto autonomo, differenziato da quello che è connesso all'esercizio dell'attività normativa spettante alle Regioni nelle materie ad esse devolute dall'art. 117 Cost.; come tale, esso non può considerarsi, né istituzionalmente né occasionalmente, strumentale rispetto a quelle materie.

La norma può definirsi, invece, strumentale in altro senso: siccome intesa a rendere efficiente in concreto l'attività delle Regioni, col provvederle dei mezzi per far fronte alle "spese necessarie ad adempiere le loro funzioni normali" (art. 119, secondo comma, Cost.).

Quanto ai meccanismi normativi, la Costituzione ha realizzato quella che, per molti aspetti, è stata esattamente definita un'operazione di "decostituzionalizzazione" della materia tributaria, che non sfugge al circuito, aperto dall'art. 119, con il riferimento alle forme e ai limiti dell'autonomia, rimessa alle leggi della Repubblica, e concluso, per quanto concerne le tasse sulle concessioni regionali, col precetto posto dall'art. 3, primo comma, della l. n. 281 del 1970, che ne ha configurato la disciplina con criteri costantemente seguiti dal legislatore statale (oggetto e individuazione degli atti imponibili, "corrispondenti a quelli già di competenza dello Stato assoggettati alle tasse sulle concessioni governative"; applicabilità, per quanto non disposto, delle norme dello Stato relative a tali tasse).

18. – Le tesi proposte dalle Regioni nei presenti giudizi non possono non valutarsi, quindi, alla stregua del su esposto sistema, che è conforme alla rilevata non operatività in materia finanziaria dell'art. 117, primo comma, Cost. e che porta ad escludere, nella materia stessa, l'esistenza di una potestà legislativa regionale concorrente.

La potestà spettante in questo settore alle Regioni opera in funzione attuativa delle leggi statali, come specifica il secondo comma dell'articolo unico della l. 23 novembre 1979, n. 594, sancendo – in materia di tasse sulle concessioni regionali – che "all'accertamento, liquidazione e riscossione di tali tasse provvedono direttamente le Regioni". E da aggiungere che il precetto, individuando le operazioni relative e collegandosi con l'ultimo comma dell'art. 3 della l. n. 281 del 1970, lo modifica, devolvendo alle Regioni il potere di compiere tali operazioni che il testo originario dello stesso art. 3 attribuiva, invece, allo Stato "per conto delle Regioni".

Concludendo, si è in presenza di una ipotesi normativa analoga nel contenuto e nel funzionamento a quella prevista nell'ultimo comma dell'art. 117 Cost., con la differenza che la potestà normativa *ex art. 119* è garantita alle Regioni direttamente dalla Costituzione e la sua attribuzione è svincolata da ogni discrezionalità del legislatore statale.

Alla Corte è presente l'istanza volta a rin vigorire sfera e contenuti della potestà normativa finanziaria delle Regioni a statuto ordinario, ancora di recente collegata con l'assetto democratico delle autonomie locali, alla stregua del

principio della sovranità popolare, ovvero al più pieno inserimento nel sistema della finanza e della contabilità pubbliche. Ma tali concezioni non possono sfuggire al giudizio di conformità alla normativa costituzionale e statale vigente, che impone le conclusioni innanzi delineate. La Costituzione, nel condizionare la potestà normativa finanziaria delle Regioni alle “forme” e ai “limiti” dettati dalle leggi dello Stato, reclama, peraltro, una legislazione statale moderna ed efficiente, garante dell’adeguato svolgimento delle attribuzioni regionali ed accompagnata dalla tempestiva provvista dei mezzi occorrenti, che debbono trovare nella normativa statale, coerenti e tempestive previsioni.

19. – Le considerazioni fin qui svolte consentono di inquadrare agevolmente l’oggetto dei presenti giudizi, i quali, come si è esposto, concernono fattispecie impositive in materia di tasse su concessioni regionali relative a riserve di caccia e (in un solo incidente) aziende faunistico-venatorie .

Lo Stato nell’attribuire alle Regioni a statuto ordinario come tributi propri tali tasse (art. 1, primo comma, lettera *b*) l. n. 281 del 1970, cit.), con l’art. 3 della stessa legge ha determinato l’entità di tale tributo stabilendo, con sistema mai disatteso, anche il limite delle maggiorazioni successive (cfr. l. 23 novembre 1979, n. 594 e, da ultimo, art. 25, n. II, d.l. 28 febbraio 1983, n. 55 convertito, nella l. 26 aprile 1983, n. 131).

20. – In questo quadro si colloca l’ultimo comma dell’art. 24 della l. n. 968 del 1977.

Le Regioni resistenti hanno proposto una interpretazione della norma come attributiva ad esse di piena potestà tributaria in materia di tasse sulle concessioni regionali riguardanti le riserve di caccia e le aziende faunistico-venatorie . Ma una simile interpretazione, oltre ad essere incompatibile con il sistema costituzionale dell’autonomia tributaria regionale sopra delineato, prescinde da ogni coordinamento con il più volte ricordato art. 3 della l. n. 281 del 1970. La persistente piena vigenza di questa norma emerge dalla successiva l. n. 594 del 1979 e, in modo particolarmente efficace, dal d.l. n. 55 del 1983, già ripetutamente menzionato.

Nel quadro di tale normativa, l’art. 24, ultimo comma, della l. n. 968 del 1977 si pone come una norma meramente confermativa dell’attribuzione alle Regioni della competenza legislativa nella materia delle suddette tasse di concessione, non incidendo sui limiti quantitativi di esse. Invero, la l. n. 594 del 1979 e il d.l. n. 55 del 1983 hanno autorizzato le regioni ad aumentare tali tasse, in un primo momento, sino al triplo dell’ammontare in vigore al 1 aprile 1972 e, in un secondo momento, del cento per cento dell’ammontare di esse, determinato alla data del 1 gennaio 1983; la seconda di tali norme ha determinato inoltre un nuovo limite di aumento annuale, a decorrere dal 1984, in misura non superiore al 30% degli importi immediatamente precedenti, ovvero in misura non eccedente la maggiore percentuale, corrispondente alle variazioni del costo della vita, risultante dai dati pubblicati dall’ISTAT.

In proposito va considerato ancora che la l. n. 594 del 1979 fa espresso

riferimento alle tasse in materia di caccia, mentre l'art. 25 del d.l. n. 55 del 1983, escludendo dall'aumento le sole tasse riguardanti l'abilitazione "all'esercizio venatorio di cui al primo comma dell'art. 24 della l. 27 dicembre 1977, n. 968", mostra a sua volta di riferirsi anche alle altre tasse relative a concessioni in materia di caccia.

Questa essendo l'evoluzione sostanziale della normativa, la tesi delle regioni, secondo la quale la l. n. 594 del 1979 avrebbe l'unico scopo di autorizzarle ad aumentare con atti amministrativi le tasse di concessione, non trova alcuna base letterale e sistematica ed è esplicitamente contraddetta dai lavori preparatori, i quali rivelano la totale estraneità al legislatore di un simile intento.

Una così radicale modificazione nell'assetto della potestà normativa tributaria in materia di concessioni regionali – che derogando al sistema costantemente seguito, elimini la prefissione di "forme" e "limiti" commessi dalla Costituzione alle leggi della Repubblica – sarebbe in sicuro contrasto con l'art. 119, primo comma, Cost. e con le leggi dello Stato in materia, per la carenza di adempimenti qualificanti, imposti dal complesso normativo e dalla relativa distribuzione delle competenze.

21. – Né è influente su tale assetto legislativo l'esigenza della realizzazione della politica di settore – posto in evidenza nelle difese orali – tenuta presente nell'enunciazione iniziale del primo comma dell'art. 24.

L'esigenza della provvista dei "mezzi finanziari necessari per realizzare i fini" "perseguiti dalla legge quadro e da quelle regionali in materia di protezione della fauna e di disciplina della caccia pone in luce la proiezione finalistica del nuovo assetto, ma non consente di desumerne la devoluzione della inerente potestà tributaria alle Regioni.

Invero, la destinazione dei tributi alle anzidette finalità è prevista esclusivamente per la tassa di abilitazione all'esercizio venatorio, necessaria per il rilascio della licenza del porto d'armi ad uso caccia, ai sensi dell'art. 21 della stessa legge. La disciplina della l. n. 968 non assicura, così, la contestuale adeguata acquisizione di mezzi per realizzare il nuovo corso, che la legislazione nazionale e quella regionale si sono proposte, e rivela la già constatata sfasatura tra il disegno della politica di settore e i relativi strumenti di attuazione, soprattutto finanziari. Carenza, questa, particolarmente rilevante nella materia delle concessioni di beni destinati a servizi per i riflessi sull'adeguatezza del tributo alle prestazioni rese. Si deve porre in evidenza, peraltro, che la più recente normativa statale in materia (cfr. art. 25, n. 11 l. n. 55 del 1983 cit.) si è accinta a percorrere tale via.

22. – Va disatteso, poi, l'argomento – addotto anch'esso dalle Regioni – secondo il quale per le aziende faunistico-venatorie mancherebbe il parametro al quale applicare gli aumenti previsti dalla l. n. 281 del 1970 e da quelle successive, trattandosi di un istituto non previsto prima della l. n. 968 del 1977.

Osserva la Corte che sotto l'aspetto tributario le aziende faunistico-venatorie sono pienamente assimilabili alle riserve di caccia. Ricorrono, infatti, in

ciascuna delle due figure sia nella legislazione statale che in quella regionale – taluni elementi qualificanti. Sussistono nelle aziende, l'interesse faunistico, soprattutto autoctono, e naturalistico (art. 36, quarto comma, l. n. 968 del 1977), lo svolgimento dell'attività venatoria secondo piani di ripopolamento, e di abbattimento della selvaggina. Sussistono nelle riserve il requisito del ripopolamento rimesso al concessionario alla stregua delle clausole di concessione, e l'utilizzazione da parte del concessionario stesso della riserva, che può essere anche consorziale. Aziende e riserve presentano elementi essenziali comuni, anche se con diversa rilevanza strutturale e funzionale.

Questa Corte ha già avuto occasione di rilevare (sent. 1 giugno 1967, n. 71) rispetto a riserve di caccia costituite nella zona delle Alpi ed estese a tutto il territorio della circoscrizione comunale, la piena legittimità dell'art. 67, comma primo, del vecchio t.u. sulla caccia (R.D. 5 giugno 1939, n. 1016), in considerazione della finalità di protezione e di incremento della selvaggina, ritenuta connaturale alla gestione di questo tipo di riserve.

L'assimilazione delle aziende alle riserve, quanto al trattamento fiscale, trova inoltre riscontri specifici nell'art. 36 della l. n. 968 cit., che conserva in via transitoria le riserve (primo comma) e ne prevede la trasformazione in aziende faunistico-venatorie in caso di rilevante interesse naturalistico-faunistico.

Si riconosce così testualmente l'attitudine evolutiva dell'antica figura, nel concorso dei già rilevati elementi caratteristici della nuova. Un segno di rilievo in tal senso è offerto dall'art. 1 della l. 16 gennaio 1981, n. 9, che proroga i termini prescritti per la trasformazione delle riserve e ne facilita il compimento. Sussiste, infine, l'accomunamento in una unica omogenea previsione – che si riscontra anche nella normativa regionale contestata – delle aziende faunistiche e delle riserve, entrambe dichiarate "soggette" a tasse regionali dal ricordato art. 24 ultimo comma, della l. n. 968 cit. Tale norma si riferisce ad altre figure (appostamenti fissi, centri di produzione della selvaggina), esse pure espressione del duplice momento faunistico e venatorio, presente nelle aziende e nelle riserve.

23. – Dalle considerazioni che precedono deriva che le Regioni a statuto ordinario, nel legiferare in tema di tasse sulle concessioni regionali in materia di riserve di caccia e aziende faunistico-venatorie, debbono rispettare i limiti posti dalla legislazione statale. Pertanto, avendo travalicato tali limiti, vanno dichiarati costituzionalmente illegittimi, per contrasto con l'art. 119 Cost., gli artt. 44, n. 1 della l. reg. Lombardia 31 luglio 1978, n. 47 e l'allegata tabella A, lettera E; l'art. 1 della l. reg. Lombardia 10 marzo 1980, n. 25 e il n. 16, titolo II dell'allegata tariffa; l'art. 4 della l. reg. Lazio 28 settembre 1979, n. 79; l'art. 1 della l. reg. Lazio 2 maggio 1980, n. 30 e il n. 16, titolo II dell'allegata tariffa, nella parte in cui determinano in lire ottomila per ettaro la tassa per il rilascio e la tassa annuale di concessione per le riserve di caccia; l'art. 57, quarto comma, della l. reg. Veneto 14 luglio 1978, n. 30, nella parte in cui determina in lire diecimila per ettaro la tassa annuale di concessione per le riserve di caccia; l'art.

57, secondo comma, della l. reg. Piemonte 17 ottobre 1979, n. 60, nella parte in cui determina in lire ottomila per ettaro la tassa per la concessione e l'esercizio delle aziende faunistico – venatorie.

PER QUESTI MOTIVI LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara l'illegittimità costituzionale degli artt. 44, n. 1 l. reg. Lombardia 31 luglio 1978, n. 47 ("Norme per la protezione e la tutela della fauna e disciplina dell'esercizio venatorio") e l'allegata tab. A, lettera E; 1 l. reg. Lombardia 10 marzo 1980 n. 25 ("Disciplina delle tasse sulle concessioni regionali") e il n. 16, titolo II, dell'allegata tariffa; 4 l. reg. Lazio 28 settembre 1979, n. 79 ("Istituzione delle tasse sulle concessioni regionali per l'esercizio venatorio"); 1 l. reg. Lazio 2 maggio 1980, n. 30 ("Disciplina delle tasse sulle concessioni regionali") e il n. 16, titolo II, dell'allegata tariffa, nella parte in cui determinano in lire ottomila per ettaro la tassa per il rilascio e la tassa annuale di concessione per le riserve di caccia; 57, quarto comma, della l. reg. Veneto 14 luglio 1978, n. 30 ("Disposizioni per la protezione e la tutela della fauna e per la disciplina della caccia") nella parte in cui determina in lire diecimila per ettaro la tassa annuale di concessione per le riserve di caccia; 57, secondo comma, l. reg. Piemonte 17 ottobre 1979, n. 60 ("Norme per la tutela della fauna e la disciplina della caccia") nella parte in cui determina in lire ottomila per ettaro la tassa per la concessione e l'esercizio delle aziende faunistico-venatorie;

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 16 dicembre 1986.

* * *

Sentenza n. 214/1987 (Pres. La Pergola; Rel. Pescatore)

Considerato in diritto

2. – Il Tribunale di Bologna ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 1 della l. reg. Emilia-Romagna 23 agosto 1979, n. 26, in relazione al n. 16 del titolo II della tariffa allegata a tale legge, nella parte in cui ha stabilito in lire 10.000 per ettaro la tassa di concessione per le aziende faunistico-venatorie. Ha dedotto in proposito la violazione degli artt. 117 e 119 Cost., avendo la legge regionale ecceduto dai limiti posti dalla Costituzione all'autonomia regionale in materia tributaria, determinando la tassa in questione in misura superiore a quella consentita dall'art. 3 della legge statale 16 maggio 1970, n. 281 nonché, successivamente, dalla legge statale 23 novembre 1979, n. 594.

La questione è fondata.

3. – Invero, l'art. 3 della l. n. 281 del 1970, nel disciplinare i provvedimenti finanziari per l'attuazione delle regioni a statuto ordinario – dopo avere disposto, in materia di tasse sulle concessioni regionali, che esse debbono applicarsi agli atti e provvedimenti adottati dalle regioni nell'esercizio delle loro funzioni e corrispondenti a quelli già di competenza dello Stato assoggettati alle tasse sulle concessioni governative – stabilì che “nella prima applicazione le Regioni determinano l'ammontare della tassa in misura non inferiore all'80 per cento delle corrispondenti tasse erariali. Successive maggiorazioni possono essere disposte ad intervalli non inferiori al quinquennio, nel limite del 20 per cento delle tasse regionali vigenti nel periodo precedente”. In seguito l'articolo unico della l. 23 novembre 1979, n. 594 dispose che le regioni a statuto ordinario potessero aumentare le tasse sulle concessioni regionali in misura non superiore al triplo dell'ammontare in vigore al 1° aprile 1972 e l'art. 25, n. 11, del d.l. 28 febbraio 1983, n. 55 (conv. nella l. 26 aprile 1983, n. 131) stabilì che, a decorrere dal 1984, le regioni potessero disporre nuovi aumenti annuali in misura non superiore al 30% degli importi determinati per il periodo immediatamente precedente, ovvero in misura eccedente la maggiore percentuale corrispondente alla variazione del costo della vita risultante dai dati pubblicati dall'ISTAT.

La Regione Emilia-Romagna, costituitasi, non contesta che la normativa impugnata, nel determinare le tasse per il rilascio ed il rinnovo delle concessioni in materia di aziende faunistico-venatorie, abbia travalicato i limiti quantitativi stabiliti dalle l. n. 281 del 1970 e n. 594 del 1979, ma sostiene che per le tasse di concessione relative alle aziende faunistico-venatorie, non sussisterebbero i limiti impositivi previsti da dette leggi per le riserve di caccia, trattandosi d'istituti nuovi introdotti dalla l. 27 dicembre 1977, n. 968, recante la nuova legge sulla caccia. Secondo la Regione, dette aziende avrebbero un'autonoma configurazione strutturale e funzionale rispetto alle riserve di caccia, cosicché le relative tasse di concessione sarebbero estranee alla normativa dettata dalle l. n. 281 del 1970 e n. 594 del 1979, essendo diversi i presupposti della imposizione tributaria. Nulla vieterebbe infatti che, in relazione a leggi regionali le quali, nell'ambito dei principi della legge quadro n. 968 del 1977, disciplinano differentemente la struttura e le finalità delle aziende rispetto alle riserve, le regioni stabiliscano importi tariffari differenziati. Inoltre, l'art. 24, ultimo comma, della l. n. 968 del 1977, nel prevedere che le concessioni per le aziende faunistico-venatorie siano assoggettate a tasse regionali, non stabilisce alcun limite quantitativo, così eliminando in materia – secondo la regione – quelli in precedenza previsti in relazione alle riserve di caccia.

Tali deduzioni, formulate a sostegno della legittimità della normativa impugnata – non ostante che non abbia rispettato i limiti impositivi stabiliti dalla legislazione statale – vanno disattese.

4. – Invero su tale problematica, questa Corte si è già pronunciata con

sentenza 19 dicembre 1986, n. 271, con la quale ha dichiarato – tra l'altro – l'illegittimità costituzionale dell'art. 57 della l. reg. Piemonte 17 ottobre 1979, n. 60, nella parte in cui, eccedendo i limiti determinati dalla legislazione statale, fissava in lire 8.000 per ettaro la tassa per la concessione e l'esercizio delle aziende faunistico-venatorie.

In quella sentenza la Corte ha affermato che sotto l'aspetto tributario le aziende faunistico-venatorie sono pienamente assimilabili alle riserve di caccia, ricorrendo un insieme di elementi comuni ai due istituti. Da un lato, infatti, sussistono nelle aziende, l'interesse faunistico, soprattutto autoctono, e naturalistico (art. 36, quarto comma, l. n. 968 del 1977), lo svolgimento dell'attività venatoria secondo piani di ripopolamento, e di abbattimento della selvaggina; dall'altro, sussistono nelle riserve il requisito del ripopolamento rimesso al concessionario alla stregua delle clausole di concessione, e l'utilizzazione da parte del concessionario stesso della riserva, che può essere anche consorziale.

L'assimilazione delle aziende alle riserve, quanto al trattamento fiscale, trova inoltre riscontri specifici nell'art. 36 della l. n. 968 cit., che conserva in via transitoria le riserve (primo comma) e ne prevede la trasformazione in aziende faunistico-venatorie in caso di rilevante interesse naturalistico-faunistico. Si riconosce così testualmente l'attitudine evolutiva dell'antica figura, nel concorso dei già rilevati elementi caratteristici della nuova e un segno di rilievo in tal senso è offerto dall'art. 1 della l. 16 gennaio 1981, n. 9, che proroga i termini prescritti per la trasformazione delle riserve e ne facilita il compimento. Sussiste, infine, l'accomunamento in una unica omogenea previsione delle aziende faunistiche e delle riserve, entrambe dichiarate "soggette" a tasse regionali dall'art. 24, ultimo comma, della l. n. 968 cit.: norma questa che si riferisce anche ad altre figure (appostamenti fissi, centri di produzione della selvaggina), pure espressione del duplice momento faunistico e venatorio, presente nelle aziende e nelle riserve. Tale articolo – come ha già rilevato la Corte nella citata sentenza – contrariamente a quanto sostiene la Regione, non incide sui limiti riguardanti l'autonomia tributaria regionale in materia. Esso, infatti, si limita a statuire che gli appostamenti fissi, le aziende faunistiche, i centri di produzione di selvaggina e le riserve entro i limiti di cui all'art. 36 (il quale detta disposizioni transitorie in ordine alle riserve destinate ad essere trasformate in aziende faunistico-venatorie) "sono soggetti a tasse regionali". Ma dalla circostanza che nulla dispone circa la misura di tali tasse e i limiti dell'autonomia legislativa regionale al riguardo non può trarsi alcun argomento in favore della tesi sostenuta dalla Regione.

Infatti – in conformità di un corretto criterio di ermeneutica il contenuto precettivo di una norma non può essere esattamente individuato se non esaminandone il disposto nel quadro del sistema in cui viene ad inserirsi. Cosicché l'ultimo comma del citato art. 24 va interpretato alla luce del complesso normativo concernente l'autonomia finanziaria delle Regioni a statuto

ordinario nonché della disciplina specifica in tema di competenze legislative delle Regioni in materia di tasse sulle concessioni regionali.

5. – L'autonomia finanziaria delle regioni a statuto ordinario, trova la sua fonte normativa specifica nell'art. 119 Cost. e l'aspetto di tale autonomia, che interessa qui precisare, concerne l'esistenza e i limiti della potestà normativa spettante in materia tributaria a tale tipo di regioni, configurandosi l'autonomia tributaria come aspetto o specie di quella finanziaria.

Nell'ordinanza di rinvio si fa riferimento anche all'art. 117 Cost., quale norma che stabilisce i limiti dell'autonomia legislativa regionale in materia tributaria. Questa Corte, viceversa, con la citata sentenza n. 271 del 1986, ha precisato che l'autonomia legislativa regionale in materia tributaria è regolata dalla norma specifica dettata dall'art. 119 Cost., il quale prevede che "le Regioni hanno autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabiliti dalle leggi della Repubblica". Ne deriva che la sottoposizione a "forme" e "limiti stabiliti dalle leggi dello Stato", condiziona largamente il contenuto dell'autonomia normativa tributaria delle Regioni, in quanto il primo termine attiene al tipo del tributo, nella sua configurazione e nei suoi elementi costitutivi, mentre il secondo ha riguardo al momento quantitativo e spetta alle leggi statali la precedenza sull'intervento regionale, perché, in mancanza di una tale iniziativa, non potrebbero preliminarmente delimitarsi gli spazi operativi delle regioni, in conformità del precetto costituzionale che, da un lato, garantisce l'autonomia della regione e dall'altro individua nella legge statale la fonte "necessaria ed obbligata" della disciplina dei predetti spazi. In altri termini in mancanza di una legge statale che attribuisca alla regione un determinato tipo di tributo e delimiti il potere impositivo regionale riguardo ad esso, l'autonomia tributaria regionale non può legittimamente esplicarsi.

In relazione a tale principio lo Stato, nell'attribuire alle Regioni a statuto ordinario come tributi propri le tasse sulle concessioni in materia di caccia, con il citato art. 3 della l. n. 281 del 1970, ha determinato i limiti massimi impositivi stabilendo, con sistema mai disatteso, anche il limite delle maggiorazioni successive (cfr. l. 23 novembre 1979, n. 594 e, da ultimo, art. 25, n. 11, d.l. 28 febbraio 1983, n. 55 convertito, nella l. 26 aprile 1983, n. 131).

In questo quadro si colloca l'ultimo comma dell'art. 24 della l. n. 968 del 1977, cosicché l'interpretazione di tale norma proposta dalla Regione (come attributiva ad essa di piena potestà tributaria in materia di tasse sulle concessioni regionali riguardanti le riserve di caccia e le aziende faunistico-venatorie), oltre ad essere incompatibile con il sistema costituzionale dell'autonomia tributaria regionale sopra delineato, prescinde da ogni coordinamento con il più volte ricordato art. 3 della l. n. 281 del 1970. La persistente piena vigenza di questa norma emerge dalla successiva l. n. 594 del 1979 e, in modo particolarmente efficace, dal d.l. n. 55 del 1983, già ripetutamente menzionato. Nel quadro di tale normativa, l'art. 24, ultimo comma, della l. n. 968 del 1977 si pone come una norma meramente confermativa dell'attribuzione alle Regioni

della competenza legislativa nella materia delle suddette tasse di concessione, non incidendo sui limiti quantitativi di esse.

6. – Consegue che, anche in materia di tasse per il rilascio ed il rinnovo di concessioni riguardanti le aziende faunistico-venatorie, le Regioni debbono rispettare i limiti impositivi stabiliti dalla legislazione statale, con la conseguenza che, non avendoli osservati, va dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 1 della l. reg. Emilia-Romagna 23 agosto 1979, n. 26 e del n. 16, del titolo II dell'allegata tabella, nella parte in cui determinano in lire 10.000 per ettaro la tassa per il rilascio ed il rinnovo di concessioni riguardanti le aziende faunistico-venatorie.

Per la stessa ragione, ai sensi dell'art. 27 della l. 11 marzo 1953, n. 87, va parimenti dichiarata l'illegittimità costituzionale del n. 17 del titolo II della tariffa allegata alla l. reg. dell'Emilia-Romagna 29 dicembre 1980, n. 60, nella parte in cui determina in lire 10.000 per ettaro la tassa e il rinnovo di concessioni riguardanti le aziende faunistico-venatorie.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 1 della l. reg. Emilia-Romagna 23 agosto 1979, n. 26 (Disciplina delle tasse sulle concessioni regionali) e del n. 16 del titolo II dell'allegata tabella, nella parte in cui determina in lire 10.000 per ettaro la tassa per il rilascio ed il rinnovo di concessioni riguardanti le aziende faunistico-venatorie; dichiara, ai sensi dell'art. 27 della l. 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale del n. 17 del titolo II della tariffa allegata alla l. reg. Emilia-Romagna 29 dicembre 1980, n. 60 (Modifica della legge regionale 23 agosto 1979, n. 26, "Disciplina delle tasse sulle concessioni regionali"), nella parte in cui determina in lire 10.000 per ettaro la tassa per il rilascio ed il rinnovo di concessioni riguardanti le aziende faunistico-venatorie.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta il 3 giugno 1987.

* * *

Sentenza n. 156/1990 (Pres. Saja; Red. Mengoni)

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei Ministri ha promosso questione di legittimità costituzionale, per contrasto con gli artt. 117 e 119 della Costituzione, della legge della Regione Umbria, riapprovata con modificazioni dal Consiglio regionale, dopo il rinvio governativo, il 6 novembre 1989, la quale autorizza la Giunta ad applicare diritti di segreteria, sugli atti stipulati in forma pubblica amministrativa e sugli altri atti richiamati nei nn. da 1 a 5 della tabella

D allegata alla legge 8 giugno 1962, n. 604, modificata dal d.l. 28 febbraio 1983, n. 55, convertito nella legge 26 aprile 1983, n. 121, e nella stessa misura prevista da tale tabella per i comuni e le province.

2. – Il ricorso è fondato.

La questione concerne la competenza legislativa della Regione ad attribuire all'amministrazione regionale il potere di esigere dai terzi contraenti i cosiddetti diritti di rogito nel caso di stipulazione di atti in forma pubblica amministrativa innanzi all'ufficiale rogante, ai sensi degli artt. 39 e 40 della legge regionale 9 marzo 1979, n. 11.

Ai diritti di segreteria, dei quali i diritti di rogito sono una figura, dovuti a fronte di un'attività compiuta dall'ente pubblico nello svolgimento delle sue funzioni di diritto pubblico, è concordemente attribuita natura di tributi. Ne consegue che essi cadono nella riserva di legge dello Stato stabilita dall'art. 119 Cost. circa le forme e i limiti dell'autonomia finanziaria delle regioni.

Il primo e il secondo comma dell'art. 119 sono stati attuati dalla legge 16 maggio 1970, n. 281, che ha provveduto a determinare tassativamente i tipi e le procedure di accertamento e di riscossione dei tributi "propri" delle regioni. Tra questi non sono previsti i diritti di segreteria, e pertanto la legge impugnata eccede i limiti dell'autonomia tributaria della Regione fissati dalla citata legge dello Stato. È appena il caso di aggiungere che non vale ad evitare la censura di incostituzionalità la formula dell'art. 1, la quale prospetta il divisato potere impositivo della Regione come "applicazione" dei diritti di segreteria previsti dalla legge statale n. 604 del 1962: formula contraddittoria perché, mentre l'esazione di tali diritti da parte dei comuni e delle province è autorizzata da una legge dello Stato, l'esazione da parte della regione sarebbe autorizzata da una legge regionale fuori dai limiti di competenza del legislatore regionale.

3. – La difesa della Regione contesta la natura tributaria dei diritti in oggetto con l'argomento che "trattasi di un corrispettivo di un servizio particolare che l'amministrazione presta facoltativamente non iure imperii, potendo benissimo (la controparte) in alternativa ricorrere all'opera di un notaio". Va osservato in contrario che criterio distintivo della tassa, o più in generale del tributo, dal corrispettivo non è il carattere necessario o cogente dell'attività del pubblico potere per la quale è richiesta ai destinatari una prestazione pecuniaria, bensì il carattere di funzione pubblica. Tale carattere, che è indice necessario e sufficiente di riconoscibilità della tassa, ha certamente l'attività dell'ufficiale rogante nella stipulazione di contratti in forma pubblica amministrativa.

Non si può dire che l'ufficiale rogante interviene in virtù di un incarico professionale conferitogli intuitu personae. L'incarico non potrebbe essere conferito che dalla controparte dell'amministrazione, mentre è vero che la stipulazione del contratto in forma pubblica amministrativa avviene dietro invito dell'amministrazione, salva all'altro contraente la facoltà di declinare l'invito e chiedere che l'atto sia, a proprie spese, ricevuto da un notaio.

Nessuna indicazione contraria può trarsi, infine, dall'art. 41, ultimo comma,

della legge 11 luglio 1980, n. 312, che qualifica i diritti di rogito come “proventi”. Il termine “provento” è neutro e si adatta anche a indicare il gettito di un tributo correlato a una specifica attività della pubblica amministrazione.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale della legge della Regione dell'Umbria, riapprovata dal Consiglio regionale il 6 novembre 1989, concernente: “Diritti di segreteria sui contratti e sugli altri atti rogati o ricevuti in forma pubblica amministrativa o a mezzo di scrittura privata”.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 19 marzo 1990.

* * *

Sentenza n. 507/2000 (Pres. Mirabelli; Red. Onida)¹

Considerato in diritto

1. – I tre ricorsi proposti dalla Regione Piemonte, dalla Regione Lombardia e dalla Regione Veneto investono disposizioni solo parzialmente coincidenti della legge 27 dicembre 1997, n. 449 (Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica). Precisamente, l'art. 49, comma 18, è impugnato dalle Regioni Piemonte e Veneto; gli articoli 32, commi 2, 4, e 5, 34, comma 1, 37, 39, comma 19, 41, comma 1, 43, 44, comma 4, 47, comma 1, 48, commi 1 e 5, sono impugnati dalle Regioni Lombardia e Veneto; gli articoli 17, commi 10, 22 e 29, 18, 32, comma 15, 41, comma 3, e 55, comma 14, dalla sola Regione Veneto; l'art. 48, comma 4, dalla sola Regione Lombardia.

Stante la connessione oggettiva, i giudizi debbono essere riuniti per essere decisi con unica pronunzia.

[omissis]

3. – Un primo gruppo di questioni riguarda disposizioni in materia tributaria.

L'art. 17, comma 10, nello stabilire che la riscossione, l'accertamento, nonché il recupero, i rimborsi, l'applicazione delle sanzioni ed il contenzioso amministrativo relativi alle tasse automobilistiche non erariali (oggetto di nuova disciplina sostanziale contenuta nei commi 5, 6, 7, 9, 15 e 16 dello stesso articolo) sono demandati alle Regioni a statuto ordinario, prevede altresì che essi “sono svolti con le modalità stabilite con decreto del Ministro delle finanze”

(¹) Con la sentenza n. 507 del 2000 la Corte costituzionale ha altresì dichiarato la illegittimità costituzionale dell'art. 48, comma 5 e 49, comma 18, della predetta legge 27 dicembre 1997, n. 449 e la non fondatezza di altre censure.

sentita la Conferenza Stato-Regioni e previo parere delle commissioni parlamentari competenti; e che con lo stesso o con separato decreto “è approvato lo schema tipo di convenzione con la quale le regioni possono affidare a terzi, mediante procedure ad evidenza pubblica, l’attività di controllo e riscossione delle tasse automobilistiche”, mentre la riscossione coattiva è svolta a norma della disciplina statale sulla riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato e di altri enti pubblici, di cui al d.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43 (ora abrogato dall’art. 68 del d.lgs. 14 aprile 1999, recante “Riordino del servizio nazionale della riscossione in attuazione della delega prevista dalla legge 28 settembre 1998, n. 337”).

La ricorrente Regione Veneto afferma che tale disposizione, pretendendo di imporre “un modello standardizzato di disciplina dell’esercizio dell’autonomia tributaria regionale”, eccederebbe l’ambito delle “forme” e dei “limiti” dell’autonomia finanziaria regionale determinati, ai sensi dell’art. 119, primo comma, della Costituzione, dalla legge della Repubblica, e violerebbe altresì gli articoli 117 e 118 della Costituzione disciplinando la materia dell’ordinamento degli uffici regionali e compromettendo, senza ragioni giustificative, l’autonomo e differenziato esercizio delle funzioni amministrative regionali. L’illegittimità della disposizione sarebbe aggravata dal fatto che la discrezionalità del Ministro non sarebbe in alcun modo delimitata, e discenderebbe, ancora, dalla circostanza che con essa si sarebbero affidati alla Regione compiti onerosi senza la previsione della copertura finanziaria, in violazione degli articoli 5, 117, 118 e 119 della Costituzione.

4. – La questione è solo parzialmente fondata.

Non è illegittimo che il legislatore statale, nel momento in cui trasferisce alle sole Regioni a statuto ordinario le funzioni amministrative di accertamento e riscossione delle tasse automobilistiche, soltanto di recente attribuite interamente alle Regioni stesse (cfr. art. 23 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, contenente “Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell’articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421”) funzioni già svolte dallo Stato (cfr. art. 25, comma 1, del medesimo d.lgs. n. 504 del 1992) e nel momento in cui prevede nuove modalità di riscossione di detti tributi (cfr. commi 11 e 12 dello stesso articolo 17 della legge n. 449 del 1997), assicuri la continuità dell’attività di riscossione, il raccordo dell’attività regionale con le nuove modalità di riscossione disciplinate dalla legge, e il coordinamento con l’attività di riscossione delle stesse tasse che rimane di pertinenza statale (quanto alle Regioni speciali), mediante una regolamentazione uniforme, destinata a valere peraltro solo fino a quando non sopravvenga un’autonoma disciplina delle singole Regioni, sempre rispettosa delle predette esigenze di raccordo e di coordinamento. In tal senso in effetti dispone il d.m. 25 novembre 1998, n. 418, emanato in attuazione della disposizione impugnata: l’art. 7 del decreto stabilisce che le disposizioni dello stesso regolamento “trovano applicazione fino a quando le regioni non provvedono ad emanare un’autonoma disciplina, che dovrà comunque tenere conto delle

esigenze di coordinamento con l'attività di competenza dello Stato nella stessa materia", attribuendo dunque un'efficacia "cedevole" alle altre disposizioni del regolamento. E tale significato di autorizzazione all'emanazione di una normativa statale transitoria e "cedevole" nei confronti della successiva normativa regionale deve essere attribuito all'art. 17, comma 10, primo periodo, della legge n. 449 del 1997, il quale, così inteso, si sottrae alle prospettate censure di legittimità costituzionale.

5. – È costituzionalmente illegittima, invece, la previsione del secondo periodo dello stesso comma, che demanda ad un decreto ministeriale anche la definizione di uno schema tipo di convenzione per l'affidamento a terzi, da parte della Regione, dell'attività di controllo e riscossione delle tasse automobilistiche.

La disciplina di tali rapporti convenzionali si colloca interamente entro l'ambito dell'organizzazione degli uffici regionali, materia affidata alla competenza delle Regioni: in ordine a tale disciplina, nessuna ragione unitaria o di coordinamento esige l'imposizione di una normativa statale uniforme, ferma restando, ovviamente, l'applicabilità dei principi e delle norme generali sull'attività contrattuale delle Regioni. La previsione di uno schema tipo di convenzione invade, pertanto, la sfera riservata all'autonomia regionale.

6. – L'art. 17, comma 22, dopo avere stabilito che le tariffe delle tasse automobilistiche destinate ad essere fissate, con nuovi criteri, ai sensi del precedente comma 16 "devono fornire un gettito equivalente a quello delle stesse tasse automobilistiche vigenti al 31 dicembre 1997", comprese le maggiorazioni già disposte dall'art. 3, comma 154, della legge n. 549 del 1995, e ulteriormente maggiorato di un importo pari a quello delle soppresses addizionali e tasse speciali, del canone di abbonamento all'autoradiotelevisione e relativa tassa di concessione, della tassa sulle concessioni governative per le patenti di guida, nonché dell'importo delle riduzioni di tariffa previste dal comma 5, dispone, "corrispondentemente", la riduzione da lire 350 a lire 242 per litro della quota dell'accisa sulla benzina attribuita alle Regioni ordinarie dall'art. 3, comma 12, della legge n. 549 del 1995.

Secondo la Regione Veneto tale ultima previsione sarebbe illegittima in quanto mancherebbe la certezza delle maggiori entrate compensative della riduzione della quota regionale dell'accisa.

7. – La questione non è fondata.

Le nuove tariffe delle tasse automobilistiche, devolute interamente alle Regioni ordinarie, sono disciplinate in modo tale da assicurare alle Regioni stesse un gettito superiore al passato, perché compensativo anche del gettito di imposte soppresses, già di pertinenza statale: e ciò anche senza tener conto della facoltà di incremento delle stesse tasse, prevista a favore delle Regioni dall'art. 24, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992, e confermata, a decorrere dall'anno 1999, dal comma 16, ultimo periodo, dello stesso impugnato art. 17. A questo

incremento di entrate corrisponde la riduzione della quota della accisa sulla benzina, di spettanza delle medesime Regioni ordinarie.

La censura di pretesa incertezza delle entrate a favore della Regione non si fonda su alcun elemento oggettivo; i margini di variabilità e di imprevedibilità dell'andamento del gettito sono fisiologici in ogni tributo, e del resto sussistono anche per il tributo l'accisa sulla benzina cui si riferisce la riduzione disposta; ma non si può dire che la disciplina dettata dal legislatore statale sia configurata in modo tale da esporre le Regioni al rischio di una perdita di gettito. Senza dire che, come questa Corte più volte ha statuito (cfr. sentenze nn. 123 del 1992 e 370 del 1993), la Costituzione non garantisce alle Regioni una determinata quantità di risorse, ma solo il diritto a disporre di risorse finanziarie che risultino complessivamente non inadeguate rispetto ai compiti loro attribuiti; e, nella specie, tale inadeguatezza certamente non si verifica.

8. – L'art. 17, comma 29, istituisce una tassa sulle emissioni di anidride solforosa e di ossidi di azoto prodotte dai grandi impianti di combustione (che vengono definiti nel terzo periodo dello stesso comma).

La Regione lamenta che, pur trattandosi di una tassa "ambientale", le Regioni non siano chiamate a compartecipare al relativo gettito, e che questo non sia destinato ad interventi di prevenzione o risanamento ambientale, in violazione dell'esigenza costituzionale di tutela della salute della collettività.

9. – La questione è in parte non fondata, in parte inammissibile.

L'esistenza di una competenza non esclusiva delle Regioni in materia di tutela e di gestione dell'ambiente non ostacola, dal punto di vista costituzionale, l'istituzione da parte dello Stato, nell'esercizio della sua generale potestà impositiva, di tributi che, per la materia imponibile colpita e per la loro disciplina, possano definirsi "ambientali" nel senso che essi abbiano anche effetti di incentivo o disincentivo di condotte, rispettivamente favorevoli o pregiudizievoli per l'ambiente; né il gettito di tali tributi deve necessariamente essere devoluto, in tutto o in parte, alle Regioni.

Le censure mosse dalla Regione in ordine alla devoluzione e all'impiego del gettito della nuova tassa si risolvono pertanto in una critica politica alle scelte del legislatore statale, irrilevanti nella sede del giudizio di costituzionalità.

Quanto infine al profilo concernente la violazione dell'art. 32 della Costituzione, la questione risulta inammissibile, non essendo le Regioni legittimate a lamentare, nel giudizio di legittimità costituzionale in via principale, la violazione di norme costituzionali che non riguardino la propria sfera di competenza.

10. – L'art. 18 anch'esso impugnato dalla sola Regione Veneto istituisce un'imposta, definita "erariale regionale", sulle emissioni sonore derivanti dal traffico aereo, imposta che si aggiunge ai già previsti diritti aeroportuali; la disciplina dell'entità del tributo, commisurata alla rumorosità degli aeromobili, e della sua riscossione è demandata ad un regolamento (peraltro non ancora emanato). Il gettito dell'imposta sarà assegnato nell'anno successivo "allo stato di previsione degli assessorati regionali per essere destinato, con modalità

stabilite dagli stessi assessorati, a sovvenzioni e indennizzi alle amministrazioni e ai soggetti residenti nelle zone limitrofe agli aeroscali”.

La Regione lamenta che la disciplina del tributo, pur definito “regionale”, sia interamente rimessa allo Stato, e che la Regione non sia coinvolta nemmeno nel procedimento di adozione del previsto regolamento.

11. – La questione non è fondata.

Il nuovo tributo – fra l’altro incidente in materia, quella del traffico aereo, di competenza statale è istituito come imposta statale (cfr. sentenza n. 348 del 2000), e pertanto legittimamente se ne demanda la disciplina ad atti normativi statali. La definizione di imposta “regionale” sta solo ad indicare che il suo gettito, riscosso nell’ambito della Regione in relazione al traffico aereo negli aeroscali compresi nel rispettivo territorio, è devoluto alla Regione medesima, per essere impiegato con vincolo di destinazione alle finalità indicate dalla legge, ma con modalità rimesse alla stessa Regione (il riferimento improprio agli “assessorati regionali”, nonché ai relativi “stati di previsione”, non rileva in questa sede, in quanto non è oggetto di specifica censura).

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

Riuniti i giudizi,

a) *dichiara* la illegittimità costituzionale dell’art. 17, comma 10, secondo periodo, della legge 27 dicembre 1997, n. 449 (Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica);

b) [*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 13 novembre 2000.

* * *

Sentenza n. 280/2011 (Pres. Quaranta; Red. F. Gallo)

Considerato in diritto

1. – La Corte suprema di cassazione, nel corso di un giudizio vertente tra il soggetto gestore di un impianto di trattamento di rifiuti (una società di capitali) ed il Comune ove era ubicato tale impianto, ha sollevato, in riferimento agli artt. 119 – nel testo anteriore alla sostituzione operata dall’art. 5 della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 (Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione) – e 23 della Costituzione, questione di legittimità dell’art. 16 della legge della Regione Piemonte 2 maggio 1986, n. 18 (Prime norme per la disciplina dello smaltimento dei rifiuti, in attuazione del decreto del Presidente della Repubblica 10 settembre 1982, n. 915).

La disposizione denunciata – abrogata dall'art. 45, comma 5, della legge della Regione Piemonte 13 aprile 1995, n. 59 (Norme per la riduzione, il riutilizzo e lo smaltimento dei rifiuti), ma applicabile *ratione temporis* alla fattispecie oggetto del giudizio principale – stabilisce che: a) «I soggetti gestori di impianti di innocuizzazione e di eliminazione e di discariche di rifiuti urbani, assimilabili agli urbani, speciali fatta esclusione per gli inerti e tossici e nocivi, nonché i soggetti gestori di impianti di stoccaggio provvisorio dei rifiuti tossici e nocivi per conto terzi, sono tenuti a corrispondere dal momento dell'attivazione, se nuova attività, e a partire dal 31 luglio 1986 se attività esistente, al Comune sede di impianto di innocuizzazione e di eliminazione o di discarica, un contributo annuo pari a lire 2 e al Comune sede di impianto di stoccaggio provvisorio un contributo annuo pari a lire 1 per ogni chilogrammo di rifiuti rispettivamente innocuizzati, eliminati, collocati in discarica o stoccati nell'anno precedente» [primo comma]; b) «La misura del contributo è sottoposta ogni 3 anni a rivalutazione secondo l'indice ISTAT del costo della vita» [secondo comma]; c) «Le somme introitate devono essere destinate ad interventi finalizzati alla conservazione e valorizzazione della natura e dell'ambiente» [terzo comma].

Secondo il rimettente, tale disposizione viola i parametri evocati perché, in mancanza di una legge dello Stato che lo consenta, istituisce un tributo o, comunque, una prestazione patrimoniale imposta di natura non tributaria. In punto di rilevanza, il medesimo giudice rimettente afferma che la declaratoria di illegittimità costituzionale dell'art. 16 della legge reg. n. 18 del 1986 comporterebbe l'accoglimento del ricorso per cassazione proposto dal gestore dell'impianto di trattamento di rifiuti.

[*omissis*]

3. – Questa Corte, pertanto, deve procedere allo scrutinio nel merito della sollevata questione di costituzionalità, accertando, innanzitutto, se il contributo debba qualificarsi come tributo e, in caso affermativo, se la disposizione che lo prevede rispetti gli evocati parametri.

3.1. – Con riferimento al primo accertamento, va osservato che l'interpretazione da cui muove la Corte di cassazione circa la natura tributaria del contributo è corretta, perché non contrasta con i criteri elaborati da questa Corte al fine di qualificare un'entrata come tributaria; criteri che consistono: a) nella doverosità della prestazione, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra parti; b) nel collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante (*ex plurimis*, sentenze n. 246, n. 238 e n. 141 del 2009; n. 335 e n. 64 del 2008; n. 334 del 2006; n. 73 del 2005).

3.1.1. – Il criterio *sub a)* di cui al punto 3.1. è rispettato, perché l'obbligo del pagamento del contributo è stabilito direttamente ed esclusivamente dalla legge regionale e non trova la sua fonte in un rapporto sinallagmatico tra parti (contratto, convenzione o simili).

Riguardo a quest'ultimo aspetto, deve osservarsi che il contributo – diversamente da quanto sostenuto dalla difesa della Regione – non costituisce remunerazione né dell'uso in generale di beni collettivi comunali, come il territorio e l'ambiente, né di servizi necessari per la gestione o la funzionalità dell'impianto forniti dal Comune. Quanto all'uso del territorio e dell'ambiente, esso non può costituire una controprestazione del contributo, perché il Comune ha il potere di disporre non dei suddetti beni collettivi nel loro complesso (rispetto ai quali si configura come ente esponenziale degli interessi pubblici ad essi afferenti), ma solo dei singoli beni che fanno parte del suo demanio o patrimonio (sentenza n. 141 del 2009). Quanto alla fornitura di servizi, essa non può integrare, nella specie, una controprestazione del contributo, perché il pagamento di questo non è correlato alla fruizione di alcuno specifico servizio da parte del gestore dell'impianto. In particolare, il contributo non può considerarsi remunerazione dell'atto amministrativo regionale di approvazione dei siti idonei allo smaltimento dei rifiuti, perché tale atto: a) proviene non dal Comune, ma dalla Regione (cioè da un soggetto che non è destinatario del pagamento del contributo); b) prescinde dall'effettivo funzionamento degli impianti di smaltimento la cui gestione è il presupposto del contributo; c) costituisce l'esito di un autonomo procedimento amministrativo non collegato in alcun modo alla corresponsione del contributo medesimo. Oltre a ciò, va osservato che nella normativa denunciata è previsto solo che le somme introitate «devono essere destinate ad interventi finalizzati alla conservazione e valorizzazione della natura e dell'ambiente» (art. 16, comma 3, della legge reg. n. 18 del 1986) e non che dette somme siano dirette a sostenere lo specifico costo rappresentato dalle eventuali misure di prevenzione e di ripristino ambientale connesse alla gestione del singolo impianto; materia ora compiutamente regolata dal Titolo II della Parte sesta del d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152 (Norme in materia ambientale).

3.1.2. – Anche il criterio *sub* b) di cui al punto 3.1. – riguardante il necessario collegamento del prelievo alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante – è rispettato. La disposizione censurata stabilisce infatti, come appena visto, che il contributo sia destinato al finanziamento di spese pubbliche ambientali. Questa connotazione funzionale e il fatto che il prelievo abbia per oggetto l'attività economica di gestione degli impianti consentono di ritenere il contributo uno strumento di riparto, ai sensi dell'art. 53 Cost., del carico della spesa pubblica in ragione della capacità economica manifestata dai soggetti gestori degli impianti.

3.1.3. – Da quanto sopra deriva che la prestazione “contributiva” in esame, rispondendo alle indicate caratteristiche essenziali del tributo, ha la natura fiscale ad essa riconosciuta dalla Corte rimettente. In particolare, il prelievo previsto dal censurato art. 16 della legge reg. n. 18 del 1986 costituisce un tributo di scopo, che ha: a) quali soggetti passivi, i «soggetti gestori di impianti di innocuizzazione e di eliminazione e di discariche di rifiuti urbani, assimilabili

agli urbani, speciali fatta esclusione per gli inerti e tossici e nocivi, nonché i soggetti gestori di impianti di stoccaggio provvisorio dei rifiuti tossici e nocivi per conto terzi»; b) quali soggetti attivi, «il Comune sede di impianto di innocuizzazione e di eliminazione o di discarica» ed il «Comune sede di impianto di stoccaggio provvisorio»; c) quale presupposto economicamente rilevante, la gestione di detti impianti; d) quale base imponibile, l'entità, in chilogrammi, dei «rifiuti [...] innocuizzati, eliminati, collocati in discarica o stoccati nell'anno precedente» a quello di riferimento.

3.2. – Con riguardo all'altro punto da esaminare – concernente la legittimità costituzionale della censurata disposizione, interpretata come istitutiva di un tributo –, va osservato che, nonostante la congiunta evocazione a parametro dell'art. 23 Cost. e del previgente art. 119 Cost. (applicabile nella specie *ratione temporis*), il rimettente denuncia, fondamentalmente, solo la violazione di quest'ultimo articolo (*rectius*, del suo primo comma). In particolare, il giudice *a quo* afferma che l'istituzione, da parte della Regione, di un tributo non previsto da una precedente legge statale viola il primo comma dell'art. 119 Cost. nella parte in cui stabilisce che «Le Regioni hanno autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica». È quindi opportuno esaminare prioritariamente la censura prospettata con riferimento all'evocato primo comma dell'art. 119 Cost.

La censura è fondata. Infatti detto parametro è stato sempre interpretato da questa Corte (sentenze n. 355 del 1998; n. 295 del 1993; n. 294 del 1990; n. 214 e n. 204 del 1987; n. 272 e n. 271 del 1986) nel senso che la potestà legislativa tributaria regionale – che costituisce un aspetto dell'autonomia finanziaria garantita alle Regioni – non può essere legittimamente esercitata in mancanza di una previa disposizione di legge statale che definisca, quanto meno, gli elementi essenziali del tributo. In base a tale disposizione la potestà normativa regionale si configura, perciò, come meramente attuativa delle leggi statali. Nella specie, non è rinvenibile alcuna disposizione di legge statale che abbia attribuito alla Regione Piemonte la suddetta potestà normativa di attuazione con riferimento al denunciato prelievo tributario.

4. – È appena il caso di soggiungere che – contrariamente a quanto sostenuto dalla difesa regionale – la censurata disposizione non trova fondamento nell'art. 41, terzo comma, Cost., per il quale «La legge determina i programmi e i controlli opportuni perché l'attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali». Tale comma, infatti, non attribuisce competenze legislative ulteriori rispetto a quelle spettanti alle Regioni ai sensi del testo originario degli artt. 117 e 119 Cost. e non è, comunque, pertinente alla sollevata questione, perché si limita a consentire la predisposizione con legge di «programmi e [...] controlli» che sono, invece, del tutto estranei al contenuto della denunciata disposizione.

5. – Il riconoscimento della fondatezza della censura prospettata dal

rimettente in riferimento all'art. 119 Cost. comporta l'assorbimento dell'esame delle ulteriori censure.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 16 della legge della Regione Piemonte 2 maggio 1986, n. 18 (Prime norme per la disciplina dello smaltimento dei rifiuti, in attuazione del decreto del Presidente della Repubblica 10 settembre 1982, n. 915).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 17 ottobre 2011.

3.

IN PARTICOLARE, I REGIMI TRIBUTARI AGEVOLATIVI ANTE RIFORMA DEL TITOLO V COSTITUZIONE NELLE REGIONI A STATUTO SPECIALE

3.1. Sicilia: limite dell'osservanza dei principi fondamentali della legislazione statale e all'interesse regionale

SENTENZA N. 58/1957 (PRES. AZZARITI; REL. GABRIELI)

Regione siciliana – Materia tributaria – Potestà legislativa concorrente – Osservanza dei principi della legislazione dello Stato – Esenzione di imposta di consumo per la messa in opera dei materiali da costruzione dei loculi cimiteriali – Agevolazione non prevista nella corrispondente legislazione statale – Imposta di consumo – Illegittime sanzioni penali per irregolarità relative alla denuncia delle esenzioni.

Legge della Regione Siciliana approvata dall'Assemblea regionale siciliana nel gennaio 1957, contenente «Agevolazioni fiscali per la messa in opera di materiale da costruzione nei cimiteri».

Statuto speciale per la Regione Siciliana, art. 36.

SENTENZA N. 113/1957 (PRES. AZZARITI; REL. MANCA)

Regione siciliana – Tributi erariali – Potestà legislativa concorrente – Imposta sui terreni e sui redditi agrari – Esenzione fiscale non prevista nelle corrispondenti leggi statali – Interferenza nella sostanza degli enti locali.

Disegno di legge della Regione Siciliana approvato dall'Assemblea regionale siciliana 17 gennaio 1957, relativo a «Provvedimenti concernenti il pagamento dei tributi sui terreni assegnati in applicazione della legge di riforma agraria», artt. 1, 2 e 3.

Statuto speciale per la Regione Siciliana, artt. 15 e 36.

SENTENZA N. 116/1957 (PRES. AZZARITI; REL. CASTELLI AVOLIO)

Regione siciliana – Tributi erariali – Potestà legislativa concorrente – Sgravi fiscali per le nuove costruzioni edilizie – Nullità dei supplementi di imposta notificati dagli uffici del registro relativi alle compravendite di abitazioni – Riapertura del procedimento previsto dalla legge dello Stato per l'opposizione all'ingiunzione – Concessione di un termine di tre mesi per la presentazione del certificato di abitabilità – Retroattività della legge – Violazione dei diritti quesiti dell'Amministrazione finanziaria.

Legge della Regione Siciliana approvata dall'Assemblea regionale siciliana nella seduta del 23 gennaio 1957, recante «Aggiunte alla legge regionale 18 gennaio 1949, n. 2, e successivo regolamento 25 maggio 1950, n. 22 (sgravi fiscali per le nuove costruzioni edilizie)», art. 1, primo comma.

Statuto speciale per la Regione Siciliana, artt. 17 e 36.

SENTENZA N. 124/1957 (PRES. AZZARITI; REL. PAPALDO)

Regione siciliana – Tributi erariali e tributi locali – Potestà legislativa concorrente – Sospensione a tempo indeterminato dell'imposta di consumo sui vini e a tempo determinato dell'imposta generale sull'entrata – Irrilevante finalità di incrementare l'agricoltura e l'industria.

Legge della Regione Siciliana 22 luglio 1957, n. 42, approvata dall'Assemblea regionale nella seduta del 13 giugno 1957 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Regione del 23 luglio 1957, n. 39, recante «Sospensione dell'imposta di consumo sui vini, mosti ed uve da vino e provvedimenti in materia di imposta generale sull'entrata per il commercio dei prodotti stessi».

Statuto speciale per la Regione Siciliana, artt. 15 e 36.

SENTENZA N. 60/1958 (PRES. AZZARITI; REL. GABRIELI)

Regione siciliana – Potestà legislativa tributaria – Esenzioni fiscali non previste da leggi statali – Difetto di specificità delle esenzioni rispetto all'oggetto e alle categorie dei beneficiari.

Legge della Regione Siciliana del 21 marzo 1958 e successivamente – in pendenza del presente giudizio (ricorso proposto il 27 marzo 1958) – promulgata il 12 maggio 1958, n. 16, e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Regione n. 30 del 14 maggio successivo, recante «proroga delle agevolazioni fiscali di cui alla legge regionale 9 aprile 1954, n. 10, concernente l'incremento delle attrezzature turistiche, climatiche e termali della Regione».

Statuto speciale per la Regione Siciliana, artt. 17 e 36.

SENTENZA N. 76/1958 (PRES. AZZARITI; REL. JAEGER)

Regione siciliana – Potestà legislativa tributaria – Proroga delle agevolazioni fiscali per lo sviluppo delle attività armatoriali.

Legge della Regione Siciliana approvata dall'Assemblea della Regione siciliana il 12 marzo 1958 recante «Proroga delle agevolazioni fiscali per lo sviluppo delle attività armatoriali, di cui alla legge regionale 21 gennaio 1953, n. 1», e successivamente – in pendenza del giudizio (ricorso del Commissario dello Stato notificato il 20 marzo 1958) – promulgata il 23 aprile 1958 (n. 13) e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Regione siciliana n. 30 del 14 maggio 1958.

Statuto speciale per la Regione Siciliana, art. 17.

SENTENZA N. 37/1961 (PRES. CAPPI; REL. A.M. SANDULLI)

Regione siciliana – Potestà tributaria – Agevolazioni fiscali – Imposta fondiaria – Esenzione ventennale per ripristino di colture gravemente danneggiate da eventi naturali – Esclusione della rispondenza con i tipi di agevolazione fiscale previsti dalla legislazione dello Stato.

Legge della Regione Siciliana, approvata dall'Assemblea regionale siciliana il 29 luglio 1960, promulgata il 29 settembre 1960, n. 42, recante «Provvidenze a favore delle aziende agricole per la difesa ed il sostegno contro le avversità atmosferiche e parassitarie», art. 6.

Statuto speciale per la Regione Siciliana, art. 36; costituzione, art. 81.

SENTENZA N. 77/1963 (PRES. AMBROSINI; REL. JAEGER)

Regione siciliana – Imposte e tasse – Agevolazioni fiscali in materia di incremento delle attrezzature turistiche, climatiche e termali – Legge prorogata da successiva legge regionale già dichiarata illegittima – Validità degli stessi argomenti.

Legge della Regione Siciliana 9 aprile 1954 (Incremento delle attrezzature turistiche, climatiche e termali della Regione), n. 10, artt. 3, 5, 6 e 9.

Statuto speciale per la Regione siciliana, art. 17.

SENTENZA N. 2/1965 (PRES. AMBROSINI; REL. BENEDETTI)

Regione siciliana – Potestà legislativa in materia tributaria – Proroga dell'esenzione dall'imposta di consumo sui materiali da costruzione – Potestà legislativa concorrente in materia tributaria – Condizioni e limiti.

Legge della Regione Siciliana 27 novembre 1961, n. 22 (Proroga delle agevolazioni fiscali per le nuove costruzioni edilizie stabilite con la legge 18 ottobre 1954, n. 37).

Statuto speciale per la Regione Siciliana, artt. 15, 17 e 36.

SENTENZA N. 65/1965 (PRES. AMBROSINI; REL. BENEDETTI)

Regione siciliana – Competenza normativa – Materia tributaria – Esenzione dall'imposta di consumo sui materiali impiegati nella costruzione di alberghi.

Leggi della Regione Siciliana 29 luglio 1957, n. 46, e 12 novembre 1959, n. 29, contenenti «proroga delle agevolazioni fiscali per le nuove costruzioni edilizie stabilite con legge regionale 18 ottobre 1954, n. 37», articoli unici.

Statuto speciale per la Regione Siciliana, artt. 36, 17 e 15.

SENTENZA N. 90/1965 (PRES. AMBROSINI; REL. JAEGER)

Regione siciliana – Materia tributaria – Legge regionale su “Sgravi fiscali per le nuove costruzioni in Sicilia”.

Legge della Regione Siciliana approvata dalla Assemblea regionale siciliana nella seduta del 24 marzo 1965, recante «Sgravi fiscali per le nuove costruzioni in Sicilia».

Statuto speciale per la Regione Siciliana, artt. 15 e 36.

SENTENZA N. 23/1966 (PRES. AMBROSINI; REL. BRANCA)

Regione siciliana – Competenza legislativa in materia tributaria – Limite del rispetto, per ogni singolo tributo, del tipo di tassazione vigente nell'ordinamento dello Stato all'epoca dell'applicazione della legge regionale – Riduzione a misura fissa del tasso di alcune imposte erariali e di ricchezza mobile – Non trova riscontro con tipi di tassazione adottati dallo Stato.

Regione siciliana – Imposta comunale di consumo sui materiali da costruzione – Riduzioni di imposta – Sussistenza di un limite quantitativo oltre il quale si determinerebbe un privilegio a favore dei contribuenti della Regione.

Legge della Regione Siciliana approvata il 15 giugno 1965 (Proroga di agevolazioni tributarie in materia edilizia), artt. 1, 2 e 4.

Statuto speciale per la Regione Siciliana, art. 36.

SENTENZA N. 24/1968 (PRES. A.M. SANDULLI; REL. BONIFACIO)

Regione siciliana – Estensione all'Assemblea regionale dell'indennità e rimborso spese dei deputati – Esenzione da ogni tributo.

Legge della Regione Siciliana 23 giugno 1965 (Estensione alla Assemblea regionale siciliana dell'art. 3 della legge 9 agosto 1948, n. 1102), art. 1.

Statuto speciale per la Regione Siciliana, art. 36.

SENTENZA N. 158/1973 (PRES. BONIFACIO; REL. ROCCHETTI)

Regione siciliana – Edilizia – Agevolazioni fiscali – Adozione del sistema di imposizione a tassa fissa – Contrasta col tipo di agevolazioni contenute nelle leggi dello Stato nella stessa materia.

Legge della Regione Siciliana 27 novembre 1961, n. 22 (Proroga delle agevolazioni fiscali per le nuove costruzioni edilizie stabilite con la legge 18 ottobre 1954, n. 37), articolo unico.

Statuto speciale per la Regione Siciliana, art. 36.

SENTENZA N. 187/1981 (PRES. ELIA; REL. FERRARI)

Regione siciliana – Organi regionali – Indennità del presidente e degli assessori regionali – Natura innovativa e non di interpretazione autentica della precedente legge regionale 30 gennaio 1956, n. 8 – Estensione del regime di tassazione parziale a categorie non previste dal D.P.R. n. 597 del 1973.

Legge della Regione Siciliana 21 dicembre 1977 recante «Interpretazione autentica dell'art. 1 della legge regionale 30 gennaio 1956, n. 8, concernente indennità mensile e rimborso spese per missioni al Presidente della Regione ed agli Assessori».

Costituzione, artt. 3 e 53.

SENTENZA N. 155/1986 (PRES. PALADIN; REL. E. GALLO)

Regione siciliana – Potestà legislativa – Materia tributaria – Limite dei principi e degli interessi generali cui si informa la legislazione dello Stato – Obbligatorio adeguamento alla tipologia adottata, per ogni singolo tributo, dalla legge statale.

Regione siciliana – Imposta di registro per le iscrizioni ipotecarie ed i trasferimenti di proprietà – Sottoposizione a tassazione fissa – Spostamento del termine di ultimazione di costruzione abitative non di lusso.

Legge della Regione Siciliana 30 luglio 1969 n. 29 (Proroga e coordinamento delle disposizioni agevolative in materia di costruzioni edilizie), art. 5.

Statuto speciale per la Regione Siciliana, art. 36.

SENTENZA N. 260/1990 (PRES. SAJA; RED. BALDASSARRE)

Tasse automobilistiche – Incremento del 50% dal gennaio 1990 – Acquisizione al bilancio dello Stato dell'intero gettito, comprensivo della quota riscossa nella Regione Siciliana.

Decreto-legge 30 settembre 1989, n. 332 (Misure fiscali urgenti), convertito, con modificazioni nella legge 27 novembre 1989, n. 384, art. 4-*bis*, primo comma.

Statuto speciale per la Regione Siciliana, art. 36.

Considerato in diritto

Questa Corte, con sentenza n. 38 del 9 marzo 1957, affermata la propria competenza a conoscere, in via principale, dei giudizi di legittimità costituzionale delle leggi siciliane, ha ritenuto che l'esistenza di un organo speciale autorizzato a promuovere le questioni di legittimità, quale è il Commissario dello Stato (art. 26 Statuto sic.), nonché i termini più brevi che l'art. 28 dello Statuto siciliano stabilisce per la validità dell'impugnativa, bene si inseriscono nella particolare forma di autonomia riconosciuta alla Regione siciliana.

Non è poi invocabile, prosegue la sentenza, l'inosservanza della procedura stabilita nel secondo comma dell'art. 2 della legge costituzionale 9 febbraio 1948, n. 1, riguardante il procedimento preventivo richiesto dall'art. 127 della Costituzione, perché l'assorbimento della competenza dell'Alta Corte non è avvenuto in virtù di una modifica dello Statuto siciliano, ma ipso iure per incompatibilità con la Costituzione e al momento della entrata in vigore di questa, che operò l'inserimento dello Statuto nel nuovo ordinamento costituzionale.

Pertanto la eccezione sollevata, in via preliminare, dalla Regione non è fondata e il ricorso deve ritenersi ritualmente proposto.

La stessa difesa della Regione, riferendosi alla sentenza n. 9 del 26 gennaio 1957 con cui questa Corte, riconoscendo alla Regione siciliana il potere normativa in materia di tributi erariali, pone determinati limiti all'esercizio di detto potere, sostiene che la potestà legislativa della Regione, di cui agli artt. 14 e 17 dello Statuto siciliano, va tenuta distinta dal potere normativo in materia tributaria, di cui agli artt. 36 e 39 dello Statuto stesso; e che quindi, trattandosi di un potere autonomo, la Regione non dovrebbe sottostare che ai limiti espressamente stabiliti dai citati artt. 36 e 39.

Ma anche questo particolare profilo della questione è stato considerato dalla cennata sentenza. Questa Corte ha rilevato in proposito che la materia tributaria, non essendo menzionata nell'art. 14, non può avere se non un carattere concorrente; onde la necessità, che le leggi regionali tributarie rispettino oltre le leggi costituzionali e i limiti territoriali, anche "i limiti dei principi ed interessi generali cui si informa la legislazione dello Stato", come appunto dispone l'art. 17, primo comma, dello stesso Statuto siciliano per la legislazione concorrente.

Rimane ora da decidere, se ed entro quali limiti la Regione siciliana ha potestà normativa a disporre esenzioni fiscali in materia di tributi locali stabiliti e disciplinati da legge statale: più specificatamente esenzioni da imposte di consumo. Questa Corte, con la menzionata sentenza n. 9, dopo avere affermato che la legislazione siciliana in materia tributaria ha carattere concorrente, e quindi soggetta ai limiti fissati nell'art. 17 dello Statuto siciliano, soggiunge che la stessa legislazione deve essere altresì coordinata con la finanza dello Stato e degli altri enti locali, affinché non derivi turbamento ai rapporti tributari nel

resto del territorio nazionale; e deve uniformarsi all'indirizzo e ai principi fondamentali della legislazione statale per ogni singolo tributo.

Nel sistema tributario statale numerose disposizioni prevedono esenzioni fiscali, collegate a eventi naturali (es. terremoto, inondazioni), a offese belliche ovvero a fini sociali (es. agevolare famiglie numerose, favorire l'edilizia popolare ecc.); numerose altre prevedono esenzioni per incrementare determinate industrie o servizi ecc. La esenzione, a carattere eccezionale, è fatta sul piano nazionale, quando è giustificata dalla necessità di tutelare situazioni che interessano l'intera popolazione dello Stato; è limitata a determinate zone del territorio, quando risponde a particolari esigenze locali. Anche la legge per la finanza locale (T.U. 14 settembre 1931, n. 1175) prevede esenzioni concesse in considerazione delle persone o enti che ne fruiscono (art. 29: esenzioni soggettive) ovvero per determinate merci (art. 30: esenzioni oggettive). Prevede infine esenzioni in tempo di guerra.

Ammesso nel sistema tributario generale e nella legge sulla finanza locale il principio delle esenzioni fiscali, non può disconoscersi alla Regione siciliana il potere di emanare leggi di esenzione tributaria. Ma l'esercizio di tale potere è subordinato alla osservanza dei principi fondamentali della legislazione statale nella sfera delle esenzioni, tenendo conto del singolo tributo e, nella specie, della natura delle esenzioni disposte dalla legge sulla finanza locale. Consegue che la Regione può disporre nuove esenzioni; purché trovino riscontro in un tipo di esenzione delle leggi statali, e rispondano ad un interesse regionale. A questi principi si è ispirata la giurisprudenza dell'Alta Corte siciliana.

Ciò posto, passando a considerare la fattispecie in esame, occorre vedere se la legge impugnata sia contenuta entro i cennati limiti della potestà normativa della Regione ovvero li ecceda.

L'art. 1 della legge dispone: "I materiali impiegati nella costruzione dei loculi e sepolture, che abbiano il carattere di cappelle o monumenti, sono esenti dal pagamento dell'imposta di consumo alle condizioni di cui all'art. 2. Sono esenti alle stesse condizioni le cappelle, le fosse gentilizie o i monumenti di proprietà di enti o associazioni assistenziali o di mutuo soccorso".

L'art. 2 pone un limite quantitativo alla esenzione dal tributo.

Nella relazione al disegno di legge (n. 129 del 5 gennaio 1956) si pone in evidenza che con la costruzione di tombe e di sepolture si compie un "atto religioso verso i trapassati". Risulta quindi evidente che la *ratio* della esenzione dalla imposta di consumo si fa consistere nella pietà verso i trapassati (relaz. cit.). Ma ciò non basta a giustificare una esigenza propria degli abitanti dell'isola; né a tale fine sarebbe sufficiente invocare l'esistenza di un accentuato sentimento di pietà verso i defunti, e tanto meno lo scopo di stimolarlo.

La venerazione dei resti umani e delle tombe, che sta alla base della *pietas defunctorum*, se può avere differenti manifestazioni nelle varie regioni, si mantiene tuttavia immutata, nella sua essenza, in tutto il territorio nazionale e si alimenta nel sentimento che accomuna i viventi con i trapassati.

Ma a giustificare la esenzione tributaria manca inoltre, nel quadro della legislazione statale, il tipo di esenzione cui fare riferimento per attenuare od eliminare il tributo erariale sui materiali destinati alla costruzione di tombe ecc., nei cimiteri.

Da ciò consegue la illegittimità costituzionale degli artt. 1 e 2 della legge impugnata.

Del pari incostituzionale è l'art. 3 della stessa legge perché punisce le irregolarità relative alla denuncia per la esenzione dall'imposta di consumo con le pene dell'ammenda comminate dall'art. 61 del citato T.U. sulla finanza locale, modificato dall'art. 19 della legge 2 luglio 1952, n. 703. E ciò in contrasto con gli insegnamenti di questa Corte, secondo i quali il potere punitivo è riservato esclusivamente allo Stato (sent. 6 del 26 giugno 1956; sent. n. 21 del 18 luglio 1956).

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

1) respinge l'eccezione d'inammissibilità sollevata dalla difesa della Regione siciliana;

2) *dichiara* la illegittimità costituzionale della legge approvata nel gennaio 1957 dall'Assemblea regionale siciliana, contenente agevolazioni fiscali per la messa in opera di materiale da costruzione nei cimiteri.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 13 aprile 1957.

* * *

Sentenza n. 113/1957 (Pres. Azzariti; Rel. Manca)

Considerato in diritto

[*omissis*]

Parimenti, per quanto attiene alla potestà normativa della Regione in materia di tributi erariali, alla quale accennano le parti, si devono tenere presenti i principi enunciati nella sentenza n. 9 del 17 gennaio 1957 circa l'ambito e i limiti in cui può svolgersi l'attività legislativa regionale; limiti cui occorre pure riferirsi per la decisione delle attuali questioni. Queste, nel merito, vertono sulla legittimità costituzionale degli artt. 1 e 3 del disegno di legge approvato dall'Assemblea della Regione, il quale contiene provvedimenti concernenti il pagamento dei tributi sui terreni assegnati in applicazione della legge 27 dicembre 1950, n. 104, per la riforma agraria.

Con l'art. 1 si pone temporaneamente a carico dell'Ente per la riforma agraria in Sicilia (E.R.A.S.) l'onere del pagamento dell'imposta sui terreni e sui redditi agrari gravante, ai sensi dell'art. 11 della legge regionale 2 agosto 1954,

n. 29, sugli assegnatari dei terreni a norma dell'art. 40 della citata legge n. 104 del dicembre 1950. Con l'art. 3 si stabilisce che le amministrazioni dei comuni e degli enti provinciali, pure temporaneamente, possono concedere lo sgravio, anche parziale, dalle sovrimposte di rispettiva competenza, mediante deliberazione da adottarsi annualmente in relazione ai criteri di massima, determinati dall'Ispettorato regionale dell'agricoltura.

Nel ricorso si deduce la incostituzionalità delle anzidette disposizioni. Dell'art. 1, perché in esso è contenuta una esenzione da tributi erariali; esenzione che, anche ammesso, in ipotesi, il potere della Regione di emanare norme al riguardo, non troverebbe alcun riscontro nelle leggi dello Stato, alle quali quelle regionali (in applicazione dei principi affermati nella sentenza n. 9 di questa Corte) devono uniformarsi; e perché inoltre, con questi principi, sarebbe altresì in contrasto il sistema adottato nell'art. 1 per pervenire all'esenzione, dato che, ponendo l'onere del pagamento dei tributi a carico dell'E.R.A.S., si viene ad introdurre nel rapporto di imposta un nuovo soggetto passivo estraneo al rapporto stesso. Dell'art. 3, in quanto la facoltà concessa ai comuni e agli enti provinciali della Regione di procedere temporaneamente allo sgravio, anche parziale, dei tributi di loro spettanza, oltre a non trovare riscontro nella legislazione nazionale, comporterebbe comunque un'interferenza, non consentita, nella autonomia della finanza locale.

Così delineato l'ambito della controversia, la Corte è d'avviso che le deduzioni dell'Avvocatura siano fondate. Da queste e dalle controdeduzioni prospettate dalla difesa della Regione, si desume che le tesi sostenute rispettivamente dalle parti muovono dal presupposto (che la Corte ritiene esatto) che le disposizioni del disegno di legge, ora impugnate, riguardano materia tributaria. Lo dimostra l'art. 1, dove si prevede un sistema particolare per il pagamento dei tributi ivi indicati, vale a dire per l'estinzione dell'obbligo di imposta; e lo dimostra, con maggiore chiarezza, l'art. 3, che riguarda i poteri tributari dei comuni e degli enti provinciali, in ordine allo sgravio (come si esprime il testo legislativo) temporaneo o anche parziale dalle sovrimposte di loro rispettiva spettanza.

Ciò premesso per decidere della legittimità costituzionale dell'art. 1, occorre accertare:

1) se, nella fattispecie ivi preveduta, ricorra un'ipotesi di esenzione tributaria;

2) se e in quali limiti possa ritenersi consentito alla Regione di emanare norme al riguardo.

Ora, sul primo punto, dall'art. 1 del disegno di legge si desume che non si tratta di un'esenzione propriamente detta, quale è disciplinata nel sistema tributario, poiché quando la legge accorda l'esenzione nei confronti di determinati soggetti, o in riferimento a determinati beni, non sorge l'obbligazione tributaria e, in conseguenza, resta inoperante tutto il meccanismo di accertamento e di riscossione del tributo.

Nel sistema invece adottato dal disegno di legge, è palese che non soltanto sussiste l'accertamento dell'imposta sui terreni e sui redditi agrari, ma altresì che l'accertamento è fatto nei confronti degli assegnatari dei terreni, sui quali dette imposte gravano in base all'art. 11 della legge regionale n. 29 del 2 agosto 1954. Ciò è confermato anche dalle disposizioni dell'art. 3 del disegno di legge, che vanno collegate con l'art. 1, poiché, mentre questo dispone, come si è veduto, che l'onere del pagamento delle predette imposte erariali si trasferisce dagli assegnatari all'ente per la riforma agraria, l'art. 3, proprio in relazione a tali tributi, lascia integro a carico degli stessi l'obbligo del pagamento delle sovrimposte. Di guisa che per queste non è previsto alcun esonero o trasferimento di obbligazione, ma soltanto la facoltà per gli enti locali di procedere direttamente allo sgravio, come è detto nell'art. 3.

Se si considera d'altra parte che, in base al potere di istituire addizionali sulle imposte erariali, sorge un rapporto tributario diretto fra l'ente impositore e il soggetto passivo, che tale rapporto è però collegato con nesso di accessorietà a quello istituito fra il soggetto passivo e lo Stato, e che l'accertamento dell'imposta da parte dello Stato costituisce il presupposto necessario per quello della sovrimposta, si ha la conferma che, nella specie, lo accertamento fiscale è effettuato nei confronti degli assegnatari. Ma sebbene la situazione si presenti in tali termini da un punto di vista strettamente formale, tuttavia se si tiene conto dei risultati pratici cui tende la disposizione dell'art. 1 del disegno di legge, collegato con l'art. 2, non si può fondatamente disconoscere che si tratta, in sostanza, di un esonero temporaneo dall'onere derivante dalle imposte. Difatti è bensì vero che, ai termini del predetto art. 1, l'onere del pagamento dei tributi erariali ivi indicati si trasferisce dagli assegnatari dei terreni all'Ente per la riforma agraria in Sicilia, ma poiché per l'art. 2 la Regione rimborsa annualmente all'Ente l'importo dei tributi, e poiché d'altra parte, ai sensi dell'art. 3 della legge regionale 1 luglio 1947, n. 2, e degli artt. 2 e 3 del decreto legislativo statale 12 aprile 1948, n. 507, spettano alla Regione i tributi e le altre entrate già di spettanza dello Stato, salve le eccezioni espressamente indicate, ne deriva che, secondo la disposizione impugnata, da un lato i soggetti passivi dei tributi non sono tenuti a corrisponderli, e dall'altro che la Regione, titolare del credito tributario, non ne incassa l'ammontare; il che importa un'esenzione tributaria, come del resto è pacificamente riconosciuto dalle parti.

Onde la necessità di esaminare l'altro aspetto dell'impugnazione proposta dal Commissario dello Stato, al fine di stabilire se, ed entro quali limiti, la Regione possa emanare norme concernenti l'esenzione dai tributi erariali. È da ricordare in proposito che questa Corte, con la sentenza n. 58 del 13 aprile 1957, dopo avere richiamato i principi già affermati nella sentenza n. 9 del 17 gennaio dello stesso anno sulla potestà normativa della Regione siciliana in materia di tributi erariali, ha ritenuto che, ammesso nel sistema tributario generale e nella legge sulla finanza locale, il principio delle esenzioni fiscali, non può disconoscersi alla Sicilia il potere di emanare leggi del genere. Purché però,

si aggiunge nella sentenza, trovino riscontro “in un tipo di esenzione delle leggi statali e rispondano ad un interesse regionale”. Coerentemente, in relazione al caso allora sottoposto all’esame della Corte (esenzione dalle imposte di consumo per i materiali adibiti a costruzione di sepolcri), si ritenne l’illegittimità della disposizione legislativa regionale, perché, sebbene nel testo unico per la finanza locale, che la sentenza menziona, siano contemplate esenzioni anche riferentisi ai materiali da costruzione, mancava tuttavia “nel quadro della legislazione statale, il tipo di esenzione cui fare riferimento per attenuare o eliminare il tributo”, oltre un interesse particolare della Regione.

Appare chiaro perciò che, secondo i criteri direttivi segnati dalla predetta sentenza applicabili anche al caso di esenzione da tributi erariali, la legittimità della norma regionale è condizionata, non soltanto all’accertamento che nella legislazione statale si riscontrino casi di esenzione da un determinato tributo per sé considerato, ma anche che le disposizioni che li prevedono, nella loro concreta obiettività, contengono elementi cui possa riferirsi la norma emanata dalla Regione. E ciò per il necessario coordinamento fra la finanza regionale e quella statale, che la ricordata sentenza di questa Corte n. 9 ha ritenuto costituisca uno dei limiti entro i quali è consentito alla Regione di legiferare nella materia dei tributi erariali. Ora, nella specie, se è dato riscontrare, nelle leggi statali, casi di esenzione (numerosi per l’imposta fondiaria, meno frequenti per quella sui redditi agrari), si tratta tuttavia di disposizioni che, per l’oggetto cui si riferiscono e per le finalità specifiche che le hanno determinate, non presentano possibilità di collegamento con le esenzioni contenute nell’art. 1 del disegno di legge. Né disposizioni del genere sono indicate dalla difesa della Regione e neppure nella relazione al detto disegno di legge. Prescindendo infatti dalle esenzioni subiettive permanenti da ogni tributo erariale e locale stabilite dalla legge 16 gennaio 1919, n. 55, a favore dell’Opera Nazionale Combattenti, ed estese da successive leggi ad istituti affini (esenzioni che anche nella ricordata relazione si riconoscono estranee ai casi previsti nell’art. 1), la situazione non si presenta diversamente non soltanto in relazione alle varie disposizioni che riflettono obiettivamente detti tributi, ma altresì se si ha riguardo a quelle che più si avvicinano all’attuazione della riforma fondiaria, cui si riferisce l’art. 1 del disegno di legge. Infatti, tanto l’ultimo comma della legge 12 maggio 1950, n. 230 (cosiddetta legge Sila), quanto la legge 8 gennaio 1952, n. 32, riguardo alla legge 21 ottobre 1950, n. 841 (così detta legge stralcio), richiamano, per la classificazione dei terreni compresi in dette leggi, il decreto legislativo 13 febbraio 1933, n. 215, contenente norme per la bonifica integrale. Nell’art. 86 di questo decreto si dispone che, ferme restando le esenzioni dalla imposta fondiaria consentite dalle vigenti leggi per le colture forestali, nonché per l’impianto, il miglioramento e il ringiovanimento di colture fruttifere, è accordata l’esenzione dall’imposta fondiaria (non da quella sui redditi agrari) per la durata di anni venti, sugli aumenti di reddito dei terreni bonificati in applicazione del decreto medesimo.

Ora, a parte il rilievo che l'esenzione non riguarda i redditi agrari, pure contemplati nell'art. 1 del disegno di legge, è da notare che le due disposizioni operano in un campo sostanzialmente diverso, che non consente quel collegamento che si ritiene necessario per legittimare l'esenzione contenuta nella norma regionale. Ciò risulta palese dal raffronto delle norme stesse. Infatti la legge sulla bonifica concede l'agevolazione fiscale se e in quanto si verifichino gli aumenti di reddito dei terreni bonificati. La legge regionale riguarda invece un periodo precedente, cioè decorrente dalla data di immissione nel possesso del terreno fino a quella di inizio dell'ammortamento della quota di spese di trasformazione, dovuta dall'assegnatario ai sensi dell'art. 17 della legge 12 maggio 1950, n. 230. Del resto che l'art. 1 del disegno di legge intenda riferirsi a situazioni diverse da quelle tenute presenti dal decreto sulla bonifica, risulta anche dal fatto che tale decreto è stato già richiamato, a tutti gli effetti, dal penultimo comma dell'art. 5 della legge regionale 27 dicembre 1950, n. 104, sulla riforma agraria in Sicilia. Posto tutto ciò, l'esenzione contenuta nell'art. 1 del disegno di legge, considerata sotto l'aspetto finora esaminato, non può ritenersi legittima. Ed è pure da notare al riguardo, in relazione ad un rilievo della difesa della Regione, che l'interesse economico e sociale alla migliore realizzazione della riforma fondiaria e agraria non si manifesta con particolare carattere per la Regione siciliana, ma, per parità di situazioni e di intenti, non può non considerarsi comune a tutte le zone del territorio nazionale, cui si riferiscono, sia la legge Sila, n. 230, del 1950, sia la legge stralcio, n. 841, pure del 1950.

Sennonché, ad avviso della Corte, l'art. 1 della legge impugnata è da ritenersi illegittimo anche sotto l'altro profilo dedotto nel ricorso. In quanto cioè, dato che, come si è in precedenza accennato, detta legge riguarda materia tributaria, col porre a carico dell'Ente regionale per la riforma agraria (E.R.A.S.) l'onere del pagamento dei tributi da altri dovuti, si viene ad estendere l'obbligo dell'imposta a un soggetto estraneo al rapporto tributario. Ciò è bensì ammesso nella legislazione statale, ma nelle ipotesi espressamente previste dalla legge. Così in base alle leggi sulla imposta di ricchezza mobile e sull'imposta complementare nel caso di sostituto d'imposta, quando sussista un collegamento fra il soggetto estraneo e quello originariamente gravato dal tributo, nel qual caso l'obbligo della imposta è a carico di altro soggetto, in quanto si trova in possesso del reddito spettante al vero soggetto passivo. E così parimenti per le leggi sull'imposta di registro e sull'imposta doganale, nel caso di responsabile dell'imposta, allorché il collegamento anzidetto si riscontra con l'oggetto che è a base dell'accertamento tributario, per l'attività che, in ordine all'oggetto stesso, spiegano coloro ai quali la legge ritiene opportuno estendere l'obbligo di imposta. Ma, com'è agevole vedere, la situazione in cui la legge regionale pone l'Ente non può riportarsi ad alcuna di quelle previste nelle leggi statali, non essendo certo sufficienti a stabilire e a giustificare un collegamento ai fini e per gli effetti fiscali, gli scopi di assistenza alle nuove aziende costituite in base alla

legge regionale di riforma agraria, eventualmente affidati all'E.R.A.S. Deriva dalle predette osservazioni che l'art. 1 in esame è in contrasto coi principi generali e di carattere fondamentale per il sistema tributario nazionale; principi ai quali le leggi della Sicilia devono pure uniformarsi ai sensi dell'art. 17 dello Statuto regionale, poiché l'attività normativa della Regione, secondo quanto questa Corte ha ritenuto nella sentenza n. 9 del 17 gennaio 1957, ha carattere concorrente e sussidiario, e si svolge quindi nell'ambito del citato art. 17.

Dall'illegittimità costituzionale dell'art. 1 deriva come conseguenza anche l'illegittimità dell'art. 2, secondo il disposto dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87; e deriva altresì per logica connessione anche la incostituzionalità dell'art. 3 della legge impugnata.

Se infatti, come si è detto, uno dei motivi per cui non può ritenersi legittima l'esenzione tributaria contenuta nell'art. 1, dipende dalla mancanza di una norma statale, cui possa coordinarsi quella regionale, tale situazione si riflette necessariamente anche sulla disposizione dell'art. 3, poiché, venuta meno la base giuridica per l'esenzione dalla imposta, viene meno anche il fondamento per l'esonero dalle addizionali, dato il carattere accessorio di queste ultime.

Ma, a parte ciò, l'illegittimità dell'art. 3 discende anche da un altro ordine di considerazioni. Nella relazione al disegno di legge ora menzionato si riconosce che, nell'art. 15 dello Statuto, si afferma chiaramente l'autonomia finanziaria dei comuni dell'Isola, e si ricorda altresì la sentenza dell'Alta Corte siciliana (21 luglio – 4 ottobre 1955) nella quale, in relazione appunto a tale autonomia, fu dichiarata illegittima una disposizione contenuta nella legge regionale di delega per l'ordinamento degli enti locali. Si riconosce altresì che, nella legislazione statale, non è dato riscontrare alcun principio direttivo, cui possa richiamarsi la Regione per esonerare dalle sovrimposte. Si è tuttavia ritenuto di poter superare la difficoltà lasciando agli enti locali la possibilità di estendere l'esenzione temporanea, totale o parziale, alle addizionali.

Ad avviso della Corte peraltro non si è considerato che, anche in tal maniera, non si può evitare una interferenza nella finanza locale. Secondo l'art. 15 dello Statuto regionale i comuni e i liberi consorzi comunali della Sicilia sono dotati della più ampia autonomia amministrativa e finanziaria. E, precisa l'ultimo comma del detto articolo, nel quadro di tali principi spetta alla Regione la legislazione esclusiva e l'esecuzione diretta in materia di circoscrizioni, ordinamento e controllo degli enti locali. Dato il tenore di tale disposizione è ben difficile ritenere che l'autorizzazione ai comuni e agli enti provinciali, sostanzialmente contenuta nell'art. 3 del disegno di legge, non interferisca, sia pure indirettamente, nella finanza locale, incidendo, in contrasto con l'art. 15, in quell'ampia autonomia che questa disposizione espressamente riconosce. Ciò in quanto si verrebbe ad alterare l'equilibrio che domina l'organizzazione della finanza locale, poiché gli enti che provvedessero eventualmente all'esonero, sarebbero costretti, dati gli oneri che gravano sulle loro finanze, a ricercare altre fonti di entrata o aggravando la situazione tributaria nei riguardi dei cittadini,

o ricorrendo ai mutui che hanno carattere eccezionale, non soltanto ai sensi dell'art. 260 del T.U. sulla finanza locale (ricordato anche nella relazione al disegno di legge), ma anche ai sensi degli artt. 103 e 104 del decreto legislativo del Presidente della Regione 29 ottobre 1955, n. 6, sull'ordinamento amministrativo degli enti locali. E potrebbe inoltre portare una sperequazione nella finanza dei detti enti, qualora non tutti gli enti, nel cui territorio si attua la riforma agraria, si avvalessero di tale autorizzazione. A parte il considerare che costituisce altresì una interferenza nell'autonomia finanziaria degli enti indicati nello art. 3, il dover adottare, nell'ipotesi di provvedimenti di esonero, i criteri di massima determinati dall'Ispettorato regionale dell'agricoltura, in relazione alle particolari situazioni ed esigenze delle aziende regionali costituite nei terreni assegnati in attuazione della riforma agraria.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara l'illegittimità costituzionale degli artt. 1, 2 e 3 del disegno di legge, approvato dall'Assemblea della Regione siciliana, relativo a "Provvedimenti concernenti il pagamento dei tributi sui terreni assegnati in applicazione della legge di riforma agraria", in riferimento agli artt. 15 e 36 dello Statuto per la Regione siciliana.

Così decise in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 28 giugno 1957.

* * *

Sentenza n. 116/1957 (Pres. Azzariti; Rel. Castelli Avolio)

Considerato in diritto

[*omissis*]

3. – Da questo riconoscimento di una potestà legislativa complementare o sussidiaria della Regione in materia di tributi erariali deriva – e ne è anzi necessario presupposto – l'affermazione di un generale interesse della Regione all'esercizio di tale facoltà. In modo specifico questo interesse rispetto alla legge ora impugnata – che nel ricorso del Commissario dello Stato viene negato – è da ammettersi, ed è stato posto in luce dalla sentenza dell'Alta Corte siciliana del 16 gennaio – 1 ottobre 1949, con la quale, prendendosi in esame la precedente legge regionale 18 gennaio 1949, n. 2, concernente sgravi fiscali per le nuove costruzioni edilizie, si rilevava che questa legge tende a promuovere e a favorire l'attività di ricostruzione, uniformandosi all'indirizzo generale della legislazione dello Stato, con provvedimenti che corrispondono ad esigenze regionali ed in vista di finalità di pubblico generale interesse. Tale rilievo è da

condividere anche in relazione alla legge di cui ora si discute, che alle disposizioni della precedente legge regionale 18 gennaio 1949, n. 2, strettamente si riannoda.

4. – Rispetto all'oggetto e alla estensione della presente impugnazione, è da notare che, per quanto col ricorso si concluda chiedendosi la dichiarazione di illegittimità costituzionale della intera legge, le censure nel ricorso stesso proposte ed illustrate nella pubblica udienza dalla difesa dello Stato riguardano esclusivamente la prima parte dell'art. 1, e cioè il primo comma dell'articolo stesso. Con tale comma si stabilisce: "I supplementi di imposta elevati e notificati alle parti dagli uffici del registro della Regione per il pagamento delle normali imposte di trasferimento relative a contratti di compravendita di case di abitazione costruite nella Regione siciliana nei termini e con le modalità volute dalla legge regionale 18 gennaio 1949, n. 2, e successivo regolamento 25 maggio 1950, n. 22, registrati in esenzione, sono da ritenersi nulli, sempreché le denunce di cui all'art. 1 del regolamento del 26 aprile 1949, n. 10, risultino presentate contemporaneamente alla stipula dell'atto pubblico di compravendita e sempreché almeno entro tre mesi dalla data di pubblicazione della presente legge vengano integrate dal certificato di abitabilità rilasciato dalla competente autorità comunale". Il secondo comma del detto articolo riguarda, invece, l'esenzione venticinquennale dall'imposta fabbricati e dalle relative sovraimposte comunali e provinciali, e su questa parte non è stata sollevata col ricorso e in occasione della discussione orale alcuna denuncia, sicché deve desumersi che l'impugnativa proposta è da intendersi limitata al primo comma dell'articolo.

5. – Ciò posto, deve rilevarsi che la illegittimità costituzionale delle disposizioni contenute nel detto primo comma direttamente deriva dall'applicazione alla fattispecie dei principi già affermati da questa Corte nella ricordata sentenza n. 9 del 17 gennaio 1957. Nel riconoscere, infatti, alla Regione siciliana una potestà legislativa complementare o sussidiaria in materia di tributi erariali, questa Corte, nella detta sentenza, ne determinò anche i limiti: fra l'altro, il rispetto dei principi e degli interessi generali cui si uniformano le leggi dello Stato e quello dei principi della legislazione statale per ogni singolo tributo. Con le disposizioni in esame si violano tutti e due questi limiti che, essendo stati desunti dalla prima parte dell'art. 17 dello Statuto siciliano, hanno natura costituzionale e quindi la loro violazione implica violazione di legge costituzionale.

Le disposizioni impuginate, disponendo, infatti, la nullità dei supplementi di imposta elevati e notificati dagli Uffici del registro e riaprendo quindi la procedura stabilita dalla legge dello Stato per l'opposizione all'ingiunzione per il pagamento dell'imposta suppletiva, con la concessione, inoltre, di un ulteriore termine di tre mesi per la presentazione del certificato di abitabilità, vengono praticamente a dare alla legge impugnata effetto retroattivo, con violazione dei diritti quesiti dalla Finanza per la mancata tempestiva opposizione del contri-

buente. Esse violano quindi, in primo luogo, il principio generale della irretroattività della legge; in secondo luogo – seppur volesse prescindere da questo primo rilievo – esse sono in aperto contrasto con il sistema fondamentale della legge di registro che stabilisce una determinata procedura per l'opposizione in sede amministrativa e in sede giudiziaria all'ingiunzione per il pagamento dei supplementi di imposta, entro termini determinati, e, in ogni altro caso, col rispetto del termine di prescrizione sia per l'azione dello Stato che per quella del contribuente (artt. 136, 140, 141, 144 e 145 della legge di registro 30 dicembre 1923, n. 3269).

6. – Per contrastare a siffatte conclusioni la difesa della Regione oppone che la retroattività delle disposizioni in esame sulla quale l'Avvocatura dello Stato ha insistito – sarebbe mantenuta entro i limiti in cui si riconosce comunemente la retroattività delle leggi così dette interpretative; e che, in sostanza, quelle disposizioni si proporrebbero uno scopo di esemplare giustizia tributaria, consentendo al contribuente di reclamare la ripetizione di quanto l'Amministrazione finanziaria avrebbe ingiustamente percepito in virtù di un atto presuntivamente legittimo e contro il quale, nella erronea supposizione della sua effettiva legittimità, non fu proposta opposizione. Ma queste ragioni si rivelano non del tutto pertinenti e sono comunque infondate.

A parte la maggiore o minor rilevanza che può darsi, con riferimento al caso in esame, alla violazione del principio della irretroattività delle leggi, occorre notare che la sanzione di radicale nullità degli avvisi di supplemento di imposta, contenuta nella legge impugnata, giova a quei contribuenti i quali, con la mancata opposizione, abbiano fatto acquiescenza alla richiesta di pagamento del supplemento di imposta e a quelli in cui danno sia decorso il periodo prescrizione stabilito dall'art. 136 della legge di registro per la proposizione dell'azione di rimborso dell'imposta che si assuma indebitamente pagata. Contrariamente all'assunto della difesa della Regione, una norma il cui precetto abbia questa portata non è e non può essere interpretativa. Esorbita infatti dai limiti di una sia pur normale retroattività della norma interpretativa il richiamare in vita situazioni definite od esaurite nel vigore della legge anteriore. In ogni caso, una norma che, in virtù di una sua assunta retroattività, annulli gli effetti caratteristici di un istituto quale quello della prescrizione, fondamentale dell'ordinamento giuridico, non può essere egualmente emanata dal legislatore regionale.

Né maggior consistenza rivela la seconda ragione addotta. Non già che la Corte intenda disconoscere che al fondo delle disposizioni impugnate stia il chiaro proposito del legislatore siciliano di offrire ai contribuenti della Regione il mezzo per ripetere somme che si assumano indebitamente rimosse dall'Amministrazione finanziaria. Ma questo mezzo non è consentito dall'ordinamento giuridico che, sia nel caso di decadenza per la mancata opposizione che in quello di prescrizione dell'azione, fa conseguire, per il semplice decorso del

tempo, la definizione del rapporto per effetto appunto della decadenza dall'azione o della prescrizione del diritto.

Ogni altra deduzione o ragione rimane assorbita e non resta che dichiarare la illegittimità costituzionale del primo comma dell'art. 1 della legge impugnata.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara, in riferimento al disposto degli artt. 17 e 36 dello Statuto per la Regione siciliana, l'illegittimità costituzionale del primo comma dell'art. 1 della legge approvata dall'Assemblea regionale siciliana nella seduta del 23 gennaio 1957, recante "aggiunte alla legge regionale 18 gennaio 1949, n. 2, e successivo regolamento 25 maggio 1950, n. 22" (sgravi fiscali per le nuove costruzioni edilizie).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 1° luglio 1957.

* * *

Sentenza n. 124/1957 (Pres. Azzariti; Rel. Papaldo) ¹

Considerato in diritto

[*omissis*]

La questione si riduce ad una sola, ed è quella di stabilire se la Regione abbia esercitato un potere in materia tributaria o se, come la difesa della Regione sostiene, le agevolazioni concesse con la legge in questione siano equiparabili più ad una sovvenzione che ad una esenzione fiscale. Neppure questa tesi può essere accolta. Non importa se, dal punto di vista economico, la sospensione di una imposta o la sua esenzione possa equivalere ad una sovvenzione pecuniaria, giacché, sotto l'aspetto giuridico, la differenza è rilevante. In altri termini, una sovvenzione pecuniaria ed una esenzione fiscale, di importo corrispondente, potrebbero anche arrecare, nella stessa misura, una diminuzione delle disponibilità finanziarie dell'ente pubblico ed un miglioramento di quelle del beneficiario; nondimeno il carattere giuridico resta profon-

⁽¹⁾ In questa sentenza n. 124 del 1957 la Corte ritiene non fondata la tesi prospettata dalla Regione Sicilia e precisa che «[l]a disposizione contenuta nella lett. *e* dell'art. 14 non può essere interpretata in senso finalistico, nel senso, cioè, che la norma consentirebbe alla Regione l'esercizio della potestà legislativa tutte le volte che essa fosse giustificata dall'intento di raggiungere quei determinati scopi. Già la semplice enunciazione di una tesi siffatta ne mostra tutta l'insostenibilità, non essendo concepibile che, nell'ambito dello Stato sovrano, siano stati concessi alla Regione poteri tanto ampi da sfuggire ad una ben definibile delimitazione, quale può essere offerta unicamente dalla precisa identificazione della materia legislativa».

damente diverso sotto molteplici ed essenziali aspetti, riguardanti la competenza, le modalità, i limiti del potere.

Ora, che la Regione, sospendendo a tempo indeterminato la imposta di consumo sulle bevande vinose, sospendendo per un tempo determinato l'imposta generale sull'entrata e trasformando il regime dell'imposta stessa in relazione alle predette bevande, abbia esercitato poteri in materia tributaria, è constatazione del tutto ovvia.

A questo punto la Corte non ha che da riportarsi alla sua giurisprudenza che è ormai costante e dalla quale non ci sono ragioni di discostarsi. Ond'è che, per giungere ad una conclusione nella causa odierna, basterà un breve richiamo ai precedenti.

È da premettere che la Corte non ha ravvisato alcuna distinzione, e molto meno alcuna contrapposizione, fra la sfera dei tributi erariali e quella dei tributi locali. Il problema è stato espressamente risolto con la sentenza n. 58 del 13 aprile 1957, la quale, appunto nei riguardi delle imposte di consumo, ha dichiarato che per la legislazione regionale in materia di tributi locali valgono quegli stessi limiti che, per i tributi erariali, erano stati delineati con la sentenza n. 9 del 17 gennaio 1957. La sentenza n. 113 del 28 giugno 1957 ribadiva uguali principi, mettendo in rilievo che, nella materia della finanza locale, la Regione incontra, oltre che gli stessi limiti esistenti per la legislazione sui tributi erariali, un ulteriore limite derivante dall'art. 15 dello Statuto speciale, il quale impone il rispetto della più ampia autonomia amministrativa e finanziaria dei comuni e dei liberi consorzi comunali.

Che la legge regionale in esame abbia oltrepassato i limiti ai quali era vincolata, è facilmente dimostrabile. Sospendere a tempo indeterminato l'imposta di consumo sulle bevande vinose e sospendere a tempo determinato l'imposta generale sull'entrata non trova riscontro nei principi generali della legislazione tributaria statale né in quelli delle leggi che regolano la materia delle due imposte, non esistendo nel nostro sistema tributario un principio, né trovandosi nelle singole leggi alcun apprezzabile precedente, che porti sospensione di imposte a causa della crisi commerciale di un prodotto.

Ma è anche manifesta la illegittimità costituzionale della disposizione concernente il nuovo regime dell'imposta generale sull'entrata relativa alla materia in esame.

Il criterio stabilito dalla legge statale (art. 14 della legge 19 giugno 1940, n. 762, che converte in legge il decreto legge 9 gennaio 1940, n. 2) consiste nell'ancorare il regime della imposta generale sull'entrata in materia di bevande vinose al regime delle imposte di consumo. La dissociazione tra le due imposte, adottata con la legge regionale, creando un grave squilibrio tra il sistema statale e quello regionale, pone in essere, tra i due sistemi, un contrasto fondamentale, che è causa di illegittimità per la norma regionale.

Questa considerazione basta a giustificare la dichiarazione di illegittimità della intera disposizione contenuta nell'art. 3 della legge in esame; e la consi-

derazione è perentoria ed assorbente, tanto da togliere rilievo, nell'attuale controversia, ad ogni altra questione relativa al punto se la Regione possa, in linea generale, stabilire, con sue leggi, regimi particolari per la imposta sull'entrata e all'altro punto se, con la legge impugnata, si potessero conferire all'Assessore per le finanze i poteri indicati nello stesso art. 3.

La dichiarazione di illegittimità degli artt. 2 e 3 della legge travolge l'art. 1, che ha carattere introduttivo, e tutti gli articoli successivi, i quali non sono altro che uno sviluppo delle disposizioni dichiarate illegittime, insieme con le quali, inscindibilmente, vengono meno. Per questo, non c'è ragione di prendere in esame i motivi di ricorso che investono in particolare gli artt. 4 e seguenti della stessa legge.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale della legge regionale siciliana 22 luglio 1957, n. 42, approvata dall'Assemblea regionale nella seduta del 13 giugno 1957 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Regione del 23 luglio 1957, n. 39, recante "sospensione dell'imposta di consumo sui vini, mosti ed uve da vino e provvedimenti in materia di imposta generale sull'entrata per il commercio dei prodotti stessi", in riferimento agli artt. 15 e 36 dello Statuto della Regione siciliana.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 31 ottobre 1957.

* * *

Sentenza n. 60/1958 (Pres. Azzariti; Rel. Gabrieli) ¹

Considerato in diritto

[*omissis*]

Passando al merito, occorre anzitutto precisare entro quali limiti la Regione siciliana ha potestà normativa di disporre agevolazioni fiscali.

⁽¹⁾ Con la sentenza n. 9/1957 la Corte aveva chiarito che in base alla formulazione generica del primo comma dell'art. 36 dello Statuto siciliano e al fatto che lo stesso Statuto, quando ha voluto riservare allo Stato la competenza legislativa in ordine a determinati tributi, lo ha detto espressamente (artt. 36, secondo comma, 39 e 40), si deve riconoscere alla Regione potere normativo in materia tributaria anche riguardo ai tributi erariali non eccettuati. Peraltro la legislazione regionale, a carattere concorrente e sussidiario, va coordinata con la finanza dello Stato e degli altri enti locali, affinché non derivi turbamento ai rapporti tributari nel resto del territorio nazionale, e deve uniformarsi all'indirizzo ed ai principi fondamentali della legislazione statale per ogni singolo tributo. La particolare autonomia concessa dall'art. 116 della Costituzione alle Regioni rette da statuti speciali importa che questi statuti, approvati con legge costituzionale, possano derogare anche a norme costituzionali di carattere generale. Non sono pertanto

Questa Corte con precedenti sentenze ha ritenuto che, ammesso nel sistema tributario generale il principio delle esenzioni fiscali, non può disconoscersi alla Regione siciliana il potere di emanare leggi di esenzione da tributi erariali, purché le esenzioni concesse trovino riscontro in un tipo contemplato dalle leggi statali e rispondano ad un interesse regionale (sentenze n. 9 del 17 gennaio 1957; n. 58 del 13 aprile 1957; n. 113 del 28 giugno 1957; n. 117 del 1 luglio 1957 ed altre del 1957).

Né a spostare detti limiti vale il rilievo della difesa della Regione per cui la esigenza di una corrispondenza della esenzione regionale ad un tipo di esenzione contemplata dalla legge statale non ricorre, quando essa si avvale di detto potere per il miglior conseguimento dei suoi fini istituzionali indicati nell'art. 14 dello Statuto, che si riferisce a materie di competenza esclusiva, quale l'incremento turistico (lettera *n*, art. 14). In tale caso la potestà della Regione deve ritenersi più ampia di quella normale, perché non diretta a procacciare alla Regione il suo fabbisogno.

La stessa tesi fu sostenuta dalla Regione siciliana in occasione della impugnazione da parte del Commissario dello Stato della legge regionale 31 gennaio 1957 con la quale, allo scopo "di soddisfare alle particolari esigenze determinate dalla grave crisi creatasi in Sicilia nel settore vinicolo e di incrementare il consumo dei prodotti vinicoli", veniva sospesa la imposta di consumo sui vini, mosti ed uva da vino e venivano stabilite particolari provvidenze in materia di imposta generale sulla entrata per il commercio di detti prodotti.

Questa Corte con la sentenza n. 124 del 31 ottobre 1957 non ha accolto tale tesi ed ha ritenuto, che la disposizione della lettera e dell'art. 14 non può essere interpretata in senso finalistico, nel senso, cioè, che la norma consentirebbe alla Regione l'esercizio della potestà legislativa tributaria tutte le volte che essa fosse giustificata dall'intento di raggiungere quei determinati scopi; e ciò perché non è concepibile che, nell'ambito dello Stato sovrano, siano stati concessi alla Regione poteri tanto più ampi da sfuggire ad una ben definibile delimitazione, quale può essere offerta unicamente dalla precisa identificazione della materia legislativa.

È necessario pertanto esaminare se le agevolazioni fiscali disposte dalla legge impugnata trovano riscontro, nel quadro della legislazione statale, in un tipo cui possa farsi riferimento.

Nella legislazione dello Stato un complesso di norme favorisce l'incremento di attrezzature turistiche con particolare riguardo all'industria alberghiera.

Lo Stato infatti accorda, sul piano nazionale, per la costruzione, arredamento, ampliamento di alberghi, stabilimenti idro-termali o balneari, rifugi

applicabili alla potestà tributaria riconosciuta alla Regione siciliana dall'art. 36 dello Statuto le disposizioni contenute nel primo e secondo comma dell'art. 119 della Costituzione, che subordinano l'autonomia finanziaria delle Regioni all'emanazione di leggi statali, che ne determinano le forme e i limiti.

alpini, locali ricettivi o impianti che costituiscono coefficienti per l'incremento turistico, facilitazioni del credito sotto forma di mutui e concede contributi scontabili presso istituti finanziari (R. D. 16 settembre 1937, n. 1669, art. 1, primo comma; legge 24 novembre 1941, n. 1506, art. 1, primo comma; D. L. 9 aprile 1948, n. 399, artt. 1 e 7).

Accorda inoltre alle industrie turistiche agevolazioni fiscali, purché collegate con le su indicate facilitazioni a carattere creditizio o contributivo e col vincolo alberghiero venticinquennale.

E precisamente stabilisce:

- l'applicazione dell'imposta unica di trascrizione ipotecaria nella misura di L. 20 per la trascrizione del vincolo alberghiero venticinquennale sugli edifici destinati ad uso di albergo, che abbiano usufruito del contributo statale (R.D.L. 29 maggio 1946, n. 452, art. 16);

- l'esenzione venticinquennale della normale imposta fabbricati e relative sovrimposte comunali e provinciali per la ricostruzione o costruzione di alberghi, ecc. (R.D.L. 29 maggio 1946, n. 452, art. 12);

- l'applicazione ai mutui e alle obbligazioni della sezione autonoma per l'esercizio del credito alberghiero e turistico di tutte le disposizioni di legge e di regolamento concernenti gli istituti di credito fondiario, anche per quanto riguarda i benefici e le agevolazioni fiscali, nonché la riduzione dei diritti notarili (R.D.L. 12 giugno 1937, n. 1561, art. 18);

- l'applicazione della tassa fissa di registro e ipotecaria agli atti di cessione del contributo rateale direttamente corrisposto agli aventi diritto, a favore di società e imprese incaricate della esecuzione dei lavori di costruzione, ricostruzione, riparazione, ampliamento ed arredamento relativi alle opere per le quali è stato assegnato il contributo statale (D.P.R. 9 aprile 1948, n. 399, art. 7, secondo comma);

- agevolazioni fiscali alle opere alberghiere e altre opere d'interesse turistico per cui vengano concessi i contributi od i mutui, ecc. (legge 29 luglio 1949, n. 481, art. 6; legge 28 giugno 1952, n. 677; legge 17 dicembre 1953, n. 935).

Infine particolari agevolazioni fiscali sono concesse per la costruzione delle funivie (D.L. 23 febbraio 1919, n. 303; legge 26 giugno 1927, n. 1110; T.U. approvato con R.D. 9 maggio 1912, n. 1447, artt. 39 e 156).

Nella specie non è invocabile la legge 14 dicembre 1947, n. 1598, per l'industrializzazione del Mezzogiorno e delle Isole, perché le esenzioni fiscali ivi disposte si riferiscono a "stabilimenti industriali tecnicamente organizzati" e trovano applicazione anche nel territorio dell'Isola.

La legge proroga 9 aprile 1954, n. 10, assoggetta alla imposta di registro ed ipotecaria nella misura fissa:

- 1) gli atti che provvedano alla costituzione di società di qualunque specie le quali svolgano la loro attività nella Regione, ivi abbiano la loro sede sociale e che abbiano per oggetto iniziative, opere ed impianti con finalità turistiche, climatiche o termali, comprese funivie, attrezzature sciistiche, piscine, alberghi

diurni, stabilimenti balneari con carattere permanente, o che provvedano alla costruzione di nuovi alberghi o di qualunque nuovo impianto a carattere ricettizio (art. 1);

2) gli atti concernenti trasformazioni di società già esistenti e gli atti concernenti aumenti di capitale da parte di società che abbiano la loro sede in Sicilia, quando la trasformazione sociale o l'aumento sono deliberati nel termine stabilito e abbiano finalità turistiche (art. 2);

3) gli atti con i quali, nel periodo di tempo stabilito, da parte di privati enti o società si provveda all'acquisto di aree od a rilevare impianti allo scopo di ampliarli o trasformarli per finalità turistiche (art. 3).

Estende inoltre agli alberghi e alle altre iniziative di cui all'art. 1 le agevolazioni previste dall'art. 2 della legge regionale 20 marzo 1950, n. 29, per lo sviluppo dell'industria in Sicilia: esenzione imposta R. M. sui relativi redditi ed esenzione dalla imposta speciale di cui al comma terzo dell'art. 1 D. L. L. 19 novembre 1944, n. 384 (art. 7).

Le su indicate esenzioni della legge regionale sono concesse col solo limite temporale per la stipulazione degli atti e per l'inizio e completamente delle opere destinate ad incrementare le industrie turistiche, e non presentano alcun rapporto con la concessione di crediti ai costruttori; laddove le esenzioni previste nelle leggi statali, come si è visto, sono connesse a particolari modalità creditizie, alla concessione di contributi da parte dello Stato anche scontabili e al vincolo alberghiero venticinquennale.

Pertanto, nella sfera delle leggi tributarie dello Stato, manca una disposizione che contenga un tipo di esenzione cui possano riferirsi le norme della legge prorogata per dedurne la legittimità costituzionale.

Ma la legge impugnata è costituzionalmente illegittima anche sotto altro aspetto.

Secondo quanto ha stabilito questa Corte (sentenza n. 9 del 17 gennaio 1957), le leggi regionali in materia tributaria, avendo carattere sussidiario, devono, per il necessario coordinamento tra la finanza statale e quella regionale, rispettare non soltanto le leggi costituzionali e i limiti territoriali, ma anche i limiti derivanti dai principi e dagli interessi generali cui s'informano le leggi dello Stato (art. 17, prima parte, Statuto siciliano).

Nel sistema della legislazione statale le leggi tributarie hanno carattere di specificità; devono cioè, contenere la precisa determinazione dell'oggetto colpito dal tributo e del soggetto passivo del tributo medesimo. Lo stesso principio deve, con maggior rigore, trovare applicazione per le esenzioni fiscali, le quali costituiscono una eccezione alla regola, che impone il dovere di corrispondere quel determinato tributo.

Ciò posto, alle esenzioni previste dalla legge impugnata manca il requisito della specificità quanto all'oggetto, perché i benefici fiscali sono accordati a qualsiasi attività ed anche a generiche iniziative con finalità turistiche (art. 1); manca inoltre la specificità quanto alle categorie che possono fruire delle

agevolazioni tributarie, perché le esenzioni e riduzioni delle imposte sono accordate a società di qualunque specie, anche trasformate, a enti e a privati la cui attività sia diretta ad incrementare, comunque, le industrie turistiche (artt. 1, 2, 3).

Tale ampiezza e genericità è in contrasto con le su riportate leggi dello Stato che, nella sfera del turismo, concedono esenzioni oggettivamente e soggettivamente ben precisate. Il che esclude, per altro verso, ogni possibilità di collegamento tra il tipo di esenzioni fiscali disposte dalle leggi statali a favore delle industrie turistiche e le esenzioni contenute nella legge regionale.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara la illegittimità costituzionale della legge approvata dall'Assemblea regionale siciliana il 21 marzo 1958 e successivamente – in pendenza del presente giudizio (ricorso proposto il 27 marzo 1958) – promulgata il 12 maggio 1958, n. 16, e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Regione n. 30 del 14 maggio successivo, recante “proroga delle agevolazioni fiscali di cui alla legge regionale 9 aprile 1954, n. 10, concernente l'incremento delle attrezzature turistiche, climatiche e termali della Regione”.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 19 novembre 1958.

* * *

Sentenza n. 76/1958 (Pres. Azzariti; Rel. Jaeger)

Considerato in diritto

L'Avvocatura generale dello Stato ha insistito particolarmente sul carattere della legge approvata il 12 marzo 1958, la quale proroga per un lungo periodo i benefici e le agevolazioni concessi con la precedente legge regionale 26 gennaio 1953, n. 1; e ciò anzitutto allo scopo di dimostrare che l'esame della questione di legittimità costituzionale di detta legge di proroga può essere condotto indipendentemente dall'esito del giudizio che si era svolto a suo tempo davanti all'Alta Corte per la Regione siciliana riguardo alla legittimità della legge ora prorogata.

Su questo punto peraltro non è necessario soffermarsi, perché la legge impugnata con il ricorso in esame ha natura di legge nuova, la cui legittimità costituzionale deve essere accertata indipendentemente da quella della precedente legge 26 gennaio 1953. Tale natura delle leggi di proroga è stata affermata da questa Corte in una recente decisione, nella quale si legge che “l'atto legislativo, che protrae nel tempo l'efficacia di una legge anteriore, è una nuova

legge non soltanto con riferimento al termine ma anche al contenuto normativo, pure se identico al contenuto della legge precedente, sostanzialmente da esso richiamato per relationem. La concessione dell'esenzione da determinate imposte per un nuovo periodo di tempo costituisce un evento produttivo di effetti nuovi modificativi del regolamento dei rapporti, nella sfera del diritto. Onde la censura di incostituzionalità delle disposizioni temporali di applicazione dei benefici fiscali si estende logicamente anche al contenuto delle norme, che quei benefici consentono per un periodo successivo e senza le quali non si potrebbe usufruire delle dette agevolazioni" (sentenza n. 60 del 19 novembre 1958).

Dovendosi pertanto procedere all'esame della legittimità della legge impugnata, la Corte osserva che le censure esposte dall'Avvocatura generale dello Stato pongono in rilievo il turbamento recato al sistema tributario dello Stato ed agli interessi nazionali dalla concessione di esenzioni tanto notevoli e per così lunga durata. Tali censure sono fondate.

Si deve ricordare che la materia delle esenzioni è di per sé molto delicata, perché involge necessariamente disparità di trattamento rispetto a situazioni e rapporti consimili, le quali devono essere considerate attentamente e con una visione generale ed unitaria: solamente chi abbia davanti a sé il quadro di tutte le situazioni in atto e di quelle possibili, colga le differenze fra gli uni e gli altri tipi di esse, in relazione alle categorie di soggetti e alle circostanze locali, e possa prevedere le ripercussioni dirette e indirette delle agevolazioni prospettate, può ritenersi in grado di concederle senza violare i principi di eguaglianza e di giustizia e senza danneggiare gravemente interessi meritevoli di tutela.

Situazioni economiche di carattere locale possono giustificare provvedimenti diretti a non creare posizioni di privilegio, bensì a ristabilire, nei limiti del possibile, un equilibrio turbato e pertanto a ricondurre le situazioni disuguali in una posizione di uguaglianza. Ma quando il regime di privilegio concerne persone o beni facilmente spostabili da luogo a luogo e si protrae nel tempo, esso non può trovare più la giustificazione accennata, anzi determina necessariamente un più grave squilibrio, richiamando su una parte del territorio nazionale un afflusso di ricchezze, che vengono sottratte alle altre parti.

Non vi è dubbio, pertanto, che provvedimenti di questa portata mettono in pericolo quegli interessi nazionali, che erano stati tenuti presenti al momento della formazione di una determinata disciplina tributaria statale. E proprio per evitare tale pericolo la potestà normativa della Regione siciliana in materia trova i propri limiti nei principi e negli interessi generali cui si informa la legislazione dello Stato, a norma dell'art. 17 del suo Statuto, e la giurisprudenza costante di questa Corte esige che le esenzioni tributarie concesse dalla Regione abbiano riscontro in tipi di esenzioni previsti da leggi statali.

Questa esigenza non è stata rispettata nella legge in esame, proprio per la sua funzione di proroga della legge 26 gennaio 1953. L'art. 2 di questa legge disponeva: "I contratti concernenti l'acquisto o la costruzione di navi che rispondano ai requisiti di cui al primo comma dell'articolo precedente e che

debbano essere iscritte nei compartimenti marittimi della Regione, sono soggetti alla tassa di registro nella misura di lire 500, ove la registrazione abbia luogo nella Regione stessa entro cinque anni dalla entrata in vigore della presente legge". Quale disposizione analoga esistente nella legislazione nazionale è stato ricordato l'art. 4 della legge statale 17 luglio 1954, n. 522, che ha pure previsto la imposta di registro in misura fissa per i contratti relativi alla costruzione di navi ed anche per quelli di acquisto, limitatamente però alla prima vendita. Sennonché è facile osservare che, se la estensione del beneficio anche a successivi atti di scambio è contenuta entro ristretti limiti di tempo, il numero di essi può prevedersi pure limitato; ma quando la durata del beneficio stesso viene raddoppiata, si può prevedere raddoppiato anche il numero probabile di atti di scambio e ancor più divergente dal tipo di esenzione previsto nella legge nazionale il privilegio concesso dalla legge regionale.

Senza soffermarsi ad elencare tutti gli altri esempi che si potrebbero addurre, la Corte ritiene che non può dubitarsi che proprio la protrazione per lunga durata dei benefici concessi dalla legge del 1953 vale a risolvere il problema della legittimità costituzionale della legge di proroga, escludendo che essa possa essere considerata contenuta entro i limiti fissati dall'art. 17 dello Statuto, nel quale gli interessi generali, cui si informa la legislazione dello Stato, sono stati assunti quale criterio giuridico di valutazione della legittimità costituzionale delle leggi regionali.

Per questa considerazione non potrebbe trovare applicazione nella specie la figura del contrasto di interessi fra la Regione e lo Stato o le altre Regioni, il cui giudizio di merito spetterebbe alle Camere, secondo l'art. 127, ultimo comma, della Costituzione, al quale istituto ha fatto riferimento la difesa dello Stato nella conclusione formulata in via subordinata nella sua memoria. In una specie come quella in esame bisogna ricordare che la valutazione degli interessi generali nazionali che devono essere rispettati venne compiutamente fatta dagli organi legislativi statali al momento della formazione della disciplina tributaria in materia di imprese armatoriali; e questa Corte, per accertare la illegittimità costituzionale della legge impugnata, non ha che da riferirsi al sistema della legislazione nazionale, nel quale le esenzioni fiscali di cui si discute o non sono previste o sono contenute entro determinati limiti di tempo.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale della legge recante "Proroga delle agevolazioni fiscali per lo sviluppo delle attività armatoriali, di cui alla legge regionale 21 gennaio 1953, n. 1", approvata dall'Assemblea della Regione siciliana nella seduta del 12 marzo 1958, e successivamente – in pendenza del giudizio (ricorso del Commissario dello Stato notificato il 20 marzo 1958) – promulgata il 23 aprile 1958 (n. 13) e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della

Regione siciliana n. 30 del 14 maggio 1958, in riferimento all'art. 17 dello Statuto speciale della Regione siciliana.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 16 dicembre 1958.

* * *

Sentenza n. 37/1961 (Pres. Cappi; Rel. A.M. Sandulli) ¹

Considerato in diritto

[*omissis*]

2. – Fondata è, invece, la censura mossa nei confronti del l'art. 6, che estende ai casi di ripristino di culture gravemente danneggiate o distrutte da particolari avversità atmosferiche o da infestazioni parassitarie l'esenzione ventennale dall'imposta fondiaria per gli aumenti di reddito, prevista dall'art. 86 del R.D. 13 febbraio 1933, n. 215, sulla bonifica integrale.

Quest'ultimo articolo concede, infatti, il beneficio nei soli casi di trasformazione dei terreni (bonifica), e non anche nei casi di miglorie riguardanti le culture. Esenzioni fiscali temporanee dall'imposta fondiaria per nuove piantagioni sono previste, invece, dall'art. 59 del T.U. approvato con D. P. R. 29 gennaio 1958, n. 645, sulle imposte dirette: ma, a differenza dell'agevolazione introdotta con la legge impugnata, sono di durata varia, commisurata alla durata del ciclo vitale e dell'arrivo a maturazione delle singole culture, e generalmente inferiore a quella concessa con la legge impugnata. Per giunta il sesto comma dello stesso art. 59 dispone che esse non spettano "quando le nuove piantagioni costituiscono ordinarie reintegrazioni necessarie per mantenere le culture in stato normale, eccezione fatta per quelle sostitutive delle piantagioni di vite distrutte o danneggiate dalla fillossera e delle piantagioni di agrumi distrutte o danneggiate dal marciume radicale o dal malsecco". E l'art. 61 del medesimo T.U., per il caso di "infortuni non contemplati nella formazione delle tariffe d'estimo", non consente la possibilità dello sgravio dell'imposta se non per l'anno in corso, e a condizione che vi sia stata la perdita di almeno due terzi del prodotto ordinario del fondo.

L'agevolazione in esame, lungi dall'essere in rispondenza con un tipo di

(¹) La sentenza n. 37 del 1961 ha dichiarato altresì l'illegittimità costituzionale degli artt. 1, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18 della stessa legge recante "Provvidenze a favore delle aziende agricole per la difesa ed il sostegno contro le avversità atmosferiche e parassitarie", approvata dall'Assemblea regionale siciliana il 29 luglio 1960, promulgata, nelle more del presente giudizio, il 29 settembre 1960, col n. 42, e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Regione siciliana n. 46 del 4 ottobre 1960 per contrasto con l'art. 81 Cost. e pronunciato la non fondatezza delle questioni di legittimità costituzionale sollevate nei riguardi degli artt. 5 e 11 della stessa legge.

agevolazione previsto dalla legislazione statale, si pone, dunque, in evidente contrasto con questa. Di conseguenza l'art. 6 è da dichiarare illegittimo.

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale degli artt. [...] 6, [...] della legge recante "Provvidenze a favore delle aziende agricole per la difesa ed il sostegno contro le avversità atmosferiche e parassitarie", approvata dall'Assemblea regionale siciliana il 29 luglio 1960, promulgata, nelle more del presente giudizio, il 29 settembre 1960, col n. 42, e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Regione siciliana n. 46 del 4 ottobre 1960;

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 20 giugno 1961.

* * *

Sentenza n. 77/1963 (Pres. Ambrosini; Rel. Jaeger)

Considerato in diritto

[*omissis*]

2. – Passando ad esaminare il merito della causa, la Corte osserva che le disposizioni, rispetto alle quali l'ordinanza del Tribunale di Palermo ha proposto questione di legittimità costituzionale, non hanno costituito finora oggetto diretto di esame da parte della Corte stessa. Questa però ha avuto occasione di dichiarare la illegittimità di una legge regionale successiva – approvata dall'Assemblea della Regione siciliana il 21 marzo 1958 e promulgata il 12 maggio 1958 – recante "proroga delle agevolazioni fiscali di cui alla legge regionale 9 aprile 1954, n. 10, concernente l'incremento delle attrezzature turistiche, climatiche e termali della Regione"; e nella sentenza (19 novembre 1958, n. 60), con la quale venne dichiarata tale illegittimità, la Corte ebbe a motivare la reiezione delle eccezioni di improcedibilità proposte dalla difesa della Regione e desunte dalla mancata impugnazione della legge prorogata osservando che "se una legge temporanea, pur essendo costituzionalmente illegittima, non fu, a suo tempo, impugnata per qualsiasi ragione, ciò non preclude il potere del Commissario dello Stato di impugnare le norme delle quali la successiva legge ha protratta nel tempo l'efficacia", e ciò in quanto "il vizio di costituzionalità della legge prorogata si ripresenta, autonomamente, nel contenuto normativo della legge di proroga".

Dopo un ampio e minuzioso esame delle disposizioni della legge impugnata, la Corte ne rilevava la illegittimità costituzionale sotto un duplice aspetto:

anzitutto perché “nella sfera delle leggi tributarie dello Stato manca una disposizione che contenga un tipo di esenzione, cui possano riferirsi le norme della legge prorogata per dedurne la legittimità costituzionale”; in secondo luogo perché “nel sistema della legislazione statale le leggi tributarie hanno carattere di specificità ... lo stesso principio deve, con maggior rigore, trovare applicazione per le esenzioni fiscali, le quali costituiscono una eccezione alla regola, che impone il dovere di corrispondere quel determinato tributo... alle esenzioni previste dalla legge impugnata manca il requisito della specificità quanto all’oggetto, perché i benefici fiscali sono accordati a qualsiasi attività ed anche a generiche iniziative con finalità turistiche (art. 1); manca inoltre la specificità quanto alle categorie che possono fruire delle agevolazioni tributarie, perché le esenzioni e riduzioni delle imposte sono accordate a società di qualunque specie, anche trasformate, a enti e a privati, la cui attività sia diretta ad incrementare, comunque, le industrie turistiche (articoli 1, 2, 3)”.

Questioni in parte analoghe si sono presentate anche successivamente alla Corte, in un giudizio per conflitto di attribuzione elevato dal Presidente del Consiglio dei Ministri in riferimento ad un decreto del Presidente della Regione siciliana 10 aprile 1959, n. 6, con il quale si estendevano taluni benefici fiscali e, in particolare, si riproduceva integralmente il contenuto della legge regionale dichiarata illegittima dalla Corte costituzionale con la ricordata sentenza (n. 60 del 19 novembre 1958).

In questo secondo giudizio la Corte osservava: “il decreto presidenziale impugnato ha indubbiamente esorbitato dai limiti di competenza della Regione... Quel decreto ha rinnovato la concessione di agevolazioni tributarie a categorie di imprese, per le quali questa Corte aveva dichiarato illegittime le proroghe dei benefici accordati precedentemente, perché la concessione di esso non rientrava nella potestà tributaria conferita alla Regione dallo Statuto speciale. Né essa ritiene che sussistano motivi sufficienti per ammettere che tale concessione ulteriore, ritenuta illegittima quando era stata disposta con leggi regionali, sia oggi legittima perché accordata mediante un decreto del Presidente della Regione” (sentenza 9 giugno 1960, n. 39).

Proposta ora la questione della legittimità costituzionale delle norme contenute negli artt. 3, 5, 6 e 9 della legge 9 aprile 1954, n. 10, si deve osservare che l’ordinanza del Tribunale richiama tanto l’art. 117 della Costituzione quanto l’art. 17 dello Statuto speciale della Regione siciliana. Il richiamo all’art. 117 è frutto di una svista, perché questa norma concerne le Regioni a statuto ordinario e, pertanto, non si applica alla Sicilia; ma dall’art. 17 dello Statuto speciale la Corte ha precisamente desunto i criteri dei quali ha fatto applicazione nella ricordata sentenza n. 60 del 1958, ed è evidente che – come si desume del resto anche dal testo di questa – gli argomenti validi per dichiarare la illegittimità della legge di proroga sono ancora più eicaci a dimostrare la illegittimità di quella prorogata, sottoposta ora soltanto al giudizio della Corte. Le norme denunciate devono, pertanto, essere riconosciute illegittime.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara la illegittimità costituzionale degli artt. 3, 5, 6 e 9 della legge della Regione siciliana 9 aprile 1954, n. 10.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 24 maggio 1963.

* * *

Sentenza n. 2/1965 (Pres. Ambrosini; Rel. Benedetti)

Considerato in diritto

1. – La questione di legittimità costituzionale è fondata.

La legge regionale 27 novembre 1961, n. 22, prorogando al 31 dicembre 1965 le agevolazioni tributarie previste dalla legge 18 ottobre 1954, n. 37, ha concesso, per altri quattro anni, la esenzione dall'imposta di consumo sui materiali impiegati nelle nuove costruzioni edilizie. Così provvedendo la Regione non ha tenuto conto delle profonde modificazioni che al regime tributario delle nuove costruzioni erano state apportate con la legge statale 2 febbraio 1960, n. 35.

L'art. 5 di detta legge ripristina infatti l'imposta in esame limitandosi a concedere, per il periodo al quale si riferisce la legge impugnata, delle semplici riduzioni dell'ammontare del tributo.

La legge regionale è quindi illegittima in riferimento agli artt. 17 e 36 dello Statuto poiché la esenzione dall'imposta non corrisponde ai principi ai quali si ispira la legislazione statale in materia, né a un tipo esistente nella legislazione stessa.

Secondo la difesa della Regione tra l'agevolazione tributaria regionale e quella statale vi sarebbe identità di tipo e di durata, e la sola differenza consisterebbe nel fatto che lo Stato ha soppresso gradualmente l'esenzione, mentre la Regione ha proceduto alla soppressione istantanea con decorrenza dal 1° gennaio 1966.

È facile osservare in contrario che l'esenzione è un'agevolazione tributaria di tipo diverso dalla riduzione e che per quanto riguarda la durata non è esatto che la legge regionale abbia soppresso l'esenzione a far tempo dal 1° gennaio 1966.

Con la legge 27 novembre 1961, n. 22, il legislatore regionale – analogamente a quanto aveva disposto con le precedenti leggi 19 luglio 1957, n. 46, e 19 novembre 1959, n. 29 – ha ulteriormente prorogato al 31 dicembre 1965 la esenzione dal tributo in esame.

Dalla stessa legge non è dato desumere che intendimento della Regione sia

stato quello di concedere un'ultima e definitiva proroga e di ripristinare per conseguenza il tributo dal 10 gennaio 1966.

L'indiscriminata proroga al 31 dicembre 1965 di tutte le agevolazioni fiscali sta, invece, a dimostrare che il legislatore regionale non ha tenuto presente la necessità di ritornare, sia pure gradualmente, alla normalità del regime tributario per gli edifici di nuova costruzione, necessità ampiamente dimostrata – soprattutto per quanto riguarda le imposte che interessano gli enti locali – nei lavori preparatori della legge 2 febbraio 1960, n. 35.

L'Avvocatura dello Stato assume che l'esenzione concessa con la legge impugnata sarebbe legittima perché corrisponderebbe ad uno specifico interesse regionale mentre ciò viene contestato dalla difesa dell'Ufficio delle imposte di consumo.

Orbene non v'ha dubbio che nell'esercizio della potestà legislativa concorrente in materia tributaria possano essere emanate leggi per soddisfare particolari esigenze della Regione. Tali leggi, però, debbono osservare i limiti dei principi ed interessi generali cui si informa la legislazione dello Stato. E poiché la legge in esame non ha rispettato tali limiti, l'indagine sulla sussistenza o meno di uno specifico interesse regionale che con l'esenzione dal tributo sarebbe stato soddisfatto si palesa superflua.

2. – La legge impugnata è anche illegittima in riferimento all'art. 15 dello Statuto. Ed invero, sottraendo un cespite tributario così importante ai Comuni, la Regione ha violato quell'ampia autonomia finanziaria che con detto articolo è stata ad essi riconosciuta.

Se a ciò si aggiunge che a decorrere dal 1962 è stata soppressa per tutti i Comuni della Repubblica l'imposta sul consumo del vino, risulterà evidente il maggior danno che i Comuni dell'Isola hanno subito nei confronti degli altri con il mantenimento in vigore dell'esenzione dall'imposta sui materiali da costruzione.

E poiché la Regione – a differenza di quel che ha fatto in altre contingenze – non ha posto a carico del proprio bilancio la spesa occorrente per compensare i Comuni della mancanza di un'entrata così rilevante, il danno arrecato alla finanza locale si traduce in definitiva in un maggior onere per lo Stato al quale spetta provvedere alla integrazione dei bilanci deficitari dei Comuni.

È mancato quindi, nel caso in esame, quel coordinamento tra finanza statale, regionale e comunale, sulla cui necessità la Corte ha avuto più volte occasione di pronunciarsi.

PER QUESTI MOTIVI LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale dell'articolo unico della legge regionale siciliana 27 novembre 1961, n. 22, contenente “proroga delle agevolazioni fiscali per le nuove costruzioni edilizie stabilite con la legge 18 ottobre 1954, n.

37", nella parte relativa alla proroga dell'esenzione dall'imposta di consumo sui materiali da costruzione, in riferimento agli artt. 36, 17 e 15 dello Statuto.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 22 gennaio 1965.

* * *

Sentenza n. 65/1965 (Pres. Ambrosini; Rel. Benedetti) ¹

Considerato in diritto

[*omissis*]

Il Tribunale di Catania ha ritenuto che la controversia sottoposta al suo esame non possa essere definita senza la risoluzione della questione di legittimità costituzionale – in riferimento agli artt. 36, 17 e 15 dello Statuto – sia della legge regionale n. 37 del 1954, sia “delle successive leggi di proroga nella parte in cui prevedono la esenzione dall'imposta di consumo per i materiali impiegati nelle costruzioni di edifici destinati ad alberghi”. Deve, quindi, la Corte esaminare la questione nei termini e nella estensione entro i quali le è stata prospettata nell'ordinanza di rinvio.

A tal proposito è opportuno precisare che le leggi regionali che verranno prese in considerazione nella dedotta questione di legittimità sono le seguenti: la citata legge regionale 18 ottobre 1954, n. 37 – il cui art. 1, per la esenzione tributaria in esame, fa rinvio all'art. 4 della legge regionale 28 aprile 1954, n. 11-; e le leggi regionali 25 luglio 1957, n. 46, 12 novembre 1959, n. 29, le quali hanno prorogato il beneficio fiscale sopradetto rispettivamente al 31 dicembre 1959 e al 31 dicembre 1961.

Dell'ultima legge di proroga, la n. 22 del 17 novembre 1961, non sarà invece necessario occuparsi in quanto la Corte, nelle more del presente giudizio, ne ha dichiarato l'illegittimità costituzionale proprio nella parte concernente l'esenzione dall'imposta di consumo sui materiali da costruzione (sentenza n. 2 del 1965).

[*omissis*]

3. – A diversa conclusione si deve, invece, pervenire per le successive leggi di proroga 25 luglio 1957, n. 46, e 12 dicembre 1959, n. 29, emanate dopo che erano intervenute le sentenze con le quali questa Corte aveva puntualizzato i limiti della potestà legislativa regionale in materia.

Tali leggi non possono essere sottratte all'esame rivolto a stabilire se il beneficio da esse concesso sia contenuto o meno nei suddetti limiti.

(¹) La sentenza n. 65 del 1965 ha dichiarato altresì non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo unico della legge regionale siciliana 18 ottobre 1954, n. 37, contenente “sgravi fiscali per le nuove costruzioni edilizie” nella parte in cui concede la esenzione dalla imposta di consumo per i materiali impiegati nella costruzione di alberghi.

Circa la corrispondenza tipologica va osservato che, se è vero che sul piano nazionale non poche sono le leggi che favoriscono l'industria alberghiera, concedendo sia facilitazioni di credito, sotto forma di mutui e contributi, sia agevolazioni fiscali alle prime collegate, è altrettanto vero che nella legislazione statale manca, e non vi è mai stata, una disposizione riguardante l'esenzione dall'imposta di consumo sui materiali impiegati nella costruzione di edifici destinati ad albergo.

Su ciò le stesse difese della Regione e della C.I.A.T.S.A. convengono, e a nulla vale eccepire che gli alberghi sarebbero in definitiva delle "case" essendo anch'essi composti di locali destinati ad abitazione, ragione per cui l'esenzione tributaria prevista dalla legislazione nazionale per la costruzione delle case ben potrebbe essere ad essi estesa. Perché vi sia coincidenza tra due tipi di esenzione è, infatti, necessario che sussista un collegamento tra i rispettivi fini e portata e che vi sia identità tra le loro zone di incidenza. Tutto ciò non ricorre nel caso in questione in quanto è innegabile che diversi sono i presupposti e le finalità cui si ispirano e tendono i due tipi di benefici.

A giustificare il superamento del limite della corrispondenza di tipo non giova, infine, rilevare che l'esenzione si riferisce alla materia del "turismo e vigilanza alberghiera" che l'art. 14, lettera *n*, dello Statuto attribuisce alla competenza legislativa esclusiva della Regione, poiché il legislatore regionale nell'emanare norme contenenti agevolazioni tributarie è sempre tenuto ad osservare i limiti che sono propri della potestà legislativa concorrente.

Dai motivi anzi svolti chiaro emerge che le leggi in oggetto non hanno rispettato i principi ai quali si informa la legislazione dello Stato e ciò dispensa la Corte da qualsiasi indagine rivolta ad accertare la sussistenza o meno di uno specifico interesse regionale che con la esenzione sarebbe stato soddisfatto.

Del pari evidente è l'incostituzionalità delle due leggi di proroga in riferimento all'art. 15 dello Statuto.

Valgono, in proposito, le argomentazioni poste a base della sentenza n. 2 del 1965 con la quale è stata dichiarata l'incostituzionalità della terza legge di proroga, 27 novembre 1961, n. 22 (pure impugnata in questa sede), proprio nella parte concernente l'esenzione dall'imposta di consumo sui materiali da costruzione.

Non è consentito alla Regione sottrarre ai Comuni un cespite di particolare importanza come quello in esame, specie nell'assenza di quel coordinamento tra la finanza statale, regionale e comunale sulla cui necessità la Corte ha più volte richiamato l'attenzione. La legge regionale che esenta dal pagamento di un tributo comunale arreca infatti danno non solo alle finanze dell'ente locale ma anche a quelle dello Stato il quale, com'è noto, provvede poi alla integrazione dei bilanci deficitari comunali.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara l'illegittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 36, 17 e 15 dello Statuto speciale per la Regione siciliana, degli articoli unici delle leggi regionali siciliane 29 luglio 1957, n. 46, e 12 novembre 1959, n. 29, contenenti "proroga delle agevolazioni fiscali per le nuove costruzioni edilizie stabilite con legge regionale 18 ottobre 1954, n. 37", nella parte in cui concedono la esenzione dalla imposta di consumo per i materiali impiegati nella costruzione di alberghi.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 23 giugno 1965.

* * *

Sentenza n. 90/1965 (Pres. Ambrosini; Rel. Jaeger)

Considerato in diritto

La Corte ritiene fondato il ricorso proposto dal Commissario dello Stato presso la Regione siciliana contro la legge, approvata nella seduta del 24 marzo 1965 dell'Assemblea regionale siciliana, recante "Sgravi fiscali per le nuove costruzioni in Sicilia".

Dalle circostanze, esposte dalla Avvocatura generale dello Stato e non contestate in linea di fatto dalla difesa della Regione, e dal confronto fra le norme statali e quelle contenute nella legge regionale impugnata risulta in modo evidente che la Regione non si è adeguata in alcun modo alla tipologia della legislazione statale in materia, né ha tenuto conto dei principi richiamati nella sentenza n. 2 del 22-28 gennaio 1965 della Corte costituzionale, con la quale venne dichiarata la illegittimità costituzionale della legge regionale 27 novembre 1961, n. 22.

Questa Corte non trova nelle deduzioni difensive esposte dalla Regione nel presente giudizio alcun motivo, che possa valere ad indurla a modificare la propria giurisprudenza in materia neppure per quanto concerne il rispetto dell'autonomia finanziaria garantita ai Comuni dallo Statuto regionale e l'adozione di un serio ristoro per la cessazione di cespiti tributari ad essi spettanti.

Né, d'altra parte, sembra possibile negare che il metodo adottato dalla legislazione statale nel disposto dell'art. 45 del D. L. 15 marzo 1965, n. 124, convertito nella legge 13 maggio 1965, n. 431, è fundamentalmente diverso da quello seguito dalla legge regionale impugnata; e che, pertanto, anche nel caso in esame è mancato quel coordinamento tra finanza statale, regionale e comunale, sulla cui necessità la Corte si è pronunciata ripetute volte, e da ultimo nella ricordata sentenza n. 2 del 1965.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale della legge approvata dalla Assemblea regionale siciliana nella seduta del 24 marzo 1965, recante: “Sgravi fiscali per le nuove costruzioni in Sicilia”, in riferimento agli artt. 15 e 36 dello Statuto della Regione siciliana.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 14 dicembre 1965.

* * *

Sentenza n. 23/1966 (Pres. Ambrosini; Rel. Branca) ¹

Considerato in diritto

1. – L’art. 1 della legge impugnata proroga al 1968 le agevolazioni tributarie introdotte in materia di edilizia non di lusso dalle leggi regionali del 1954, nn. 11 e 37, e successive proroghe e modifiche.

Queste leggi, uniformandosi alla legislazione dello Stato, avevano esonerato per 25 anni i contribuenti della Regione dal pagamento dell’imposta e delle sovrimposte sui fabbricati e ridotto a misura fissa il tasso, normalmente variabile, di alcune imposte erariali (di registro, ipotecarie, ecc.) e di ricchezza mobile.

La denuncia, rivolta genericamente contro l’art. 1, si riferisce sia a quell’esonero sia a questa riduzione.

Tuttavia, quanto all’esonero venticinquennale, prorogato dall’art. 1 col rinvio all’art. 5 della legge regionale n. 11 del 1954, l’impugnazione non è fondata rispetto agli edifici non destinati ad albergo: la legislazione dello Stato contiene una norma analoga (art. 43 del D.L. 15 marzo 1965, n. 124; art. 1 della legge del 1965, n. 431) dimodoché non può vedersi violazione dell’art. 36 dello Statuto siciliano.

La riduzione delle altre imposte alla misura fissa contrasta invece col tipo di agevolazioni contenute nelle leggi dello Stato, cioè nel predetto D.L. del 1965, n. 124, e nella legge del 1965, n. 431: queste leggi infatti non prevedono agevolazioni relativamente ad alcune delle imposte, a cui si riferisce la legge regionale, o prevedono semplici riduzioni di aliquote (imposte sui trasferimenti

(1) La sentenza n. 23 del 1966, al punto 4 del *Considerato in diritto* la Corte ha affermato che la denuncia di incostituzionalità non colpisce, invece, l’art. 3 della legge regionale né l’art. 1 nella parte in cui proroga e modifica gli artt. 1 e 2 della legge regionale del 1963, n. 4: infatti tali norme, stabilendo una certa proporzione fra i locali destinati a negozi o ad altri usi e l’intera superficie dell’imponibile, si discostano dalla legislazione dello Stato solo relativamente agli stabili situati in Comuni con popolazione fino a 30.000 abitanti; e per di più non se ne discostano in maniera sensibile.

e sui conferimenti in società). Poiché il sistema di imposizione a tassa fissa, adottato dalla legge regionale, risponde a un tipo di tassazione diverso da quello tuttora vigente nelle leggi dello Stato, il contrasto con l'art. 36 dello Statuto siciliano risulta evidente.

Questa Corte ha da tempo fissato il principio che la competenza legislativa in materia tributaria appartenga alla Regione solo nei limiti del rispetto, per ogni singolo tributo, del tipo di tassazione vigente nell'ordinamento dello Stato all'epoca dell'applicazione della legge regionale.

2. – L'art. 2 della legge impugnata riduce l'imposta comunale di consumo sui materiali da costruzione dell'85 per cento per il 1967 e dell'80 per cento per il 1968, mentre la riduzione prevista dal legislatore statale (art. 45 del D.L. del 1965, n. 124, e 1 della legge 1965, n. 431) è limitata al 20 per cento. Anche questa norma regionale contrasta con l'art. 36 dello Statuto siciliano. La Regione infatti può discostarsi, nella misura delle riduzioni d'imposta, dalla legislazione dello Stato, ma la differenza quantitativa tra le due legislazioni, quando è sensibile come è avvenuto in questo caso, si traduce in differenza qualitativa e pertanto in manifesto privilegio dei contribuenti d'una Regione rispetto a tutti gli altri.

Dato ciò, nella presente occasione non occorre esaminare, benché il problema meriti particolare attenzione, se una potestà legislativa regionale, in materia di tributi locali, sia in generale compatibile con l'autonomia finanziaria e amministrativa attribuita ai Comuni e ai Consorzi dall'art. 15 dello Statuto siciliano.

3. – La illegittimità dell'art. 2 trascina con sé l'art. 4 che vi è strettamente collegato.

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale dell'art. 1 della legge regionale siciliana approvata il 15 giugno 1965 (contenente proroga di agevolazioni tributarie in materia edilizia) salve le parti in cui proroga per gli edifici non destinati ad albergo le norme contenute nell'art. 5 della legge regionale 28 aprile 1954, n. 11, e negli artt. 1 e 2 della legge regionale 11 gennaio 1963, n. 4;

dichiara inoltre l'illegittimità costituzionale degli artt. 2 e 4 della predetta legge regionale approvata il 15 giugno 1965.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 3 marzo 1966.

* * *

Sentenza n. 24/1968 (Pres. A.M. Sandulli.; Rel. Bonifacio)*Considerato in diritto*

1. – La legge regionale siciliana 23 giugno 1965 con lo stabilire che all'indennità ed al rimborso spese spettanti ai deputati regionali si applica il disposto dell'art. 3 della legge statale 9 agosto 1948, n. 1102, estende a tali emolumenti: a) il particolare regime fiscale vigente per le indennità mensili e le diarie dovute ai membri del Parlamento; b) il divieto di rinuncia, cessione, sequestro o pignoramento. Per l'esatta individuazione dell'oggetto del presente giudizio va tenuto presente che il ricorso del Commissario dello Stato, nonostante la conclusione con la quale si chiede genericamente la dichiarazione di illegittimità della citata legge senza distinzione fra le sue statuizioni, in realtà – come dimostra la motivazione, rivolta unicamente a contestare il potere della Regione di introdurre una esenzione fiscale – investe il provvedimento solo per la parte in cui esso si riferisce alla prima delle due disposizioni contenute nell'art. 3 della legge statale. In questi limiti, perciò, deve essere condotto l'esame devoluto alla Corte.

2. – Successivamente alla posizione del ricorso la legge statale 9 agosto 1948, n. 1102, è stata abrogata dalla legge 31 ottobre 1965, n. 1261, la quale, dopo aver stabilito un nuovo trattamento tributario per le indennità parlamentari (art. 5), ne ha disposto l'applicazione anche "alle indennità ed agli assegni spettanti ai consiglieri delle Regioni a statuto speciale" (art. 6); la Regione siciliana, a sua volta, ha emanato la legge 30 dicembre 1965, n. 44, con la quale le disposizioni del citato provvedimento statale, ad eccezione di alcune di esse che qui non interessano, vengono estese ai deputati regionali. Ad avviso della difesa della Regione ciò comporta la cessazione della materia del presente giudizio.

La Corte ritiene che tale conclusione non possa essere accolta. Ed infatti nei giudizi principali di legittimità costituzionale la materia del contendere viene meno solo nel caso, quale fu quello deciso con sentenza n. 87 del 1965, in cui una legge approvata dopo quella impugnata impedisca ogni effetto di questa: e per raggiungere siffatto risultato non è sufficiente che il nuovo provvedimento abbia il medesimo oggetto, ma è necessario che lo disciplini con la stessa decorrenza cronologica della precedente legge. Ciò non si verifica nella presente fattispecie, perché, mentre la legge impugnata stabilisce che il regime tributario disposto dalla legge statale n. 1102 del 1958 si applica ai deputati regionali "con la stessa decorrenza" (e, quindi, dal momento in cui quella entrò in vigore), le successive leggi dello Stato e della Regione non si riferiscono, né esplicitamente né implicitamente, ai rapporti ad esse anteriori: sicché è certo che la legge regionale 23 giugno 1965, ove non se ne dichiari l'illegittimità costituzionale, è

destinata a produrre effetti in ordine alle indennità percepite dai deputati regionali fino al momento nel quale sono entrate in vigore le nuove disposizioni.

3. – Nel merito la questione sollevata dal Commissario dello Stato è fondata: la legge denunziata, infatti, ha stabilito una vera e propria esenzione fiscale e nel disporla ha oltrepassato quei limiti entro i quali in forza dell'art. 36 dello Statuto la Regione può legittimamente provvedere.

Quanto al primo punto, non si può accogliere la tesi prospettata dalla resistente, secondo la quale l'inapplicabilità di ogni tributo e la non computabilità agli effetti dell'accertamento del complessivo reddito e della determinazione delle aliquote di imposta sarebbero conseguenza del carattere non retributivo degli emolumenti, dei quali la legge 23 giugno 1965 definirebbe indirettamente la natura. Ed invero ciò vale, certo, per le somme stabilite a titolo di rimborso di spese, ma non anche per le indennità alle quali la legge stessa, espressamente distinguendole dalle prime, mostra di assegnare una funzione affatto diversa: di tal che risulta evidente che ci si trova di fronte ad un vero e proprio reddito percepito dai deputati regionali a causa della carica ricoperta. Non si vuole con ciò negare che le indennità fisse mensili possano in parte essere attribuite anche per le spese che il parlamentare deve sostenere al di là di quelle necessarie per partecipare alle sedute dell'Assemblea (e a ciò corrisponde la disciplina ora stabilita dalla legge statale 31 ottobre 1965, n. 1261 e, per *relationem*, dalla legge regionale siciliana 30 dicembre 1965, n. 44); quel che si vuol dire è che esse non hanno né possono avere solo quella finalità. In un regime democratico a larga base popolare e nell'ambito del quale il potere non è riservato ai ceti che si trovino in condizioni economiche di vantaggio il legislatore ha l'obbligo di porre in essere tutte quelle condizioni che appaiono indispensabili per consentire anche ai non abbienti l'accesso alle cariche pubbliche e l'esercizio delle funzioni a queste connesse. In attuazione di questo indirizzo, che si ricava dal principio generale formulato nel secondo comma dell'art. 3 della Costituzione, sia la Costituzione (art. 69) sia alcuni Statuti speciali espressamente assicurano ai membri del Parlamento ed ai componenti dei consigli regionali la corresponsione di una indennità, demandandone alla legge la determinazione: sicché essa, almeno nella misura in cui non è destinata a coprire le spese, assume l'indubbio carattere di reddito.

Accertato in tal modo che l'esclusione dell'imposizione tributaria, riferita all'intero importo delle indennità, si risolve in una esenzione fiscale, resta da vedere se la Regione avesse il potere di disporla.

Per decidere la questione sotto questo ulteriore aspetto è sufficiente far riferimento alla costante giurisprudenza di questa Corte, secondo la quale, nell'esercizio della competenza attribuita dall'art. 36 dello Statuto, la Regione siciliana non può introdurre agevolazioni od esoneri tributari che non trovino riscontro in un corrispondente tipo esistente nella legislazione statale. Nel caso in esame si deve escludere che la legge regionale 23 giugno 1965 per il fatto di aver stabilita una disciplina identica a quella dettata dalle norme statali per i

membri del Parlamento possa in questo trovare la sua giustificazione costituzionale. In proposito non è affatto necessario accertare se, come si afferma nel ricorso, l'esenzione disposta nella legge statale 9 agosto 1948, n. 1102, vada collocata nel quadro delle prerogative spettanti ai componenti della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica, ma è sufficiente rilevarne il carattere eccezionale. Al Parlamento nazionale, infatti, deve essere riconosciuta una posizione costituzionale del tutto peculiare (cfr. sentenza n. 66 del 1964), in ragione della quale le norme che si riferiscono ad esso od ai suoi membri sono da qualificare come diritto singolare; e perciò quelle che qui interessano non sono idonee a costituire un "tipo" di esenzione al quale la Regione possa legittimamente richiamarsi.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 1 della legge approvata dall'Assemblea regionale siciliana nella seduta del 23 giugno 1965 e concernente la "estensione alla Assemblea regionale siciliana dell'art. 3 della legge 9 agosto 1948, n. 1102", limitatamente alla parte in cui dispone che l'indennità parlamentare stabilita per i deputati regionali è esente da ogni tributo e non può essere comunque computata agli effetti dell'accertamento del reddito imponibile e della determinazione dell'aliquota per qualsiasi tributo dovuto sia allo Stato che ad altri enti.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 3 aprile 1968.

* * *

Sentenza n. 158/1973 (Pres. Bonifacio – Rel. Rocchetti)

Considerato in diritto

[omissis]

2. – Con tali ordinanze il giudice *a quo* ha denunciato alla Corte, per violazione dell'art. 36 dello Statuto della Regione siciliana, l'articolo unico della legge regionale in data 27 novembre 1961, n. 22, "nella parte in cui proroga le disposizioni di cui all'art. 6 della legge regionale 28 aprile 1954, n. 11, recepita con legge regionale 18 ottobre 1954, n. 37".

Per identificare l'oggetto della questione così proposta, occorre precisare che la legge n. 22 del 1961 dispone nel suo unico articolo che "il termine di efficacia delle disposizioni della legge 18 ottobre 1954, n. 37, di cui all'art. 1 della legge e successive modifiche, è prorogato al 31 dicembre 1965".

L'art. 1 della citata legge n. 37 del 1954 a sua volta stabiliva poi che gli sgravi fiscali per le nuove costruzioni edilizie, concessi dagli artt. 2 e seguenti

della legge regionale 28 aprile 1954, n. 11, si applicavano alle costruzioni iniziate e condotte a termine nel periodo decorrente dal 18 ottobre 1954 a tutto il 31 dicembre 1957 (termine che veniva, come sopra, prorogato al 31 dicembre 1965).

La legge del 1961 prorogava quindi il termine, e con esso l'applicabilità, dell'intera legge del 1954, interessante tutti i vari benefici fiscali concessi in materia.

Ma il tribunale di Caltanissetta limitava, come era logico, la sua censura a quella parte della legge di proroga interessante l'agevolazione tributaria che era oggetto del giudizio e cioè a quella che, protraendo l'efficacia dell'art. 6, primo comma, della legge regionale 28 aprile 1954, n. 11, consentiva l'ulteriore applicazione della riduzione a misura fissa, in quell'articolo prevista, delle imposte di registro e trascrizione dovute per il primo trasferimento a titolo oneroso di appartamenti in corso di costruzione, costruiti o da costruire entro il termine previsto, e che veniva appunto prorogato.

La censura ha quindi per oggetto l'art. 1 della legge regionale 27 novembre 1961, n. 22, limitatamente alla parte in cui, prorogandosi il termine contenuto nell'art. 1, primo comma, della legge regionale 18 ottobre 1954, n. 37, si dispone l'applicazione dell'art. 6, primo comma, della legge regionale 28 aprile 1954, n. 11, alle costruzioni iniziate e condotte a termine nel periodo decorrente dal 1 gennaio 1958 al 31 dicembre 1965.

3. – La questione, dedotta in riferimento all'art. 36 dello Statuto della Regione siciliana, è fondata.

Come è noto, il citato art. 36, il quale dispone che “al fabbisogno finanziario della Regione si provvede con i redditi patrimoniali della Regione e a mezzo di tributi deliberati dalla medesima” è stato sempre interpretato dalla Corte nel senso che, nella deliberazione che concerne i detti tributi, la Regione è tenuta ad osservare i limiti dei principi ed interessi generali cui si informa la legislazione dello Stato (sent. n. 2 del 1965) adeguandosi alla tipologia da essa adottata in materia per ogni singolo tributo (sentenze n. 90 del 1965 e 23 del 1966).

Ora non è dubbio che la riduzione delle dette imposte alla misura fissa contrasta col tipo di agevolazioni contenute nelle leggi dello Stato sulla stessa materia che, per i trasferimenti di case non di lusso, prevedono soltanto semplici riduzioni di aliquote pari alla metà dell'imposta di registro e al quarto di quella ipotecaria (art. 17 legge 12 luglio 1949, n. 408, e proroghe successive).

E poiché il sistema di imposizione a tassa fissa, adottato dalla legge regionale, risponde invece a un tipo di tassazione diverso da quello tuttora vigente nello Stato, il contrasto con l'art. 36 dello Statuto siciliano risulta evidente (sent. 23 del 1966).

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale dell'articolo unico della legge della

Regione siciliana 27 novembre 1961, n. 22, nella parte in cui, prorogandosi il termine contenuto nell'articolo 1, primo comma, della legge regionale 18 ottobre 1954, n. 37, si dispone l'applicazione dell'art. 6, primo comma, della legge regionale 28 aprile 1954, n. 11, alle costruzioni iniziate e condotte a termine nel periodo intercorrente dal 1 gennaio 1958 al 31 dicembre 1965.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 9 novembre 1973.

* * *

Sentenza n. 187/1981 (Pres. Elia; Rel. Ferrari)

Considerato in diritto

[*omissis*]

5. – Nel merito, la legge impugnata appare nella sua interezza viziata da illegittimità costituzionale.

Nell'ordinamento statale, i membri del Governo hanno un trattamento economico complessivo pari a quello dei gradi gerarchici più elevati. Così dispone l'articolo 2 della legge 8 aprile 1952, n. 212. Nello stesso ordinamento, i membri del Parlamento godono, invece, di un trattamento privilegiato, nel senso che le relative indennità parlamentari non soggiacciono per intero al normale regime di tassazione, ma ne sono esentate nella misura del sessanta per cento, che poi l'articolo 2, penultimo comma, della legge 24 aprile 1980, n. 146, ha ridotto al trenta per cento. Così stabiliva già la legge 31 ottobre 1965, n. 1261, invocando esplicitamente l'art. 69 Cost. e nel dichiarato intento di "garantire il libero svolgimento del mandato"; così ha disposto più compiutamente e definitivamente il d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, sull'istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. In particolare, l'art. 47, primo comma, lettera *d*), di tale normativa assimila al reddito di lavoro dipendente le indennità "percepites dai membri del Parlamento " e quelle, "comunque denominate, percepite per le cariche elettive e per le funzioni di cui agli articoli 134 e 135 Cost."; a sua volta, il successivo art. 48, quarto comma, stabilisce che "le indennità indicate alla lettera *d*) dell'art. 47 costituiscono reddito nella misura del quaranta per cento del loro ammontare al netto dei contributi previdenziali".

Se si considera poi che, al contrario, "le indennità, i gettoni di presenza o altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle regioni, dalle province e dai comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni", pur essendo anch'essi assimilati, per espresso dettato del medesimo art. 47, lettera *e*), al reddito di lavoro dipendente, non risultano sottratti al normale regime di tassazione, il sistema creato con la riforma del 1973 risulta con tutta chiarezza: il trattamento tributario privilegiato non spetta ai membri del Governo, bensì esclusivamente ai membri del Parlamento – nonché, ai sensi dell'art. 6 della legge n. 1261 del 1965, anche "ai

consiglieri delle regioni a statuto speciale” e, per effetto dell’art. 47, lettera d), del d.P.R. n. 597 del 1973, alle altre cariche elettive –, ma neppure per ogni indennità, gettone di presenza o altro compenso percepito nell’esercizio di pubbliche funzioni, bensì esclusivamente per le indennità di cui alla già menzionata lettera d) dell’articolo 47 del d.P.R. n. 597 del 1973. Se si considera altresì che, con deliberazione n. 605 del 13 febbraio 1975, la sezione di controllo della Corte dei conti dichiarò parzialmente illegittimi, rifiutandone il visto e la registrazione, due decreti del Presidente della Regione siciliana, proprio perché e nella parte in cui, facendo applicazione dell’art. 1 della legge regionale 30 gennaio 1956, n. 8, sottraevano al normale regime di tassazione le indennità corrisposte ai membri della Giunta, non può non ritenersi che la legge impugnata dal Vice Commissario dello Stato si pone in immediato rapporto di consecuzione, non solo temporale, con la pronuncia della sezione di controllo della Corte dei conti e con i rilievi ivi contenuti. Essa risulta, infatti, adottata proprio al fine di superare l’ostacolo rappresentato dalla Corte dei conti. E non può certo dirsi conforme al sistema costituzionale, configurandosi, anzi, come un caso esemplare di sviamento strumentale della funzione legislativa, il ricorso appunto allo strumento della legge interpretativa, per porre il vizio rilevato dall’organo di controllo al riparo da tale controllo.

6. – Il problema dell’indennità ai membri della Giunta regionale venne affrontato dall’Assemblea siciliana ancor prima della costituzionalizzazione dello Statuto, e precisamente con la legge regionale 29 dicembre 1947, n. 19, che recava il titolo di “determinazione della indennità mensile al Presidente della Regione ed agli Assessori e del rimborso spese per incarichi agli stessi o ai Deputati”. Tale legge stabiliva, quantificandole, e con decorrenza dal primo giugno dello stesso anno, le diverse misure dell’indennità mensile – al lordo – per il Presidente della Regione, per gli Assessori effettivi e per quelli supplenti. Il suddescritto sistema durò poco meno di un decennio, essendo stato sostituito nel 1956 dall’art. 1 della legge n. 8, a sensi del quale l’indennità mensile, con decorrenza dal 1 agosto 1955, non è più quantificata, ma prevista in misura pari – sempre al lordo, tuttavia – al trattamento economico mensile spettante, rispettivamente, al Presidente ed ai Vice Presidenti dell’Assemblea regionale siciliana.

Non rileva al riguardo la constatazione che il trattamento economico di questi ultimi, cui è stato ancorato quello dei membri della Giunta, non essendo disposto con legge, ma con atto interno del Consiglio di Presidenza dell’Assemblea in virtù dell’articolo 11 del relativo regolamento, può subire periodiche variazioni. Rileva, viceversa, il dato di fatto che il sistema instaurato nel 1956, il quale testualmente stabilisce per i membri della Giunta – è bene ripeterlo – una indennità mensile “lorda”, non ha dato motivo a questione per circa un ventennio, cioè dal 1956 al 1975. Fu solo in quest’ultima data, infatti, che nacque la questione, e precisamente quando la Corte dei conti in sede di controllo ebbe occasione di esaminare i due decreti dei quali si è già detto,

emanati in materia dal Presidente della Regione siciliana nell'ottobre del precedente anno 1974. La competente sezione di controllo non ammise al visto ed alla registrazione i due decreti, ma non già perché negasse la legittimità dell'attribuzione di un'indennità mensile ai membri della Giunta o dell'assunzione come parametro di quella dei membri della Presidenza dell'Assemblea, bensì esclusivamente perché il particolare regime di tassazione, riservato ai membri di organi elettivi, risultava dai due decreti esteso ai membri del governo regionale, mentre non spetta neppure ai membri del governo nazionale.

In altre parole, quel particolare regime di tassazione costituisce una deroga, come verrà precisato nel seguito della presente motivazione, e la sua estensione oltre i casi tassativamente previsti costituisce un'applicazione nuova e diversa; nuova e diversa, sia rispetto alla lettera della legge regionale n. 8 del 1956, sia rispetto all'applicazione costantemente fattane in passato. Ma allora la legge impugnata, risolvendosi in sostanza nell'espansione dell'ambito di quella deroga, non già interpreta, ma dispone. Essa, insomma, non è interpretativa, bensì innovativa, e ne è prova – documentale, si direbbe – il mutamento della formula “indennità mensile lorda”, coniata già nel 1947 e ribadita nel 1956, in “misura mensile netta”, introdotta con la sedicente interpretazione autentica, nell'intento di realizzare mediante un atto legislativo quel medesimo disegno che non era stato possibile realizzare con un atto amministrativo.

Ma non è interpretativa anche per una considerazione di diverso ordine. Il legislatore può sempre riformare la disciplina vigente, modificando la legge anteriore, ed un legislatore regionale dotato di potestà esclusiva, godendo di ampia discrezionalità, sia pure nei limiti delle leggi costituzionali, può sempre disciplinare l'ordinamento degli uffici e degli enti regionali, come appunto previsto dall'articolo 14, lettera p), dello Statuto della Regione siciliana. Non può, però, dirsi che faccia egualmente buon uso della sua potestà il legislatore che si sostituisca al potere cui è riservato il compito istituzionale di interpretare la legge, dichiarandone mediante altra legge l'autentico significato con valore obbligatorio per tutti e, quindi, vincolante anche per il giudice, quando non ricorrano quei casi in cui la legge anteriore riveli gravi ed insuperabili ambiguità o abbia dato luogo a contrastanti applicazioni, specie in sede giurisprudenziale.

Ora, la legge regionale siciliana n. 8 del 1956 non contiene sul punto formule ambigue, né ha provocato, almeno per circa un ventennio, contrasti in sede applicativa. La legge impugnata, quindi, ha solo il nome di interpretazione autentica.

7. – La difesa della Regione sostiene che la legge impugnata non ha inteso “sottrarre al normale regime di imposizione tributaria l'indennità spettante al Presidente della Regione ed agli Assessori”: il legislatore regionale del 1956 aveva disposto che membri della Giunta e membri della Presidenza dell'Assemblea godessero di trattamenti economici di pari entità. Tale essendo la *mens legislatoris* – prosegue la difesa della Regione – è una volta che per effetto

dell'esonero, nella misura di sei decimi, dall'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), riconosciuto solo ai membri della Presidenza dell'Assemblea, si è verificata una notevole differenza tra i due ordini di retribuzione, la sola via per ristabilire fra le due categorie la parità voluta dal legislatore del 1956 è appunto quella di riconoscere al Presidente della Giunta ed agli Assessori una "retribuzione lorda maggiore di quella attribuita al Presidente ed ai Vice Presidenti dell'Assemblea, di guisa che la stessa, diminuita di tutti i tributi applicabili, dei quali è prevista puntuale applicazione, risulti pari, al netto, a quella che, al netto, ricevono, rispettivamente, il Presidente ed i Vice Presidenti dell'Assemblea". Mediante tale meccanismo, conclude la stessa difesa, i membri della Giunta non ottengono un regime tributario privilegiato; al contrario, anzi, i loro emolumenti sono esposti ad una tassazione più elevata e ad una maggiore decurtazione.

Appare con tutta chiarezza come la sopra riassunta prospettazione sia abilmente imperniata solo sulla parità dei trattamenti economici dei membri della Giunta e di quelli della Presidenza. Tale parità è innegabilmente un dato normativo letterale, che si rinviene sia nella legge del 1956 sia in quella impugnata. Ma la questione riceve esatta soluzione non già argomentando da quest'unico elemento, ma solo se impostata nei suoi esatti e più ampi termini.

Sembra indubitabile che la legge impugnata trae origine, meglio che occasione, dalla riforma tributaria, cioè dall'istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF): questa reca la data del 1973 (d.P.R. n. 597), i due decreti del Presidente della Regione siciliana, dichiarati illegittimi dalla Corte dei conti, recano la data del 1974. Ne deriva che si tratta essenzialmente di questione di diritto tributario. Ne offre conferma la relazione illustrativa della legge impugnata, che proprio alla imposizione IRPEF fa espresso richiamo.

Sembra altrettanto indubitabile che, se si tiene presente l'articolo 53, primo comma, Cost. secondo cui "tutti sono tenuti a concorrere alle stesse pubbliche in ragione della loro capacità contributiva", la norma di cui all'articolo 48, quarto comma del menzionato d.P.R. n. 597 del 1973, la quale stabilisce che le indennità dei membri degli organi elettivi "costituiscono reddito nella misura del qualità per cento", si configura come una deroga al suddetto principio costituzionale; una deroga consistente in una esenzione parziale dall'imposta, e perciò insuscettibile, in quanto tale, di interpretazione estensiva, e che inoltre solo il legislatore statale può motivatamente disporre.

Valutando adesso la legge impugnata alla stregua delle due puntualizzazioni che precedono, risulta che questa, disponendo in materia tributaria, ha esteso un'esenzione parziale – di cui peraltro i membri della Giunta già godono in quanto consiglieri regionali – a categorie non previste dal sistema instaurato col d.P.R. n. 597 del 1973, così violando l'art. 53, primo comma, Cost. – ma anche l'art. 3 primo comma, Cost., in rapporto a tutti gli altri contribuenti – oltre che la riserva di legge statale sulle esenzioni fiscali. Basta al riguardo porre mente al

meccanismo escogitato dalla legge nel suo effettivo concretarsi, quale in definitiva viene descritto nella stessa relazione illustrativa: la disparità nasce in seguito all'esonero parziale riconosciuto all'una categoria, ma non anche all'altra; la parità si ristabilisce versando a questa una maggiorazione che corrisponda perfettamente alla maggiore imposta da essa dovuta. Ma così il tributo viene effettivamente, anche se indirettamente, pagato dalla finanza regione, non gravando più sul contribuente, e si consegue, sì la effettiva parità di trattamento retributivo, ma si consegue, prima ancora, l'effettiva parità fiscale. La legge può certamente stabilire le indennità dei membri della Giunta nelle misure che ritiene più congrue, ma una legge interpretativa non è, altrettanto certamente, lo strumento più idoneo e costituzionalmente legittimo, quando disponga una maggiorazione del trattamento economico di alcuni pubblici dipendenti al fine di esonerare tali contribuenti dal pagamento, sia pur solo parziale, delle imposte dovute secondo il sistema tributario.

E poi appena il caso di osservare che, contrariamente a quanto eccepito dalla difesa della Regione nella pubblica udienza, non vi era motivo di impugnare la legge n. 8 del 1956 entro i previsti termini di decadenza, dato che le censure di incostituzionalità sono rivolte, non già contro questa legge, bensì contro la interpretazione autentica di essa. E, per quanto riguarda il richiamo nella memoria dell'Avvocatura dello Stato all'articolo 81 Cost., basterà rilevare che nessuna questione risulta sollevata nel ricorso con riguardo a tale ultima disposizione costituzionale.

Poiché, infine, l'articolo 1 della legge regionale siciliana in epigrafe risulta costituzionalmente illegittimo per violazione degli articoli 3, primo comma, e 53, primo comma, Cost., il ricorso proposto dal Vice Commissario dello Stato il 29 dicembre 1977 va accolto.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale della legge approvata dall'Assemblea regionale siciliana in data 21 dicembre 1977, recante "Interpretazione autentica dell'art. 1 della legge regionale 30 gennaio 1956, n. 8, concernente indennità mensile e rimborso spese per missioni al Presidente della Regione ed agli Assessori".

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, l'11 novembre 1981.

* * *

Sentenza n. 155/1986 (Pres. Paladin; Rel. E. Gallo)*Considerato in diritto*

1. – Le questioni sollevate dalle due ordinanze sono sostanzialmente identiche e sono riferite agli stessi parametri, artt. 17 e 36 dello Statuto della Regione Sicilia. I relativi giudizi possono, pertanto, essere riuniti per essere decisi con unica sentenza.

2. – Effettivamente questa Corte, esaminando varie leggi regionali che, nel succedersi dei tempi, hanno più volte prorogato la validità della l. reg. siciliana 18 ottobre 1954 n. 37, ha già avuto occasione di affermare la loro illegittimità costituzionale: e ciò in quanto, concedendo vuoi esenzioni vuoi tassazioni in misura fissa, là dove la normativa statale prevede una semplice riduzione di aliquota dell'imposta, esse contrastavano con l'art. 36 dello Statuto della Regione.

Secondo il principio, infatti, in tali sentenze affermato da questa Corte, il detto art. 36 dev'essere interpretato nel senso che la Regione è tenuta ad osservare i limiti dei principi e degli interessi generali cui si informa la legislazione dello Stato (sent. n. 2/1965). Il che comporta che la legge regionale debba adeguarsi alla tipologia adottata, per ogni singolo tributo, dalla legge statale (sentenze n. 90 del 1965, n. 23/1966, e n. 158/1973).

Tuttavia la Corte non era mai stata investita *ex professo* della questione concernente la legge regionale n. 37 del 18 ottobre 1954, ma sempre incidenter tantum attraverso le leggi regionali che ne prorogavano l'applicazione. In genere, poi, le questioni in precedenza sollevate riguardavano l'esenzione dalle imposte di consumo sui materiali edilizi (e quindi art. 1 della l. n. 37/1954 che richiamava art. 4 legge n. 11/1954), oppure, anche quando la questione si riferiva, fra l'altro, alla tassazione in misura fissa, la declaratoria d'illegittimità veniva richiesta ed ottenuta limitatamente – come si è appena rilevato – alla legge di proroga (sent. n. 23/1966), oppure ad altro articolo della legge fondamentale (art. 6 primo comma), come nella sentenza 9 novembre 1973 n. 158.

3. – Le questioni qui sollevate riguardano l'imposta di registro per le iscrizioni ipotecarie a garanzia della parte insoluta del prezzo di acquisto di terreni destinati alla costruzione di case di abitazione non di lusso (ord. n. 423/78), nonché quella relativa ai trasferimenti di proprietà delle dette abitazioni (ord. n. 580/83). Imposte ambo previste dall'art. 1 (e non 2, come – per evidente errore materiale scrive l'ordinanza della Corte di Palermo) della l. reg. sic. 18 ottobre 1954 n. 37 (che, peraltro, richiama l'art. 2 della l. reg. 28 aprile 1954 n. 11), ed ambo sottoposte, da quelle leggi fondamentali, alla tassazione in misura fissa.

Orbene, l'art. 5 della l. reg. sic. 30 luglio 1969 n. 29, intervenendo dopo le

numerose precedenti proroghe, non solo richiama ancora in vita quelle leggi fondamentali del 1954, ma abolisce addirittura i termini che quelle leggi, e le successive proroghe, avevano imposti per l'ultimazione delle costruzioni, lasciando in vigore esclusivamente il termine d'inizio, così come fissato dalle leggi del 1954.

Viene, per tal modo, a perpetuarsi l'illegittimità già rilevata da questa Corte in via di principio, giacché la sottoposizione a misura fissa della tassazione concernente le imposte in esame contrasta con i criteri stabiliti dalla legge generale dello Stato: la quale, già con la legge fondamentale 12 luglio 1949 n. 408 (art. 17), come poi con la proroga di cui al d.l. n. 124/1965 e l. n. 431/1965, nonché infine con il T.U. 26 aprile 1986 n. 131 (ora vigente) ha consentito soltanto, variamente nel corso degli anni, qualche riduzione di aliquota.

Si verifica, perciò, il già rilevato contrasto con l'art. 36 dello Statuto regionale siciliano, così come interpretato da questa Corte: contrasto nel quale resta assorbito quello pure denunziato con l'art. 17 dello stesso Statuto, che si limita ad indicare le materie sulle quali la Regione può emanare leggi, sempre entro i limiti dei principi ed interessi generali cui si informa la legislazione dello Stato.

Nel dispositivo andrà anche corretta l'indicazione dell'art. 2 della l. reg. n. 37/1954 (di cui all'ord. 423/78) in art. 1 stessa legge.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi, *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 5 della l. reg. sic. 30 luglio 1969 n. 29 nella parte in cui, spostando al 31 dicembre 1973 il termine di ultimazione delle costruzioni contemplate nell'art. 1 della l. reg. sic. 18 ottobre 1954 n. 37, che richiama l'art. 2 della l. reg. sic. 28 aprile 1954 n. 11, consente di sottoporre a tassazione fissa l'imposta di registro per le iscrizioni ipotecarie a garanzia della parte insoluta del prezzo di acquisto di terreni destinati alla costruzione di case di abitazione non di lusso, nonché l'imposta di registro relativa ai trasferimenti di proprietà delle dette abitazioni.

Così deciso in Roma, in camera di consiglio, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 24 giugno 1986.

* * *

Sentenza n. 260/1990 (Pres. Saja; Red. Baldassarre)

Considerato in diritto

1. – La Regione siciliana, con il ricorso indicato in epigrafe, ha sollevato questione di legittimità costituzionale nei confronti dell'art. 4-*bis*, primo comma, del decreto-legge 30 settembre 1989, n. 332 (Misure fiscali urgenti), che è

stato inserito nel testo originario del predetto decreto-legge dalla legge di conversione 27 novembre 1989, n. 384. Tale articolo, nel disporre che l'aumento del 50 per cento delle tasse automobilistiche ivi previsto sia acquisito per intero al bilancio dello Stato, violerebbe l'art. 36 dello Statuto speciale della Regione siciliana (approvato con Regio decreto legislativo 15 maggio 1946, n. 455, convertito dalla legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 2), come attuato dall'art. 2 del d.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074 (Norme di attuazione dello Statuto della Regione siciliana in materia finanziaria), ai sensi del quale "spettano alla Regione siciliana, oltre le entrate tributarie da essa direttamente deliberate, tutte le entrate tributarie erariali riscosse nell'ambito del suo territorio, dirette o indirette, comunque denominate, ad eccezione delle nuove entrate tributarie il cui gettito sia destinato con apposite leggi alla copertura di oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato specificate dalle leggi medesime".

Il Presidente del Consiglio dei ministri ha eccepito l'inammissibilità dell'anzidetto ricorso sotto svariati profili.

In primo luogo, la Regione siciliana difetterebbe del necessario interesse a ricorrere, per il fatto che l'eventuale accoglimento della questione proposta non potrebbe determinare l'effetto, preteso dalla ricorrente, di veder acquisite al bilancio regionale le somme introitate a titolo di aumento delle tasse automobilistiche, anche in considerazione del rilievo che la disposizione impugnata sarebbe inscindibilmente connessa con l'art. 4-*bis*, comma quarto, per il quale le predette somme sarebbero solo formalmente iscritte nel bilancio dello Stato per essere destinate effettivamente a una "successiva ripartizione tra i comuni e le province", compresi quelli ubicati nel territorio siciliano.

Un secondo motivo d'inammissibilità è individuato dal resistente nel rilievo che un'eventuale pronunzia di accoglimento comprometterebbe il valore costituzionale dell'equilibrio finanziario dei bilanci pubblici (art. 81 della Costituzione), un valore che non potrebbe esser pregiudicato da pronunzie d'illegittimità costituzionale "che non contengano in sé soluzioni di automatico recupero dell'equilibrio finanziario che abbia a risultare turbato dall'intervento del Giudice delle leggi".

Infine, un terzo motivo d'inammissibilità – che, a dire il vero, la difesa del Presidente del Consiglio dei ministri espone come profilo di merito – consiste nel rilievo che la ricorrente avrebbe individuato l'effettivo parametro del giudizio, non già nell'art. 36 dello Statuto speciale (il quale non parla affatto della devoluzione alla Regione delle entrate tributarie che lo Stato riscuote nel territorio siciliano), ma nell'art. 2 del d.P.R. n. 1074 del 1965, sicché avrebbe inammissibilmente posto a questa Corte una questione implicante un raffronto tra una norma di legge ordinaria e un'altra di pari livello.

2. – Le eccezioni d'inammissibilità non possono essere accolte.

In relazione al primo dei profili sollevati, va osservato che questa Corte ha già avuto modo di affermare che nei giudizi di legittimità costituzionale in via

principale l'interesse a ricorrere dev'essere definito e qualificato in relazione alla natura dei giudizi medesimi e degli atti a questi sottoponibili (v. sentt. nn. 517 del 1987, 1111 del 1988, 242 del 1989 e 85 del 1990). Ciò significa che una determinata regione può legittimamente agire nei predetti giudizi, non già in dipendenza del fatto che dall'eventuale accoglimento della questione possano derivare vantaggi, più o meno diretti, a favore della stessa (come, in riferimento al caso esaminato, l'acquisizione al bilancio regionale delle somme riscosse a titolo del previsto aumento delle tasse automobilistiche), ma in dipendenza del fatto che vi sia una legge statale, incidente sull'autonomia regionale, della cui conformità a Costituzione si possa non arbitrariamente dubitare e dalla cui eventuale dichiarazione d'illegittimità costituzionale consegua il ripristino, al livello normativo, della integrità delle competenze costituzionalmente garantite alla regione stessa che si pretendono violate.

Non si può minimamente dubitare che, nel caso sottoposto a questo giudizio, ricorrano effettivamente i requisiti richiesti, poiché, a fronte di parametri di giudizio che stabiliscono la spettanza alla Regione di tutte le entrate tributarie riscosse dallo Stato nell'ambito del territorio siciliano (salvo alcune eccezioni), è impugnata una disposizione di legge statale che dispone di acquisire per intero al bilancio statale l'aumento della tassa erariale automobilistica ivi previsto. Né, in verità, si vede quale influenza possa avere sull'interesse a ricorrere della Regione, una volta che sia così definito, l'asserita inscindibile connessione della norma impugnata con l'art. 4-*bis*, quarto comma, che prevede, per il 1990, la destinazione di parte delle somme riscosse a una successiva ripartizione tra i comuni e le province.

3. – Anche il secondo motivo addotto dall'Avvocatura Generale dello Stato a sostegno della richiesta d'inammissibilità non può essere accolto. Infatti, pur se questa Corte ha più volte sottolineato che dall'art. 81 della Costituzione derivi un principio di tendenziale equilibrio finanziario dei bilanci dello Stato, tanto su base annuale quanto su base pluriennale (v., ad esempio, sentt. nn. 1 del 1966, 12 del 1987), da questa premessa non può logicamente conseguire che sussista in materia un limite assoluto alla cognizione del giudice di costituzionalità delle leggi. Al contrario, ritenere che quel principio sia riconosciuto in Costituzione non può avere altro significato che affermare che esso rientra nella tavola complessiva dei valori costituzionali, la cui commisurazione reciproca e la cui ragionevole valutazione sono lasciate al prudente apprezzamento di questa Corte. In altri termini, non si può ipotizzare che la legge di approvazione del bilancio dello Stato o qualsiasi altra legge incidente sulla stessa costituiscano una zona franca sfuggente a qualsiasi sindacato del giudice di costituzionalità, dal momento che non vi può essere alcun valore costituzionale la cui attuazione possa essere ritenuta esente dalla inviolabile garanzia rappresentata dal giudizio di legittimità costituzionale.

È vero, peraltro, che le scelte di bilancio sono decisioni fondamentali di politica economica che, in ragione di questa loro natura, sono costituzional-

mente riservate alla determinazione del Governo e all'approvazione del Parlamento. Si tratta, indubbiamente, di scelte che, essendo frutto di un'insindacabile discrezionalità politica, esigono un particolare e sostanziale rispetto anche da parte del giudice di legittimità costituzionale, rispetto che, nella giurisprudenza di questa Corte, si è già tradotto in precisi modelli di giudizio, quali la salvaguardia della essenziale unitarietà e globalità del bilancio (v. sentt. nn. 1 del 1966, 22 del 1968 e 12 del 1987) e, soprattutto, il riconoscimento del "principio di gradualità" in ordine all'attuazione di valori costituzionali che importi rilevanti oneri a carico del bilancio statale (v. sentt. nn. 26 del 1980, 349 del 1985, 12 e 173 del 1986, 33 del 1987, nonché ordd. nn. 336, 357, 672 e 840 del 1988 e 221 del 1989). Ma, queste posizioni, occorre ancora sottolinearlo, presuppongono chiaramente che il valore costituzionale dell'equilibrio finanziario, desumibile dall'art. 81 della Costituzione, non sia un presupposto per l'inammissibilità del giudizio di costituzionalità, ma rappresenti, piuttosto, un elemento della complessiva ponderazione dei valori costituzionali, inclusi quelli relativi alla ripartizione della competenza tra Stato e regioni, che costituisce la sostanza del giudizio di legittimità costituzionale.

4. – Va, infine, respinto il terzo motivo addotto dal resistente a sostegno della sua richiesta di una pronunzia di inammissibilità, consistente nel rilievo che il parametro effettivo del giudizio in esame sia dato, non già dall'art. 36 dello Statuto, che non accenna minimamente alla devoluzione alla Regione siciliana delle entrate tributarie che lo Stato riscuote nel territorio della stessa, ma dall'art. 2, primo comma, del d.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074, contenente norme di attuazione dello Statuto della Regione siciliana in materia finanziaria.

È ormai giurisprudenza costante di questa Corte che le norme di attuazione di uno Statuto speciale, ove adottate nei limiti di competenza costituzionalmente fissati al relativo potere, possano integrare il parametro statutario nella loro qualità di "norme interposte" (v., ad esempio, sentt. nn. 180 del 1980, 237 del 1983 e 585 del 1989, nonché, con specifico riferimento alla norma di attuazione invocata in questo giudizio, sentt. nn. 47 del 1968, 49 del 1972, 61 e 87 del 1987). È, altresì, un orientamento da tempo consolidato che la competenza riservata alle norme di attuazione degli Statuti speciali è materialmente determinata, non soltanto in ordine alla definizione delle competenze regionali sia sotto il profilo degli oggetti sia sotto quello delle funzioni (comprese le forme di cooperazione nei casi di interferenza o di interconnessione materiale o funzionale) e in ordine al relativo trasferimento degli uffici, del personale, dei mezzi e delle funzioni stesse, ma anche in relazione all'integrazione delle disposizioni dello Statuto, sempreché questa non sia contraria allo Statuto stesso e sia giustificata da un rapporto di strumentalità logica rispetto all'attuazione di disposizioni del medesimo Statuto (v., ad esempio, sentt. nn. 14 e 20 del 1956, 15 del 1957, 180 del 1980 e 237 del 1983). Poiché, nel caso sottoposto a questo giudizio, l'art. 2, primo comma, del d.P.R. n. 1074 del 1965, oltre a richiamarsi espressamente all'art. 36, primo comma, dello Statuto siciliano, concorre a

definire il significato dei tributi elevati sui “redditi patrimoniali della Regione” con i quali soddisfare il fabbisogno finanziario della stessa, non v'è alcun motivo che possa portare a escludere l'idoneità della norma di attuazione ivi contenuta a integrare il parametro costituzionale rappresentato dall'art. 36, primo comma, dello Statuto siciliano (v., da ultimo, in senso conforme, le sentt. nn. 61 e 87 del 1987).

5. – La questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Regione siciliana è fondata.

Ai sensi dell'art. 36, primo comma, dello Statuto siciliano e delle norme di attuazione contenute nell'art. 2, primo comma, del d.P.R. n. 1074 del 1965, “spettano alla Regione siciliana, oltre le entrate tributarie da essa direttamente deliberate, tutte le entrate tributarie erariali riscosse nell'ambito del suo territorio, dirette o indirette, comunque denominate”. Questa norma generale subisce, tuttavia, un'eccezione costituita dalle “nuove entrate tributarie il cui gettito sia destinato con apposite leggi alla copertura di oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato specificate nelle leggi medesime”. Non v'è dubbio che l'aumento del 50 per cento delle tasse automobilistiche, disposto dall'art. 4-*bis*, primo comma, del decreto-legge n. 332 del 1989, nel testo modificato dalla legge di conversione n. 384 del 1989, rappresenta senz'altro un'entrata tributaria che, a norma dei parametri citati, spetta alla Regione siciliana nei limiti del gettito riscosso nell'ambito del territorio della Regione stessa. Sotto questo profilo, la disposizione contenuta nell'articolo impugnato, per la quale “l'aumento è acquisito per intero al bilancio dello Stato” è, per la parte indicata, costituzionalmente illegittima.

Né, in verità, può riconoscersi alcun fondamento all'osservazione avanzata dall'Avvocatura Generale dello Stato, secondo la quale l'aumento previsto dovrebbe essere ricompreso tra i tributi spettanti allo Stato in quanto rientrerebbe nell'eccezione disposta dall'art. 2, primo comma (seconda parte), del d.P.R. n. 1074 del 1965, trattandosi di nuovi tributi destinati per legge a coprire oneri derivanti da “particolari finalità” dello Stato, le quali sarebbero specificate dalla stessa legge impugnata all'art. 4-*bis*, quarto comma. In realtà, quest'ultima disposizione stabilisce una disciplina, valevole per il solo anno 1990, in base alla quale si impone allo Stato il vincolo di destinare successivamente le somme riscosse, nei limiti di un importo pari a 700 miliardi di lire, a una “ripartizione tra i comuni e le province secondo criteri individuati dalla normativa per la finanza locale per l'anno 1990”. Poiché la generica devoluzione di parte del gettito riscosso ai comuni e alle province non può essere considerata equivalente a quella “specificata e diretta indicazione delle particolari finalità” statali ad opera della legge, che, posta a base di nuovi tributi e del loro impiego, autorizza il legislatore a derogare alle norme statutarie che attribuiscono alla Regione siciliana tutte le entrate fiscali riscosse nel territorio della regione medesima (v. ancora sent. n. 61 del 1987), non resta che dichiarare l'illegittimità costituzionale dell'art. 4-*bis*, primo comma, nella parte in cui acquisisce per intero al

bilancio dello Stato l'aumento del 50 per cento delle tasse erariali automobilistiche in luogo di attribuire alla Regione siciliana il gettito proveniente dalle stesse tasse, riscosso nell'ambito del territorio della medesima regione.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 4-*bis*, primo comma, del decreto-legge 30 settembre 1989, n. 332 (Misure fiscali urgenti), nel testo modificato dalla legge di conversione 27 novembre 1989, n. 384, nella parte in cui non dispone che spetta alla Regione siciliana il provento, derivante dall'aumento delle tasse automobilistiche previsto nello stesso articolo, per un ammontare pari alla quota del gettito riscosso nell'ambito del territorio siciliano.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 23 maggio 1990.

4.

(SEGUE) I REGIMI TRIBUTARI AGEVOLATIVI ANTE RIFORMA DEL TITOLO V COSTITUZIONE NELLE REGIONI A STATUTO ORDINARIO

4.1. Autonomia legislativa nelle forme e nei limiti stabiliti dalle leggi statali

SENTENZA N. 294/1990 (PRES. SAJA; RED. CHELI)

Regione Umbria – Tributi – Apertura ed esercizio di farmacie – Tassa di concessione – Esenzione per le farmacie i cui titolari beneficino dell'indennità di residenza, anche se ubicate in Comuni con popolazione inferiore a cinquemila abitanti – Regioni in genere.

Legge della Regione Umbria riapprovata il 26 febbraio 1990, recante «Ulteriore modificazione ed integrazione (nota alla voce n. 1 della tariffa allegata) della legge regionale 28 maggio 1980 n. 57 – Nuova disciplina delle tasse sulle concessioni regionali».

Costituzione, art. 119.

SENTENZA N. 355/1998 (PRES. VASSALLI; RED. ZAGREBELSKY)

Regioni in genere – Potestà normativa tributaria delle Regioni a statuto comune – Configurabilità soltanto come potestà di attuazione delle leggi statali – Assegni vitalizi corrisposti agli ex componenti del consiglio regionale – Base imponibile – Estensione a tali assegni della più favorevole disciplina tributaria prevista per gli assegni vitalizi erogati agli ex parlamentari – Mancanza di leggi statali attributive di potestà legislativa regionale in materia.

Legge della Regione Puglia riapprovata il 17 giugno 1997, recante «Applicazione dell'art. 26 della legge 23 dicembre 1994, n. 724».

Costituzione, artt. 117, primo e terzo comma, e 119

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri impugna la legge della regione Umbria, riapprovata il 26 febbraio 1990, recante “Ulteriore modificazione ed integrazione (nota alla voce n. 1 della tariffa allegata) della legge regionale 28 maggio 1980 n. 57 – Nuova disciplina delle tasse sulle concessioni regionali”, legge che ha modificato – ampliandola – l’area di esenzione dalla tassa di concessione regionale per l’apertura e l’esercizio di farmacie.

La legge regionale impugnata – sopprimendo le parole “gestite in comuni con popolazione inferiore a 5000 abitanti” nel comma nono della nota alla voce n. 1 del Titolo I della tariffa allegata alla citata legge n. 57 del 1980 – ha infatti esteso l’esenzione dal suddetto tributo alla totalità delle farmacie beneficiarie dell’indennità di residenza. Così disponendo il legislatore regionale avrebbe, peraltro, indebitamente esteso il regime di esenzione della tassa di concessione regionale oltre i limiti fissati dal legislatore statale nel comma undicesimo della nota alla voce n. 15 – Titolo IV – della tariffa delle tasse sulle concessioni governative annessa al T. U. approvato con d.P.R. 1° marzo 1961 n. 121. La norma impugnata avrebbe pertanto alterato la corrispondenza della normativa regionale alle norme di legislazione statale invariata voluta dall’art. 3 della legge 16 maggio 1970 n. 281, che – in materia di tasse sulle concessioni regionali – detta le “forme” ed i “limiti” di esercizio della potestà normativa regionale ai sensi dell’art. 119 Cost.

Di qui l’asserito contrasto della legge impugnata con l’art. 119 Cost., nonché con l’art. 3 della legge 16 maggio 1970 n. 281 e con l’undicesimo comma della nota alla voce n. 15 – Titolo IV – della tariffa delle tasse sulle concessioni governative annessa al T. U. approvato con d.P.R. 1° marzo 1961 n. 121.

La regione, dal canto suo, sostiene che, nella fattispecie, non esisterebbe più un parametro normativo statale cui la legislazione regionale debba uniformarsi: e ciò in quanto le disposizioni del d.P.R. 1° marzo 1961 n. 121 sarebbero state espressamente abrogate dall’art. 15 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 641, recante la nuova disciplina delle tasse sulle concessioni governative.

2. – La questione è fondata.

Essa ripropone il tema, più volte affrontato nella giurisprudenza costituzionale, del contenuto e dei limiti della potestà normativa spettante in materia tributaria alle regioni a statuto ordinario (cfr. sent. n. 321 del 1989; nn. 203 e 214 del 1987; nn. 271 e 272 del 1986).

Questa Corte, in ordine a tale tema, ha già evidenziato come l’autonomia legislativa regionale in materia tributaria, configurandosi quale aspetto o specie dell’autonomia finanziaria, trovi la sua specifica fonte di disciplina nell’art. 119 Cost., dove tale autonomia viene riconosciuta alle regioni ordinarie “nelle forme e nei limiti stabiliti dalle leggi della Repubblica”: dal che l’esigenza, ripetutamente sottolineata, che la legge statale, oltre a precedere l’intervento regionale, sia tale da delimitare gli spazi operativi delle regioni tanto in ordine al tipo del

tributo, nella sua configurazione e nei suoi elementi, quanto in ordine al momento quantitativo dell'imposizione tributaria.

Ed è appunto nel dettato dell'art. 119, primo comma, Cost. che trova il suo fondamento l'art. 3 della legge n. 281 del 1970, norma che identifica tipologia e limiti delle tasse sulle concessioni regionali, sancendo, da un lato, la regola della necessaria corrispondenza fra gli atti imponibili regionali e quelli già di competenza dello Stato assoggettati alle tasse sulle concessioni governative e, dall'altro, i limiti dell'ammontare delle tasse regionali (limiti successivamente modificati dalla legge 23 novembre 1979 n. 594 e dal decreto legge 28 febbraio 1983 n. 55 convertito, con modificazioni, nella legge 26 aprile 1983 n. 131).

Con riguardo alla fattispecie in esame va osservato che la legge regionale ha dettato una nuova disciplina del regime di esenzione dalla tassa sulla concessione regionale per l'apertura e l'esercizio di farmacie, ridisegnando uno degli elementi del tributo (e cioè l'area impositiva) in termini diversi e più ristretti rispetto a quelli in passato previsti, per la tassa sulla "corrispondente" concessione governativa, dal d.P.R. 1 marzo 1961 n. 121. Risultano infatti sottratti alla sfera di applicazione del tributo regionale atti sin qui oggetto di tassazione da parte della regione in quanto ricompresi nell'originario schema della tassa sulla concessione governativa per l'apertura e l'esercizio di farmacie, quali le concessioni conferite a titolari di esercizi gestiti in comuni con popolazione superiore ai 5000 abitanti, ove siano stati ammessi al beneficio dell'indennità di residenza.

Ma la mutata sfera di applicazione del tributo regionale rende la tassa in questione strutturalmente difforme dal modello costituito dalla tassa sulla concessione governativa per l'apertura e l'esercizio di farmacie di cui alla tariffa allegata al d.P.R. n. 121 del 1961. Non può dirsi, di conseguenza, rispettata la regola di corrispondenza della normativa regionale alla legislazione statale invariata sancita dall'art. 3 della legge n. 281 del 1970. E poiché quella regola individua il confine entro il quale può legittimamente esplicarsi la potestà normativa tributaria della regione in materia di tasse sulle concessioni regionali, la sua violazione finisce per tradursi in una violazione dell'art. 119 Cost.

3. – Al fine di affermare la legittimità della legge impugnata la regione svolge un'unica tesi difensiva, imperniata sulla asserita inesistenza, nella legislazione statale in vigore, di un parametro di riferimento per la tassa in esame.

Secondo la resistente, infatti, non sarebbe più in vigore il parametro rappresentato dalla tariffa annessa al T.U. approvato con d.P.R. n. 121 del 1961 in quanto tutte le disposizioni di tale Testo unico sarebbero state espressamente abrogate dall'art. 15 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 641, recante la nuova disciplina delle tasse sulle concessioni governative.

Questa argomentazione difensiva risulta, peraltro, infondata alla luce della vicenda relativa al trasferimento delle funzioni amministrative statali alle regioni ordinarie e della successione delle leggi, statali e regionali, intervenute in materia di tasse sulle concessioni trasferite.

Va innanzitutto ricordato che con il d.P.R. 14 gennaio 1972 n. 4 vennero

trasferite alle regioni a statuto ordinario le funzioni amministrative in materia di assistenza sanitaria, comprensive anche delle funzioni riguardanti gli esercizi farmaceutici (art. 1, lettere *l, m, n, o*). Conseguenza di tale trasferimento fu che gli atti ed i provvedimenti relativi alla materia dell'assistenza farmaceutica, in precedenza soggetti a tassa di concessione governativa, divennero soggetti, ai sensi dell'art. 3 della legge n. 281 del 1970, a tassa di concessione regionale, in quanto adottati dalla regione nell'esercizio di proprie funzioni.

Risulta pertanto che all'atto dell'emanazione del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 641 le concessioni relative all'apertura ed all'esercizio di farmacie costituivano ormai provvedimenti di competenza regionale, suscettibili di sottostare al potere di imposizione tributaria delle stesse regioni. È quindi del tutto naturale che il legislatore statale, nel dettare, con il citato d.P.R. n. 641 del 1972, una nuova disciplina relativa alle sole tasse sulle concessioni governative, non abbia più richiamato nell'annessa tariffa le voci relative agli atti connessi alle funzioni già trasferite alle regioni con il decreto delegato n. 4 del 1972 e non abbia, in particolare, adottato alcuna disposizione in tema di tasse sulle concessioni per l'apertura e l'esercizio di farmacie.

La vicenda normativa qui richiamata offre, di conseguenza, una chiara indicazione sulla portata della norma abrogatrice contenuta nell'art. 15 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 641 e cioè sul fatto che l'abrogazione in essa disposta – dato anche il tenore letterale della norma – sia venuta ad investire le sole disposizioni del d.P.R. n. 121 del 1961 concernenti le tasse sulle concessioni rimaste governative, senza in alcun modo toccare le norme dello stesso d.P.R. relative alle tasse trasferite alle regioni. Queste ultime norme sono, pertanto, rimaste in vita al fine di assolvere alla specifica funzione di fungere da presupposto e da parametro per la disciplina regionale relativa alle tasse sulle concessioni trasferite alle regioni ordinarie.

Puntuali conferme di questa ricostruzione si trovano, del resto, sia nella legislazione statale che in quella regionale.

Da un lato, infatti, l'articolo unico della legge 23 novembre 1979 n. 594 (Adeguamento delle tasse sulle concessioni regionali) designa come oggetto di possibile adeguamento “le tasse sulle concessioni regionali relative alle competenze trasferite alle regioni... con i decreti del Presidente della Repubblica numeri 1, 2, 3, 4, 5 e 6 del 14 gennaio 1972 e numeri 7, 8, 9, 10 e 11 del 15 gennaio 1972”: con ciò confermando che la trasformazione del tributo da statale a regionale è divenuta operante al momento del trasferimento delle funzioni amministrative, cioè in un'epoca anteriore all'emanazione del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 641. Dall'altro lato, le leggi della regione Umbria che hanno disciplinato le tasse sulle concessioni regionali in data successiva all'entrata in vigore del d.P.R. n. 641 del 1972, hanno seguito a richiamare, nella tariffa, il d.P.R. n. 121 del 1961, dimostrando così di considerare la normativa contenuta in tale decreto ancora in vigore per le tasse sulle concessioni regionali (cfr. leggi regione Umbria 9 agosto 1974 n. 47 e 28 maggio 1980 n. 57)

Le considerazioni sin qui svolte inducono pertanto ad accogliere il ricorso e ad annullare la legge regionale impugnata.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale della legge della regione Umbria riapprovata il 26 febbraio 1990, recante "Ulteriore modificazione ed integrazione (nota alla voce n. 1 della tariffa allegata) della legge regionale 28 maggio 1980 n. 57 – Nuova disciplina delle tasse sulle concessioni regionali".

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 13 giugno 1990.

* * *

Sentenza n. 355/1998 (Pres. Vassalli; Red. Zagrebelsky)

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei Ministri ha proposto questione di legittimità costituzionale dell'art. 1 della delibera legislativa (consistente in un articolo unico), riapprovata il 17 giugno 1997 dal Consiglio regionale della Puglia in sede di riesame a seguito di rinvio governativo e comunicata in data 20 giugno 1997, concernente la "Applicazione dell'art. 26 della legge 23 dicembre 1994, n. 724".

Ad avviso del Presidente del Consiglio dei Ministri, la disposizione sottoposta al controllo di costituzionalità si pone in contrasto con la ripartizione delle competenze tra Stato e regioni stabilita dalla Costituzione. Con l'estendere agli assegni vitalizi dei consiglieri regionali il regime fiscale dettato, relativamente ai membri del Parlamento, dall'art. 5-*bis* del d.l. 28 giugno 1995, n. 250, introdotto dalla legge di conversione 8 agosto 1995, n. 349, la Regione Puglia pretenderebbe di esercitare la propria potestà legislativa in materia tributaria, una materia estranea alla sua competenza.

2. – La questione è fondata.

3. – Stabilendo che "l'art. 26, comma 1, lettera *b*) della legge 23 dicembre 1994, n. 724 si applica ai consiglieri regionali esplicitamente indicati in detto articolo, nel rispetto delle modalità fissate per i membri del Parlamento nazionale dall'art. 5-*bis* del d.l. 28 giugno 1995, n. 250, coordinato con la legge di conversione 8 agosto 1995, n. 349" (tale è il tenore della disposizione censurata), il legislatore regionale ha, nella sostanza, inteso estendere ai consiglieri regionali una norma tributaria prevista dalla legge dello Stato a favore dei membri del Parlamento, in relazione agli assegni vitalizi spettanti a questi ultimi.

Con tale disposizione, il legislatore regionale si è inserito in una vicenda normativa riguardante il trattamento tributario degli assegni vitalizi spettanti ai

membri del Parlamento e ad altre categorie di soggetti a essi equiparati. Questa vicenda trae origine dal d.l. 2 marzo 1989, n. 6, il cui art. 2, comma 6-*bis* introdotto dalla legge di conversione 27 aprile 1989, n. 154 – attraverso rinvii agli artt. 24, secondo comma, e 29, quarto comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, quanto alla determinazione dei soggetti titolari di vitalizi, e all’art. 47, comma 1, lettera *b*), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, quanto alla determinazione del prelievo, commisurato a quello riguardante le rendite vitalizie – prevedeva, ai fini dell’imposta sul reddito delle persone fisiche, un trattamento tributario privilegiato degli assegni vitalizi, a favore di diversi soggetti, consistente nell’abbattimento della base imponibile al 60% del reddito percepito. In tale disciplina speciale, i consiglieri regionali e i membri del Parlamento si trovavano accomunati.

A seguito della dichiarazione d’illegittimità costituzionale della norma anzidetta (sentenza n. 289 del 1994), il legislatore nazionale, con l’art. 26, comma 1, lettera *b*), della legge 23 dicembre 1994, n. 724, ha provveduto a sopprimere i regimi fiscali particolari concernenti gli assegni vitalizi spettanti, tra l’altro, sia ai membri del Parlamento nazionale che ai membri dei Consigli regionali, per la quota parte non derivante da fonti riferibili a trattenute effettuate al percettore e già assoggettate a ritenute fiscali (per le quali si sarebbe in effetti posto, in caso di soppressione, un problema di doppia imposizione).

Senonché, il parallelismo di disciplina del trattamento tributario degli assegni vitalizi dei membri del Parlamento e dei consiglieri regionali è venuto meno con l’art. 5-*bis* del d.l. 28 giugno 1995, n. 250, il quale, ai fini dell’applicazione del sopra menzionato art. 26, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, ha stabilito che la quota parte di cui alla lettera *b*) è calcolata, ma per i soli membri del Parlamento nazionale, secondo una determinata proporzione (il rapporto tra l’ammontare complessivo delle trattenute effettuate, assoggettate a ritenute fiscali, e la spesa complessiva per assegni vitalizi, col limite fisso per cui tale rapporto era da considerarsi in ogni caso non superiore ai due quinti). In conseguenza, si è venuto così a determinare un diverso trattamento, la quota parte soggetta a imposizione degli assegni vitalizi corrisposti ai membri del Parlamento essendo calcolata secondo criteri legali (e più favorevoli), la quota parte degli assegni vitalizi corrisposti ai membri dei Consigli regionali essendo invece calcolata secondo criteri reali (meno favorevoli).

Con la delibera legislativa impugnata, il legislatore regionale della Puglia, nella sostanza, ha inteso “riagganciare” la disciplina tributaria degli assegni vitalizi dei suoi consiglieri, anche in relazione al computo della base imponibile, a quella prevista dal legislatore statale per i membri del Parlamento, “sganciata” nel 1995 con l’anzidetto art. 5-*bis* del d.l. n. 250.

4. – Deve innanzitutto chiarirsi che la prospettata questione di costituzionalità concerne esclusivamente un problema di competenza legislativa regionale. Non riguardando il contenuto delle determinazioni legislative regionali, del tutto influenti sulla decisione di essa sono le considerazioni in merito alle

scelte legislative nazionali o regionali circa l'equiparazione o la differenziazione del trattamento tributario degli assegni vitalizi dei consiglieri regionali e dei membri del Parlamento (questione che, successivamente alla delibera legislativa regionale impugnata, è stata ripresa in considerazione dal legislatore in sede nazionale, con l'art. 4 del decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 314, che ha nuovamente operato l'equiparazione). E ugualmente influente sulla sorte della norma regionale sottoposta a giudizio è il carattere meramente interpretativo che a essa si potesse eventualmente riconoscere, rispetto alla disciplina statale. Anche ad ammettere tale eventualità, resterebbe comunque del tutto imprejudicata la questione circa la competenza ad adottare norme (interpretative) nella materia in argomento.

5. – Così precisata la questione nei suoi termini effettivi, bastano a riconoscere l'incostituzionalità della norma approvata dal Consiglio regionale della regione Puglia le due considerazioni seguenti.

In primo luogo, l'indubbia attinenza alla materia tributaria – con riferimento per di più a un tributo erariale – della disciplina della base imponibile dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, quale è quella contenuta nella disposizione impugnata.

In secondo luogo, l'estraneità di tale materia all'ambito delle competenze proprie delle regioni ad autonomia ordinaria. Questa Corte, già con la sentenza n. 271 del 1986, successivamente numerose volte ribadita (v. da ultimo sentenza n. 295 del 1993), conformemente al principio di unità del sistema tributario, ha chiarito che la potestà normativa tributaria delle regioni ad autonomia ordinaria non è strumentale rispetto alle competenze di cui all'art. 117 della Costituzione, così da poter trarre fondamento dalla previsione costituzionale di queste. Tale potestà opera invece, alla stregua dell'art. 119, primo comma, della Costituzione, al di fuori di esse, con proprio oggetto ed entro i diversi e particolari confini che le leggi della Repubblica, in conformità ai principi costituzionali, sono legittimate a previamente fissare, configurandosi pertanto come una potestà non di tipo concorrente, ma soltanto come una potestà attuativa, analoga a quella di cui all'ultimo comma dell'art. 117 della Costituzione. Nella specie, difettando qualsiasi attribuzione di competenza legislativa regionale da parte della legge dello Stato, la base costituzionale giustificativa della disposizione sottoposta al controllo di costituzionalità viene a mancare.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale della legge della regione Puglia riapprovata il 17 giugno 1997, recante "Applicazione dell'art. 26 della legge 23 dicembre 1994, n. 724".

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 14 ottobre 1998.

5.

IL RIPARTO DI COMPETENZA SUI TRIBUTI *POST* RIFORMA DEL TITOLO V COSTITUZIONE NELLE REGIONI A STATUTO SPECIALE: TRIBUTI PROPRI E NON

5.1. Imposizione sul turismo – Sardegna

SENTENZA N. 102/2008 (PRES. BILE; RED. F. GALLO)

Norme della Regione Sardegna – Imposta regionale sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconda casa – Imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico - Imposta regionale sugli aeromobili e le unità da diporto – Imposta regionale sulle plusvalenze delle seconde case ad uso turistico, realizzate dalla cessione a titolo oneroso delle unità immobiliari adibite ad uso abitativo, diverse dall’abitazione principale – Mancata previsione che la cessione avvenga entro cinque anni dall’acquisto – Localizzazione dell’unità immobiliare entro tre chilometri dalla battigia marina – Esclusione dell’imposta per i residenti da più di ventiquattro mesi - Imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto – Applicabilità alle persone fisiche o giuridiche aventi domicilio fiscale fuori dal territorio regionale – Presupposti dell’imposta – Applicabilità nel mare territoriale - Imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico – Riferimento a “unità immobiliari destinate ad uso abitativo, non adibite ad abitazione principale” – Presupposti e soggetti passivi dell’imposta – Localizzazione dell’unità immobiliare entro tre chilometri dalla battigia marina – Criteri per il calcolo dell’imposta - Imposta di soggiorno – Disciplina di presupposti, soggetti passivi dell’imposta, ente impositore, misura, decorrenza.

Legge della Regione Sardegna 11 maggio 2006, n. 4 (Disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo), artt. 2 e 3, nel testo originario e in quello sostituito dall’art. 3, commi 1 e 2, della legge della Regione Sardegna 29 maggio 2007, n. 2 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – Legge finanziaria 2007).

Costituzione, artt. 3 e 53; statuto speciale per la Regione Sardegna, art. 8, lett. *b*) [già lett. *i*)].

SENTENZA N. 216/2010 (PRES. AMIRANTE; RED. F. GALLO)

Norme della Regione Sardegna – Imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto – Applicabilità alle persone fisiche o giuridiche aventi domicilio fiscale fuori dal territorio regionale – Presupposti dell’imposta – Applicabilità nel mare territoriale.

Legge della Regione Sardegna 11 maggio 2006, n. 4 (Disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo), nel testo sostituito dall’art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna 29 maggio 2007, n. 2 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – Legge finanziaria 2007) e nel testo originario, art. 4.

Costituzione, art. 117, primo comma (violazione di norma interposta).

Considerato in diritto

1. – Con il primo dei due ricorsi in epigrafe (n. 91 del 2006), il Presidente del Consiglio dei ministri censura:

(¹) La Corte con la medesima pronuncia n. 102 del 2008 altresì:

– *dichiara* inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4 del 2006, nel testo originario, promosse dal Presidente del Consiglio dei ministri, in via subordinata, con il ricorso n. 91 del 2006, in riferimento agli artt. 117 e 119 della Costituzione, in relazione all'art. 10 della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 (Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione);

– *dichiara* non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4 del 2006, nel testo originario, promosse dal Presidente del Consiglio dei ministri con il ricorso n. 91 del 2006, in riferimento all'art. 8, lett. *i*) (nel testo anteriore a quello sostituito dal comma 834 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296), dello statuto della Regione Sardegna e agli artt. 3 e 53 Cost.;

– *dichiara* inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4 del 2006, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007, promosse dal Presidente del Consiglio dei ministri con il ricorso n. 36 del 2007, in riferimento ai parametri evocati in relazione ai denunciati artt. 3 e 4 della legge della Regione Sardegna n. 4 del 2006, quali sostituiti dall'art. 3, commi 1 e 2, della legge della Regione Sardegna, n. 2 del 2007, agli artt. 117, secondo comma, lett. *e*), e 120 Cost., nonché all'art. 3 di un non specificato testo normativo;

– *dichiara* non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4 del 2006, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007, promosse dal Presidente del Consiglio dei ministri con il ricorso n. 36 del 2007, in riferimento agli artt. 1, 3, 8, lett. *b*) (quale sostituito dal comma 834 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006), dello statuto della Regione Sardegna e agli artt. 3 e 53 Cost.;

– *dichiara* non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 5 della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007, promosse dal Presidente del Consiglio dei ministri con il ricorso n. 36 del 2007, in riferimento all'art. 8, lett. *b*) (quale sostituito dal comma 834 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006), dello statuto della Regione Sardegna, all'art. 3 Cost. e all'art. 117, primo comma, Cost., in relazione agli artt. 12 e 49 del Trattato CE.

La Corte inoltre dispone la separazione del giudizio concernente la questione di legittimità costituzionale dell'art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4 del 2006, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007, promossa dal Presidente del Consiglio dei ministri con il ricorso n. 36 del 2007, in riferimento all'art. 117, primo comma, Cost., in relazione agli artt. 3, lett. *g*), 10, 49, 81 e 87 del Trattato CE, e riguardante l'assoggettamento a tassazione delle imprese esercenti aeromobili o unità da diporto; *riserva* alla separata ordinanza n. 103 del 2008 di sottoporre alla Corte di giustizia CE, in via pregiudiziale ai sensi dell'art. 234 del Trattato CE, le seguenti questioni di interpretazione degli artt. 49 e 87 dello stesso Trattato: a) se l'art. 49 del Trattato debba essere interpretato nel senso che osti all'applicazione di una norma, quale quella prevista dall'art. 4 della legge della Regione Sardegna 11 maggio 2006, n. 4 (Disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo), nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna 29 maggio 2007, n. 2 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – Legge finanziaria 2007), secondo la quale l'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti aeromobili da esse stesse utilizzati per il trasporto di persone nello svolgimento di attività di aviazione generale d'affari; b) se lo stesso art. 4 della legge della Regione

a) l'art. 2 della legge della Regione Sardegna 11 maggio 2006, n. 4 (Disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo), in riferimento: all'art. 8, lettera *i*), dello statuto della Regione Sardegna (nel testo vigente all'epoca del deposito del ricorso); agli artt. 117 e 119 della Costituzione, in relazione all'art. 10 della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, anche per violazione del principio fondamentale espresso dall'art. 67, comma 1, lettera *b*), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi); agli artt. 3 e 53 Cost.; all'art. 117, primo comma, Cost., per violazione dell'art. 12 del Trattato CE;

b) l'art. 3 della stessa legge regionale, in riferimento: all'art. 8, lettera *i*), dello statuto della Regione Sardegna (nel testo vigente all'epoca del deposito del ricorso); agli artt. 117 e 119 Cost., in relazione all'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001; agli artt. 3 e 53 Cost.; all'art. 117, primo comma, Cost., per violazione dell'art. 12 del Trattato CE;

c) l'art. 4 della stessa legge regionale, in riferimento: all'art. 8, lettera *i*), dello statuto della Regione Sardegna (nel testo vigente all'epoca del deposito del ricorso); agli artt. 117 e 119 Cost., in relazione all'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001; all'art. 53 Cost.; agli artt. 3 e 53, secondo comma, Cost. (parametri non espressamente indicati).

Ciascuno degli articoli denunciati istituisce e disciplina un particolare tributo regionale: a) l'«imposta regionale sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case» (rubrica dell'art. 2); b) l'«imposta regionale sulle seconde case

Sardegna n. 4 del 2006, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007, nel prevedere che l'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti aeromobili da esse stesse utilizzati per il trasporto di persone nello svolgimento di attività di aviazione generale d'affari, configuri – ai sensi dell'art. 87 del Trattato – un aiuto di Stato alle imprese che svolgono la stessa attività con domicilio fiscale nel territorio della Regione Sardegna; c) se l'art. 49 del Trattato debba essere interpretato nel senso che osti all'applicazione di una norma, quale quella prevista dallo stesso art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4 del 2006, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007, secondo la quale l'imposta regionale sullo scalo turistico delle unità da diporto grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti unità da diporto la cui attività imprenditoriale consiste nel mettere a disposizione di terzi tali unità; d) se lo stesso art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4 del 2006, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007, nel prevedere che l'imposta regionale sullo scalo turistico delle unità da diporto grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti unità da diporto la cui attività imprenditoriale consiste nel mettere a disposizione di terzi tali unità, configuri – ai sensi dell'art. 87 del Trattato – un aiuto di Stato alle imprese che svolgono la stessa attività con domicilio fiscale nel territorio della Regione Sardegna; e *riserva* alla medesima ordinanza n. 103 del 2008 di sospendere il giudizio, come sopra separato, sino alla definizione di dette questioni pregiudiziali. La Corte di giustizia CE si è pronunciata su tali questioni interpretative con la sentenza 17 novembre 2009, C-169/08, all'esito della quale la Corte ha emesso la sentenza n. 216 del 2010 di seguito riportata.

ad uso turistico» (rubrica dell'art. 3); c) l'«imposta regionale su aeromobili ed unità da diporto» (rubrica dell'art. 4).

2. – Con il secondo dei due ricorsi in epigrafe (n. 36 del 2007), il Presidente del Consiglio dei ministri censura:

a) l'art. 2 della stessa legge regionale n. 4 del 2006, quale sostituito dall'art. 3, comma 1, della legge reg. 29 maggio 2007, n. 2 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – Legge finanziaria 2007), in riferimento: all'art. 8, lettera *b*), dello statuto della Regione Sardegna (nel testo sostituito dal comma 834 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296), anche per violazione dell'art. 67, comma 1, lettera *b*), del d.P.R. n. 917 del 1986; all'art. 3 Cost. (parametro non espressamente indicato); agli artt. 3 e 53 Cost.; all'art. 117, primo comma, Cost., per violazione dell'art. 12 del Trattato CE; all'art. 119 Cost.;

b) l'art. 3 della stessa legge regionale n. 4 del 2006, quale sostituito dall'art. 3, comma 2, della citata legge reg. n. 2 del 2007, in riferimento: all'art. 8, lettera *b*), dello statuto della Regione Sardegna (nel testo sostituito dal comma 834 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006); agli artt. 117, terzo comma, e 119 Cost., in relazione all'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001; all'art. 53 Cost.; agli artt. 3 e 53 Cost.; al principio di ragionevolezza;

c) l'art. 4 della stessa legge regionale n. 4 del 2006, quale sostituito dall'art. 3, comma 3, della citata legge reg. n. 2 del 2007, in riferimento: ai parametri già evocati in relazione ai denunciati artt. 3 e 4 della legge reg. n. 4 del 2006, quali sostituiti dall'art. 3, commi 1 e 2, della legge reg. n. 2 del 2007; agli artt. 117, secondo comma, lettera *e*), e 120 Cost.; all'art. 3 di un non precisato testo normativo; agli artt. 3 e 53 Cost.; agli artt. 1, 3, 8, lettera *b*), dello statuto della Regione Sardegna (nel testo sostituito dal comma 834 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006); all'art. 117, primo comma, Cost., per violazione degli artt. 3, lettera *g*), 10, 49, 81 e 87 del Trattato CE;

d) l'art. 5 della citata legge regionale n. 2 del 2007, in riferimento: all'art. 8, lettera *b*), dello statuto della Regione Sardegna (nel testo sostituito dal comma 834 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006); all'art. 119 Cost., in relazione all'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001; all'art. 3 Cost.; all'art. 117, primo comma, Cost., per violazione degli artt. 12 e 49 del Trattato CE.

Ciascuno dei denunciati articoli disciplina un diverso tributo regionale: o quale risulta a séguito delle modifiche apportate dalla legge reg. n. 2 del 2007 al corrispondente tributo previsto dalla precedente legge reg. n. 4 del 2006, oppure quale introdotto *ex novo* dalla medesima legge reg. n. 2 del 2007. In particolare, le censure riguardano: a) l'«imposta regionale sulle plusvalenze delle seconde case ad uso turistico» (rubrica dell'art. 2 della legge reg. n. 4 del 2006, quale sostituito dal comma 1 dell'art. 3 della legge reg. n. 2 del 2007); b) l'«imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico» (rubrica dell'art. 3 della legge reg. n. 4 del 2006, quale sostituito dal comma 2 dell'art. 3 della legge reg. n. 2 del 2007); c) l'«imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili e

delle unità da diporto» (rubrica dell'art. 4 della legge reg. n. 4 del 2006, quale sostituito dal comma 3 dell'art. 3 della legge reg. n. 2 del 2007); d) l'«imposta di soggiorno» (art. 5 della legge reg. n. 2 del 2007).

[*omissis*]

4. – Le questioni proposte nei due ricorsi riguardano tutte tributi propri della Regione – in quanto istituiti con legge regionale ai sensi dell'art. 8, lettera *b*) [già *i*)], dello statuto speciale –, e possono essere suddivise in tre gruppi, secondo i parametri richiamati in relazione a ciascun tributo: a) questioni relative al riparto di competenze legislative tra Stato e Regione; b) questioni basate su norme della Costituzione non attinenti al riparto delle competenze; c) questioni basate su norme di diritto comunitario evocate attraverso l'art. 117, primo comma, Cost.

Con il primo gruppo di questioni, che hanno per oggetto il riparto delle competenze legislative tra Stato e Regioni in materia tributaria, sono evocati: a) l'art. 8, lettera *i*) – poi divenuta lettera *b*), in forza della sostituzione operata dal comma 834 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006, dello statuto della Regione Sardegna –, il quale prevede che le entrate della Regione sono costituite «da imposte e tasse sul turismo e da altri tributi propri che la regione ha facoltà di istituire con legge in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato»; b) gli artt. 117 e 119 Cost., in relazione all'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001.

Con il secondo gruppo di questioni, sono evocati gli artt. 3 e 53 Cost., nei quali il ricorrente individua il fondamento dei principi di ragionevolezza, uguaglianza e capacità contributiva.

Con il terzo gruppo di questioni, sono evocati, per il tramite dell'art. 117, primo comma, Cost., gli artt. 12, 49, 81 – «coordinato con gli art. 3, lettera *g*) e 10» – e 87 del Trattato CE.

5. – Le questioni del primo gruppo (sopra indicato con la lettera *a*) pongono il preliminare problema dell'individuazione del parametro applicabile in tema di competenza legislativa tributaria della Regione Sardegna: se, cioè, esse debbano essere esaminate alla stregua dell'art. 8, lettera *i*) – ora lettera *b*) –, dello statuto speciale o alla stregua degli artt. 117 e 119 Cost.

Questa Corte ritiene corretta la prima ipotesi.

Non può, infatti, essere presa in considerazione, nella specie, la disciplina del Titolo V della Parte II della Costituzione, non garantendo essa, rispetto allo statuto speciale, quelle «forme di autonomia più ampie» che, sole, ne consentirebbero l'applicazione alle Regioni a statuto speciale ai sensi dell'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001. La maggiore autonomia assicurata dallo statuto risulta dal fatto che la condizione cui deve sottostare la Regione Sardegna nell'istituire tributi propri è solo quella – prevista dall'art. 8, lettera *b*), dello statuto – dell'armonia con i principi del sistema tributario statale, mentre le Regioni a statuto ordinario sono assoggettate al duplice limite costituito dall'obbligo di esercitare il proprio potere di imposizione in coerenza con i

principi fondamentali di coordinamento e dal divieto di istituire o disciplinare tributi già istituiti da legge statale o di stabilirne altri aventi lo stesso presupposto, almeno fino all'emanazione della legislazione statale di coordinamento.

5.1. – Per giungere a tale conclusione, occorre muovere dalla premessa che il nuovo Titolo V della Parte II della Costituzione prevede che: a) lo Stato ha competenza legislativa esclusiva in materia di «sistema tributario [...] dello Stato» (art. 117, secondo comma, lettera *e*, Cost.); b) le Regioni hanno potestà legislativa esclusiva nella materia tributaria non espressamente riservata alla legislazione dello Stato, con riguardo, beninteso, ai presupposti d'imposta collegati al territorio di ciascuna Regione e sempre che l'esercizio di tale facoltà non si traduca in un dazio o in un ostacolo alla libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni (artt. 117, quarto comma, e 120, primo comma, Cost.); c) le Regioni e gli enti locali «stabiliscono e applicano tributi e entrate propri in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento [...] del sistema tributario» (art. 119, secondo comma, Cost.); d) lo Stato e le Regioni hanno competenza legislativa concorrente nella materia del «coordinamento [...] del sistema tributario», nella quale è riservata alla competenza legislativa dello Stato la determinazione dei principi fondamentali. Tale riserva di competenza legislativa nella materia del coordinamento del sistema tributario non può comportare, tuttavia, alcuna riduzione del potere impositivo già spettante alle Regioni a statuto speciale e alle Province autonome, perché, ai sensi dell'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001, la nuova disciplina costituzionale si applica ad esse (fino all'adeguamento dei rispettivi statuti) solo per la parte in cui prevede «forme di autonomia più ampie rispetto a quelle già attribuite» e, pertanto, non può mai avere l'effetto di restringere l'ambito di autonomia garantito dagli statuti speciali anteriormente alla riforma del Titolo V della Parte II Cost. (*ex multis*, sentenza n. 103 del 2003).

Il quadro normativo risultante dalla riforma costituzionale è stato interpretato da questa Corte nel senso, da una parte, che lo spazio riservato a detta potestà dipende prevalentemente dalle scelte di fondo operate dallo Stato in sede di fissazione dei principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario e, dall'altra, che l'esercizio del potere esclusivo delle Regioni di autodeterminazione del prelievo è ristretto a quelle limitate ipotesi di tributi, per la maggior parte “di scopo” o “corrispettivi”, aventi presupposti diversi da quelli degli esistenti tributi statali. È indicativa di questo indirizzo la sentenza n. 37 del 2004, la quale ha espressamente affermato che, in forza del combinato disposto del secondo comma, lettera *e*), del terzo comma e del quarto comma dell'art. 117 Cost., nonché dell'art. 119 Cost., «non è ammissibile, in materia tributaria, una piena esplicazione di potestà regionali autonome in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal Parlamento nazionale». In altri termini, lo Stato – nell'esercizio della propria competenza legislativa nella determinazione dei “principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario” – ha il potere di fissare, con propria legge, «non solo [...] i principi

cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee del sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, regioni ed enti locali». Da tale affermazione la stessa sentenza e le altre che le hanno fatto séguito hanno tratto l'ulteriore conseguenza che, fino a quando l'indicata legge statale non sarà emanata, è vietato alle Regioni di istituire e disciplinare tributi propri aventi gli stessi presupposti dei tributi dello Stato o di legiferare sui tributi esistenti istituiti e regolati da leggi statali (sentenze n. 451 del 2007; nn. 413, 412, 75 e 2 del 2006; nn. 455, 397 e 335 del 2005; n. 431 del 2004). Solo per quanto riguarda le suddette limitate ipotesi di tributi propri aventi presupposti diversi da quelli dei tributi statali, la Corte ha riconosciuto sussistere il potere delle Regioni di stabilirli, in forza del quarto comma dell'art. 117 Cost., anche in mancanza di un'apposita legge statale di coordinamento, a condizione, però, che essi, oltre ad essere in armonia con la Costituzione, rispettino ugualmente i principi dell'ordinamento tributario, ancorché solo «“incorporati”, per così dire, in un sistema di tributi sostanzialmente governati dallo Stato» (in tal senso, ancora, la sentenza n. 37 del 2004, nonché, in via generale, la sentenza n. 282 del 2002).

5.2. – Al fine di individuare, alla luce di quanto sopra, la disciplina costituzionale applicabile nel caso di specie, occorre pertanto accertare se il suddetto duplice limite fissato al legislatore tributario regionale dagli artt. 117 e 119 Cost., come interpretati dalla giurisprudenza costituzionale sopra richiamata, sia o no più stringente rispetto al limite fissato dallo statuto speciale. Occorre, cioè, verificare se l'«armonia con i principi del sistema tributario dello Stato» – che, si è visto, è l'unica specifica condizione richiesta dallo statuto per legittimamente istituire e disciplinare i tributi propri della Regione Sardegna – si differenzi complessivamente, in termini di maggiore autonomia, dall'osservanza dei “principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario”.

Al riguardo, va preliminarmente sottolineata la differenza che intercorre tra i principi del sistema tributario dello Stato ed i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario nel suo complesso. I primi attengono specificamente alla tipologia e alla struttura degli istituti tributari statali, nonché alle *rationes* ispiratrici di detti istituti. L'armonia con tali principi dei tributi regionali va, perciò, intesa come rispetto, da parte del legislatore regionale, dello “spirito” del sistema tributario dello Stato (*ex multis*, sentenza n. 304 del 2002) e, perciò, come coerenza e omogeneità con tale sistema nel suo complesso e con i singoli istituti che lo compongono. I secondi attengono agli elementi informativi delle regole che presiedono i rapporti e i collegamenti tra il sistema tributario dello Stato, quello delle Regioni a statuto ordinario e quello degli enti locali e presuppongono una legge statale che li fissi espressamente.

Sia l'«armonia con i principi del sistema tributario dello Stato» che l'osservanza dei “principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario” realizzano, dunque, una funzione di coordinamento in senso lato tra i

diversi sottosistemi del complessivo sistema tributario. Con la differenza, però, che mentre l'armonia con i «principi del sistema tributario dello Stato» richiede solo che la Regione, nell'istituire i tributi propri, valuti essa stessa la coerenza del sistema regionale con quello statale e conformi, di conseguenza, i propri tributi agli elementi essenziali del sistema statale e alle *rationes* dei singoli istituti tributari, invece, i “principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario”, in quanto realizzano un coordinamento in senso stretto, hanno per oggetto la delimitazione delle sfere di competenza legislativa tributaria e presuppongono – salvi i pochi casi di cui si è sopra detto – l'esistenza di un'apposita legge che li stabilisca. Esempio di quest'ultimo tipo di coordinamento è quello realizzato attraverso principi che fissino un determinato rapporto percentuale (in termini di base imponibile o di gettito) tra tributi statali e tributi regionali o locali; oppure ripartiscano tra i diversi livelli di governo i presupposti di imposta.

5.3. – Ciò posto, va rilevato che, mentre la normativa risultante dalla riforma del Titolo V della Parte II della Costituzione – come interpretata dalle richiamate sentenze di questa Corte – vieta alle Regioni a statuto ordinario, in difetto di una legislazione statale sui principi fondamentali di coordinamento, di disciplinare tributi già istituiti da legge statale o di istituirne altri aventi lo stesso presupposto dei preesistenti tributi statali; un simile divieto non è, invece, desumibile dallo statuto speciale della Regione Sardegna, il quale si limita ad esigere che i tributi propri regionali siano in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato. Né può ritenersi che il suddetto divieto costituisca uno dei principi con i quali la legislazione della Regione Sardegna deve armonizzarsi. In base a quanto si è appena osservato, infatti, esso costituisce un principio di coordinamento in senso stretto – individuato in via interpretativa dalla giurisprudenza di questa Corte e transitoriamente applicabile fino all'emanazione di un'apposita legge statale in materia – che attiene solo alla ripartizione tra i diversi livelli di governo dei presupposti di imposta, secondo un criterio temporale di priorità nell'esercizio della potestà legislativa tributaria.

Ne deriva che il Titolo V della Parte II della Costituzione non prevede un'autonomia legislativa tributaria più ampia di quella complessivamente attribuita alla Regione Sardegna dal suo statuto di autonomia. Quest'ultimo è l'unico parametro applicabile nella specie e, pertanto, le censure del ricorrente basate sulla violazione del Titolo V della Parte II della Costituzione non possono essere prese in considerazione, con le conseguenze, sul tipo di pronuncia da adottare, che saranno esaminate caso per caso, in relazione al contenuto delle singole censure.

5.4. – Tale esito interpretativo non esclude, beninteso, che lo Stato possa contenere o ampliare la potestà normativa di autodeterminazione dei tributi propri attribuita alla Regione dallo statuto speciale. Significa solo che tale possibilità passa non già attraverso l'emanazione di una legge statale che fissi i principi fondamentali previsti dall'art. 117 Cost., ma attraverso la modificazione

statutaria realizzata attivando lo speciale procedimento di collaborazione previsto dall'art. 54 dello statuto di autonomia, a tenore del quale le disposizioni statutarie in materia di autonomia finanziaria «possono essere modificate con leggi ordinarie della Repubblica su proposta del Governo o della Regione, in ogni caso sentita la Regione».

5.5. – Non osta a tale conclusione l'orientamento di questa Corte secondo cui sono applicabili alle Regioni a statuto speciale, come alle Regioni a statuto ordinario, vincoli complessivi e temporanei alla spesa corrente fissati dalla legislazione statale (sentenze n. 169 e n. 82 del 2007). Infatti, in base a detto orientamento, tali vincoli, riconducibili ai “principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica”, si impongono alle autonomie speciali solo in ragione dell'imprescindibile esigenza di assicurare l'unitarietà delle politiche complessive di spesa che lo Stato deve realizzare – sul versante sia interno che comunitario e internazionale – attraverso la «partecipazione di tutte le Regioni [...] all'azione di risanamento della finanza pubblica» e al rispetto del cosiddetto “patto di stabilità”. Una tale esigenza, in quanto relativa al contenimento della spesa pubblica, non attiene al sistema tributario della Regione Sardegna – la cui coerenza con il sistema statale è garantita dalla menzionata «armonia con il sistema tributario dello Stato» – e rende, perciò, non pertinente al caso di specie la richiamata giurisprudenza costituzionale.

5.6. – Deve ulteriormente precisarsi che il testo dell'art. 8, lettera *b*) (già lettera *i*), dello statuto speciale (secondo cui le entrate della Regione sono costituite «da imposte e tasse sul turismo e da altri tributi propri che la regione ha facoltà di istituire con legge in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato») va interpretato nel senso che non v'è alcuna distinzione tra tributi «sul turismo» e «altri tributi propri», quanto alla necessità di rispettare l'«armonia con i principi del sistema tributario dello Stato». Per tutti i «tributi propri» della Regione – riguardino o no la materia turistica – vale, infatti, l'identica esigenza di non creare disarmonie o incoerenze con il sistema tributario statale. Una diversa interpretazione, quale quella sostenuta da entrambe le parti, non solo non è imposta dalla lettera della suddetta disposizione statutaria (come chiarito dalla sentenza n. 62 del 1987, a proposito dell'analoga formulazione contenuta nello statuto speciale per il Trentino Alto-Adige), ma creerebbe un'ingiustificata disparità di trattamento tra i tributi sul turismo e gli altri tributi propri.

5.7. – Ciò premesso, l'esame delle questioni sottoposte a questa Corte sarà condotto alla stregua sia degli artt. 3, 53 e 117, primo comma, Cost., sia dell'evocato parametro statutario. In particolare, esso deve essere diretto ad accertare se la normativa regionale impugnata sia coerente con i principi di uguaglianza e di capacità contributiva, sia in armonia con lo “spirito” del sistema tributario – più specificamente, con le *rationes* cui sono ispirati i tributi statali gravanti sulle stesse o analoghe materie imponibili – e non contrasti con gli articoli del Trattato CE indicati dal ricorrente.

6. – Occorre ora passare all'esame delle questioni relative all'art. 2 della legge reg. n. 4 del 2006, sia nel testo originario sia in quello sostituito dall'art. 3, comma 1, della legge reg. n. 2 del 2007, sollevate, rispettivamente, con il primo e il secondo ricorso.

6.1. – Tale disposizione, nel testo originario, istituisce e disciplina, con effetto dal 18 febbraio 2007, data di pubblicazione sul bollettino ufficiale della Regione delle deliberazioni della Giunta regionale previste ai commi 8 e 9, l'«imposta regionale sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case», siti in Sardegna entro tre chilometri dalla battigia marina e destinati ad uso abitativo. L'imposta è applicabile – nei confronti dell'alienante avente domicilio fiscale fuori dal territorio regionale o avente domicilio fiscale in Sardegna da meno di ventiquattro mesi, con l'esclusione dei soggetti nati in Sardegna e dei loro coniugi – alle cessioni a titolo oneroso: 1) dei suddetti fabbricati, escluse le unità immobiliari che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o del coniuge; 2) di quote o azioni non negoziate sui mercati regolamentati di società titolari della proprietà o di altro diritto reale su detti fabbricati, per la parte ascrivibile ai fabbricati medesimi (commi da 1 a 4).

Con il primo ricorso, il Presidente del Consiglio dei ministri censura la norma in riferimento all'art. 8, lettera *i*), dello statuto della Regione Sardegna – nel testo vigente all'epoca del deposito del ricorso –, perché: a) l'imposta non può essere considerata sul turismo, in quanto non ha alcun rapporto con questo; b) non è ammissibile, in materie diverse dal turismo, una piena esplicazione di potestà tributarie regionali, in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal Parlamento nazionale; c) sono «violati i principi del sistema tributario dello Stato» in materie diverse dal turismo.

In subordine, nel caso in cui «si potessero desumere i principi fondamentali del coordinamento del sistema tributario dalla legislazione tutt'ora in vigore», il ricorrente censura lo stesso art. 2 per violazione degli artt. 3 e 53 Cost., in riferimento al «principio generale» secondo cui lo stesso indice di capacità contributiva non giustifica la sovrapposizione di più imposte, perché ogni imposta ha un presupposto autonomo, dovendo colpire «materie tassabili diverse», mentre nella specie la Regione ha colpito la stessa materia già tassata dallo Stato con l'art. 67, comma 1, lettera *b*), del d.P.R. n. 917 del 1986, il quale prevede che le plusvalenze immobiliari sono tassabili a condizione che la cessione intervenga a non più di cinque anni dall'acquisto o dalla costruzione, esclusi gli immobili acquistati per successione o donazione e gli altri casi che vi sono indicati.

6.2. – L'art. 2 della legge reg. n. 4 del 2006, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 1, della legge reg. n. 2 del 2007, disciplina, con effetto dal 31 maggio 2007, l'«imposta regionale sulle plusvalenze delle seconde case ad uso turistico», applicabile – nei confronti dell'alienante a titolo oneroso avente domicilio fiscale, «ai sensi dell'articolo 58 del decreto del Presidente della Repubblica 29

settembre 1973, n. 600», o in Sardegna da meno di ventiquattro mesi o fuori dal territorio regionale – alle cessioni a titolo oneroso: 1) delle unità immobiliari acquisite o costruite da più di cinque anni, site in Sardegna entro tre chilometri dalla battigia marina, adibite ad uso abitativo e diverse dall'abitazione principale (così come definita dall'art. 8, comma 2, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504) da parte del proprietario o del titolare di altro diritto reale sulle stesse; 2) di quote o azioni non negoziate sui mercati regolamentati di società titolari della proprietà o di altro diritto reale su detti fabbricati, per la parte ascrivibile ai fabbricati medesimi (commi 1, 2 e 4). La norma precisa, al comma 3, che «L'imposta non si applica alle cessioni a titolo oneroso di unità immobiliari adibite ad uso abitativo, effettuate in regime di impresa nell'esercizio delle attività di costruzione o compravendita di immobili, purché iscritte tra le rimanenze dell'ultimo bilancio approvato».

Con il secondo ricorso, il Presidente del Consiglio dei ministri censura tale norma, in riferimento all'art. 8, lettera *b*), dello statuto della Regione Sardegna (nel testo sostituito dal comma 834 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006), perché «la legge regionale non è in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato contenuti nell'art. 81 [*recte*: art. 67], comma 1, lettera *b*), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi)», per cui, «nei confronti di una persona fisica, perché una plusvalenza possa costituire "reddito diverso" [...], è necessario l'intento speculativo», il quale «non può avere un'articolazione diversa Regione per Regione» e «va escluso quando tra l'acquisto e la vendita sia intercorso un tempo tale da farlo ritenere quanto meno improbabile». Lamenta anche la violazione degli artt. 3 e 53 Cost., in riferimento al principio di capacità contributiva, perché «nella norma impugnata non si trova alcun elemento per il quale la capacità contributiva, espressa dalla realizzazione di plusvalenze con la cessione di immobili situati nella Regione, sia diversa a seconda che il soggetto risieda in Sardegna o fuori».

[*omissis*]

6.4. – In considerazione di quanto osservato nel punto 4., il prelievo regionale censurato con i due ricorsi può considerarsi un tributo proprio della Regione, istituito ai sensi dell'art. 8, lettera *b*) [già *i*)], dello statuto speciale. La Corte deve, pertanto, limitarsi ad accertare se detto prelievo sia «in armonia» con il principio del sistema tributario statale espresso dall'art. 67, comma 1, lettera *b*), del d.P.R. n. 917 del 1986, di cui il ricorrente lamenta la violazione, in sostanza, in entrambi i ricorsi.

Per la precisione, nel primo ricorso, il suddetto principio del sistema tributario statale è evocato, dapprima, solo genericamente («violazione dei principi tributari») con riferimento all'art. 8, lettera *i*), dello statuto di autonomia e, poi, specificamente (con espresso richiamo del citato art. 67 del d.P.R. n. 917 del 1986), con riferimento alla denunciata violazione degli artt. 3 e 53 Cost. L'art. 8, lettera *b*), dello statuto di autonomia, con riguardo al suddetto

principio, è, invece, evocato espressamente nel secondo ricorso. È tuttavia evidente che, anche nel primo ricorso, il ricorrente ha inteso lamentare la divergenza della legge regionale da un principio del sistema tributario dello Stato e, quindi, la violazione del richiamato parametro statutario. È discutibile la tecnica di impugnazione usata dal ricorrente, perché egli ha prima denunciato la violazione statutaria di non specificati principi del sistema tributario statale e poi ha precisato nello stesso ricorso, sia pure denunciando anche la violazione degli artt. 3 e 53 Cost., che il principio del sistema tributario statale non rispettato dal legislatore regionale è quello di cui è espressione l'art. 67 del d.P.R. n. 917 del 1986. Tuttavia è chiaro che tale imprecisione non inficia l'intenzione di denunciare la "disarmonia", rilevante con riguardo allo statuto di autonomia, con il suddetto principio del sistema tributario statale.

6.5. – Il richiamato art. 67, comma 1, lettera b), del d.P.R. n. 917 del 1986 stabilisce che sono assoggettate a tassazione «le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari». La disposizione richiede, pertanto, ai fini dell'applicazione dell'imposta erariale, la sussistenza di due condizioni: a) la condizione positiva della prossimità temporale della vendita dell'immobile rispetto al suo acquisto o alla sua costruzione; b) la condizione negativa che le plusvalenze non derivino da cessioni di immobili utilizzati per primarie esigenze abitative o acquisiti per successione. Il concorso di tali condizioni evidenzia che le plusvalenze sono assoggettate a tassazione in forza di quella che un tempo si designava come presunzione legale assoluta di speculatività delle cessioni effettuate nel quinquennio (alla quale fa riferimento il ricorrente) e che oggi potrebbe definirsi valutazione legale tipica di un'oggettiva strumentalità del comportamento del contribuente alla produzione di un reddito; relazione funzionale che costituisce, nella specie, l'effettiva *ratio* del tributo statale.

Le censure basate sulla disarmonia con questa *ratio* impositiva sono fondate.

6.5.1. – Va premesso che il prelievo previsto dalla legislazione statale e quello previsto dall'art. 2 della legge reg. n. 4 del 2006 riguardano entrambi, per quanto qui interessa, l'incremento di valore realizzato all'atto della cessione a titolo oneroso di un immobile o dei titoli partecipativi delle società proprietarie o titolari di diritti reali sull'immobile medesimo; incremento che va determinato in misura pari alla differenza tra il corrispettivo di cessione e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto (secondo gli analoghi criteri di calcolo previsti, rispettivamente, dall'art. 68 del d.P.R. n. 917 del 1986 e dai commi 5 e 6 del censurato art. 2 della legge reg. n. 4 del 2006). Con riguardo all'originaria formulazione della norma denunciata, va peraltro rilevato che l'imposizione da essa introdotta: a) realizza una sovrapposizione di imposte per

la parte in cui colpisce il medesimo presupposto del tributo erariale, assoggettando a tassazione le plusvalenze realizzate attraverso cessioni di «fabbricati adibiti a seconde case» acquistati o costruiti da non più di cinque anni e già tassate, ai sensi dell'art. 67 del d.P.R. n. 917 del 1986, in forza della richiamata valutazione legale tipica di strumentalità; b) si applica anche a quelle plusvalenze realizzate nel quinquennio che, invece, il citato art. 67 esclude da tassazione, e cioè alle plusvalenze derivanti dalla cessione di unità immobiliari urbane acquisite per successione o che «per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale» di familiari del cedente diversi dal coniuge; c) ha per oggetto anche le plusvalenze ultraquinquennali, contraddicendo la scelta del legislatore statale di sottoporre a tassazione le sole plusvalenze derivanti da cessioni effettuate entro il quinquennio, per le quali opera la richiamata valutazione legale tipica.

L'imposta statale e quella regionale, pur riguardando lo stesso tipo di reddito, sono dunque ispirate a diverse *rationes*: mentre la *ratio* posta a base dell'art. 67 del d.P.R. n. 917 del 1986 risponde al principio generale di tassare il “reddito diverso” costituito dalla plusvalenza in considerazione delle caratteristiche oggettive dell'operazione di acquisto *inter vivos* e di successiva cessione del bene (caratteristiche che si risolvono essenzialmente nell'inizio e nella conclusione nel quinquennio dell'operazione stessa); invece, la *ratio* su cui si fonda la norma censurata astrae da tali caratteristiche e, perciò, comporta, oltre all'indicata sovrapposizione, l'assoggettamento a tassazione, in un'ottica di “reddito-entrata”, di tutte le plusvalenze, in qualsiasi tempo realizzate, per il solo fatto dell'esistenza di una differenza positiva tra il corrispettivo di cessione e il prezzo o costo iniziale. È evidente, al riguardo, la disarmonia che si crea tra le due normative, derivante dalla diversità ed incompatibilità delle *rationes* impositive e, in particolare, dalla coesistenza dei due menzionati contraddittori indirizzi di politica fiscale: quello statale, che limita la tassazione alle plusvalenze in ragione del verificarsi delle condizioni previste dal citato art. 67, comma 1, lettera b), del d.P.R. n. 917 del 1986 e, pertanto, in funzione di un concetto economico di “reddito-prodotto”; quello regionale, che non solo aggrava l'imposizione sulle plusvalenze realizzate nel quinquennio, ma – nella suddetta ottica di “reddito-entrata” – la estende per un tempo indeterminato ad altre ipotesi, non collegate alle suddette condizioni.

L'imposizione delle plusvalenze realizzate attraverso la cessione di partecipazioni di società titolari di diritti reali sui fabbricati, «per la parte ascrivibile ai predetti fabbricati», è ugualmente in contrasto con la *ratio* della disciplina erariale, perché, nell'intento del legislatore regionale, si giustifica esclusivamente come rimedio antielusivo ed è, quindi, riconducibile – al pari dell'imposizione riguardante direttamente i fabbricati adibiti a seconde case – all'indicata divergente *ratio* della tassazione.

6.5.2. – Quanto alla vigente formulazione della norma denunciata (intro-

dotta dall'art. 3, comma 1, della legge regionale n. 2 del 2007), la censura proposta con il secondo ricorso è fondata, per analoghe ragioni. Tale norma, rubricata, diversamente dalla prima, «Imposta regionale sulle plusvalenze delle seconde case ad uso turistico», si limita a modificare la disciplina originaria del prelievo regionale, eliminando la tassazione delle plusvalenze derivanti da cessioni effettuate nel quinquennio e confermando quella delle plusvalenze ultraquinquennali.

Al pari di quanto dedotto nel primo ricorso, il ricorrente assume che la norma censurata si pone in contrasto con il principio sopra indicato desumibile dall'art. 67, comma 1, lettera *b*), del d.P.R. n. 917 del 1986. La fondatezza di tale censura deriva anche qui dal fatto che la norma denunciata mantiene la rilevata differenza qualitativa fra i due tipi di imposizione, disattendendo la scelta del legislatore statale diretta a sottoporre a tassazione le sole plusvalenze derivanti da cessioni effettuate nel quinquennio. In particolare, la nuova norma denunciata, pur avendo eliminato la sovrapposizione delle imposte relativamente alle plusvalenze realizzate nel quinquennio, non ha risolto l'evidente contraddizione fra la *ratio* che l'ha ispirata e la scelta di politica fiscale generale che il legislatore statale ha operato con l'esclusione da tassazione delle plusvalenze ultraquinquennali derivanti sia da cessioni di fabbricati (per le quali non si applica la più volte richiamata valutazione legale tipica) sia da cessioni di partecipazioni in società aventi nel loro patrimonio detti fabbricati.

6.6. – L'evidenziata contraddizione fra la *ratio* ispiratrice del tributo regionale censurato e la scelta di politica fiscale del legislatore statale di limitare la tassazione alle sole plusvalenze realizzate nel quinquennio è accentuata dal rilievo che la norma denunciata, in entrambe le sue formulazioni, realizza un'ingiustificata discriminazione tra i soggetti aventi residenza anagrafica all'estero e i soggetti fiscalmente non domiciliati in Sardegna aventi residenza anagrafica in Italia, violando così gli artt. 3 e 53 Cost.

La norma censurata assume, quale criterio per determinare il non assoggettamento al tributo, il domicilio fiscale individuato ai sensi dell'art. 58 del d.P.R. n. 600 del 1973, prevedendo che sia soggetto passivo dell'imposta chi è fiscalmente domiciliato fuori dal territorio regionale o ha domicilio fiscale in Sardegna da meno di ventiquattro mesi. In base al menzionato art. 58 del d.P.R. n. 600 del 1973: a) le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato hanno «il domicilio fiscale nel comune nella cui anagrafe sono iscritte»; b) le persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato, hanno il domicilio fiscale «nel comune in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito si è prodotto in più comuni, nel comune in cui si è prodotto il reddito più elevato». Da tale previsione consegue che, in tutti i casi in cui le persone fisiche residenti anagraficamente all'estero realizzano il reddito-plusvalenza in Sardegna quale loro maggiore reddito prodotto in Italia, esse devono considerarsi per ciò stesso soggetti fiscalmente domiciliati in Sardegna e, quindi, non assoggettati a tassazione ai sensi della norma censurata (se fiscalmente domiciliati in Sardegna da

almeno ventiquattro mesi); mentre le persone fisiche residenti anagraficamente in Italia, ma fuori dalla Sardegna, anche se realizzano – al pari di quelle residenti all'estero – le plusvalenze in territorio sardo, sono comunque non fiscalmente domiciliate in Sardegna e, quindi, sono assoggettate a tassazione. E ciò, senza che sussista alcuna ragionevole giustificazione di tale disparità di trattamento. Considerazioni analoghe possono farsi per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

6.7. – La rilevata disarmonia delle norme denunciate con i principi del sistema tributario dello Stato sussiste indipendentemente dalla considerazione dell'ulteriore ingiustificata discriminazione – adombrata dal ricorrente con il richiamo dell'art. 12 del Trattato CE per il tramite dell'art. 117, primo comma, Cost. – che la norma censurata crea escludendo da tassazione i soggetti fiscalmente domiciliati in Sardegna e sottoponendo a tassazione i soggetti residenti in Stati membri dell'Unione europea e non fiscalmente domiciliati in Sardegna. Al riguardo, non può sottacersi che detta norma contravviene al divieto di restrizioni ai movimenti di capitali tra gli Stati membri previsto dall'art. 56 del Trattato CE, come interpretato dalla Corte di giustizia comunitaria. Seppure con riferimento a un prelievo statale, quest'ultima ha infatti precisato – in una fattispecie analoga a quella regolata dalle norme censurate – che il legislatore nazionale non può assoggettare «le plusvalenze risultanti dalla cessione di un bene immobile situato in uno Stato membro [...], quando la detta cessione è effettuata da un soggetto residente in un altro Stato membro, ad un onere tributario superiore a quello che sarebbe applicato per lo stesso tipo di operazione alle plusvalenze realizzate da un soggetto residente nello Stato in cui è situato detto bene immobile» (sentenza 11 ottobre 2007, C-443/2006, *Hollmann*).

6.8. – L'accoglimento delle censure riferite alla violazione dell'art. 8, lettera *b*) [già lettera *i*)], dello statuto speciale comporta l'assorbimento di tutte le altre censure di illegittimità costituzionale dell'art. 2 della legge reg. n. 4 del 2006, prospettate da ciascun ricorso con riguardo, rispettivamente, al testo originario di tale disposizione ed al testo sostituito dall'art. 3, comma 1, della legge reg. n. 2 del 2007.

Nel dettaglio, tali ulteriori censure sono state sollevate dal Presidente del Consiglio dei ministri con il primo ricorso (n. 91 del 2006), con riferimento all'art. 2 della legge reg. n. 4 del 2006, prospettando la violazione degli artt. 117 e 119 Cost., in relazione all'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001, in riferimento al principio fondamentale espresso dall'art. 67, comma 1, lettera *b*), del d.P.R. n. 917 del 1986, per cui le plusvalenze immobiliari sono tassabili a condizione che la cessione intervenga a non più di cinque anni dall'acquisto o dalla costruzione, con le esclusioni previste dalla legge. La difesa erariale lamenta anche la violazione: a) in via principale, degli artt. 117 e 119 Cost., in relazione all'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001, perché non è ammissibile, in materia tributaria, una piena esplicazione di potestà regionali in

carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal Parlamento nazionale; b) in via subordinata, dell'art. 117, primo comma, Cost., in riferimento all'art. 12 del trattato CE, in quanto la norma censurata discrimina i cittadini comunitari adottando, per l'applicazione dell'imposta, i seguenti criteri: «non essere nati in Sardegna, che attiene direttamente alla cittadinanza; avere il domicilio fiscale fuori del territorio nazionale, che attiene alla residenza». Le altre censure, parimenti assorbite, concernenti l'art. 2 della legge reg. n. 4 del 2006, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 1, della legge reg. n. 2 del 2007, sono state sollevate dal Presidente del Consiglio dei ministri con il secondo ricorso (n. 36 del 2007), prospettando la violazione, in via subordinata rispetto alle altre censure formulate, dell'art. 119 Cost., per contrasto con i principi fondamentali del coordinamento del sistema tributario, che corrispondono, almeno in via transitoria e «fino a che non interverranno le norme statali di attuazione dell'art. 119», ai principi del sistema tributario dello Stato. Con il medesimo ricorso, la difesa erariale lamenta altresì, con riguardo alla medesima disposizione, la violazione del principio di ragionevolezza, perché la norma censurata, applicandosi a tutte le unità immobiliari site entro tre chilometri dalla battigia marina, fissa ingiustificatamente una distanza dalla battigia uguale per tutte le spiagge della Regione, senza tenere conto della conformazione dei luoghi e, quindi, delle diverse possibilità di accesso al mare. Lamenta, infine, il ricorrente la violazione dell'art. 117, primo comma, Cost., in riferimento all'art. 12 del trattato CE, in quanto discrimina i cittadini comunitari, assoggettando all'imposta tutti i non residenti.

7. – Vanno ora esaminate le questioni relative all'art. 3 della legge reg. n. 4 del 2006, sia nel testo originario, sia in quello sostituito dall'art. 3, comma 2, della legge reg. n. 2 del 2007, sollevate, rispettivamente, con il primo e il secondo ricorso.

7.1. – Tale disposizione, nel testo originario, istituisce e disciplina l'«imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico», dovuta – secondo classi di superficie – sui fabbricati siti nel territorio regionale ad una distanza inferiore ai tre chilometri dalla linea di battigia marina, non adibiti ad abitazione principale da parte del proprietario o del titolare di altro diritto reale sugli stessi, applicabile nei confronti del proprietario di detti fabbricati, ovvero del titolare di diritto di usufrutto, uso, abitazione, con domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, con l'esclusione dei soggetti nati in Sardegna e dei loro coniugi e figli.

Con il primo ricorso (n. 91 del 2006), il Presidente del Consiglio dei ministri censura la norma in riferimento all'art. 8, lettera i), dello statuto della Regione Sardegna – nel testo vigente all'epoca del deposito del ricorso, cioè anteriormente all'entrata in vigore del comma 834 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006 –, perché: a) l'imposta non può essere considerata sul turismo, in quanto non ha alcun rapporto con questo; b) non è ammissibile, in materie diverse dal turismo, una piena esplicazione di potestà tributarie regionali, in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal Parlamento nazionale; c)

sono «violati i principi del sistema tributario dello Stato» in materie diverse dal turismo. Lamenta, altresí, che il tributo pregiudica «le possibilità di politica economica dello Stato, della quale uno degli strumenti principali è quello tributario», perché colpisce la stessa materia tassabile colpita da altri tributi e, in particolare, dall'ICI, producendo una “disarmonia” con i principi del sistema tributario dello Stato. Lamenta, inoltre, che la norma denunciata viola l'art. 53 Cost., inteso quale strumento attraverso il quale «trova applicazione nel settore tributario il principio di uguaglianza sancito dall'art. 3», e l'art. 12 del Trattato CE, per il tramite dell'art. 117, primo comma, Cost., in quanto discrimina i cittadini comunitari adottando, per l'applicazione dell'imposta, i seguenti criteri: «non essere nati in Sardegna, che attiene direttamente alla cittadinanza; avere il domicilio fiscale fuori del territorio nazionale, che attiene alla residenza».

7.2. – L'art. 3 della legge reg. n. 4 del 2006, sostituito – con effetto dal 31 maggio 2007 – dall'art. 3, comma 2, della legge reg. n. 2 del 2007, disciplina l'«Imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico», dovuta – per metro quadro ed in misura differenziata secondo scaglioni di superficie – sulle unità immobiliari ubicate nel territorio regionale ad una distanza inferiore ai tre chilometri dalla linea di battigia marina, non adibite ad abitazione principale da parte del proprietario o del titolare di altro diritto reale sulle stesse. Tale imposta è, in particolare, applicabile nei confronti del proprietario di dette unità immobiliari, ovvero del titolare di diritto di usufrutto, uso, abitazione, superficie o del locatario dell'immobile in locazione finanziaria, con domicilio fiscale fuori dal territorio regionale. Il comma 9 dello stesso art. 3 prevede, poi, che «Per l'anno 2006 l'imposta è dovuta nella misura piú favorevole al contribuente mediante comparazione tra le misure previste dal presente articolo e quelle previgenti».

Il Presidente del Consiglio dei ministri, con il secondo ricorso (n. 36 del 2007), censura tale norma, in riferimento all'art. 8, lettera *b*), dello statuto della Regione Sardegna e agli artt. 117, terzo comma, e 119 Cost., in relazione all'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001, perché: a) l'oggetto dell'imposta non può essere ricondotto alla materia del turismo, in quanto «il fine turistico non può essere ritenuto implicito nel fatto che l'unità immobiliare non sia adibita ad abitazione principale», come, ad esempio, nel caso dell'immobile utilizzato per esigenze di lavoro; b) anche qualora ricondotta alla categoria degli «altri tributi propri» della Regione, l'imposta non sarebbe «in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato», essendo essa determinata in base alla superficie del fabbricato, senza tenere conto del suo valore, mentre la tassazione in base ai valori catastali, come avviene per l'ICI, andrebbe comunque considerata come principio fondamentale, in quanto consente di colpire valori medi, determinati per zone omogenee in rapporto con i valori di mercato e, in ogni caso, variabili a seconda del pregio degli immobili; c) non ha obiettivi di coordinamento del sistema tributario, ma si limita a istituire una singola imposta e, perciò, non è

riconducibile alla materia del coordinamento del sistema tributario, di competenza legislativa concorrente. Denuncia, altresì, la violazione dell'art. 53 Cost., perché «l'imposta è commisurata alla visibilità del mare, quindi su valori panoramici», i quali non sono materia tassabile, in quanto non integrano la capacità contributiva che è, invece, legata al valore economico del bene e, in subordine, la violazione degli artt. 3 e 53 Cost., per irragionevolezza, perché l'imposta è dovuta anche per gli immobili privi di vista sul mare. Lamenta, inoltre, la violazione degli artt. 3 e 53 Cost., sempre per irragionevolezza, per il contrasto con i principi del sistema tributario dello Stato, che emerge anche dal fatto che l'imposta è «progressiva con l'aumentare delle superfici disponibili da 60 mq. a 150» mq., ma «diventa fortemente regressiva da 150 mq. a 200 per diminuire ancora per le superfici maggiori».

7.3. – Con il primo ricorso (n. 91 del 2006), il ricorrente denuncia, con una complessa e articolata censura, la violazione dell'art. 8, lettera *i*), dello statuto della Regione Sardegna. Diversamente dalle censure relative alle altre imposte regionali, la difesa erariale non si limita ad affermare che l'imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico non attiene alla materia "turismo", ma da tale asserzione fa derivare la conseguenza che il tributo, gravando sulla stessa materia tassabile colpita dall'ICI, dimostra l'incoerente perseguimento, da parte della Regione, della finalità di garantire un turismo sostenibile e pregiudica «anche le possibilità di politica economica dello Stato, della quale uno degli strumenti principali è quello tributario». Secondo il ricorrente, il fatto che l'imposta regionale incida sulle «stesse materie tassabili» colpite dal legislatore nazionale con l'ICI produce una "disarmonia" con i principi del sistema tributario dello Stato e, soprattutto, numerose discriminazioni vietate dall'art. 53 Cost., inteso quale strumento attraverso il quale «trova applicazione nel settore tributario il principio di uguaglianza sancito dall'art. 3». Il ricorrente indica, quale esempio di tali discriminazioni – deducendo anche la corrispondente violazione dell'art. 12 del Trattato CE –, la disparità di trattamento fra il soggetto nato fuori dal territorio regionale e non avente domicilio fiscale nella Regione, il quale è assoggettato all'imposizione regionale, e il soggetto anch'esso non domiciliato fiscalmente nella Regione, ma nato in Sardegna, il quale invece non è assoggettato all'imposizione per il solo fatto di essere nato in Sardegna (art. 3, comma 4).

La censura, formulata in modo involuto, va interpretata nel senso che il ricorrente denuncia la violazione dei principi di ragionevolezza e di capacità contributiva sotto il profilo della disparità di trattamento tra soggetti fiscalmente domiciliati o nati nel territorio della Sardegna e soggetti che non hanno tali requisiti.

7.4. – In questi termini, la questione è fondata.

La norma censurata, smentendo il dichiarato intento del legislatore regionale di introdurre un'imposta sull'uso turistico delle seconde case di abitazione, istituisce un'imposta patrimoniale sui fabbricati ubicati nella fascia costiera

sarda e non adibiti ad abitazione principale, che non si applica alla generalità dei “possessori” di tali immobili e, pertanto, crea le ingiustificate disparità di trattamento denunciate dal ricorrente.

7.5. – La Regione resistente, argomentando dalla rubrica e dal comma 1 della disposizione denunciata («imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico»), nonché dall’ubicazione nella fascia costiera sarda degli immobili sottoposti a tassazione, afferma che il tributo censurato non va ricondotto alla tipologia dei tributi patrimoniali, ma a quella dei cosiddetti tributi a finalità “ecologico-turistica”, diretti a contenere l’inquinamento ambientale prodotto dal turismo e, in particolare, dal possesso di «seconde case ad uso turistico». Ad avviso della Regione, la norma censurata perseguirebbe, cioè, “finalità turistico-ambientali” e individuerrebbe la capacità contributiva del soggetto passivo nel fatto che esso, essendo non residente e possedendo un immobile in una località turistica di alto valore ambientale, “consuma e usa” il bene ambientale protetto, senza che tale uso e consumo siano giustificati da un collegamento stabile del possessore con la comunità territoriale.

Tale ricostruzione della natura e della funzione del tributo non trova, però, sostegno nella complessiva formulazione della disposizione denunciata.

Al riguardo, va premesso che, in forza del comma 2 dell’art. 3 della menzionata legge reg. n. 4 del 2006, il presupposto dell’imposta è costituito dal «possesso di fabbricati» (definiti come «case» dal comma 1 dello stesso articolo) siti nella fascia costiera sarda e «non adibiti ad abitazione principale da parte del proprietario o del titolare di altro diritto reale su di essi». Tuttavia, il legislatore regionale – adottando l’identica tecnica legislativa e le identiche formulazioni letterali usate dal legislatore statale a proposito dell’ICI (artt. 1, comma 2, e 3 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, recante «Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell’articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421») – impiega una nozione di «possesso di fabbricati» che va messa in relazione con la successiva tassativa indicazione dei soggetti passivi di imposta, individuati dalla norma denunciata, appunto, nei titolari di determinate situazioni giuridiche soggettive sull’immobile oggetto di tassazione (comma 3 del medesimo art. 3 della legge regionale). Ne consegue che tale «possesso» non va inteso nel senso civilistico (art. 1140 del codice civile), ma esclusivamente nel peculiare senso di titolarità, da parte del soggetto passivo dell’imposta, delle suddette situazioni giuridiche soggettive sul fabbricato. Questa precisazione (che vale a fugare le perplessità esegetiche prospettate, sul punto, dalla difesa erariale, specie nel secondo ricorso) rende evidente che la disciplina positiva del tributo prescinde dall’«uso turistico» (effettivo o potenziale) dei «fabbricati» (intesi come «case»). Infatti, il citato comma 2 del censurato art. 3 della legge regionale – nello stabilire che la ristretta, imprecisa e atecnica espressione «seconde case ad uso turistico», usata dal legislatore nel precedente comma, deve essere intesa nella più ampia, precisa e tecnica accezione di «case» o «fabbricati non adibiti ad abitazione principale» – elimina ogni riferimento sia

alle «seconde case» sia alla destinazione del fabbricato ad uso turistico. La precisa definizione legislativa del presupposto d'imposta, desumibile dai commi 2 e 3 del censurato art. 3, impone, cioè, di ritenere (in contrasto con la sopra ricordata più ristretta denominazione del tributo, contenuta nella rubrica e nel comma 1 dello stesso articolo) che l'imposta si applica in tutti i casi in cui il soggetto passivo (e, quindi, anche il locatario di un immobile concesso in locazione finanziaria, erroneamente non richiamato dal comma 2) non abbia adibito a propria abitazione principale il fabbricato da lui "posseduto" ed ubicato nella fascia costiera sarda.

Da questa interpretazione della norma deriva che l'imposta si applica anche nei casi in cui il soggetto passivo del tributo – cioè colui che manifesta una specifica capacità contributiva attraverso il "possesso" del fabbricato – utilizza l'unità immobiliare abitativa per finalità diverse dal turismo, come, ad esempio, quelle di dimora per lavoro, di impresa (ove ciò sia compatibile con la suddetta destinazione abitativa del bene) o di locazione. In particolare, nel caso di locazione, il locatore "possessore" della "casa" è assoggettato a tassazione per il solo fatto di non essere nato in Sardegna o di non avervi domicilio fiscale, anche se utilizza il bene al solo fine di sfruttamento commerciale, senza che abbia alcun rilievo il tipo di uso (non turistico o turistico) che ne faccia il locatario e senza che la legge preveda mai, in favore del locatore, alcuna rivalsa. In altri termini, il suddetto locatore è ugualmente assoggettato a tributo, sia quando il locatario utilizza il bene per finalità non turistiche (ad esempio, di abitazione principale propria); sia quando lo utilizza per finalità turistiche, restando così assoggettato – se non residente in Sardegna – all'imposta di soggiorno prevista (con effetti a decorrere dal 15 giugno 2008) dal censurato art. 5 della legge reg. n. 2 del 2007.

La tassazione del soggetto che non sia fiscalmente domiciliato in Sardegna (o che non vi sia nato), prevista dalla norma censurata nel caso in cui il "possessore" del fabbricato non utilizzi l'immobile (neppure indirettamente) a fini turistici, si giustifica, perciò, solo in termini oggettivi, per il mero fatto del "possesso" di un immobile situato in una zona di particolare rilievo turistico. Ma, in tal caso, l'imposta, ancorché colpisca case situate nelle indicate zone di particolare rilievo turistico, è riconducibile ai tributi di tipo non già turistico-ambientale, ma patrimoniale-immobiliare, come l'ICI. Occorre, dunque, concludere che, nonostante la denominazione di «imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico», il tributo in esame non ha una effettiva *ratio* turistico-ambientale.

Tale conclusione comporta, quale ulteriore corollario, l'infondatezza delle considerazioni che si riferiscono a detta *ratio* per giustificare le esclusioni soggettive dall'imposta previste dalla norma censurata. In particolare, si è sostenuto dalla Regione resistente che le menzionate esclusioni sarebbero legittime perché previste in presenza di particolari indici di collegamento del soggetto con la comunità e la cultura locali, data anche la peculiare caratteristica

geografica del territorio sardo. Proprio tale collegamento con il territorio, unitamente all'intento del legislatore di non ostacolare il turismo all'interno della Sardegna dei soggetti nati in Sardegna (e dei loro coniugi e figli) o ivi fiscalmente domiciliati, renderebbe ragionevole – secondo tale impostazione – escludere dall'imposta detti soggetti ove siano possessori, nella fascia costiera sarda, di case adibite ad uso turistico. Questa argomentazione, tuttavia, indipendentemente dalla sua persuasività (soprattutto con riferimento alla congruità degli indici di collegamento prescelti dal legislatore regionale), muove dall'erronea premessa che l'imposta colpisce l'«uso turistico» della casa. La sopra riscontrata natura patrimoniale dell'imposta fa venire meno tale premessa e rende, perciò, prive di fondamento le indicate giustificazioni della limitazione del novero dei soggetti passivi d'imposta.

7.6. – Da quanto precede deriva che la censurata imposta regionale risponde, sul piano oggettivo, a una logica di tassazione patrimoniale realizzata secondo lo schema dell'ICI. Al pari dell'ICI, infatti, il presupposto di tale imposta regionale è costituito – come già osservato – dalla titolarità del diritto di proprietà, di diritti reali di godimento e dalla conduzione in locazione finanziaria di fabbricati, indipendentemente dall'effettivo utilizzo del bene e dal fatto che esso sia occupato da un soggetto fiscalmente domiciliato in Sardegna; con la sola differenza che, mentre l'ICI riguarda i fabbricati, le aree fabbricabili ed i terreni agricoli, a qualsiasi uso destinati (artt. 1 e 3 del d.lgs. n. 504 del 1992), la norma censurata circoscrive l'oggetto dell'imposta alle unità immobiliari non adibite ad abitazione principale, ubicate nella fascia costiera sarda. È sufficiente, cioè, il «possesso» di unità immobiliari che consentono un insediamento abitativo solo potenziale e, comunque, non diretto a soddisfare esigenze abitative primarie del «possessore».

Senonché, la coerenza con lo schema dell'imposta immobiliare avrebbe richiesto la tassazione, con carattere di generalità, delle indicate unità immobiliari, senza le ampie esclusioni soggettive introdotte dalla norma censurata ed impennate sul criterio del domicilio fiscale e della nascita in Sardegna del soggetto passivo (oltre a quello del rapporto di coniugio o di filiazione con il soggetto nato in Sardegna). La scelta del legislatore regionale di allontanarsi, con la previsione di tali esclusioni, dallo schema dell'ICI contrasta, infatti, con il carattere generale delle imposizioni sui patrimoni immobiliari e ne snatura l'essenza. Crea, in particolare, ingiustificate discriminazioni soggettive nell'applicazione dell'imposta, nonché una forte disarmonia con il principio del sistema tributario statale, che – come già osservato – esige che i suddetti tipi di imposte si applichino nei confronti di tutti i titolari delle situazioni giuridiche soggettive sugli immobili situati nella sfera di competenza territoriale dell'ente impositore (salvo, beninteso, limitate esenzioni soggettive od oggettive che non ne mutino la natura), siano essi fiscalmente domiciliati o non domiciliati nel territorio ove è ubicato l'immobile e senza che rilevi il loro luogo di nascita.

Tale discriminazione appare ancora più stridente se si pone a raffronto il

caso dei soggetti aventi domicilio fiscale in Italia, ma non in Sardegna, con quello dei soggetti aventi residenza anagrafica all'estero, ma domicilio fiscale in Sardegna. Si è visto, infatti, al punto 6.6., che questi ultimi, qualora siano titolari di diritti reali sugli immobili ubicati in Sardegna, hanno – ove non godano di maggiori redditi prodotti in Italia fuori dal territorio sardo – domicilio fiscale in Sardegna ai sensi dell'art. 58 del d.P.R. n. 600 del 1973. Differentemente da chi ha domicilio fiscale in Italia, ma non in Sardegna, essi non sono pertanto tenuti al pagamento della suddetta imposta regionale, qualunque sia la consistenza delle unità immobiliari ubicate in Sardegna, pur essendo residenti anagraficamente fuori dal territorio sardo.

7.6.1. – Né può opporsi – come fa la resistente – che le suddette esclusioni dall'imposta sono giustificate dal fatto che i soggetti esclusi già contribuiscono alle finanze regionali pagando imposte sui redditi riscosse nel territorio della Regione, il cui gettito è a questa attribuito per i sette decimi in base all'art. 8, lettera a), dello statuto speciale ed è utilizzato anche a fini di tutela dell'ambiente e promozione del turismo sostenibile.

Innanzitutto, va premesso che, con riferimento a ciascun soggetto d'imposta, non c'è correlazione necessaria, ma solo probabile, tra il domicilio fiscale nella Regione Sardegna e il pagamento nella medesima Regione delle imposte sui redditi. Ad esempio, nel caso dei titolari di redditi inferiori ai minimi imponibili o comunque esenti, il soggetto, benché fiscalmente domiciliato in Sardegna, non è tenuto al pagamento delle imposte sui redditi. Va poi osservato che, anche a voler accedere alla tesi della resistente, si creerebbe un'irragionevole disparità di trattamento fra il soggetto fiscalmente domiciliato in Sardegna che, pur possedendo «seconde case» situate nella fascia costiera, è escluso dalla tassazione, e il soggetto, sempre domiciliato fiscalmente in Sardegna, che, non possedendo «seconde case», sopporterebbe, con il pagamento delle imposte sui redditi, il carico economico della tutela dell'ambiente e della protezione del turismo sostenibile, derivante anche dalle seconde case costiere appartenenti al primo.

Inoltre, osta radicalmente alla tesi della resistente la già rilevata natura patrimoniale e, quindi, reale del tributo, la quale esclude che alla richiamata regola della generalità della sua applicazione possano apportarsi eccezioni estranee alla logica impositiva del tributo medesimo, come sono quelle basate sulla circostanza che il gettito dei tributi pagati da chi ha domicilio fiscale in Sardegna è destinato a finanziare la tutela ambientale e lo sviluppo sostenibile del turismo nella Regione. Del resto, le suddette esclusioni soggettive, oltre a non giustificarsi in base alla natura dell'imposta, non sono neppure idonee ad eliminare le già sopra rilevate incongruenze dell'imposta medesima.

In ogni caso, l'obiezione fondata sull'asserita equiparabilità tra le quote di gettito delle imposte sui redditi attribuite alla Regione e il gettito del prelievo immobiliare regionale non giustifica certamente l'esclusione delle persone nate in Sardegna e dei loro coniugi e figli dal novero dei soggetti passivi dell'imposta

regionale, non avendo detti soggetti alcun obiettivo collegamento con il territorio regionale e non essendo, quindi, assimilabili ai soggetti fiscalmente domiciliati in Sardegna.

7.6.2. – La Regione giustifica, altresì, le ampie esclusioni soggettive dall'imposta con la necessità: a) di disincentivare fiscalmente la costruzione di «secondo case ad uso turistico» nella fascia costiera per evitare un potenziale inquinamento ambientale provocato dalla presenza turistica; b) di colpire l'incremento di valore di dette unità immobiliari che si produce a seguito dei vincoli di inedificabilità imposti dal piano paesaggistico regionale anche in considerazione della vocazione turistica della fascia costiera.

Neppure tali argomentazioni valgono a eliminare la rilevata irragionevolezza dell'imposta oggetto della disposizione censurata.

Quanto all'obiettivo di disincentivare, a fini di tutela ambientale, la costruzione di «secondo case ad uso turistico» nella fascia costiera, va rilevato che esso andrebbe perseguito prevalentemente attraverso gli strumenti del governo del territorio. In ogni caso, sia sotto questo profilo che sotto quello fiscale, la realizzazione del medesimo obiettivo non potrebbe non riguardare anche le costruzioni realizzate da soggetti domiciliati o nati in Sardegna, le quali hanno un'uguale potenzialità inquinante e mettono perciò in pericolo un modello di turismo sostenibile.

Quanto, poi, all'asserito obiettivo di tassare l'incremento di valore delle unità immobiliari in questione, va osservato che esso dovrebbe essere perseguito sottoponendo a tributo anche il soggetto fiscalmente domiciliato in Sardegna e, comunque, non potrebbe realizzarsi attraverso l'imposta censurata, la cui base imponibile, essendo calcolata in relazione alla superficie, non è di per sé idonea a misurare detto incremento.

7.6.3. – Deve, infine, essere sottolineato che le rilevate discriminazioni sono particolarmente gravi nel caso di imprese che svolgono attività di locazione di immobili, in quanto l'esclusione dall'imposta per le sole imprese aventi domicilio fiscale in Sardegna (o, addirittura, il cui titolare sia nato in Sardegna) si traduce in un irragionevole beneficio fiscale, distorsivo della concorrenza.

7.6.4 – Per ciò che concerne la vigente formulazione della norma denunciata (introdotta dall'art. 3, comma 2, della legge regionale n. 2 del 2007), può ritenersi parimenti fondata, per analoghe ragioni, la censura proposta con il secondo ricorso. La norma mantiene, infatti, sostanzialmente immutata la struttura originaria del prelievo regionale, limitandosi ad eliminare l'esclusione dalla tassazione per i soggetti nati in Sardegna e i loro coniugi e figli.

Come per il primo ricorso, la censura formulata va interpretata nel senso che il ricorrente lamenta che la norma denunciata si pone in contrasto con i principi di ragionevolezza e di capacità contributiva sotto il profilo della disparità di trattamento tra soggetti fiscalmente domiciliati nel territorio della Sardegna e soggetti che non hanno tali requisiti.

La fondatezza di tale censura deriva anche qui dal fatto che la norma non

introduce un'imposta sull'uso turistico delle seconde case di abitazione, ma un'imposta patrimoniale sui fabbricati ubicati nella fascia costiera e non adibiti ad abitazione principale, che non si applica alla generalità dei "possessori" di tali immobili – come invece richiesto dai principi generali del sistema tributario statale per tale tipo di imposte – e, pertanto, crea le ingiustificate disparità di trattamento denunciate nel primo ricorso e ribadite nel secondo.

7.7. – L'accoglimento delle censure riferite alla violazione dell'art. 8, lettera b) [già lettera i)], dello statuto speciale comporta l'assorbimento di tutte le altre censure di illegittimità costituzionale dell'art. 3 della legge reg. n. 4 del 2006, prospettate con ciascun ricorso con riguardo, rispettivamente, al testo originario di tale disposizione ed al testo sostituito dall'art. 3, comma 2, della legge reg. n. 2 del 2007.

Nel dettaglio, tali ulteriori censure sono state sollevate dal Presidente del Consiglio dei ministri con il primo ricorso (n. 91 del 2006), con riferimento all'art. 3 della legge reg. n. 4 del 2006, prospettando la violazione degli artt. 117 e 119 Cost., in relazione all'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001: a) in via principale, perché non è ammissibile, in materia tributaria, una piena esplicazione di potestà regionali in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal Parlamento nazionale; b) in via subordinata, perché l'imposta è determinata in base alla superficie del fabbricato, senza tenere conto del suo valore, mentre «la tassazione in base ai valori catastali, come avviene per l'imposta statale e per l'ICI, andrebbe comunque considerata come principio fondamentale in quanto consente di colpire valori medi, determinati per zone omogenee in rapporto analogo con i valori di mercato e, in ogni caso, variabili a seconda del pregio degli immobili». Le altre censure, parimenti assorbite, concernenti l'art. 3 della legge reg. n. 4 del 2006, quale sostituito dall'art. 3, comma 2, della legge reg. n. 2 del 2007, sono state sollevate dal Presidente del Consiglio dei ministri con il secondo ricorso (n. 36 del 2007), prospettando la violazione degli artt. 117, terzo comma, e 119 Cost., in relazione all'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001, perché: a) l'oggetto dell'imposta non può essere ricondotto alla materia del turismo, in quanto «il fine turistico non può essere ritenuto implicito nel fatto che l'unità immobiliare non sia adibita ad abitazione principale», come, ad esempio, nel caso dell'immobile utilizzato per esigenze di lavoro; b) anche qualora ricondotta alla categoria degli «altri tributi propri» della Regione, l'imposta non sarebbe «in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato», essendo determinata in base alla superficie del fabbricato, senza tenere conto del suo valore, mentre la tassazione in base ai valori catastali, come avviene per l'ICI, andrebbe comunque considerata come principio fondamentale, in quanto consente di colpire valori medi, determinati per zone omogenee in rapporto con i valori di mercato e, in ogni caso, variabili a seconda del pregio degli immobili; c) non ha obiettivi di coordinamento del sistema tributario, ma si limita a istituire una singola imposta, e perciò non è riconducibile alla materia del coordinamento del sistema tributario, di compe-

tenza legislativa concorrente. Con il medesimo ricorso, la difesa erariale lamenta, altresì, la violazione del principio di ragionevolezza, salvo che la disposizione censurata sia interpretata nel senso che «se il proprietario, o i titolari degli altri diritti reali, non sono nel possesso dell'immobile, l'imposta non è dovuta, né da loro (per mancanza del possesso) né dai possessori non titolari di quei diritti, perché non indicati tra i soggetti passivi».

8. – Vanno ora esaminate le questioni relative all'art. 4 della legge reg. n. 4 del 2006, sia nel testo originario (che ha avuto effetto dal 13 maggio 2006 al 30 maggio 2007), sia in quello sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge reg. n. 2 del 2007 (con effetto dal 31 maggio 2007, ai sensi dell'art. 37 di quest'ultima legge). La diversità dell'oggetto delle censure rende opportuno l'esame distinto di ciascun ricorso.

8.1. – L'art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4 del 2006, nel testo originario, istituisce, a decorrere dall'anno 2006, l'«imposta regionale su aeromobili ed unità da diporto». L'imposta è applicabile, nel periodo dal 1° giugno al 30 settembre, alla persona o alla società aventi domicilio fiscale fuori dal territorio regionale che assumono l'esercizio dell'aeromobile o dell'unità da diporto (con l'esenzione dall'imposta delle navi adibite all'esercizio di attività crocieristica, delle imbarcazioni che vengono in Sardegna per partecipare a regate di carattere sportivo e delle unità da diporto che sostano tutto l'anno nelle strutture portuali regionali) ed è dovuta: 1) per ogni scalo negli aerodromi del territorio regionale degli aeromobili dell'aviazione generale adibiti al trasporto privato, per classi determinate in relazione al numero dei passeggeri che sono abilitati a trasportare; 2) annualmente, per lo scalo nei porti, negli approdi e nei punti di ormeggio ubicati nel territorio regionale delle unità da diporto di cui al codice della nautica da diporto (decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171), per classi di lunghezza, a partire da 14 metri.

8.1.1. – Con il primo ricorso (n. 91 del 2006), il ricorrente denuncia il contrasto della disposizione impugnata con tre diversi gruppi di parametri costituzionali: a) con l'art. 8, lettera i), dello statuto della Regione Sardegna, perché l'oggetto dell'imposta non potrebbe essere ricondotto alla materia del turismo ed una piena esplicazione di potestà tributarie regionali non sarebbe ammissibile, in materie diverse dal turismo, in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal Parlamento nazionale e, comunque, sarebbero «violati i principi del sistema tributario dello Stato» in materie diverse dal turismo; ovvero, alternativamente, con gli artt. 117 e 119 Cost., in relazione all'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001, perché, come già affermato nello stesso ricorso, una piena esplicazione di potestà tributarie regionali non sarebbe ammissibile, in materie diverse dal turismo, in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal Parlamento nazionale; ovvero, in ulteriore subordine, nel caso in cui «si potessero desumere i principi fondamentali del coordinamento del sistema tributario dalla legislazione tutt'ora in vigore», con i medesimi artt. 117 e 119 Cost., in relazione all'art.

10 della legge costituzionale n. 3 del 2001, perché, con riguardo alle unità da diporto che effettuano lo scalo «in zona non attrezzata, in uno specchio di mare ridossato, dove l'ormeggio sia effettuato a terra, utilizzando la struttura naturale della spiaggia», la Regione ha individuato «come presupposto di imposta l'utilizzo di un bene naturale, sul quale non può esercitare poteri», cioè il mare, «soggetto solo al potere statale entro i limiti del mare territoriale»; b) con l'art. 53 Cost., sia perché, con riguardo agli aeromobili, vi sarebbe una «duplicazione di imposta di tutta evidenza» rispetto ai «diritti aeroportuali o diritto per l'uso degli aeroporti (legge n. 324/1976)», sia perché «lo svolgimento di un'operazione per la quale [...] si paga un prezzo che copre il costo del servizio reso, con margine di utile», non costituirebbe indice di capacità contributiva; c) con gli artt. 3 e 53, secondo comma, Cost. (parametri, peraltro, non espressamente indicati), perché, con riguardo alle unità da diporto, l'imposta avrebbe «carattere regressivo», essendo dovuta annualmente, con la conseguenza che «più si utilizzano le strutture portuali, minore, proporzionalmente è l'onere dell'imposta». Tali censure, che vanno esaminate separatamente, non sono fondate.

8.1.2. – Quanto alla censura *sub a*), va preliminarmente rilevato che deve essere scrutinata esclusivamente la denunciata violazione dello statuto regionale, perché – come già rilevato al punto 5. – la normativa concernente il riparto delle competenze legislative tra lo Stato e le Regioni introdotta dalla riforma del Titolo V della Parte II della Costituzione non prevede forme di autonomia più ampie rispetto a quelle previste dallo statuto della Regione Sardegna e pertanto, ai sensi dell'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001, trova nella specie applicazione esclusivamente lo statuto di autonomia.

Nel merito, sotto tutti i profili prospettati, la suddetta censura non è fondata.

In primo luogo, va ribadito (come già osservato al punto 5.6.) che è irrilevante se la suddetta imposta regionale sia o no riconducibile alla materia del turismo, perché il citato art. 8, lettera *i*), dello statuto della Sardegna attribuisce alla Regione una specifica competenza legislativa esclusiva nella materia non solo delle «imposte e tasse sul turismo», ma anche degli «altri tributi propri». Pertanto, anche ove potesse ritenersi (sia pure implausibilmente) che il periodo in cui lo scalo degli aeromobili e delle unità da diporto nel territorio regionale è sottoposto a tributo (cioè il periodo compreso tra il 1° giugno ed il 30 settembre di ciascun anno, corrispondente al maggior afflusso turistico), nonché il domicilio fiscale dei soggetti passivi dell'imposta (fuori dal territorio regionale sardo), non siano elementi sufficienti a caratterizzare come tributo «sul turismo» la denunciata imposta, ciò non comporterebbe affatto la violazione dello statuto regionale. Infatti, il tributo sarebbe pur sempre qualificabile come «proprio» della Regione e, quindi, sarebbe da essa legittimamente stabilito in forza della competenza legislativa statutaria, purché fosse rispettata la condizione – richiesta dal medesimo art. 8, lettera *i*), dello statuto – dell'«armonia con i principi del sistema tributario dello Stato».

In secondo luogo – come già osservato al punto 5.3. e contrariamente a quanto sostenuto dalla difesa erariale –, la potestà legislativa della Regione Sardegna in materia di tributi propri non è condizionata dalla previa emanazione da parte dello Stato di una legge che fissi i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario.

In terzo luogo, il ricorrente non ha indicato i principi del sistema tributario dello Stato rispetto ai quali la norma denunciata non si porrebbe «in armonia». La censura, pertanto, è prospettata in via del tutto generica. Né può farsi riferimento, quale principio del sistema tributario dello Stato che si asserisce violato, al “principio generale di coordinamento del sistema tributario” indicato dal ricorrente in via subordinata. Infatti – come già rilevato al punto 5.2. – i principi del sistema tributario statale hanno natura e finalità essenzialmente diverse rispetto ai “principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario”. In particolare, il ricorrente ha individuato, quale “principio fondamentale di coordinamento” concernente le unità per la navigazione da diporto, quello secondo cui il mare sarebbe «soggetto solo al potere statale entro i limiti del mare territoriale»: tuttavia, tale principio, per come è formulato dal ricorrente, non solo è estraneo al sistema tributario statale, ma non trova neppure fondamento nell’ordinamento vigente. Il mare, infatti, ben può essere oggetto della legislazione regionale; come avviene, ad esempio, per le Regioni a statuto ordinario, nell’ambito della competenza concorrente in materia di porti o di grandi reti di navigazione; ovvero, per la Regione Sardegna – in forza dell’art. 3, lettera i), dello statuto –, nell’ambito della competenza esclusiva in materia di pesca. Ove, poi, il ricorrente avesse solo inteso affermare che la Regione resistente non avrebbe potuto assumere a presupposto dell’imposta regionale l’utilizzazione del mare, la censura sarebbe, a tacer d’altro, inconferente, perché – diversamente da quanto ritenuto dalla difesa erariale – la disposizione denunciata precisa chiaramente che il presupposto dell’imposta regionale sulle unità da diporto non riguarda la mera utilizzazione del “mare”, ma «lo scalo nei porti, negli approdi e nei punti di ormeggio ubicati nel territorio regionale», cioè l’utilizzazione di strutture poste all’interno del territorio sardo.

Con riferimento alle censure prospettate dal ricorrente in via subordinata evocando gli artt. 117 e 119 Cost., in relazione all’art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001, va ribadito che esse sono inammissibili per le ragioni già esposte al punto 5.3.

8.1.3. – Con la censura *sub* b), il ricorrente afferma che la norma denunciata, con riguardo agli aeromobili, si pone in contrasto con l’art. 53 Cost., sia perché il tributo regionale costituisce una «duplicazione di imposta» rispetto a quanto previsto dalla legge statale in materia di diritti aeroportuali o per l’uso degli aeroporti, sia perché l’operazione di scalo non rappresenta un indice di capacità contributiva, dovendo l’utente degli aerodromi già pagare un prezzo per il servizio da lui goduto.

Anche tale censura non è fondata.

La difesa erariale muove da tre diverse premesse: che i suddetti diritti aeroportuali previsti dalla vigente legislazione statale siano classificabili come tributi; che l'imposta regionale sia dovuta in ragione dei servizi utilizzati nelle operazioni di scalo negli aerodromi; che i tributi propri della Regione Sardegna non possano prevedere presupposti identici o analoghi a quelli di tributi statali.

Tali premesse sono erranee.

Quanto alla prima, va rilevato che, ai sensi della norma interpretativa posta dall'art. 39-*bis* del decreto-legge 1° ottobre 2007, n. 159 (Interventi urgenti in materia economico-finanziaria, per lo sviluppo e l'equità sociale), convertito, con modificazioni, dalla legge 29 novembre 2007, n. 222, i diritti aeroportuali previsti dalla legge 5 maggio 1976, n. 324 (Nuove norme in materia di diritti per l'uso degli aeroporti aperti al traffico civile) non costituiscono tributi, ma corrispettivi civilistici di alcuni servizi aeroportuali (in tal senso, Corte di cassazione, sentenza n. 379 del 2008, nonché la sentenza di questa Corte n. 51 del 2008). A ciò deve aggiungersi che il soggetto tenuto al pagamento dei diritti aeroportuali di approdo (oltre che di partenza, sosta o ricovero) non è l'esercente dell'aeromobile adibito a trasporto privato (come nell'imposta regionale in esame), ma il pilota dell'aeromobile, ove questo non svolga attività commerciale (artt. 2, secondo comma, e 3, secondo comma, della citata legge n. 324 del 1976).

Quanto alla seconda premessa, va osservato che l'imposta regionale prescinde dall'obbligo a carico del soggetto passivo di corrispondere i corrispettivi dovuti per i servizi utilizzati nello scalo dell'aeromobile, in quanto il tributo è dovuto dal soggetto passivo per il solo fatto che l'aeromobile da lui esercito ed adibito a trasporto privato effettui uno scalo in un aerodromo ubicato nel territorio sardo, indipendentemente dalla circostanza che l'aeromobile abbia in concreto usufruito di servizi aeroportuali o che detto soggetto passivo sia debitore di diritti aeroportuali (l'imposta è dovuta, ad esempio, anche se il soggetto passivo sia lo stesso gestore autorizzato a fornire i servizi aeroportuali).

Quanto alla terza premessa, è qui sufficiente ricordare le conclusioni sopra raggiunte, esposte al punto 5.3., circa l'inesistenza di un divieto per la Regione Sardegna di istituire e disciplinare tributi propri aventi lo stesso presupposto di tributi statali.

Ne consegue che: a) non sussistono due diverse imposte, una statale (i diritti aeroportuali) ed una regionale (l'imposta sull'aeromobile), ma soltanto l'imposta regionale; b) il presupposto dell'imposta regionale (lo scalo nel territorio sardo) è diverso dal fatto costitutivo dell'obbligo di corrispondere i diritti aeroportuali (godimento dei servizi aeroportuali); c) in ogni caso, un tributo proprio stabilito dalla Regione Sardegna non sarebbe illegittimo per il solo fatto di avere un presupposto identico o simile a quello di un tributo statale. È appena il caso di sottolineare, infine, che – contrariamente a quanto affermato dal ricorrente – non possono sussistere dubbi sul fatto che il presupposto d'imposta (cioè l'effettuazione di uno scalo in un aerodromo sito nel territorio

sardo nel periodo compreso tra il 1° giugno ed il 30 settembre di ciascun anno) costituisce idoneo indice di capacità contributiva dell'esercente dell'aeromobile.

8.1.4. – Con la censura *sub c)*, il ricorrente deduce, infine, che la norma denunciata, con riguardo alle unità per la navigazione da diporto, viola gli artt. 3 e 53, secondo comma, Cost., perché, essendo l'imposta regionale dovuta annualmente in misura fissa con riferimento a ciascuna classe di lunghezza delle unità da diporto, «l'effetto è che, più si utilizzano le strutture portuali, minore, proporzionalmente è l'onere dell'imposta che, in questo modo, viene ad avere carattere regressivo».

La censura non è fondata.

In base alla norma denunciata, l'imposta non è dovuta per le unità per la navigazione da diporto che sostano tutto l'anno nelle strutture portuali regionali (oltre che per quelle adibite all'esercizio di attività crocieristica e per quelle che vengono in Sardegna per partecipare a regate di carattere sportivo), mentre è dovuta annualmente per le unità che effettuano scalo (nel periodo compreso tra il 1° giugno ed il 30 settembre di ciascun anno) nei porti, approdi o punti d'ormeggio ubicati nel territorio regionale, nella misura: a) di € 1.000,00 per le imbarcazioni di lunghezza compresa tra 14 e 15,99 metri; b) di € 2.000,00 per le imbarcazioni di lunghezza compresa tra 16 e 19,99 metri; c) di € 3.000,00 per le navi di lunghezza compresa tra 20 e 23,99 metri; d) di € 5.000,00 per le navi di lunghezza compresa tra 24 e 29,99 metri; e) di € 10.000,00 per le navi di lunghezza compresa tra 30 e 60 metri; f) di € 15.000,00 per le navi di lunghezza superiore a 60 metri; g) della metà degli importi precedenti per le unità a vela con motore ausiliario. Da tale disciplina emerge che il legislatore regionale, nel prevedere l'imposta in misura fissa (per classi di lunghezza dell'imbarcazione) e nell'esentare dall'imposta medesima le unità da diporto che sostano tutto l'anno nei porti sardi, ha evidentemente perseguito l'intento di favorire una più intensa utilizzazione delle suddette strutture da parte delle imbarcazioni, ritenendo preferibile, da un punto di vista economico complessivo, incentivare fiscalmente uno stabile collegamento dei soggetti passivi con il territorio. Tale *ratio* non è arbitraria, né irragionevole.

Quanto alla dedotta violazione dell'art. 53, secondo comma, Cost., è sufficiente ricordare che questa Corte ha costantemente affermato che «i criteri di progressività» debbono informare il «sistema tributario» nel suo complesso e non i singoli tributi (*ex plurimis*, sentenza n. 128 del 1966). Ne deriva che, contrariamente alla tesi sostenuta dal ricorrente, la denunciata imposta regionale sulle unità da diporto non viola il citato parametro costituzionale per il solo fatto che l'ammontare del tributo è «regressivo», nel senso che non aumenta né proporzionalmente né più che proporzionalmente all'utilizzazione degli scali nautici sardi.

8.2. – L'art. 4 della legge reg. n. 4 del 2006, quale sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge reg. n. 2 del 2007 (con effetto dal 31 maggio 2007, ai sensi dell'art. 37 di quest'ultima legge), istituisce, a decorrere dall'anno 2006, l'«im-

posta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto», riproducendo sostanzialmente l'originaria formulazione della disposizione (punto 8.1.) ed apportando, per quanto qui interessa, le seguenti modifiche: a) il soggetto passivo dell'imposta (cioè l'esercente dell'aeromobile o dell'unità da diporto, avente domicilio fiscale fuori dal territorio regionale) non è più indicato come una «persona o [...] società», ma come una «persona fisica o giuridica»; b) l'esenzione dall'imposta è prevista anche per le imbarcazioni che fanno scalo per partecipare a raduni di barche d'epoca, di barche monotipo ed a manifestazioni veliche, anche non agonistiche, il cui evento sia stato preventivamente comunicato all'Autorità marittima da parte degli organizzatori; nonché per la sosta tecnica degli aeromobili e delle imbarcazioni, limitatamente al tempo necessario per l'effettuazione della stessa; c) l'esenzione non è più prevista per le navi adibite all'esercizio di attività crocieristica; d) l'imposta è dovuta non per le sole unità da diporto, ma anche per le «unità utilizzate a scopo di diporto»; e) l'imposta è dovuta anche per lo scalo nei «campi d'ormeggio attrezzati ubicati nel mare territoriale lungo le coste della Sardegna».

8.2.1. – Con il secondo ricorso (n. 36 del 2007), il ricorrente denuncia il contrasto della disposizione impugnata con diversi gruppi di parametri costituzionali: a) con i parametri da esso già evocati in relazione ai denunciati artt. 2 e 3 della legge reg. n. 4 del 2006, quali sostituiti dall'art. 3, commi 1 e 2, della legge reg. n. 2 del 2007, per «quanto si già è visto trattando dei commi precedenti» (cioè dei commi 1 e 2 dell'art. 3 della citata legge reg. n. 2 del 2007); b) con gli artt. 117, secondo comma, lettera *e*), e 120 Cost., perché l'imposta investirebbe la materia della concorrenza, riservata alla competenza legislativa statale, incidendo, di conseguenza, sull'unità economica della Repubblica; c) con «l'art. 3, la cui tutela nella iniziativa economica è affidata alla normativa sulla concorrenza»; d) con gli artt. 1, 3, 8, lettera *b*), dello statuto della Regione Sardegna, perché l'imposta regionale, applicandosi anche nel caso di scalo delle unità da diporto nei campi di ormeggio attrezzati ubicati nel mare territoriale, violerebbe il principio secondo cui i presupposti delle imposte regionali non possono «essere individuati fuori del [...] territorio» della Regione (limitato dall'art. 1 dello statuto alla «Sardegna con le sue isole»); e) con gli artt. 3 e 53 Cost., espressivi del principio di ragionevolezza, perché: e.1.) «una attività esercitata nella stessa forma non può essere considerata espressione di capacità contributiva diversa a seconda del periodo in cui viene svolta»; e.2.) l'imposta avrebbe carattere regressivo, in quanto il suo ammontare diminuisce proporzionalmente all'aumentare del numero dei passeggeri che l'aeromobile è abilitato a trasportare e della lunghezza delle unità da diporto ed in quanto, con riferimento a queste ultime, è pagata una sola volta per tutto l'anno, così che «più scali si fanno, meno sarà in proporzione l'onere tributario»; e.3.) il tributo, con riferimento allo scalo degli aeromobili, costituirebbe una duplicazione dei diritti aeroportuali previsti dalla legge n. 324 del 1976, dovuti, per l'utilizzazione degli impianti aeroportuali, al gestore dell'aeroporto; e.4.) il medesimo tributo,

sempre con riferimento allo scalo degli aeromobili, «non può essere definito *imposta*, perché colpisce i singoli atti di esercizio di un'impresa e non il risultato utile complessivo», né *tassa*, «perché riscossa da chi non ha nessun coinvolgimento nel servizio utilizzato»; f) con l'art. 117, primo comma, Cost., in relazione sia all'art. 49 del Trattato CE, perché introdurrebbe «una restrizione alla libera prestazione dei servizi nel mercato sardo dei servizi nautici e aerei, che costituisce una parte rilevante del mercato europeo», sia all'art. 81 del Trattato CE, «coordinato con gli art. 3, lettera g) e 10», perché avrebbe l'effetto di falsare il gioco della concorrenza all'interno del mercato comune, sia all'art. 87 del Trattato CE, perché istituirebbe un aiuto alle imprese con sede in Sardegna. Afferma, inoltre, che «delle questioni comunitarie dovrebbe essere investita la Corte di Giustizia».

Gli indicati motivi di illegittimità costituzionale vanno esaminati separatamente, lasciando per ultimo, secondo un ordine di priorità logica, lo scrutinio della dedotta violazione di norme dell'ordinamento comunitario.

8.2.2. – Prima di passare all'esame delle singole censure, deve essere esaminata l'eccezione di inammissibilità proposta dalla resistente.

La Regione Sardegna sostiene che, riguardo all'imposta regionale sullo scalo turistico di aeromobili e unità da diporto, i rilievi del ricorrente – per cui non sarebbe consentito fissare l'imposta anche per gli scali di unità da diporto nei campi di ormeggio situati nel mare territoriale perché il mare territoriale non farebbe parte del territorio regionale – sono inammissibili, in quanto non proposti dal Governo nella deliberazione del Consiglio dei ministri del 27 luglio 2007.

L'eccezione va rigettata, perché la deliberazione governativa di impugnazione contiene il riferimento a tutti i parametri evocati nel ricorso e ciò è sufficiente – come già osservato al punto 6.3. – ai fini dell'ammissibilità di quest'ultimo (sentenza n. 533 del 2002).

8.2.3. – Le censure indicate *sub a)* si sostanziano nel mero rinvio, privo di qualsiasi specificazione, a quelle sollevate con il medesimo ricorso n. 36 del 2007 in relazione agli artt. 2 e 3 della legge reg. n. 4 del 2006, quali sostituiti, rispettivamente, dal comma 1 e dal comma 2 dell'art. 3 della legge reg. n. 2 del 2007.

Le censure sono inammissibili, perché sono state prospettate in modo generico, senza l'indicazione di alcun elemento idoneo a renderle pertinenti all'imposta denunciata. La questione, infatti, pur riguardando l'«imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto», è sollevata con un richiamo alle questioni riguardanti tributi radicalmente diversi (cioè l'«imposta regionale sulle plusvalenze delle seconde case ad uso turistico» e l'«imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico») ed in termini talmente vaghi da lasciare inadempito l'onere del ricorrente di precisare i motivi dell'affermata illegittimità costituzionale con specifiche argomentazioni a sostegno delle proprie doglianze, come richiesto dalla costante giurisprudenza di

questa Corte (*ex plurimis*: sentenze n. 38 del 2007; n. 233 e n. 139 del 2006; n. 360 e n. 336 del 2005).

8.2.4. – Con la censura *sub b*), il ricorrente deduce che la norma denunciata, in quanto investirebbe la materia della concorrenza, si pone in contrasto con l'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost., introdotto con la riforma del Titolo V della Parte II della Costituzione nell'ambito della nuova disciplina del riparto di competenze legislative tra lo Stato e le Regioni a statuto ordinario.

La censura è inammissibile, perché il ricorrente non fornisce alcuna motivazione in ordine all'individuazione di tale parametro costituzionale. La difesa erariale, infatti, non chiarisce per quale ragione la competenza legislativa attribuita dallo statuto regionale alla Regione autonoma Sardegna in materia di tributi propri dovrebbe essere limitata da una disposizione della Costituzione dettata per disciplinare il riparto delle competenze legislative tra lo Stato e le Regioni a statuto ordinario. Come è noto, il più volte richiamato art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001 stabilisce che la disciplina costituzionale riguardante tale riparto di competenze, introdotta con la riforma del Titolo V della Parte II della Costituzione, è applicabile alle Regioni a statuto speciale solo nel caso in cui preveda forme di autonomia più ampie di quelle previste dallo statuto, mentre, nella specie, lo stesso ricorrente afferma che l'applicazione dell'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost., comporterebbe una limitazione dell'autonomia legislativa della Regione Sardegna quale prevista dallo statuto. Inoltre il ricorrente, in violazione del suo onere di specificare le proprie censure, non fornisce alcuna motivazione di merito sul perché la denunciata normativa regionale, emanata in forza della competenza legislativa esclusiva della Regione autonoma in materia di tributi propri, investirebbe «la materia della concorrenza». L'evocazione dell'art. 120 Cost. è parimenti generica. Tale censura, infatti, non ha alcuna autonomia rispetto alla denunciata violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost., in quanto il ricorrente si limita ad affermare – senza ulteriori precisazioni – che la norma censurata, investendo la «materia della concorrenza», incide «di conseguenza sulla *unità economica* della Repubblica».

8.2.5. – Deve essere dichiarata inammissibile anche la censura *sub c*), perché il ricorrente, da un lato, non precisa il parametro costituzionale evocato, indicando «l'art. 3» di un non meglio specificato testo normativo, e, dall'altro, prospetta i motivi di illegittimità costituzionale in modo oscuro e generico, limitandosi ad affermare la violazione del suddetto art. 3, «la cui tutela nella iniziativa economica è affidata alla normativa sulla concorrenza».

8.2.6. – Con la censura *sub d*), il ricorrente denuncia la violazione degli artt. 1, 3, 8, lettera *b*), dello statuto della Regione Sardegna, affermando che l'imposta regionale, applicandosi anche nel caso di scalo delle unità da diporto nei campi di ormeggio attrezzati ubicati nel mare territoriale lungo le coste della Sardegna, violerebbe il principio secondo cui i presupposti delle imposte regionali non possono «essere individuati fuori del [...] territorio» della Regione

(limitato dall'art. 1 dello statuto alla «Sardegna con le sue isole»). Il ricorrente muove, pertanto, dalla premessa che i suddetti campi di ormeggio, in quanto ubicati nel mare territoriale, rientrano nel demanio marittimo statale e da tale premessa trae la conseguenza che la Regione resistente non ha competenza "territoriale" a stabilire un'imposta regionale sullo scalo in detti campi di ormeggio (lo stesso ricorrente, peraltro, non estende le sue censure all'analogo caso dell'imposta regionale sullo scalo in porti della Sardegna facenti parte del demanio marittimo statale).

La censura non è fondata, perché, nonostante sia esatta la premessa da cui muove il ricorrente, tuttavia non è corretta la conseguenza che ne viene tratta.

È indubbio che i menzionati campi di ormeggio, ubicati nel mare territoriale (come delimitato dall'art. 2 del codice della navigazione), devono essere considerati, in forza degli artt. 28 e 29 cod. nav., pertinenze del demanio marittimo, e cioè beni rientranti nel demanio statale. Il demanio marittimo, infatti, non è stato trasferito alla Regione resistente, perché il primo comma dell'art. 14 dello statuto di autonomia espressamente esclude, con riferimento a tale demanio, che la Regione Sardegna succeda nei beni e diritti dello Stato. Tuttavia, contrariamente a quanto affermato dal ricorrente, il fatto che i menzionati campi di ormeggio rientrino nel demanio marittimo non comporta che la Regione sia incompetente a stabilire un'imposta regionale sullo scalo in detti campi di ormeggio. Infatti, questa Corte ha già precisato che, ai fini dello scrutinio di legittimità costituzionale dell'esercizio dei poteri legislativi della Regione Sardegna nell'ambito del mare territoriale, «non importa se il mare territoriale sia demanio marittimo o meno e neppure se si tratti di acque del mare territoriale o di acque del demanio marittimo», in quanto occorre solo verificare i limiti della potestà normativa della Regione, con la conseguenza che «neppure può dirsi che il mare territoriale sia una nozione rilevante [...] per stabilire i limiti territoriali dell'efficacia della legge regionale»; e ciò perché, «anche se il mare territoriale non facesse parte del territorio della Regione a tutti gli effetti della competenza regionale, l'attribuzione alla Regione dei poteri legislativi ed amministrativi» in una determinata materia «importa che la disciplina regionale [...] debba estendere la propria efficacia fino all'estremo margine dello spazio marittimo che circonda il territorio e sul quale, sia pure a titolo accessorio, si esercita il potere dello Stato» (sentenza n. 23 del 1957, in tema di competenza della Regione Sardegna in materia di pesca nel mare territoriale).

Il mare territoriale, nel quale sono ubicati i suddetti campi di ormeggio, viene pertanto in rilievo come mero ambito spaziale in relazione al quale la legge regionale è legittimata a prevedere fattispecie ed effetti giuridici, nei limiti in cui ciò sia consentito dalle attribuzioni legislative della Regione.

In generale, non v'è dubbio che la Regione Sardegna, in forza sia dello statuto e del decreto attuativo di cui al d.P.R. 24 novembre 1965, n. 1627, riguardante il demanio marittimo e il mare territoriale, sia delle norme con le

quali si è disposto il trasferimento delle funzioni amministrative dallo Stato alle Regioni in materia (articolo 105, comma 2, lettera *l*, del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112 e successive modificazioni), è legittimata ad esercitare un complesso di poteri sullo stesso mare territoriale, che coesistono con quelli spettanti allo Stato: poteri, quindi, che prescindono da ogni problema relativo all'appartenenza del mare territoriale e che sono suscettibili di essere regolati anche dalla legge regionale (come rilevato dalla citata sentenza n. 23 del 1957).

In particolare, non v'è parimenti dubbio che, con riferimento al mare territoriale, lo statuto di autonomia e i principi del sistema tributario statale richiamati dall'art. 8, lettera *b*), dello statuto medesimo non pongono alcun limite alla potestà impositiva della Regione. Invero, tra i principi del sistema tributario statale il ricorrente correttamente menziona quello della "territorialità" dei tributi locali. La difesa erariale vuole tuttavia accreditare, a tale fine, un'accezione ristretta del termine "territorio" (comprensiva solo della "terraferma" e delle "acque interne"), senza fornire alcuna adeguata giustificazione di tale sua opzione ermeneutica e limitandosi a richiamare il testo dell'art. 1, primo comma, dello statuto, secondo cui «La Sardegna con le sue isole è costituita in Regione autonoma [...]». Al contrario, né la lettera, né la *ratio* di detta disposizione autorizzano la dedotta interpretazione restrittiva della sfera spaziale di efficacia delle leggi regionali. Non la lettera, perché il citato art. 1 non utilizza il termine "territorio"; non la *ratio*, perché la norma ha solo la funzione di costituire la Regione autonoma e non quella di determinare la sfera spaziale delle sue competenze legislative e amministrative. È invece evidente che, alla luce di quanto affermato da questa Corte con la richiamata sentenza n. 23 del 1957, il territorio non va inteso nella ristretta, materiale accezione fatta propria dal ricorrente, ma nell'accezione più ampia di ambito in cui si esplica il legittimo potere normativo della Regione, compreso quello di istituire tributi. Tale potere può esplicarsi, dunque, anche con riferimento al mare territoriale, a condizione che la Regione resistente lo eserciti per tutelare interessi di rilevanza regionale, come l'interesse a regolare l'afflusso turistico anche attraverso lo strumento fiscale.

La norma impugnata soddisfa pienamente tale condizione, perché individua quale presupposto di imposta lo scalo in campi di ormeggio «ubicati nel mare territoriale lungo le coste della Sardegna», e cioè in luoghi attrezzati che, pur non essendo materialmente e stabilmente connessi con la terraferma, tuttavia consentono di collegare il presupposto medesimo con la realtà turistico-ambientale regionale. Nella specie, questo collegamento è dato dal fatto che i menzionati campi di ormeggio, consentendo gli scali nel periodo di maggiore afflusso turistico da parte di imbarcazioni aventi una spiccata utilizzazione turistica (unità «da diporto» o comunque «utilizzate a scopo di diporto»), non solo rendono possibile l'immediata fruizione di beni turistico-ambientali, ma rappresentano anche la base per l'accesso di persone fisiche nelle isole sarde, con la conseguenza che la norma censurata, in quanto diretta a perseguire

interessi tipicamente regionali e come tali espressamente valorizzati dallo statuto di autonomia, non è in contrasto con l'evocato parametro costituzionale.

8.2.7. – Con la censura *sub e*), il ricorrente denuncia, con riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., la violazione, sotto quattro profili, del principio di ragionevolezza.

Nessuno dei suddetti rilievi è fondato.

8.2.7.1. – Quanto al primo rilievo – secondo cui «una attività esercitata nella stessa forma non può essere considerata espressione di capacità contributiva diversa a seconda del periodo in cui viene svolta» –, deve rilevarsi (come già osservato al punto 8.1.3.) che l'effettuazione dello scalo nel periodo di maggior afflusso turistico costituisce un indice adeguato della capacità contributiva dei soggetti passivi dell'imposta, non arbitrariamente prescelto dal legislatore. In particolare, l'applicazione dell'imposta a chi effettua lo scalo in quel periodo evidenzia che la norma ha, tra le sue *rationes*, quella di incentivare lo scalo negli altri periodi dell'anno, al fine di consentire una sostenibile distribuzione degli afflussi turistici (o, comunque, prevalentemente turistici) nel territorio sardo. Tale *ratio* si aggiunge a quella, primaria, di far partecipare i soggetti fiscalmente non domiciliati in Sardegna – che, diversamente dai soggetti fiscalmente domiciliati nella Regione, non pagano nella stessa Regione la maggior parte delle imposte, tasse e contributi erariali, regionali e locali – ai costi pubblici determinati dalla fruizione turistica del patrimonio ambientale-naturale e di quello storico-artistico (in ciò presentando un tratto comune con l'imposta regionale sul soggiorno, che sarà esaminata in séguito, in quanto oggetto di apposita censura).

8.2.7.2. – Quanto al secondo rilievo, concernente l'asserita regressività dell'imposta sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto, va ribadito che tale caratteristica è di per sé irrilevante ai fini della dedotta illegittimità costituzionale della norma denunciata. Come già osservato a proposito del primo ricorso (punto 8.1.4.), deve essere ricordato che, ai sensi dell'art. 53, secondo comma, Cost., «i criteri di progressività» debbono informare il «sistema tributario» nel suo complesso e non i singoli tributi.

In particolare, in base alla norma censurata, l'imposta non è dovuta per le unità da diporto che sostano tutto l'anno nelle strutture portuali regionali, mentre è dovuta annualmente per lo scalo delle unità da diporto o comunque utilizzate a scopo di diporto (nel periodo compreso tra il 1° giugno ed il 30 settembre di ciascun anno), nella stessa misura fissata, per classi di lunghezza delle unità, dalla originaria formulazione dell'articolo (nel nuovo testo della disposizione si precisa che l'importo dovuto per i *motorsailer* è quello previsto per la particolare categoria delle unità a vela con motore ausiliario).

Come sopra sottolineato a proposito del primo ricorso (punto 8.1.4.), da tale disciplina emerge che il legislatore regionale ha evidentemente perseguito l'intento di favorire una più intensa utilizzazione delle strutture portuali da parte delle imbarcazioni, ritenendo preferibile, da un punto di vista economico

complessivo, incentivare fiscalmente uno stabile collegamento dei soggetti passivi con il territorio. Una tale *ratio* posta a fondamento della commisurazione del tributo non supera i limiti della non arbitrarietà e della ragionevolezza che la Regione resistente deve rispettare nell'esercizio della sua discrezionalità legislativa.

Analoghe considerazioni valgono per l'imposta sullo scalo turistico degli aeromobili, dovuta per gli aeromobili dell'aviazione generale adibiti al trasporto privato di persone, per ogni scalo effettuato negli aerodromi del territorio regionale nel periodo compreso tra il 1° giugno ed il 30 settembre di ciascun anno (esclusi i casi di sosta tecnica, limitatamente al tempo necessario per l'effettuazione della stessa), nella misura: a) di € 150,00 per gli aeromobili abilitati fino al trasporto di quattro passeggeri; b) di € 400,00 per gli aeromobili abilitati al trasporto da cinque a dodici passeggeri; c) di € 1.000,00 per gli aeromobili abilitati al trasporto di oltre dodici passeggeri. Da tale disciplina emerge che il legislatore regionale, nel prevedere l'imposta in misura meno che proporzionale al numero dei passeggeri trasportabili, ha tendenzialmente inteso favorire, dal punto di vista fiscale, un minor afflusso di aeromobili a parità di passeggeri trasportati e, quindi, il decongestionamento del traffico aereo nel periodo tra il 1° giugno ed il 30 settembre. Una siffatta *ratio* non appare né arbitraria né irragionevole e, pertanto, la norma impugnata è esente dalle censure prospettate.

8.2.7.3. – Quanto al terzo rilievo, secondo cui l'imposta sullo scalo degli aeromobili costituirebbe una duplicazione dei diritti aeroportuali, data l'identità della questione, valgono anche qui le conclusioni già raggiunte in occasione dell'esame del primo ricorso (punto 8.1.4.) circa l'insussistenza della dedotta "duplicazione d'imposta".

8.2.7.4. – Il quarto rilievo viene riferito dal ricorrente esclusivamente all'imposta sullo scalo degli aeromobili ed è basato sulla considerazione che detto prelievo sarebbe irragionevole, perché non definibile né come imposta né come tassa.

Neppure tale argomentazione è fondata. Il prelievo previsto dalla norma censurata, infatti, ha natura non di tassa (in quanto, come sopra sottolineato, non è collegato alla fruizione di servizi aeroportuali), ma di imposta, perché costituisce un prelievo coattivo che è finalizzato al concorso alle pubbliche spese ed è posto a carico di un soggetto passivo in base ad uno specifico indice di capacità contributiva (cioè l'effettuazione di uno scalo in un aerodromo, nell'ambito di un «trasporto privato di persone»).

Né può obiettarsi, come fa il ricorrente, che il prelievo censurato non costituirebbe un'imposta in quanto inciderebbe «sui singoli atti di esercizio di un'impresa e non sul risultato utile complessivo». Il tributo in esame, infatti, non costituisce un'imposta sul reddito d'impresa, per la quale soltanto potrebbe porsi un problema di valutazione del «risultato utile complessivo», come si esprime il ricorrente.

Inoltre, il tributo denunciato non presuppone necessariamente – come erroneamente ritiene il ricorrente – l'esercizio di un'attività di impresa di trasporti aerei. A tale ultima conclusione si giunge attraverso la ricostruzione del complesso quadro normativo in cui si inserisce la norma censurata, secondo la quale l'imposta si applica con riferimento agli «aeromobili dell'aviazione generale di cui all'articolo 743 e seguenti del codice della navigazione adibiti al trasporto privato di persone». In realtà, detti articoli del codice della navigazione, nel testo vigente al momento dell'entrata in vigore della disposizione denunciata, non fanno menzione né dell'«aviazione generale» né della distinzione degli «aeromobili privati» in tre categorie: a) «aeromobili da trasporto pubblico destinati a trasportare persone o cose mediante compenso di qualsiasi natura, ovvero anche senza compenso, se il trasporto è effettuato da una impresa di trasporti aerei»; b) «aeromobili da lavoro aereo, destinati a scopi industriali e commerciali o ad altra utilizzazione con compenso, che non siano di trasporto di persone o cose»; c) «aeromobili da turismo, destinati a scopo diverso da quelli indicati nei commi precedenti e senza compenso»; distinzione prevista solo dal previgente testo dell'art. 747 cod. nav. – anteriore, cioè, alla sua abrogazione ad opera dell'art. 5 del decreto legislativo 9 maggio 2005, n. 96 – e ripetuta quasi letteralmente dall'art. 137 del Regolamento per la navigazione aerea, approvato con regio decreto 11 gennaio 1925, n. 356, come modificato dall'art. 8 degli emendamenti approvati con regio decreto 15 aprile 1938, n. 1350. Il terzo comma dell'art. 743 cod. nav. statuisce invece, nella formulazione vigente, che «Le distinzioni degli aeromobili, secondo le loro caratteristiche tecniche e secondo il loro impiego, sono stabilite dall'ENAC con propri regolamenti e, comunque, dalla normativa speciale in materia». Al corretto significato della norma censurata si perviene, perciò, solo attraverso l'esame di tali regolamenti. In particolare, l'art. 1 del regolamento dell'Ente Nazionale per l'Aviazione Civile (ENAC) del 30 giugno 2003 (denominato «Operazioni Ogni Tempo nello Spazio Aereo Nazionale») definisce le seguenti operazioni secondo l'impiego dell'aeromobile: a) «operazioni di trasporto aereo commerciale»: quelle che «comportano il trasporto di passeggeri, merci e posta dietro compenso» (art. 1.1.); b) «operazioni di lavoro aereo»: quelle effettuate da un «aeromobile utilizzato per attività specialistiche quali ad esempio aerofotografia, pubblicità aerea, sorveglianza ed osservazioni, spargimento sostanze, trasporto carichi esterni, ecc.» (art. 1.2.); c) «operazioni dell'aviazione generale»: quelle «diverse dal trasporto aereo commerciale e dal lavoro aereo» (art. 1.3.). Analogamente, il regolamento del 21 ottobre 2003 (denominato «Regolamento per la costruzione e l'esercizio degli aeroporti») definisce: a) «trasporto aereo commerciale», il «traffico effettuato per trasportare persone o cose dietro remunerazione. Esso comprende quindi il trasporto aereo di linea, charter e aerotaxi»; b) «trasporto aereo non commerciale o di aviazione generale», il «traffico diverso dal trasporto aereo commerciale; esso comprende sostanzial-

mente l'attività degli aeroclub, delle scuole di volo, dei piccoli aerei privati ed i servizi di lavoro aereo».

In base a tale ricostruzione del quadro normativo, il «trasporto aereo privato di persone», da parte di aeromobili dell'aviazione generale, menzionato dalla norma censurata è solo quello effettuato con un aeromobile mediante operazioni di «aviazione generale», cioè mediante operazioni prestate senza compenso e diverse dal «lavoro aereo». Costituisce, perciò, «trasporto aereo privato di persone», soggetto all'imposta regionale, anche il trasporto effettuato senza compenso da un'impresa di trasporti aerei, che (come sopra ricordato) l'abrogato testo dell'art. 747 cod. nav. riconduceva, invece, al «trasporto pubblico». Ne deriva che, contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, l'applicazione della denunciata imposta regionale non presuppone mai l'esercizio dell'attività di impresa di trasporti, salvo che nella sopra indicata eccezionale ipotesi di trasporto effettuato senza compenso da parte di una impresa di trasporti aerei, rientrante nel più generale caso, previsto dalla normativa comunitaria, di «aviazione generale di affari» (*infra* punto 8.2.8.4.).

8.2.8. – Infine, con la censura *sub f*), il ricorrente prospetta, con riferimento ai soggetti che esercitano attività d'impresa, la violazione dell'art. 117, primo comma, Cost., in relazione al Trattato CE, con riguardo agli artt. 49 (posto a tutela della libera prestazione dei servizi), 81, «coordinato con gli art. 3, lettera g) e 10» (posti a tutela della concorrenza), 87 (riguardante il divieto di aiuti di Stato) e richiede, al riguardo, che sia effettuato il rinvio pregiudiziale di cui all'art. 234 del Trattato CE. Tale prospettazione impone di affrontare preliminarmente i seguenti problemi: 1) se sia ammissibile la censura con la quale si evocano, per il tramite del primo comma dell'art. 117 Cost., norme comunitarie come elementi integrativi del parametro di costituzionalità; 2) quali siano i limiti entro cui le norme comunitarie possono essere prese in considerazione da questa Corte come elemento integrativo del parametro in sede di giudizio di costituzionalità promosso in via principale; 3) se sussistano le condizioni perché questa Corte sollevi questione interpretativa pregiudiziale ai sensi dell'art. 234 del Trattato CE. Solo dopo la risoluzione di tali problemi, potrà procedersi allo scrutinio della non manifesta infondatezza e della rilevanza di detta questione pregiudiziale.

8.2.8.1. – Come più volte affermato da questa Corte, l'art. 11 Cost., prevedendo che l'Italia «consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni», ha permesso di riconoscere alle norme comunitarie efficacia obbligatoria nel nostro ordinamento (*ex plurimis*, sentenze n. 349 e n. 284 del 2007; n. 170 del 1984). Il nuovo testo dell'art. 117, primo comma, Cost., introdotto dalla legge costituzionale n. 3 del 2001 – nel disporre che «La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario [...]» –, ha ribadito che i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario si impongono al legislatore

nazionale (statale, regionale e delle Province autonome). Da tale quadro normativo costituzionale consegue che, con la ratifica dei Trattati comunitari, l'Italia è entrata a far parte di un ordinamento giuridico autonomo, integrato e coordinato con quello interno, ed ha trasferito, in base all'art. 11 Cost., l'esercizio di poteri, anche normativi, nelle materie oggetto dei Trattati medesimi. Le norme comunitarie vincolano in vario modo il legislatore interno, con il solo limite dell'intangibilità dei principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale e dei diritti inviolabili dell'uomo garantiti dalla Costituzione (*ex multis*, sentenze nn. 349, 348 e 284 del 2007, n. 170 del 1984).

Con specifico riguardo al caso, che qui interessa, di leggi regionali della cui compatibilità con il diritto comunitario (come interpretato e applicato dalle istituzioni e dagli organi comunitari) si dubita, va rilevato che l'inserimento dell'Italia nell'ordinamento comunitario comporta due diverse conseguenze, a seconda che il giudizio in cui si fa valere tale dubbio penda davanti al giudice comune ovvero davanti alla Corte costituzionale a séguito di ricorso proposto in via principale. Nel primo caso, le norme comunitarie, se hanno efficacia diretta, impongono al giudice di disapplicare le leggi nazionali (comprese quelle regionali), ove le ritenga non compatibili. Nel secondo caso, le medesime norme «fungono da norme interposte atte ad integrare il parametro per la valutazione di conformità della normativa regionale all'art. 117, primo comma, Cost.» (sentenze n. 129 del 2006; n. 406 del 2005; n. 166 e n. 7 del 2004), o, più precisamente, rendono concretamente operativo il parametro costituito dall'art. 117, primo comma, Cost. (come chiarito, in generale, dalla sentenza n. 348 del 2007), con conseguente declaratoria di illegittimità costituzionale delle norme regionali che siano giudicate incompatibili con il diritto comunitario.

Questi due diversi modi di operare delle norme comunitarie corrispondono alle diverse caratteristiche dei giudizi.

Davanti al giudice comune la legge regionale deve essere applicata ad un caso concreto e la valutazione della sua conformità all'ordinamento comunitario deve essere da tale giudice preliminarmente effettuata al fine di procedere all'eventuale disapplicazione della suddetta legge, previo rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia CE – ove necessario – per l'interpretazione del diritto comunitario. Una volta esclusa tale disapplicazione, il giudice potrà bensì adire la Corte costituzionale, ma solo per motivi di non conformità del diritto interno all'ordinamento costituzionale e non per motivi di non conformità all'ordinamento comunitario. Ne consegue che, ove il giudice comune dubitasse della conformità della legge nazionale al diritto comunitario, il mancato rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia CE renderebbe non rilevante e, pertanto, inammissibile la questione di legittimità costituzionale da lui sollevata.

Davanti alla Corte costituzionale adita in via principale, invece, la valutazione della conformità della legge regionale alle norme comunitarie si risolve, per il tramite dell'art. 117, primo comma, Cost., in un giudizio di legittimità costituzionale; con la conseguenza che, in caso di riscontrata difformità, la Corte

non procede alla disapplicazione della legge, ma – come già osservato – ne dichiara l'illegittimità costituzionale con efficacia *erga omnes* (*ex multis*, sentenza n. 94 del 1995).

In conclusione, alla luce di quanto sopra rilevato, la censura in esame deve ritenersi ammissibile, perché le norme comunitarie sono state correttamente evocate dal ricorrente nel presente giudizio, per il tramite dell'art. 117, primo comma, Cost., quale elemento integrante il parametro di costituzionalità.

8.2.8.2. – Quanto ai limiti entro cui dette norme possono essere prese in considerazione come elemento integrativo del parametro in sede di giudizio di costituzionalità promosso in via principale, va osservato che questa Corte non può esaminare violazioni diverse da quelle denunciate dal ricorrente, riguardanti gli artt. 49, 81, «coordinato con gli art. 3, lettera g) e 10», e 87 del Trattato CE.

Secondo l'interpretazione costantemente data da questa Corte al combinato disposto degli artt. 23, 27 e 34 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (per cui, anche nei giudizi in via principale, la Corte costituzionale dichiara quali sono le disposizioni legislative illegittime, nei limiti dei parametri costituzionali e dei motivi di censura indicati nell'atto introduttivo del giudizio), il giudizio di legittimità costituzionale ha la peculiare caratteristica di essere vincolato al *thema decidendum* posto dall'atto introduttivo, in ordine all'oggetto, al parametro e ai motivi di censura. Questa Corte, in particolare, non ha il potere di dichiarare che la norma censurata è illegittima per la violazione di parametri costituzionali diversi da quelli indicati nell'atto introduttivo. Può, invece, prendere in considerazione norme costituzionali non evocate a parametro solo ove in esse rinvenga il fondamento giustificativo della norma censurata. Tale limitazione del principio *iura novit curia* (il quale è applicabile in misura ben più ampia nei giudizi comuni) opera anche per le disposizioni integrative del parametro costituzionale evocate a sostegno dell'illegittimità della norma denunciata e, quindi, anche nel caso di specie, in cui viene dedotta la violazione dei suddetti articoli del Trattato CE, in relazione al primo comma dell'art. 117 Cost.

8.2.8.3. – Poste tali premesse, occorre ora verificare se sussistano le condizioni perché questa Corte, al pari del giudice comune, possa sollevare davanti alla Corte di giustizia CE – nel caso in cui la questione di conformità alla normativa comunitaria non sia manifestamente infondata – questione pregiudiziale sull'interpretazione del diritto comunitario ai sensi dell'art. 234 del Trattato CE (secondo il quale, «La Corte di giustizia è competente a pronunciarsi, in via pregiudiziale: a) sull'interpretazione del presente trattato [...]. Quando una questione del genere è sollevata in un giudizio pendente davanti a una giurisdizione nazionale, avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno, tale giurisdizione è tenuta a rivolgersi alla Corte di giustizia»).

La risposta, al riguardo, è positiva, perché questa Corte, pur nella sua

peculiare posizione di organo di garanzia costituzionale, ha natura di giudice e, in particolare, di giudice di unica istanza (in quanto contro le sue decisioni non è ammessa alcuna impugnazione: art. 137, terzo comma, Cost.). Essa pertanto, nei giudizi di legittimità costituzionale in via principale, è legittimata a proporre rinvio pregiudiziale ai sensi dell'art. 234, terzo paragrafo, del Trattato CE.

Tale conclusione è confermata dalle seguenti considerazioni.

In primo luogo, la nozione di «giurisdizione nazionale» rilevante ai fini dell'ammissibilità del rinvio pregiudiziale deve essere desunta dall'ordinamento comunitario e non dalla qualificazione "interna" dell'organo rimettente. Non v'è dubbio che la Corte costituzionale italiana possiede requisiti individuati a tal fine dalla giurisprudenza della Corte di giustizia CE per attribuire tale qualificazione.

In secondo luogo, nell'ambito dei giudizi di legittimità costituzionale promossi in via principale, questa Corte è l'unico giudice chiamato a pronunciarsi in ordine al loro oggetto, in quanto – come già sopra osservato – manca un giudice *a quo* abilitato a definire la controversia, e cioè ad applicare o a disapplicare direttamente la norma interna non conforme al diritto comunitario. Pertanto, non ammettere in tali giudizi il rinvio pregiudiziale di cui all'art. 234 del Trattato CE comporterebbe un'inaccettabile lesione del generale interesse all'uniforme applicazione del diritto comunitario, quale interpretato dalla Corte di giustizia CE.

8.2.8.4. – Quanto alle violazioni del diritto comunitario denunciate dal ricorrente, questa Corte ritiene opportuno sollevare questioni pregiudiziali davanti alla Corte di giustizia CE, ai sensi dell'art. 234 del Trattato CE, esclusivamente con riguardo alle violazioni degli artt. 49 e 87 del Trattato CE, riservando al prosieguo del giudizio ogni decisione sulla violazione dell'art. 81 «coordinato con gli art. 3, lettera g) e 10», anche in relazione alla pertinenza di tale combinato disposto con la norma censurata.

Venendo ora all'esame della non manifesta infondatezza delle suddette questioni pregiudiziali di interpretazione delle norme comunitarie evocate, riguardanti l'applicazione dell'imposta sullo scalo degli aeromobili e delle unità da diporto, va premesso che, in base alla disposizione censurata, tale imposta si applica: a) alle imprese esercenti unità da diporto (o, comunque, utilizzate a scopo di diporto) non fiscalmente domiciliate in Sardegna, e, in particolare, alle imprese la cui attività imprenditoriale consiste nel mettere dette unità a disposizione di terzi; b) alle imprese esercenti «aeromobili dell'aviazione generale [...] adibiti al trasporto privato di persone», cioè alle imprese che effettuano operazioni di trasporto aereo (diverse dal «lavoro aereo»), senza compenso, e, quindi, nell'ambito della cosiddetta "aviazione generale di affari", definita dall'art. 2, lettera l), del Regolamento (CEE) n. 95/93 del Consiglio, del 18 gennaio 1993 (Norme comuni per l'assegnazione di bande orarie negli aeroporti della Comunità), come attività di aviazione generale effettuata dall'esercente con trasporto senza remunerazione per motivi attinenti alla propria attività di

impresa (il quadro normativo concernente gli aeromobili dell'aviazione generale è ricostruito *supra*, al punto 8.2.7.4.).

Riguardo a tali imprese, non può escludersi che il loro assoggettamento a tassazione nel solo caso in cui non abbiano domicilio fiscale in Sardegna crei una discriminazione e un conseguente aggravio di costi rispetto a quelle che, pur svolgendo la stessa attività, non sono tenute al pagamento del tributo per il solo fatto di avere domicilio fiscale in Sardegna. In entrambi i casi – e cioè, con riferimento tanto all'ampio mercato dell'utilizzazione commerciale delle unità da diporto, quanto al più ristretto mercato delle imprese che effettuano direttamente trasporti aerei aziendali di persone senza remunerazione – può ipotizzarsi, infatti, che l'applicazione della censurata imposta regionale di scalo dia luogo a un aggravio selettivo del costo dei servizi resi dalle imprese "non residenti", che assume rilevanza per l'ordinamento comunitario sia come restrizione alla libera prestazione dei servizi (art. 49 del Trattato CE), sia come aiuto di Stato alle imprese con domicilio fiscale in Sardegna (art. 87 del Trattato CE), con effetti discriminatori e distorsivi della concorrenza.

Avverso tale conclusione potrebbero inverosimilmente addursi le stesse ragioni che, secondo questa Corte (punto 8.2.7.1.), giustificano l'applicazione dell'imposta sullo scalo solo ai soggetti non imprenditori non aventi domicilio fiscale in Sardegna (ragioni che, come si vedrà in seguito al punto 9.1.2., valgono anche per l'imposta di soggiorno). Potrebbe, cioè, opporsi che la tassazione delle sole imprese "non residenti" è giustificata, sul piano della politica economico-fiscale della Regione, dal fatto che dette imprese, nell'effettuare lo scalo, fruiscono dei servizi pubblici regionali e locali, ma non concorrono – a differenza delle imprese "residenti" – al loro finanziamento con il pagamento dei già esistenti tributi. Questa giustificazione del prelievo regionale sarebbe rafforzata, secondo la difesa della Regione, da quella fondata sulla necessità di compensare, attraverso la tassazione delle imprese fiscalmente non domiciliate in Sardegna, i maggiori costi sostenuti dalle imprese ivi domiciliate, in ragione delle peculiarità geografiche ed economiche legate al carattere insulare della Regione.

Le due suddette giustificazioni traggono peraltro il loro fondamento da circostanze attinenti alla sostenibilità dello sviluppo turistico regionale e dall'esigenza di riequilibrare la situazione economica dei soggetti "non residenti" rispetto a quella dei soggetti "residenti". Esse, quindi, non tengono conto del fatto che l'insularità non appare, di per sé, un elemento idoneo a incrementare i costi sostenuti dalle imprese con riferimento allo scalo turistico e, soprattutto, del fatto che, nel caso in cui il soggetto passivo del tributo sia un imprenditore, la circostanza di farlo partecipare – in quanto non avente domicilio fiscale in Sardegna – ai costi aggiuntivi determinati dal turismo potrebbe non essere sufficiente a rendere inoperante, nella specie, il principio comunitario di non discriminazione e, conseguentemente, inapplicabili le connesse disposizioni del Trattato CE sulla libertà di prestazione di servizi e sul divieto di aiuti di Stato.

Tale principio è, infatti, di generale applicazione nell'ordinamento interno

e fornisce una tutela delle imprese “non residenti” – sotto il profilo della concorrenza e delle libertà economiche fondamentali –, la cui delimitazione è rimessa non a regole di diritto interno, ma al diritto comunitario, quale interpretato dalla Corte di giustizia CE anche con riferimento ad “enti infra-statali” che, come la Regione resistente, sono dotati di autonomia statutaria, normativa e finanziaria (Corte di giustizia, sentenza 6 settembre 2006, C-88/03, *Repubblica portoghese c. Commissione*).

In questa materia vi è un’incertezza interpretativa che richiede l’intervento della Corte di giustizia CE, come risulta evidente dall’esame della giurisprudenza di tale Corte. Essa si è in più occasioni occupata di fattispecie analoghe alla denunciata imposta di scalo e ha affermato che sussiste una restrizione alla libera prestazione dei servizi nel caso in cui una determinata misura renda le prestazioni transfrontaliere più onerose delle prestazioni nazionali comparabili (sentenze 11 gennaio 2007, C-269/05, *Commissione c. Repubblica ellenica*; 6 febbraio 2003, C-92/01, *Stylianakis*; 26 giugno 2001, C-70/99, *Commissione c. Portogallo*). Quei casi avevano, però, ad oggetto tasse che discriminavano tra voli nazionali e voli internazionali o tra voli aventi percorrenza superiore e inferiore ad una determinata distanza o, ancora, tra trasporti infranazionali e internazionali. Non veniva dunque in rilievo una possibile discriminazione – pur astrattamente rilevante per il diritto comunitario – tra imprese aventi o no domicilio fiscale in una regione di uno Stato membro.

Per quanto attiene, poi, alla dedotta violazione dell’art. 87 del Trattato CE, si pone anche il problema se il vantaggio economico concorrenziale derivante alle suddette imprese “residenti” in Sardegna dal loro non assoggettamento all’imposta regionale sullo scalo rientri nella nozione di aiuto di Stato, considerato che detto vantaggio deriva non dalla concessione di un’agevolazione fiscale, ma indirettamente dal minor costo da esse sopportato rispetto alle imprese “non residenti” (analogamente alla fattispecie, per alcuni versi simile, esaminata dalla Corte di giustizia CE con la sentenza del 22 novembre 2001, C-53/00, *Ferring SA*). In proposito è appena il caso di sottolineare che il suddetto problema interpretativo prescinde, ovviamente, dalla valutazione della compatibilità della misura di aiuto con il mercato comune, spettante alla competenza esclusiva della Commissione CE, che agisce sotto il controllo dei giudici comunitari.

Sussiste, pertanto, un dubbio circa la corretta interpretazione – tra quelle possibili – delle evocate disposizioni comunitarie, tale da rendere necessario procedere al rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, ai sensi dell’art. 234 del Trattato CE, perché questa accerti: a) se l’art. 49 del Trattato debba essere interpretato nel senso che osti all’applicazione della norma censurata alle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti aeromobili da loro stesse utilizzati per il trasporto di persone nello svolgimento di attività di “aviazione generale d’affari” (cioè trasporto senza remunerazione per motivi attinenti alla propria attività d’impresa); b) se la

norma censurata, nel prevedere che l'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti aeromobili da esse stesse utilizzati per il trasporto di persone nello svolgimento di attività di aviazione generale d'affari, configuri – ai sensi dell'art. 87 del Trattato – un aiuto di Stato alle imprese che svolgono la stessa attività con domicilio fiscale nel territorio della Regione Sardegna; c) se l'art. 49 del Trattato debba essere interpretato nel senso che osti all'applicazione della norma censurata alle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti unità da diporto la cui attività imprenditoriale consiste nel mettere a disposizione di terzi tali unità; d) se la norma censurata, nel prevedere che l'imposta regionale sullo scalo turistico delle unità da diporto grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti unità da diporto la cui attività imprenditoriale consiste nel mettere a disposizione di terzi tali unità, configuri – ai sensi dell'art. 87 del Trattato – un aiuto di Stato alle imprese che svolgono la stessa attività con domicilio fiscale nel territorio della Regione Sardegna.

Il rinvio pregiudiziale in ordine a tali questioni, ai sensi dell'art. 234 del Trattato CE, appare altresì opportuno al fine di evitare il pericolo di contrasti ermeneutici tra la giurisdizione comunitaria e quella costituzionale nazionale, che non giovano alla certezza e all'uniforme applicazione del diritto comunitario.

8.2.8.5. – Le suddette questioni pregiudiziali sono, inoltre, rilevanti, perché: a) l'interpretazione richiesta alla Corte di giustizia è necessaria per pronunciare la sentenza di questa Corte, in quanto le questioni sono ricomprese nell'oggetto del giudizio di legittimità costituzionale proposto in via principale; b) la fondatezza dei profili di illegittimità costituzionale dedotti dal ricorrente con riguardo a questioni diverse da quelle oggetto del rinvio pregiudiziale è stata già esclusa da questa Corte per le ragioni esposte ai punti da 8.2.3. a 8.2.7. e, quindi, la legittimità costituzionale della norma censurata non può essere scrutinata, in riferimento all'art. 117, primo comma, Cost., senza che si proceda alla valutazione della sua conformità al diritto comunitario. Come già disposto al punto 8.2.8.4., va riservata al prosieguo del giudizio ogni decisione sulla violazione dell'art. 81 «coordinato con gli art. 3, lettera g) e 10».

8.2.8.6. – Al fine dell'indicata rimessione pregiudiziale ai sensi dell'art. 234 del Trattato CE, è opportuno separare, nell'ambito del giudizio introdotto con il ricorso n. 36 del 2007, il giudizio concernente la questione riguardante l'«imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto» – disciplinata dall'art. 4 della legge reg. n. 4 del 2006, quale sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge reg. n. 2 del 2007 – e relativa all'assoggettamento a tassazione delle imprese esercenti aeromobili o unità da diporto. Il giudizio avente ad oggetto la questione così delimitata e separata va sospeso in forza dell'art. 3 della legge 13 marzo 1958, n. 204, sino alla definizione delle

questioni interpretative pregiudiziali rimesse, con la separata ordinanza n. 103 del 2008, alla Corte di giustizia CE.

9. – Occorre ora procedere all'esame delle questioni concernenti l'art. 5 della legge reg. n. 2 del 2007 sollevate con il secondo ricorso (n. 36 del 2007). La disposizione censurata istituisce l'imposta regionale di soggiorno, da destinare ad interventi nel settore del turismo sostenibile, che i Comuni hanno la facoltà di applicare, nell'ambito del proprio territorio a decorrere dall'anno 2008 a coloro che non risultano iscritti nell'anagrafe della popolazione residente nei Comuni della Sardegna, per il soggiorno nel periodo dal 15 giugno al 15 settembre, nelle aziende ricettive di cui alla legge regionale 14 maggio 1984, n. 22 (Norme per la classificazione delle aziende ricettive), nelle strutture ricettive extra-alberghiere di cui alla legge regionale 12 agosto 1998, n. 27 (Disciplina delle strutture ricettive extra-alberghiere), nelle strutture ricettive di cui alla legge regionale 23 giugno 1998, n. 18 (Nuove norme per l'esercizio dell'agriturismo), nelle unità immobiliari adibite ad abitazioni principali, così come definite dall'articolo 8, comma 2, del decreto legislativo n. 504 del 1992, concesse in comodato o in locazione, nelle unità immobiliari non adibite ad abitazioni principali (con l'esclusione, per queste ultime, del proprietario, del coniuge, degli affini e dei parenti in linea retta, dei collaterali fino al terzo grado, e degli ospiti che soggiornano unitamente ad almeno uno dei componenti la famiglia del proprietario), con l'esenzione dall'imposta dei lavoratori dipendenti che soggiornano per ragioni di servizio attestate dal datore di lavoro, degli studenti che soggiornano per ragioni di studio o per periodi di formazione professionale attestati dalle rispettive università, scuole od enti di formazione, dei minori di diciotto anni, dei lavoratori autonomi che soggiornano per ragioni di lavoro documentabili. L'imposta si applica, per persona e per ogni giornata di soggiorno, nella modesta misura di un euro o, per i soggiorni negli alberghi a quattro stelle e superiori, di due euro.

9.1. – In particolare, il ricorrente denuncia il contrasto della disposizione censurata con tre diversi parametri costituzionali: a) con l'art. 8, lettera *b*), dello statuto della Regione Sardegna, perché la Regione avrebbe violato il divieto per le Regioni di istituire imposte comunali, costituente un principio del sistema tributario dello Stato; ovvero, alternativamente, con l'art. 119 Cost., in relazione all'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001, perché la Regione non può stabilire un'imposta comunale senza lasciare ai Comuni nessun margine di autonomia se non la scelta se istituire o no l'imposta; b) con l'art. 3 Cost., perché sarebbe irragionevole non assoggettare ad imposta i residenti in Sardegna, pur avendo, rispetto ai non residenti, una «posizione [...] identica se rapportata al presupposto dell'imposta»; c) con l'art. 117, primo comma, Cost., in relazione sia all'art. 12 del Trattato CE, perché i cittadini dell'Unione europea subirebbero una discriminazione rispetto ai residenti nella Regione, sia all'art. 49 dello stesso Trattato, perché «la libertà di prestazione dei servizi all'interno della Comunità è violata anche quando vengono frapposti ostacoli al godimento di

servizi da parte di cittadini di Paesi membri». Tali censure vanno esaminate separatamente.

9.1.1. – Quanto alla censura *sub a*), va in via preliminare rilevato che deve essere scrutinata esclusivamente la denunciata violazione dello statuto regionale, perché – come già chiarito al punto 5.3. – la normativa risultante dalla riforma del Titolo V della Parte II della Costituzione non prevede una forma di autonomia più ampia di quella dello statuto della Regione Sardegna e pertanto, ai sensi dell'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001, trova applicazione soltanto lo statuto.

Nel merito, la censura non è fondata.

Riguardo alla asserita esistenza, nel sistema tributario dello Stato, del principio secondo cui è vietato alla Regione di istituire imposte comunali, va rilevato che tale principio non sussiste. In base allo statuto di autonomia è, infatti, attribuita alla Regione la potestà legislativa di disciplinare tributi propri, sempre che sia assicurata l'«armonia» di tali tributi con i principi del sistema tributario dello Stato. Nell'ambito di detta potestà la Regione può discrezionalmente modulare l'autonomia tributaria dei Comuni e, quindi, può anche limitarsi a rimettere ad essi la sola decisione di istituire o no i suddetti tributi. Del resto, la piena discrezionalità della Regione nel fissare la misura di autonomia – più o meno ampia – che intende riservare al potere regolamentare tributario degli enti sub-regionali giustifica che nella specie sia stata lasciata all'autonomia dei Comuni la sola scelta se istituire o no un'imposta interamente disciplinata dalla legge regionale, senza giungere ad attribuire loro l'ulteriore potere di determinare l'aliquota del tributo entro i limiti minimo e massimo fissati dalla legge stessa (come avviene, invece, per la maggior parte dei tributi locali). Anche sotto l'aspetto meramente letterale, va poi osservato che l'articolo denunciato definisce espressamente, al comma 1, l'imposta di soggiorno come «regionale» (e non «comunale», come sostenuto dalla difesa erariale). E precisa, al comma 18, che il gettito dell'imposta riscosso da ciascun Comune è attribuito alla Regione per il 50 per cento, «ai fini dell'istituzione di un fondo di riequilibrio e solidarietà, destinato agli investimenti nel settore turistico delle aree interne», e solo per il restante 50 per cento al Comune, che dovrà destinarlo, ai sensi del citato comma 1, «ad interventi nel settore del turismo sostenibile con particolare riguardo al miglioramento dei servizi rivolti ai turisti e alla fruizione della risorsa ambientale».

9.1.2. – Il ricorrente deduce, con la censura *sub b*), la violazione dell'art. 3 Cost., affermando che la norma denunciata sarebbe irragionevole perché non assoggetta ad imposta i residenti in Sardegna, pur avendo questi, rispetto ai non residenti, una «posizione [...] identica se rapportata al presupposto dell'imposta».

Anche tale censura non è fondata, perché il ricorrente erroneamente ritiene che la situazione dei soggetti residenti in Sardegna sia omogenea rispetto a quella dei non residenti.

Il presupposto della denunciata imposta regionale è individuato dalla legge nel soggiorno, da parte di soggetti non iscritti nell'anagrafe della popolazione residente nei comuni della Sardegna (con alcune esenzioni), nelle aziende o strutture ricettive o unità immobiliari specificate dalla stessa legge, nel periodo compreso tra il 15 giugno ed il 15 settembre di ogni anno a partire dal 2008. I suddetti soggetti passivi, proprio per effetto del soggiorno, necessariamente fruiscono sia di servizi pubblici locali e regionali, sia del patrimonio culturale e ambientale sardo, senza concorrere al finanziamento dei primi e alla tutela del secondo a mezzo di tributi. I soggetti residenti in Sardegna, invece, già concorrono, nella generalità dei casi, alle spese pubbliche connesse a tali servizi e beni mediante la corresponsione di svariati tributi e contributi, che entrano a vario titolo nel bilancio della Regione ai fini della valorizzazione dell'ambiente e dell'ottimizzazione del governo del territorio regionale (si pensi, ad esempio, alle quote dei tributi erariali connessi al territorio regionale riservate alla Regione Sardegna dall'art. 8 dello statuto).

Appare, quindi, corretto – sotto il profilo fiscale – distinguere tali soggetti da quelli non residenti in Sardegna, perché questi ultimi, diversamente dai residenti, non solo non sopportano alcun prelievo il cui gettito sia specificamente diretto ai suddetti fini, ma, con il loro soggiorno nella Regione in coincidenza con il periodo di maggior afflusso turistico, causano costi pubblici aggiuntivi rispetto a quelli programmabili dalla Regione in base al gettito delle imposte già corrisposte dai soggetti residenti. I soggiornanti non residenti, perciò, incidono anche sulla complessiva sostenibilità del fenomeno turistico nell'isola (v., al punto 8.2.8.5., l'analoga *ratio* della previsione dell'imposta sullo scalo a carico dei soli soggetti non aventi domicilio fiscale in Sardegna). Il legislatore regionale, pertanto, nel porre l'imposta di soggiorno, in una misura non sproporzionata, a carico solo dei soggetti non residenti in Sardegna, tratta diversamente e in modo adeguato situazioni giuridiche diverse e, quindi, non supera i limiti della ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost.

Né tale ragionevolezza può essere messa in dubbio dalla considerazione – fatta propria dal ricorrente – che l'attribuzione a ciascun Comune del potere di «applicare», accertare, liquidare e riscuotere l'imposta di soggiorno «nell'ambito del proprio territorio» imporrebbe l'assoggettamento a detta imposta anche dei soggiornanti residenti in altro Comune della Sardegna. Al contrario, la rilevata natura regionale del tributo comporta che questo, ancorché applicato dai Comuni nell'ambito dell'autonomia ad essi attribuita dalla legge regionale, deve essere pagato solo da quei soggetti che, non essendo residenti nella Regione, non contribuiscono – come già osservato – al finanziamento delle indicate spese pubbliche connesse ai servizi e beni culturali e ambientali sardi; e, simmetricamente, non deve essere pagato da coloro che, essendo residenti nella Regione, hanno già contribuito a tale finanziamento.

Al riguardo, va sottolineato che, coerentemente con la sua natura regionale, l'imposta ha, come si è visto, lo scopo di finanziare il complesso delle spese

connesse alla tutela dell'ambiente ed alla promozione del turismo sostenibile nell'intera Regione, con gli opportuni aggiustamenti compensativi tra le varie zone. Ne deriva che il legislatore regionale non irragionevolmente valuta l'intera Regione Sardegna come un'unica – anche se non omogenea – area culturale ed ambientale, come tale complessivamente valorizzata dal bilancio regionale, così da giustificare un prelievo fiscale a carico soltanto dei soggiornanti non residenti nell'isola.

9.1.3. – Il ricorrente deduce, infine (con le censure *sub c*), la violazione dell'art. 117, primo comma, Cost., in relazione sia all'art. 12 del Trattato CE, perché i cittadini dell'Unione subirebbero una discriminazione rispetto ai residenti nella Regione, sia all'art. 49 dello stesso Trattato, perché «la libertà di prestazione dei servizi all'interno della Comunità è violata anche quando vengono frapposti ostacoli al godimento di servizi da parte di cittadini di Paesi membri».

Le censure non sono fondate.

Al riguardo, va preliminarmente osservato che non sussiste una specifica normativa comunitaria in materia di imposte di soggiorno. Tali imposte sono o sono state previste dalla legislazione di vari Stati dell'Unione europea, ad esempio: la *Kurtaxe* tedesca; la *taxe de séjour* francese; l'*impuesto sobre las estancias en empresas turísticas de alojamiento* già vigente nella Comunità autonoma delle Isole Baleari; l'*impôt sur les chambres d'hôtels et de pensions* a Bruxelles; l'imposta di soggiorno di cui alla legge del Trentino Alto-Adige 29 agosto 1976, n. 10, ancora parzialmente applicabile nella Provincia autonoma di Bolzano; l'imposta di soggiorno già prevista in Italia con il decreto-legge 24 novembre 1938, n. 1926, convertito dalla legge 2 giugno 1939, n. 739, e soppressa, con effetto dal 1° gennaio 1989, dal decreto-legge 2 marzo 1989, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 1989, n. 144. Occorre poi sottolineare che, come anche rilevato dalla Commissione CE, l'imposta di soggiorno non è stata oggetto di armonizzazione in sede di Comunità europee e che, di conseguenza, gli Stati membri possono definire i criteri della sua applicazione, a condizione che siano rispettati i principi del diritto comunitario e, in particolare, che non siano introdotte misure discriminatorie nell'esercizio delle libertà fondamentali previste dal Trattato CE.

Nella specie, la dedotta discriminazione tra i residenti in Sardegna e gli altri cittadini dell'Unione europea non è fondata, perché il ricorrente erroneamente ritiene che la situazione dei primi sia omogenea a quella dei secondi. Al contrario, per le stesse ragioni già rilevate al punto 9.1.2. con riferimento alla denunciata violazione dell'art. 3 Cost., le situazioni poste a raffronto dal ricorrente sono eterogenee e giustificano l'esclusione dall'imposta per i soggetti residenti nel territorio sardo.

Per quanto attiene alla libera circolazione dei servizi (art. 49 del Trattato CE), non risulta che l'imposta censurata colpisca i soggiornanti in maniera discriminatoria o sproporzionata, così da ledere la libertà dei medesimi sog-

giornanti di recarsi in un altro Stato membro per beneficiare di un servizio. Del resto, lo stesso ricorrente non ha precisato in cosa si sostanzierebbe la lamentata discriminazione in ordine alla fruizione o alla libera circolazione dei servizi, tanto più che la denunciata imposta di soggiorno ha proprio la funzione di rendere sostenibile il contingente afflusso di soggiornanti non aventi residenza anagrafica in Sardegna. Ciò è sufficiente per escludere anche il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia CE ai sensi dell'art. 234 del suddetto Trattato.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 2 della legge della Regione Sardegna 11 maggio 2006, n. 4 (Disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo), nel testo originario e in quello sostituito dall'art. 3, comma 1, della legge della Regione Sardegna 29 maggio 2007, n. 2 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – Legge finanziaria 2007);

2) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 3 della legge della Regione Sardegna n. 4 del 2006, nel testo originario e in quello sostituito dall'art. 3, comma 2, della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007;

3)-10) *[omissis]*

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 13 febbraio 2008.

* * *

Sentenza n. 216/2010 (Pres. Amirante; Red. F. Gallo) ¹

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri ha censurato l'art. 4 della legge della Regione Sardegna 11 maggio 2006, n. 4 (Disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo), quale sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna 29 maggio

(¹) La sentenza n. 216 del 2010 costituisce la prima pronuncia emessa dalla Corte costituzionale a seguito della definizione con sentenza della Corte di giustizia CE delle questioni rinviate in via pregiudiziale, ai sensi dell'art. 234 del Trattato CE, dalla stessa Corte costituzionale relativamente a questioni sottoposte al suo vaglio. Con la sentenza n. 102 del 2008 (infra al medesimo punto 5.1. della Parte terza del volume), per la prima volta, la Corte costituzionale ha sospeso il procedimento dinanzi a sé e sollevato questione pregiudiziale davanti alla Corte di giustizia CE, ai sensi dell'art. 234 del Trattato CE, con riguardo alle violazioni degli artt. 49 e 87 del Trattato CE, riservando al prosieguo del giudizio ogni decisione sulla violazione dell'art. 81 «coordinato con gli art. 3, lett. g) e 10», anche in relazione alla pertinenza di tale combinato disposto con la norma censurata.

2007, n. 2 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – Legge finanziaria 2007), che disciplina l'imposta regionale su aeromobili ed unità da diporto, applicabile, nel periodo dal 1° giugno al 30 settembre di ogni anno, al soggetto avente domicilio fiscale fuori dal territorio regionale che assume l'esercizio dell'aeromobile o dell'unità da diporto (con l'esenzione dall'imposta: delle imbarcazioni che fanno scalo per partecipare a regate di carattere sportivo, a raduni di barche d'epoca, di barche monotipo ed a manifestazioni veliche, anche non agonistiche, il cui evento sia stato preventivamente comunicato all'Autorità marittima da parte degli organizzatori; delle unità da diporto che sostano tutto l'anno nelle strutture portuali regionali; della sosta tecnica, limitatamente al tempo necessario per l'effettuazione della stessa), dovuta: 1) per ogni scalo negli aerodromi del territorio regionale degli aeromobili adibiti al trasporto privato, per classi determinate in relazione al numero dei passeggeri che sono abilitati a trasportare; 2) annualmente, per lo scalo nei porti, negli approdi e nei punti di ormeggio ubicati nel territorio regionale delle unità da diporto, per classi di lunghezza, a partire da 14 metri.

Secondo il ricorrente, la disposizione censurata contrasta con l'art. 117, primo comma, Cost., perché viola: a) l'art. 49 del Trattato CE, «introducendo una restrizione alla libera prestazione dei servizi nel mercato sardo dei servizi nautici e aerei, che costituisce una parte rilevante del mercato europeo»; b) l'art. 87 del Trattato CE, perché istituisce un aiuto alle imprese con sede in Sardegna; c) l'art. 81 del Trattato CE, «coordinato con gli art. 3, lettera g) e 10», perché ha l'effetto di falsare il gioco della concorrenza all'interno del mercato comune.

1.1. – Con la sentenza n. 102 del 2008 questa Corte ha ritenuto di sollevare questioni pregiudiziali davanti alla Corte di giustizia CE, ai sensi dell'art. 234 del Trattato CE, esclusivamente con riguardo alle violazioni degli artt. 49 e 87 del Trattato CE, riservando al prosieguo del giudizio ogni decisione sulla violazione dell'art. 81 «coordinato con gli art. 3, lettera g) e 10», anche in relazione alla pertinenza di tale combinato disposto con la norma censurata.

1.2. – Di conseguenza, la Corte, con l'ordinanza n. 103 del 2008, ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte di giustizia CE, in via pregiudiziale, le seguenti questioni di interpretazione degli artt. 49 e 87 del Trattato CE: a) se l'art. 49 del Trattato debba essere interpretato nel senso che osti all'applicazione di una norma, quale quella prevista dall'art. 4 della legge della Regione Sardegna 11 maggio 2006, n. 4 (Disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo), nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna 29 maggio 2007, n. 2 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – Legge finanziaria 2007), secondo la quale l'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti aeromobili da esse stesse utilizzati per il trasporto di persone nello svolgimento di attività di aviazione generale d'affari; b) se lo stesso art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4 del 2006, nel testo sostituito

dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007, nel prevedere che l'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti aeromobili da esse stesse utilizzati per il trasporto di persone nello svolgimento di attività di aviazione generale d'affari, configuri – ai sensi dell'art. 87 del Trattato – un aiuto di Stato alle imprese che svolgono la stessa attività con domicilio fiscale nel territorio della Regione Sardegna; c) se l'art. 49 del Trattato debba essere interpretato nel senso che osti all'applicazione di una norma, quale quella prevista dallo stesso art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4 del 2006, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007, secondo la quale l'imposta regionale sullo scalo turistico delle unità da diporto grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti unità da diporto la cui attività imprenditoriale consiste nel mettere a disposizione di terzi tali unità; d) se lo stesso art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4 del 2006, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007, nel prevedere che l'imposta regionale sullo scalo turistico delle unità da diporto grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti unità da diporto la cui attività imprenditoriale consiste nel mettere a disposizione di terzi tali unità, configuri – ai sensi dell'art. 87 del Trattato – un aiuto di Stato alle imprese che svolgono la stessa attività con domicilio fiscale nel territorio della Regione Sardegna.

2. – Con la sentenza 17 novembre 2009, C-169/08, la Corte di giustizia CE, pronunciando sulle questioni pregiudiziali ad essa sottoposte, ha dichiarato, in primo luogo, che l'art. 49 del Trattato CE deve essere interpretato nel senso che detta disposizione osta ad una norma tributaria di un'autorità regionale, quale quella di cui all'art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4 del 2006 – nella versione risultante dall'art. 3, comma 3, della legge reg. n. 2 del 2007 – la quale istituisce un'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili adibiti al trasporto privato di persone nonché delle unità da diporto che grava unicamente sulle persone fisiche e giuridiche aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale.

In particolare, la Corte di giustizia ha rilevato che: a) l'imposta sullo scalo rientra nell'ambito di applicazione della libera prestazione dei servizi ai sensi dell'art. 50 del Trattato CE, perché le persone che assumono l'esercizio di un mezzo di trasporto, nonché quelle che utilizzano tale mezzo usufruiscono di vari servizi sul territorio della Regione Sardegna, che possono rivestire un carattere transfrontaliero, quali i servizi forniti negli aerodromi e nei porti; b) la normativa regionale di cui trattasi costituisce una restrizione alla libera prestazione dei servizi, in quanto essa grava unicamente sugli operatori aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, che esercitano sia aeromobili adibiti al trasporto privato di persone sia imbarcazioni da diporto, senza assoggettare alla stessa imposta gli operatori stabiliti nel suddetto territorio; c) la normativa in esame

non trova giustificazione sotto il profilo della tutela dell'ambiente, perché, ammettendo che gli aeromobili privati e le unità da diporto che fanno scalo in Sardegna costituiscano una fonte di inquinamento, questo non presenta alcun legame con il domicilio fiscale degli esercenti stessi, contribuendo gli aeromobili e le imbarcazioni dei residenti al degrado dell'ambiente tanto quanto quelli dei non residenti; d) la normativa in esame non trova giustificazione neanche sotto il profilo della coerenza del sistema tributario, perché l'imposta regionale sullo scalo non persegue gli stessi obiettivi delle imposte versate dai soggetti passivi residenti in Sardegna, le quali mirano ad alimentare in generale il bilancio pubblico della Regione Sardegna, con la conseguenza che il non assoggettamento a tale imposta dei residenti non può essere considerato come una compensazione delle altre imposte cui questi sono soggetti.

3. – Dall'interpretazione della normativa comunitaria fornita dalla Corte di giustizia con tale pronuncia consegue la declaratoria di illegittimità costituzionale della disposizione censurata.

Infatti, con la sentenza n. 102 e l'ordinanza n. 103 del 2008, questa Corte ha sollevato davanti alla Corte di giustizia CE le suddette questioni pregiudiziali, sul presupposto che, nei giudizi promossi in via principale – come quello in esame – in cui si dubiti della compatibilità di leggi regionali con norme comunitarie dotate di efficacia diretta, queste ultime fungono da norme interposte atte ad integrare il parametro per la valutazione di conformità della normativa regionale all'art. 117, primo comma, Cost. (sentenze n. 129 del 2006; n. 406 del 2005; n. 166 e n. 7 del 2004). Poiché il denunciato art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4 del 2006, nella versione risultante dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007, è incompatibile con la norma interposta dell'art. 49 del Trattato CE come interpretata dalla Corte di giustizia, esso deve essere dichiarato costituzionalmente illegittimo, per violazione dell'art. 117, primo comma, Cost.

4. – Restano assorbiti gli ulteriori profili di illegittimità costituzionale della norma censurata prospettati dal ricorrente e relativi alla violazione: a) dell'art. 87 del Trattato CE; b) dell'art. 81 del Trattato CE, «coordinato con gli art. 3, lettera g) e 10».

5. – Le indicate ragioni di contrasto dell'impugnato art. 4 con l'art. 117, primo comma, Cost. valgono anche per il suddetto articolo nella sua formulazione originaria – precedente alla modifica introdotta dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2 del 2007 – il quale stabiliva, al pari della successiva formulazione oggetto del ricorso in esame, che il soggetto passivo dell'imposta dovesse avere domicilio fiscale fuori dal territorio regionale. Ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, la pronuncia di illegittimità costituzionale deve pertanto estendersi, in via consequenziale, a tale previgente formulazione normativa.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 4 della legge della Regione Sardegna 11 maggio 2006, n. 4 (Disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo), nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna 29 maggio 2007, n. 2 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – Legge finanziaria 2007);

2) *dichiara*, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale dell'art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4 del 2006, nel testo originario.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 9 giugno 2010.

5.2. Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani – Sicilia

SENTENZA N. 442/2008 (PRES. FLICK; RED. F. GALLO)

Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU) – Norme della Regione Siciliana – Imposizione a carico delle province dell'onere relativo alla tassa e agli accessori per quanto riguarda le istituzioni scolastiche statali di istruzione secondaria e gli istituti regionali di cui all'art. 1 della legge regionale n. 34 del 1990 – Modificazione del soggetto passivo della TARSU quale individuato dalla legge statale – Esorbitanza dalla potestà legislativa statutaria riservata ai soli tributi deliberati dalla Regione Siciliana.

Legge della Regione Siciliana 3 maggio 2001, n. 6 (Disposizioni programmatiche e finanziarie per l'anno 2001), come modificato dall'art. 11, comma 1, della legge della Regione Siciliana 26 marzo 2002, n. 2 (Disposizioni programmatiche e finanziarie per l'anno 2002).

Costituzione, art. 117, secondo comma, lett. e), (sistema tributario dello Stato).

Considerato in diritto

1. – La Commissione tributaria provinciale di Palermo dubita – in riferimento agli artt. 117, secondo comma, lettera *e*), della Costituzione, 36 dello statuto speciale per la Regione Siciliana e 2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 luglio 1965, n. 1074 (Norme di attuazione dello Statuto della Regione siciliana in materia finanziaria) – della legittimità costituzionale dell’art. 6, comma 2, della legge della Regione Siciliana 3 maggio 2001, n. 6 (Disposizioni programmatiche e finanziarie per l’anno 2001), come modificato dall’art. 11, comma 1, della legge della Regione Siciliana 26 marzo 2002, n. 2 (Disposizioni programmatiche e finanziarie per l’anno 2002), nella parte in cui pone «a carico» delle province «l’onere relativo alla tassa e agli accessori» dovuti per la raccolta e il trasporto dei rifiuti solidi urbani «per quanto riguarda le istituzioni scolastiche statali di istruzione secondaria di secondo grado e gli istituti regionali di cui all’articolo 1 della legge regionale 5 settembre 1990, n. 34 e successive modifiche ed integrazioni».

2. – Il giudice rimettente afferma che la denunciata disposizione di legge regionale, incidendo sull’individuazione del soggetto passivo della TARSU, cioè di un tributo da considerare statale in quanto istituito con legge statale, interviene nella materia «sistema tributario dello Stato», la cui disciplina sostanziale, in forza degli evocati parametri, è preclusa alla Regione ed è riservata alla potestà legislativa esclusiva statale, ai sensi dell’art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost.

[*omissis*]

4. – Nel merito, la questione è fondata.

4.1. – Il denunciato art. 6, comma 2, della legge reg. n. 6 del 2001 pone a carico delle Province l’«onere» relativo alla tassa ed agli accessori dovuti per la raccolta e il trasporto dei rifiuti solidi urbani «per quanto riguarda le istituzioni scolastiche statali di istruzione secondaria di secondo grado e gli istituti regionali di cui all’articolo 1 della legge regionale 5 settembre 1990, n. 34 e successive modifiche ed integrazioni». Esso, pertanto, individua un soggetto passivo della TARSU diverso da quello indicato dall’art. 63, comma 1, del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507 (Revisione ed armonizzazione dell’imposta comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni, della tassa per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche dei comuni e delle province nonché della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani a norma dell’art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421, concernente il riordino della finanza territoriale) – applicabile *ratione temporis* alla fattispecie, secondo quanto afferma il giudice rimettente –, il quale prevede, invece, che la tassa è dovuta solo «da coloro che occupano o detengono i locali o le aree scoperte di cui all’art. 62», e cioè le aree scoperte a qualsiasi uso adibite, «ad esclusione delle aree scoperte pertinentziali o accessorie di civili abitazioni diverse dalle aree a verde, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è

istituito ed attivato o comunque reso in maniera continuativa». Secondo un costante orientamento della giurisprudenza di legittimità, tale ultima disposizione collega la debenza del tributo non all'immobile, ma all'attività produttiva di rifiuti esercitata dall'occupante o detentore dell'immobile medesimo e pertanto, nel caso di edifici adibiti a sede di istituti scolastici, individua il soggetto passivo dell'imposizione tributaria nell'«Amministrazione della pubblica istruzione» (Corte di cassazione civile, sentenze n. 17617 del 2004 e n. 4944 del 2000). Con l'indicato orientamento giurisprudenziale, si è anche precisato che l'art. 3, comma 2, della legge 11 gennaio 1996, n. 23 (Norme per l'edilizia scolastica) – secondo cui i Comuni, per gli edifici da destinare a sede di scuole materne, elementari e medie, e le Province, per gli edifici da destinare a sede di istituti e scuole di istruzione secondaria superiore, provvedono «alle spese varie di ufficio e per l'arredamento e a quelle per le utenze elettriche e telefoniche, per la provvista dell'acqua e del gas, per il riscaldamento ed ai relativi impianti» –, costituisce una norma eccezionale e, perciò, di stretta interpretazione in ordine ai criteri di riparto, tra gli enti locali e lo Stato, delle spese riguardanti la gestione degli edifici e delle attività di istruzione; con la conseguenza che tra le «spese varie d'ufficio» non può farsi rientrare, neppure in via analogica od estensiva, l'onere della TARSU.

Tali plausibili conclusioni esegetiche non sono contrastate da alcun argomento prospettato dalla difesa regionale e, pertanto, vanno tenute ferme. La denunciata disposizione modifica, dunque, nel caso di specie, il soggetto passivo della TARSU, quale individuato dalla legge statale, senza che questa abbia attribuito alla legge regionale tale potere. Ne deriva che il *thema decidendum* del presente giudizio di legittimità costituzionale resta circoscritto alla verifica della sussistenza della competenza della Regione Siciliana ad operare detta modifica.

4.2. – La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani non è istituita dalla Regione e, quindi, non è un tributo regionale, ai sensi dello statuto e delle norme di attuazione statutaria (art. 36 dello statuto speciale ed art. 2 del d.lgs. n. 1074 del 1965). È, invece, un tributo erariale, istituito, nell'ambito della competenza legislativa esclusiva statale di cui all'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., dalla legge dello Stato (art. 58 del citato d.lgs. n. 507 del 1993) e da questa disciplinato (si vedano, *ex plurimis*, a proposito dei tributi erariali in generale, le sentenze n. 168 del 2008 e n. 75 del 2006), salvo quanto espressamente rimesso dalla stessa legge statale all'autonomia dei Comuni.

Il denunciato art. 6, comma 2, della legge reg. n. 6 del 2001 – nel porre a carico delle Province l'«onere» relativo alla tassa e agli accessori dovuti per la raccolta e il trasporto dei rifiuti solidi urbani «per quanto riguarda le istituzioni scolastiche statali di istruzione secondaria di secondo grado e gli istituti regionali di cui all'articolo 1 della legge regionale 5 settembre 1990, n. 34 e successive modifiche ed integrazioni» – interviene, dunque, su una materia non attribuita dallo statuto alla competenza del legislatore regionale e si pone, perciò, in contrasto con l'evocato art. 36, primo comma, dello statuto medesimo

e con l'art. 2 del d.lgs. n. 1074 del 1965, i quali, come si è visto, riservano alla Regione la potestà legislativa nella materia dei soli tributi «deliberati dalla medesima». Ne consegue che la disposizione censurata incide illegittimamente sulla potestà legislativa esclusiva statale di cui all'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost.

4.3. – Alla conclusione dell'illegittimità costituzionale della disposizione denunciata non può opporsi, come fa la difesa regionale, che detta disposizione è suscettibile di una differente interpretazione, nel senso che essa non individuerrebbe «un soggetto passivo della tassa diverso da quello previsto dalla norma statale istitutiva», ma si limiterebbe – nell'ambito della competenza legislativa regionale in materia di «organizzazione degli enti locali» (*recte*: «regime degli enti locali») prevista dalla lettera o) dell'art. 14 dello statuto – a ripartire l'onere economico dell'imposizione tributaria tra i Comuni e le Province, «a seconda che si tratti di scuole di istruzione primaria o secondaria, ferma restando la soggettività passiva di queste ultime». E ciò perché detta disposizione non solo non è riconducibile ad alcun titolo di competenza legislativa statutaria e, in particolare, all'invocata materia del regime degli enti locali, ma può essere letteralmente e logicamente interpretata solo nel senso che essa individua un soggetto passivo della TARSU diverso da quello indicato dalla legge statale.

Che la suddetta disposizione regionale non possa essere ricondotta a nessuna delle materie di competenza legislativa elencate nello statuto – e, in particolare, alla materia del regime degli enti locali – risulta dal fatto che l'attribuzione alle Province regionali dell'onere economico della TARSU gravante sullo Stato si risolve nella previsione di un'obbligazione pecuniaria a carico delle Province stesse, che certamente non incide sul «regime degli enti locali», perché estranea alla disciplina della loro struttura organizzativa e alla connessa regolamentazione delle loro funzioni.

Che la norma denunciata debba interpretarsi esclusivamente nel senso che individua un soggetto passivo della TARSU e non fissa mere regole contabili di ripartizione dell'onere economico risulta dalla circostanza che essa nulla stabilisce circa il rapporto tra la Provincia regionale onerata e l'Amministrazione della pubblica istruzione in ordine all'importo corrisposto a titolo di TARSU. In particolare, non precisa quali siano le modalità di tale corresponsione, né se l'onere economico del tributo sia posto definitivamente a carico della Provincia ovvero se questa possa esercitare (ed eventualmente, in quali modi e termini) azioni di regresso o di rivalsa nei confronti dell'amministrazione statale. Tali gravi lacune della disciplina denunciata, attinenti ai meccanismi essenziali dell'asserita traslazione economica del tributo, non sono dunque compatibili con l'interpretazione prospettata dalla difesa della Regione, ma trovano spiegazione solo con l'intenzione del legislatore regionale di individuare nelle Province regionali e non nell'amministrazione della pubblica istruzione il soggetto passivo della tassa.

5. – La dichiarazione di illegittimità costituzionale del censurato art. 6, comma 2, della legge reg. Siciliana n. 6 del 2001 comporta la dichiarazione di illegittimità costituzionale consequenziale, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, del medesimo art. 6, comma 2, di detta legge, nella parte in cui stabilisce che l'«onere» relativo alla stessa tassa «è posto a carico dei comuni per quanto attiene alle scuole materne, elementari e medie statali», data l'evidente analogia tra le due disposizioni.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 6, comma 2, della legge della Regione Siciliana 3 maggio 2001, n. 6 (Disposizioni programmatiche e finanziarie per l'anno 2001), come modificato dall'art. 11, comma 1, della legge della Regione Siciliana 26 marzo 2002, n. 2 (Disposizioni programmatiche e finanziarie per l'anno 2002), nella parte in cui pone «a carico» delle province «l'onere relativo alla tassa e agli accessori» dovuti per la raccolta e il trasporto dei rifiuti solidi urbani «per quanto riguarda le istituzioni scolastiche statali di istruzione secondaria di secondo grado e gli istituti regionali di cui all'articolo 1 della legge regionale 5 settembre 1990, n. 34 e successive modifiche ed integrazioni»;

dichiara, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale del medesimo art. 6, comma 2, della legge della Regione Siciliana n. 6 del 2001, nella parte in cui pone «a carico» dei comuni «l'onere relativo alla tassa e agli accessori» dovuti per la raccolta e il trasporto dei rifiuti solidi urbani «per quanto attiene alle scuole materne, elementari e medie statali».

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 17 dicembre 2008.

5.3. Imposta sulle assicurazioni – Sicilia

SENTENZA N. 97/2013 (PRES. F. GALLO; RED. CARTABIA)

Imposta erariale sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore – Applicazione su tutto il territorio nazionale, incluse le Autonomie speciali, della trasformazione in tributo proprio derivato provinciale – Lesione delle attribuzioni della Regione e dell'autonomia finanziaria – Entrata erariale spettante, in base allo statuto speciale, alla Regione nella misura in cui è riscossa nell'ambito del suo territorio.

Decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), art. 4, comma 2.

Statuto speciale per la Regione Siciliana, art. 36.

Considerato in diritto

1. – La Regione siciliana dubita della legittimità costituzionale dei commi 2 e 10 dell'articolo 4 del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44. La ricorrente ritiene che le citate disposizioni siano lesive delle attribuzioni della Regione siciliana e dell'autonomia finanziaria della stessa, quali risultano dagli artt. 36 e 43 dello statuto speciale della Regione siciliana (regio decreto legislativo 15 maggio 1946, n. 455, convertito in legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 2), dagli artt. 2 e 4 del d.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074 (Norme di attuazione dello Statuto della Regione siciliana in materia finanziaria), nonché del principio di leale collaborazione in riferimento all'art. 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione).

In particolare, il comma 2 dell'art. 4 estende a tutto il territorio nazionale la modifica, in tributo proprio derivato delle Province, dell'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore. Parimenti risulta estesa la possibilità di variare l'aliquota dell'imposta predetta, variazione prevista dall'art. 17 comma 2, del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 (Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario).

Il comma 10 del medesimo articolo dispone l'abrogazione, a decorrere dal 1° aprile 2012, dell'addizionale all'accisa sull'energia elettrica dovuta ai Comuni per le utenze ad uso domestico e alle Province per le utenze ad uso non abitativo, uniformando così gli enti locali delle autonomie speciali a quelli delle Regioni ordinarie. Contemporaneamente, il medesimo comma 10 dispone che il minor gettito, derivante dall'abrogazione della suddetta addizionale, pari a complessivi 180 milioni di euro per l'anno 2012 e 239 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2013, sia reintegrato agli enti medesimi dalle rispettive Regioni a statuto speciale e Province autonome di Trento e di Bolzano mediante le risorse recuperate per effetto del minor concorso delle stesse alla finanza pubblica, disposto dall'art. 4, comma 11, del decreto-legge n. 16 del 2012.

2. – In via preliminare devono essere esaminate le eccezioni di inammissi-

⁽¹⁾ Con la sentenza n. 97 del 2013 la Corte ha dichiarato altresì non fondata la questione di legittimità costituzionale del comma 10 dell'art. 4, del decreto-legge n. 16 del 2012, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 44 del 2012, promossa, in riferimento agli artt. 36 e 43 dello statuto speciale della Regione siciliana (regio decreto legislativo 15 maggio 1946, n. 455, convertito in legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 2), agli artt. 2 e 4 del d.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074 (Norme di attuazione dello Statuto della Regione siciliana in materia finanziaria), nonché al principio di leale collaborazione in relazione all'art. 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione).

bilità prospettate dal Presidente del Consiglio dei ministri in relazione a entrambe le disposizioni impugnate.

2.1. – Per quanto concerne la prima questione, relativa all'art. 4, comma 2, del decreto-legge n. 16 del 2012, il Presidente del Consiglio dei ministri, ritiene che l'attribuzione del gettito dell'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore alle Province ubicate nelle Regioni a statuto speciale sia stata già disposta dall'art. 28, comma 11-*bis*, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici), convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, il quale, abrogando il comma 5 dell'art. 17 del decreto legislativo n. 68 del 2011, avrebbe esteso all'intero territorio nazionale (e quindi anche alle Regioni a statuto speciale) l'applicazione del comma 1 dell'art. 17 del medesimo decreto, secondo cui la suddetta imposta costituisce tributo proprio derivato delle Province. Pertanto, la lamentata lesione delle competenze della Regione siciliana si sarebbe verificata, secondo il Presidente del Consiglio dei ministri, già con il decreto-legge n. 201 del 2011, che non è stato impugnato dalla Regione, anteriormente, dunque, all'entrata in vigore dell'art. 4, comma 2, del decreto-legge n. 16 del 2012, censurato con il ricorso qui in esame.

L'eccezione è priva di fondamento, perché, alla luce di una corretta ricostruzione del quadro normativo, risulta che la contestata applicazione alle Regioni a statuto speciale e alle Province autonome della trasformazione in tributo proprio derivato provinciale dell'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore è riconducibile proprio all'art. 4, comma 2, del decreto-legge n. 16 del 2012.

In effetti, la disciplina riguardante la predetta imposta sulle assicurazioni è stata più volte modificata dal legislatore.

Anzitutto, l'art. 60, comma 1, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), ha previsto la devoluzione alle Province, ove ha sede il registro automobilistico, del gettito dell'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile, nel rispetto delle autonomie speciali.

In seguito, il decreto ministeriale 14 dicembre 1998, n. 457 (Regolamento recante norme per l'attribuzione alle province ed ai comuni del gettito delle imposte sulle assicurazioni, ai sensi dell'articolo 60 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446), all'art. 5 ha stabilito che le disposizioni in esso contenute si applicassero esclusivamente alle Province delle Regioni a statuto ordinario, mantenendo ferme le previgenti disposizioni in relazione alle autonomie speciali, fino a che queste ultime non fossero intervenute ad attuare, con propria normativa, l'art. 60, comma 1, del decreto legislativo n. 446 del 1997.

La Regione siciliana ha quindi provveduto ad adeguarsi alla suddetta

normativa con la legge regionale 26 marzo 2002, n. 2 (Disposizioni programmatiche e finanziarie per l'anno 2002), art. 10, attribuendo alle Province il gettito dell'imposta sull'assicurazione da responsabilità civile sopra menzionata.

L'art. 17, comma 1, del decreto legislativo n. 68 del 2011 ha poi disposto, esclusivamente per le Province ubicate nelle Regioni a statuto ordinario, che, a decorrere dal 2012, l'imposta in questione assumesse la natura di tributo proprio derivato provinciale. Infatti, le disposizioni contenute nel Capo II del citato decreto legislativo, tra cui è ricompreso anche il menzionato art. 17, comma 1, si devono intendere riferite alle sole Regioni a statuto ordinario, come esplicitamente prevede l'art. 16, comma 1, del decreto legislativo n. 68 del 2011.

Per quanto riguarda le autonomie speciali, il comma 5 dell'art. 17 del decreto legislativo n. 68 del 2011 disponeva, invece, che le modalità di applicazione nelle Regioni a statuto speciale delle disposizioni contenute nell'art. 17 – incluso il comma 1, che trasformava l'indicata imposta sulle assicurazioni da responsabilità civile in tributo proprio derivato provinciale – dovessero essere stabilite in conformità con i relativi statuti di autonomia e con le procedure previste dall'art. 27 della legge n. 42 del 2009.

È pur vero che detto comma 5 è stato poi abrogato dall'art. 28, comma 11-*bis*, del decreto-legge n. 201 del 2011. Tuttavia, tale abrogazione, diversamente da quanto sostenuto dal Presidente del Consiglio, non ha comportato automaticamente l'applicazione su tutto il territorio nazionale, incluse le Regioni a statuto speciale, della devoluzione alle Province del gettito dell'imposta di cui si discute. Ostativa a tale effetto era, infatti, la previsione sopra richiamata, contenuta nell'art. 16 del decreto-legge n. 68 del 2011, che limitava l'applicazione delle disposizioni dell'intero Capo II del medesimo atto normativo alle sole Regioni a statuto ordinario.

L'art. 4, comma 2, del decreto-legge n. 16 del 2012, qui censurato, si giustifica proprio allo scopo di chiarire che l'ambito di applicazione delle disposizioni in argomento deve essere esteso anche alle Province delle Regioni ad autonomia speciale. Dunque l'effetto lesivo lamentato dalla ricorrente appare imputabile proprio all'impugnato art. 4, comma 2, del decreto-legge n. 16 del 2012.

[*omissis*]

3. – Nel merito, la questione di legittimità costituzionale del comma 2 dell'art. 4 del decreto-legge n. 16 del 2012, è fondata.

3.1. – Istituita e disciplinata dal legislatore statale, l'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore è un tributo erariale (*ex multis*, ordinanza n. 250 del 2007 e sentenze n. 306 del 2004 e n. 138 del 1999). Pertanto, tale imposta rientra nel novero delle entrate che, ai sensi dell'art. 36 dello statuto siciliano e delle relative norme di attuazione (art. 2 del d.P.R. n. 1074 del 1965), spettano alla Regione nella misura in cui sono riscosse nell'ambito del suo territorio.

3.2. – La natura erariale di tale imposta non è stata alterata né dalla

riqualificazione effettuata dal legislatore con l'art. 17 del decreto legislativo n. 68 del 2011, che l'ha definita espressamente come «tributo proprio derivato» delle Province, né dall'art. 4, comma 2, del decreto-legge n. 16 del 2012, della cui legittimità si discute, giacché quest'ultimo si limita a richiamare il già citato art. 17 del decreto legislativo n. 68 del 2011, per estenderne il campo di applicazione alle Regioni a statuto speciale.

Infatti, questa Corte ha affermato, in numerose occasioni, che i «tributi propri derivati», che sono istituiti e regolati dalla legge dello Stato, ma il cui gettito è destinato a un ente territoriale, conservano inalterata la loro natura di tributi erariali (*ex multis*, sentenze n. 123 del 2010, n. 216 del 2009, n. 397 del 2005, n. 37 del 2004, n. 296 del 2003). Di conseguenza, l'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante da circolazione dei veicoli a motore, pur dopo la sua riqualificazione come «tributo proprio derivato» provinciale, s'è guita a ricadere nell'ambito di applicazione dell'art. 36 dello statuto di autonomia speciale e dell'art. 2 delle norme di attuazione, i quali prevedono che spettano alla Regione siciliana, oltre alle entrate tributarie da essa direttamente deliberate, tutte le entrate tributarie erariali riscosse nell'ambito del suo territorio, dirette o indirette, comunque denominate.

Per le ragioni sopra esposte, il legislatore statale non può disporre direttamente l'assegnazione alle Province del gettito dei tributi erariali riscossi nel territorio regionale siciliano. Viceversa, il gettito della predetta imposta sull'assicurazione riscosso sul territorio regionale spetta alla Regione siciliana, la quale provvederà con propria normativa e nell'ambito della propria autonomia a dare attuazione alla legislazione statale, eventualmente devolvendo le somme derivanti da tali entrate alle Province, come già era stato disposto con la legge regionale n. 2 del 2002, in attuazione dell'art. 60 del d.lgs. n. 446 del 1997.

3.3. – A tale conclusione non può opporsi che alla devoluzione delle entrate tributarie erariali a favore della Regione fanno eccezione le nuove entrate tributarie il cui gettito sia destinato con apposite leggi alla copertura di oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato, specificate nelle leggi medesime (art. 2 del d.P.R. n. 1074 del 1965). La disposizione impugnata, infatti, non rientra in detta eccezione. Secondo la giurisprudenza costituzionale (da ultimo, tra le molte, la sentenza n. 241 del 2012), occorrono tre condizioni concomitanti perché l'eccezione summenzionata possa operare: a) la natura tributaria dell'entrata; b) la novità di tale entrata; c) la destinazione del gettito «con apposite leggi alla copertura di oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato specificate nelle leggi medesime». Nel caso di specie non si riscontrano, né la novità dell'entrata, né la specifica destinazione per finalità contingenti o continuative dello Stato, cosicché l'eccezione prevista dallo statuto siciliano e dalle norme di attuazione non può ritenersi applicabile al caso di specie.

3.4. – Restano assorbiti tutti gli ulteriori motivi di censura.

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale del comma 2 dell'art. 4, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, nella parte in cui si applica alla Regione siciliana;

2) [*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 20 maggio 2013.

5.4. Tributi ambientali – Valle d'Aosta

SENTENZA N. 82/2021 (PRES. CORAGGIO; RED. ANTONINI)

Norme della Regione autonoma Valle d'Aosta – Disposizioni in materia di gestione dei rifiuti – Modifiche alla Tabella che fissa gli importi del tributo per il deposito in discarica dei rifiuti solidi – Calcolo dell'importo aumentato in ragione della provenienza dei rifiuti esterna alla Regione – Circolazione di cose tra Regioni.

Legge della Regione Valle d'Aosta 13 luglio 2020, n. 8 (Assestamento al bilancio di previsione della Regione autonoma Valle d'Aosta/Vallée d'Aoste per l'anno 2020 e misure urgenti per contrastare gli effetti dell'emergenza epidemiologica da COVID-19), art. 10.

Costituzione, art. 120, primo comma (divieto di istituzione di dazi).

Considerato in diritto

1. – Con ricorso notificato il 10-17 aprile e depositato il 17 aprile 2020 (reg. ric. n. 42 del 2020), il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, ha promosso questioni di legittimità costituzionale dell'art. 38, comma 2, della legge della Regione Valle d'Aosta 11 febbraio 2020, n. 1, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione autonoma Valle d'Aosta/Vallée d'Aoste (Legge di stabilità regionale per il triennio 2020/2022). Modificazioni di leggi regionali», in riferimento agli artt. 3, 41, 117, secondo comma, lettere e) ed s), 119, secondo comma, e 120 della Costituzione, nonché agli artt. 2 e 3 della legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 4 (Statuto speciale per la Valle d'Aosta).

La disposizione impugnata sostituisce, con decorrenza dal 1° gennaio 2021, la Tabella di cui all'Allegato A della legge della Regione Valle d'Aosta 3 dicembre 2007, n. 31 (Nuove disposizioni in materia di gestione dei rifiuti), richiamato dall'art. 23, comma 1, della stessa legge regionale, che fissa gli importi del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, istituito ai sensi dell'art. 3, comma 24, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica).

Le censure statali s'incentrano sulle voci della nuova Tabella con le quali viene stabilito che per i «Rifiuti speciali non pericolosi ammessi allo smaltimento in discariche per inerti prodotti in Regione» il tributo è dovuto nella misura di

(¹) Con la sentenza n. 82 del 2021, superando un precedente (sentenza n. 50 del 2017) che sembrava escludere la possibilità di una potestà legislativa regionale sui tributi ambientali, la Corte costituzionale (in continuità con i principi della sentenza n. 122 del 2019, infra al punto 6.1. della medesima parte terza) ha chiarito che all'autonomia impositiva delle regioni «non sono precluse né la possibilità di intervenire negli spazi di manovra ad esse consentiti dai tributi erariali ambientali, né quella di istituire, nel rispetto dei principi di coordinamento, tributi propri autonomi in relazione a fenomeni in cui l'effetto inquinante è prevalentemente limitato al proprio territorio (produzione di rifiuti, impatti da flussi turistici, emissioni degli impianti di riscaldamento, eccetera). Si tratta di una prospettiva che – radicata nella doverosità, sul piano costituzionale, di una diffusa tutela dell'ambiente quale bene comune – è stata consapevolmente accolta dal legislatore ordinario: l'art. 8 del d.lgs. n. 68 del 2011, ad esempio, ha inserito un tributo ambientale in senso stretto (l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili civili) tra quelli ceduti alle Regioni e ha poi configurato come parzialmente ceduto un tributo ambientale solo in senso funzionale quale è la tassa automobilistica».

La medesima sentenza n. 82 del 2021 ha dichiarato inoltre inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 10 della legge reg. Valle d'Aosta n. 8 del 2020 promossa, in riferimento all'art. 97 della Costituzione, dal Presidente del Consiglio dei ministri e ha dichiarato cessata la materia del contendere in ordine alle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 38, comma 2, della legge della Regione Valle d'Aosta 11 febbraio 2020, n. 1, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione autonoma Valle d'Aosta/Vallée d'Aoste (Legge di stabilità regionale per il triennio 2020/2022). Modificazioni di leggi regionali», promosse, in riferimento agli artt. 3, 41, 117, secondo comma, lettere e) ed s), 119, secondo comma, e 120 della Costituzione, nonché agli artt. 2 e 3 della legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 4 (Statuto speciale per la Valle d'Aosta), dal Presidente del Consiglio dei ministri.

euro 10,00 per tonnellata e che per i «Rifiuti speciali non pericolosi ammessi allo smaltimento in discarica per inerti provenienti da fuori Regione» il tributo è dovuto nella misura di euro 25,82 per tonnellata.

Secondo il ricorrente, l'impugnato comma 2 dell'art. 38 della legge reg. Valle d'Aosta n. 1 del 2020, così disponendo, si porrebbe in contrasto con l'art. 3, comma 29, della legge n. 549 del 1995, che, in relazione ai «rifiuti ammissibili al conferimento in discarica per i rifiuti inerti», fissa l'ammontare dell'imposta da applicare a livello regionale in misura non inferiore a euro 0,001 per kg (pari a 1 euro/tonnellata) e non superiore a euro 0,01 per kg (pari a 10 euro/tonnellata), così violando la competenza legislativa esclusiva statale di cui all'art. 117, secondo comma, lettera s), Cost.

La disciplina regionale, dunque, stabilendo per i soli rifiuti provenienti da fuori Regione «una imposizione tributaria superiore due volte e mezza la misura massima» prevista dalla norma interposta statale, si tradurrebbe di fatto in «un ostacolo alla libera circolazione delle cose», con effetto discriminatorio nei confronti di soggetti collocati fuori dal territorio regionale, in violazione degli artt. 3, 41 e 120 Cost.

In particolare, nella specie non sussisterebbe nessuno degli elementi indicati nella sentenza n. 51 del 1991 di questa Corte che, in riferimento all'art. 120 Cost., permetterebbero di valutare la ragionevolezza delle leggi regionali limitative dei diritti garantiti da tale parametro, ovvero sia che: 1) vi sia un valore costituzionale in relazione al quale possano essere posti limiti alla libera circolazione delle cose e degli animali; 2) la Regione abbia competenza per una disciplina differenziata a tutela di interessi costituzionali affidati alla sua cura; 3) il provvedimento emanato sia stato emanato nel rispetto di tale competenza nonché dei requisiti di legge e sia ragionevolmente commisurato al raggiungimento delle finalità giustificative dell'intervento limitativo, così da non costituire un ostacolo arbitrario alla libera circolazione delle cose tra Regione e Regione.

Il ricorrente afferma, altresì, che la norma impugnata violerebbe gli artt. 117, secondo comma, lettera e), Cost., che riserva alla competenza legislativa esclusiva dello Stato la materia del «sistema tributario statale», e 119, secondo comma, Cost., che subordina la possibilità per le Regioni e gli enti locali di stabilire e applicare tributi ed entrate propri al rispetto dei «principi (statali) di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario», in relazione agli interposti parametri statali individuati nella legge 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione), e nell'art. 8 del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 (Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario). Ciò in quanto, in materia di tributi statali – al cui novero dovrebbe essere ascritto il tributo speciale di deposito in discarica – non spetterebbe al legislatore regionale introdurre modifiche alla normativa statale che non siano da essa espressamente consentite.

2. – Con successivo ricorso notificato l'11-17 settembre 2020 e depositato il 21 settembre 2020 (reg. ric. n. 85 del 2020), il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, ha impugnato, unitamente ad altre disposizioni della medesima legge regionale, l'art. 10 della legge della Regione Valle d'Aosta 13 luglio 2020, n. 8 (Assestamento al bilancio di previsione della Regione autonoma Valle d'Aosta/Vallée d'Aoste per l'anno 2020 e misure urgenti per contrastare gli effetti dell'emergenza epidemiologica da COVID-19), in quanto eccederebbe le competenze stabilite dallo statuto di autonomia e violerebbe gli artt. 3, 41, 97, 117, secondo comma, lettera s), e 120 Cost.

La disposizione impugnata dispone la sostituzione del comma 2 dell'art. 38 della legge reg. Valle d'Aosta n. 1 del 2020 (oggetto del precedente ricorso, iscritto al n. 42 reg. ric. del 2020), modificando, con decorrenza dal 1° gennaio 2021, la Tabella di cui all'Allegato A della già citata legge reg. Valle d'Aosta n. 31 del 2007, recante gli importi tariffari per il tributo speciale di deposito in discarica di rifiuti solidi.

Le censure statali s'incentrano sulle novellate voci di Tabella recanti gli importi tariffari per il deposito in discarica dei «Rifiuti speciali non pericolosi ammessi allo smaltimento in discariche per rifiuti non pericolosi prodotti in Regione», per i quali il tributo viene stabilito nella misura di euro 10,00 per tonnellata, e dei «Rifiuti speciali non pericolosi ammessi allo smaltimento in discarica per rifiuti non pericolosi provenienti da fuori Regione», relativamente ai quali esso viene fissato nella misura di euro 25,82 per tonnellata.

Ad avviso del ricorrente, la predetta differenza di tassazione stabilita dalla Regione, da un lato violerebbe il parametro statale interposto di cui all'art. 3, comma 29, della legge n. 549 del 1995, che individua, senza riferimenti al criterio di provenienza dei rifiuti, nel minimo e nel massimo gli importi del tributo rimessi alla competenza regionale; dall'altro comporterebbe «di fatto» un ostacolo allo smaltimento dei rifiuti speciali prodotti fuori Regione, «delineando un sistema che viola il principio della libera circolazione sul territorio nazionale dei rifiuti speciali ponendosi, perciò, in contrasto con gli articoli 182 e 182-bis del Decreto Legislativo 3 aprile 2006, n. 152 che non ammettono alcuna limitazione alla circolazione dei rifiuti speciali da e verso altre Regioni».

L'Avvocatura generale afferma che da ciò deriverebbe il contrasto della norma impugnata con gli artt. 3, 41, 117, secondo comma, lettera s), e 120 Cost.

A tale ultimo proposito viene precisato, con argomentazione analoghe a quelle addotte a sostegno del precedente ricorso (reg. ric. n. 42 del 2020), che nella specie non sussisterebbe nessuno dei già ricordati elementi che, secondo la sentenza di questa Corte n. 51 del 1991, permetterebbero di «vagliare la ragionevolezza delle leggi regionali che limitano i diritti [...] garantiti» dall'art. 120 Cost.

3. – Riservata a separate pronunce la decisione delle ulteriori questioni di legittimità costituzionale promosse con il ricorso iscritto al n. 85 del registro

ricorsi 2020, i giudizi vanno riuniti in ragione della stretta connessione che lega le disposizioni oggetto dei due ricorsi qui in esame e l'ampia sovrapponibilità delle censure prospettate.

4. – Quanto al giudizio di cui al ricorso iscritto al n. 42 reg. ric. del 2020, concernente le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 38, comma 2, della legge reg. Valle d'Aosta n. 1 del 2020, va dichiarata la cessazione della materia del contendere.

Nelle more del giudizio, infatti, la citata disposizione è stata sostituita dall'art. 10 della legge reg. Valle d'Aosta n. 8 del 2020, anch'esso modificativo, con la medesima decorrenza dal 1° gennaio 2021, della menzionata Tabella di cui all'Allegato A alla legge reg. Valle d'Aosta n. 31 del 2007, recante gli importi del tributo speciale di deposito in discarica.

Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, la modifica normativa, intervenuta nel corso del giudizio, della disposizione oggetto della questione di legittimità costituzionale promossa in via principale, determina la cessazione della materia del contendere quando si verificano, nel contempo, due condizioni: «il carattere satisfattivo delle pretese avanzate con il ricorso e il fatto che la disposizione censurata non abbia avuto *medio tempore* applicazione (*ex plurimis*, da ultimo, sentenze n. 200, n. 70 e n. 25 del 2020; n. 287 e n. 56 del 2019)» (sentenza n. 7 del 2021).

Nella specie, ricorrono ambedue i requisiti appena detti.

La circostanza che la suddetta sostituzione normativa sia intervenuta prima della decorrenza della data (1° gennaio 2021) da cui la norma oggetto di impugnazione avrebbe prodotto effetti comprova difatti, con certezza, che quest'ultima non ha mai potuto trovare applicazione (per un caso simile, sentenza n. 78 del 2020).

Quanto poi al carattere satisfattivo delle pretese avanzate nel primo ricorso, esso è determinato dalla circostanza che la più recente disposizione ha abrogato *ab origine* la norma impugnata, introducendo una nuova norma, che è oggetto del secondo ricorso statale qui considerato.

È, del resto, significativo che, nel corso della trattazione in pubblica udienza, l'Avvocatura generale non si sia espressamente opposta alla richiesta di «improcedibilità» del ricorso formulata dalla Regione autonoma, anzi osservando che per una pronuncia di «cessazione della materia del contendere» non sarebbe necessaria la previa accettazione da parte della Presidenza del Consiglio dei ministri.

5. – Quanto al secondo ricorso (reg. ric. n. 85 del 2020) debbono essere preliminarmente vagliate le eccezioni di inammissibilità delle questioni sollevate dalla Regione.

5.1. – Secondo la resistente, tali questioni sarebbero inammissibili in quanto, pur avendo il Governo contestato la violazione dei limiti delle competenze statutarie, non sarebbero state individuate «le competenze normative

regionali che rilevano in materia, né le motivazioni per cui il legislatore regionale le avrebbe travalicate».

L'eccezione non è fondata.

Nessun raffronto con le competenze statutarie si rende, infatti, necessario con riguardo ai parametri di costituzionalità di cui agli artt. 3, 41 e 120 Cost., evocati, rispettivamente, in riferimento al principio di uguaglianza, a quello di libertà di iniziativa economica privata e al divieto di limitazione alla circolazione delle cose tra le Regioni, trattandosi di principi che si impongono a tutti i soggetti dell'ordinamento, ivi comprese le autonomie speciali (da ultimo, sentenza n. 52 del 2021).

Quanto poi alla censura prospettata in riferimento all'art. 117, secondo comma, lettera s), Cost., va ricordato che questa Corte ha precisato che «[l]a Regione Valle d'Aosta difetta tanto di una competenza statutaria generale in materia di tutela dell'ambiente quanto di un titolo statutario specifico in materia di rifiuti, sicché qualsiasi motivazione del ricorrente in proposito sarebbe stata ultronea, essendo peraltro evidente che questo tipo di valutazione fuoriesce dall'ambito dell'ammissibilità» (sentenza n. 61 del 2009; analogamente, sentenza n. 118 del 2019).

Anche sotto tale profilo, pertanto, il ricorso supera il vaglio di ammissibilità, giacché risulta «intrinsecamente coerente» che la difesa statale, assumendo che la disposizione impugnata rientri per giurisprudenza consolidata nella materia «tutela dell'ambiente», ometta di illustrare le ragioni dell'applicabilità alla Regione delle norme del Titolo V della Parte seconda della Costituzione, anziché di quelle dello statuto speciale (sentenza n. 153 del 2019).

5.2. – La resistente eccepisce inoltre l'inammissibilità della censura riferita all'art. 97 Cost. in quanto tale parametro viene solo evocato, senza essere corredato di alcuna motivazione.

L'eccezione è fondata.

Questa Corte anche di recente ha ribadito che il vaglio di ammissibilità nei ricorsi in via principale «richiede una motivazione adeguata e non meramente apodittica» e che tale esigenza si pone «in termini ancora più rigorosi nei giudizi proposti in via principale rispetto a quelli instaurati in via incidentale» (sentenza n. 78 del 2021). Siccome nel caso in esame difetta un qualsiasi impianto argomentativo va dunque dichiarata inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 10 della legge reg. Valle d'Aosta n. 8 del 2020, promossa in riferimento all'art. 97 Cost.

6. – Nel merito va premesso che in relazione all'art. 10 della legge reg. Valle d'Aosta n. 8 del 2020 deve essere prioritariamente esaminata, per economia di giudizio, la questione promossa in riferimento all'art. 120, primo comma, Cost.

Fermo restando che la Corte può discrezionalmente e insindacabilmente decidere l'ordine delle questioni da affrontare (*ex plurimis*, sentenze n. 246 del 2020; n. 258 del 2019; n. 148 del 2018), proprio la natura tributaria della norma censurata rende, infatti, opportuno, ai fini del vaglio di legittimità, il preliminare

confronto con il suddetto parametro, introdotto nell'ordinamento costituzionale quale deterrente all'insorgere di un uso improprio dell'autonomia impositiva regionale.

Va, infatti, precisato che, nell'originaria formulazione proposta in sede di seconda Sottocommissione della Commissione per la Costituzione, il divieto di istituire dazi di importazione, di esportazione o di transito veniva stabilito subito dopo un primo comma che riconosceva l'autonomia finanziaria delle Regioni, in modo da chiarire, come sostenuto dall'on. Ezio Vanoni nella seduta del 28 novembre 1946, che non potesse essere mai adottato da parte di queste «alcun provvedimento, né di natura fiscale né di qualsiasi altra natura, che possa creare ostacoli alla libera circolazione dei beni fra una Regione e l'altra».

Il suddetto divieto quindi presuppone logicamente (risultando altrimenti del tutto superfluo) il riconoscimento dell'autonomia impositiva delle Regioni, alle quali, per quanto qui interessa, non sono precluse né la possibilità di intervenire negli spazi di manovra ad esse consentiti dai tributi erariali ambientali, né quella di istituire, nel rispetto dei principi di coordinamento, tributi propri autonomi in relazione a fenomeni in cui l'effetto inquinante è prevalentemente limitato al proprio territorio (produzione di rifiuti, impatti da flussi turistici, emissioni degli impianti di riscaldamento, eccetera).

Si tratta di una prospettiva che – radicata nella doverosità, sul piano costituzionale, di una diffusa tutela dell'ambiente quale bene comune – è stata consapevolmente accolta dal legislatore ordinario: l'art. 8 del d.lgs. n. 68 del 2011, ad esempio, ha inserito un tributo ambientale in senso stretto (l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili civili) tra quelli ceduti alle Regioni e ha poi configurato come parzialmente ceduto un tributo ambientale solo in senso funzionale quale è la tassa automobilistica. L'art. 2, comma 2, lettera q), numero 1), della legge n. 42 del 2009, ha inoltre previsto, in via generale e residuale, che la legge regionale possa istituire tributi propri autonomi «con riguardo ai presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato»; tra questi, come è ormai tipico di altri ordinamenti regionali europei, possono appunto rientrare anche quelli funzionali alla tutela (tassandone il consumo) dei beni comuni di carattere ambientale.

Attraverso queste forme impositive si può certo sviluppare, sul territorio nazionale, una differenziazione fisiologicamente connessa al perimetro operativo dell'autonomia impositiva regionale (sentenza n. 2 del 2006); quest'ultima non può, però, mai degenerare in un'ulteriore differenziazione stabilita solo in ragione del mero transito di un determinato bene attraverso il confine regionale. Si tratterebbe, infatti, proprio di quell'uso patologico dell'autonomia impositiva che il Costituente ha inteso scongiurare con l'art. 120 della Carta fondamentale.

In altri termini, l'esercizio dell'autonomia finanziaria regionale consistente nel differenziare l'entità del tributo speciale per il deposito in discarica di quella speciale “merce” (o “prodotto”) a rilevanza ambientale costituita dai rifiuti non è sufficiente di per sé a garantire la legittimità costituzionale di una differen-

ziazione del prelievo a seconda della provenienza regionale o extraregionale del rifiuto da smaltire. Ciò neppure se l'entità del tributo speciale sia stata fissata (come nella specie) nel rispetto dei limiti della manovra quantitativa consentita alla Regione dalla normativa statale di cui all'art. 3, comma 29, della legge n. 549 del 1995, in forza del quale il relativo ammontare è fissato con legge regionale «per chilogrammo di rifiuti conferiti: [...] in misura non inferiore ad euro 0,00517 [pari a euro 5,17 per tonnellata] e non superiore ad euro 0,02582 [pari a euro 25,82 per tonnellata] per i rifiuti ammissibili al conferimento in discarica per rifiuti non pericolosi e pericolosi ai sensi degli articoli 3 e 4 del medesimo decreto».

6.1. – Su queste premesse, occorre dunque verificare se la limitazione prevista dalla norma impugnata presenti margini di tollerabilità costituzionale, dovendosi, in ogni caso, vagliare, secondo il test che la giurisprudenza di questa Corte ha elaborato con riguardo all'art. 120, primo comma, Cost., «la ragionevolezza delle leggi regionali che limitano i diritti con esso garantiti» (sentenza n. 107 del 2018).

Tale scrutinio, come già anticipato, richiede di valutare: «a) se si sia in presenza di un valore costituzionale in relazione al quale possano essere posti limiti alla libera circolazione delle cose o degli animali; b) se, nell'ambito del suddetto potere di limitazione, la regione posseda una competenza che la legittimi a stabilire una disciplina differenziata a tutela di interessi costituzionalmente affidati alla sua cura; c) se il provvedimento adottato in attuazione del valore suindicato e nell'esercizio della predetta competenza sia stato emanato nel rispetto dei requisiti di legge e abbia un contenuto dispositivo ragionevolmente commisurato al raggiungimento delle finalità giustificative dell'intervento limitativo della regione, così da non costituire in concreto un ostacolo arbitrario alla libera circolazione delle cose fra regione e regione» (sentenza n. 51 del 1991).

Va aggiunto, tuttavia, che la suddetta verifica deve essere particolarmente rigorosa in presenza di una disposizione regionale che appare sussumibile nella categoria del dazio, dal momento che l'art. 120, primo comma, Cost. ne fa oggetto di un precipuo divieto, distinguendolo dalla più generale ipotesi di «provvedimenti che ostacolano in qualsiasi modo la libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni».

6.2. – Nello svolgimento del suddetto test occorre innanzitutto considerare che la norma impugnata interviene a disciplinare aspetti del tributo speciale per il deposito in discarica e in impianti di incenerimento senza recupero energetico dei rifiuti solidi, meglio noto come “ecotassa”, tributo proprio derivato istituito dall'art. 3, commi da 24 a 40, della legge n. 549 del 1995.

Si tratta di un tributo ambientale che mira a correggere, tassandole, le externalità negative date dall'incidenza ambientale ritenuta indesiderabile (discariche e rifiuti ivi sversati): il prelievo, infatti, è istituito «[a]l fine di favorire

la minore produzione di rifiuti e il recupero dagli stessi di materia prima e di energia» (comma 24 del citato art. 3 della legge n. 549 del 1995).

6.3. – Rispetto a tale tributo la difesa della Regione sostiene che la scelta di innalzarne l'importo per i rifiuti speciali provenienti da fuori Regione sarebbe giustificabile sotto un triplice profilo.

In primo luogo perché «volta al buon governo di un territorio con caratteristiche territoriali e orografiche del tutto peculiari», dove spazi esigui e vincoli idrogeologici limitano la disponibilità di siti idonei alla localizzazione di impianti di discarica per i rifiuti speciali non pericolosi. In tali impianti, inoltre, siccome «l'importo della ecotassa fissato in precedenza dal legislatore valdostano era nettamente inferiore a quello praticato dalle Regioni limitrofe», si era «incentivato il conferimento in Valle d'Aosta di rifiuti provenienti anche da zone molto distanti».

Di qui il secondo argomento, incentrato sui principi di autosufficienza e, in particolare, di prossimità di cui agli artt. 182 e 182-*bis*, del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, recante «Norme in materia ambientale» (d'ora in poi cod. ambiente): la maggiorazione del tributo per i rifiuti prodotti fuori dai confini regionali sarebbe diretta a «evitare il sovra-conferimento di rifiuti esterni» e quindi la probabile maggiore movimentazione degli stessi.

Infine, la Regione autonoma adduce, quale terzo argomento, che la differenziazione attuata dal legislatore regionale non esorbiterebbe dai limiti fissati dalla normativa statale istitutiva dell'ecotassa relativamente al *quantum* del tributo; in particolare, la norma impugnata non solo non si porrebbe in contrasto con un divieto espresso previsto dalla legge statale, ma anzi ne costituirebbe un opportuno, naturale, svolgimento con riguardo ad aspetti attinenti alla competenza regionale del governo del territorio e della tutela della salute.

6.4. – Gli argomenti della difesa regionale non sono sufficienti a superare il test di costituzionalità riferito all'art. 120, primo comma, Cost.

6.4.1. – Su un piano più generale va innanzitutto ricordato che la giurisprudenza di questa Corte si è occupata più volte del problema, posto dalla legislazione delle Regioni, relativo alla legittimità del divieto di smaltimento in ambito regionale di rifiuti di provenienza extraregionale, pervenendo sostanzialmente a due diverse soluzioni a seconda della tipologia dei rifiuti in questione.

Da un lato, infatti, si è statuito che il principio di autosufficienza di cui all'art. 182, comma 5 (ora comma 3, a decorrere dal 25 dicembre 2010, in forza dell'art. 8, comma 1, lettera *b*, del decreto legislativo 3 dicembre 2010, n. 205, recante «Disposizioni di attuazione della direttiva 2008/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 novembre 2008 relativa ai rifiuti e che abroga alcune direttive»), cod. ambiente, che, identificando nel territorio regionale l'ambito ottimale, vieta lo smaltimento dei rifiuti di produzione extraregionale, è applicabile solo ai rifiuti urbani non pericolosi; dall'altro si è precisato che il

suddetto principio non può valere né per quelli speciali pericolosi (sentenze n. 12 del 2007, n. 161 del 2005, n. 505 del 2002, n. 281 del 2000), né per quelli speciali non pericolosi (sentenze n. 10 del 2009 e n. 335 del 2001), per i quali, non essendo preventivabile in modo attendibile la dimensione quantitativa e qualitativa del materiale da smaltire, diviene impossibile individuare «un ambito territoriale ottimale, che valga a garantire l'obiettivo specifico dell'autosufficienza nello smaltimento» (sentenza n. 335 del 2001).

Tali conclusioni rimangono valide anche a seguito delle modifiche al suddetto testo originario dell'art. 182 disposte, aggiungendo anche l'art. 182-*bis*, con il d.lgs. n. 205 del 2010 (sentenza n. 76 del 2021).

Quest'ultima disposizione infatti, da un lato conferma l'impossibilità di estendere ai rifiuti diversi da quelli urbani non pericolosi il principio dell'autosufficienza regionale e, dall'altro, ribadisce che va invece applicato ai rifiuti speciali, per assicurarne la più efficace gestione, il diverso criterio della specializzazione dell'impianto di smaltimento (art. 182-*bis*, comma 1, lettera *b*, cod. ambiente).

Tale criterio, peraltro, in particolare per i rifiuti speciali non pericolosi, potrebbe risultare temperato da quello della prossimità al luogo di produzione, in modo da ridurre il più possibile la movimentazione dei rifiuti (Consiglio di Stato, sezione quinta, sentenza 11 giugno 2013, n. 3215). Tuttavia, rimane fermo – contrariamente a quanto sostenuto dalla resistente – che la necessità di garantire le interconnessioni, che devono sempre sussistere tra i vari siti degli impianti, porta a escludere la possibilità che, al di fuori dei rifiuti urbani, il confine regionale possa essere utilizzato per emanare norme dirette a favorire solo lo smaltimento dei rifiuti prodotti all'interno dello stesso.

Ciò in quanto, in contraddizione con la stessa nozione di «rete integrata ed adeguata di impianti» (art. 182-*bis*, comma 1, cod. ambiente), la discriminazione in base al criterio della provenienza regionale o extraregionale potrebbe pregiudicare proprio il conseguimento della finalità di smaltire tali rifiuti in uno degli impianti appropriati più vicini (sentenza n. 227 del 2020). Infatti, il riferimento al confine regionale, ostacolando la generale fruibilità delle discariche, «determina di necessità una maggiore movimentazione dei rifiuti sul territorio, stante la contrazione dell'offerta di idonei siti disponibili allo smaltimento dei rifiuti speciali non pericolosi» (sentenza n. 244 del 2011), con «un duplice effetto complessivamente negativo sugli obiettivi, sia nazionali, sia regionali» (sentenza n. 231 del 2019).

Sulla base di tali rilievi, questa Corte ha quindi ritenuto che numerose disposizioni regionali, le quali stabilivano ostacoli assoluti o relativi allo smaltimento di rifiuti di provenienza extraregionale diversi da quelli urbani non pericolosi, fossero in contrasto con l'art. 120 Cost., «sotto il profilo dell'introduzione di ostacoli alla libera circolazione di cose tra le regioni, oltre che con i principi fondamentali delle norme di riforma economico-sociale introdotti dal

decreto legislativo n. 22 del 1997, e riprodotti dal d.lgs. n. 152 del 2006» (sentenza n. 10 del 2009).

6.4.2. – Alla luce di queste considerazioni, l'argomento speso dalla difesa della Regione autonoma in ordine alla particolare caratterizzazione del proprio territorio regionale non appare dirimente.

La norma in questione, infatti, utilizzando la leva fiscale dell'ecotassa per discriminare i conferimenti in discarica di rifiuti speciali non pericolosi provenienti da fuori Regione, non è in ogni caso riconducibile, come si è visto, a una legittima attuazione dei principi di autosufficienza e prossimità.

Tale norma appare piuttosto dissimulare il tentativo di sottrarsi alle implicazioni, anche in termini di solidarietà, connesse alla necessità di garantire una rete adeguata e integrata per lo smaltimento dei rifiuti speciali non pericolosi.

Essa, infatti, determina, nel differenziale imposto a questi ultimi, l'effetto sostanziale di introdurre, in contrasto con l'espressa previsione dell'art. 120, primo comma, Cost., un "dazio all'importazione", cioè un ostacolo fiscale alla libera circolazione delle merci tra le Regioni.

6.4.3 – Nemmeno può rilevare l'ulteriore argomento svolto dalla difesa regionale, circa l'assenza di un esplicito divieto di una simile differenziazione nella disciplina statale, che consente la manovrabilità, tra un minimo e un massimo, dell'ecotassa. È infatti sottesa a tale silenzio l'ovvia considerazione che nemmeno la legge statale potrebbe, senza violare essa stessa l'art. 120, primo comma, Cost., abilitare una Regione a introdurre dazi o forme impositive ad effetto equivalente.

6.4.4. – Da quanto considerato deriva che la norma impugnata non è in grado di superare l'indicato test di costituzionalità.

Innanzitutto va rilevato che la differenziazione del prelievo in ragione della provenienza regionale o extraregionale del rifiuto non solo non trova giustificazione nei valori costituzionali della tutela ambientale e della salute, ma addirittura si pone in contrasto con essi perché comporterebbe una maggiore movimentazione dei rifiuti sul territorio nazionale (come osservato al punto 6.4.1.).

Tale rilievo sarebbe già sufficiente per l'accoglimento della questione; tuttavia, è evidente che la norma impugnata, determinando un ostacolo fiscale alla libera circolazione delle merci, non è neppure riconducibile a un esercizio legittimo delle competenze regionali, perché queste non possono alterare *in peius* gli standard ambientali statali (da ultimo, sentenze n. 7 del 2019, n. 139 e n. 74 del 2017).

Deve quindi essere dichiarata l'illegittimità costituzionale, per violazione dell'art. 120, primo comma, Cost., dell'art. 10 della legge reg. Valle d'Aosta n. 8 del 2020 limitatamente alle voci della Tabella di cui all'Allegato A alla legge reg. Valle d'Aosta n. 31 del 2007 che, discriminando in relazione alla provenienza territoriale, introducono la descritta differenziazione tabellare.

Per escludere la suddetta discriminazione deve essere dunque dichiarata

l'illegittimità costituzionale: a) della voce di Tabella concernente i «Rifiuti speciali non pericolosi ammessi allo smaltimento in discariche per rifiuti non pericolosi prodotti in Regione», limitatamente alle parole «prodotti in Regione»; b) dell'intera voce tabellare concernente i «Rifiuti speciali non pericolosi ammessi allo smaltimento in discarica per rifiuti non pericolosi provenienti da fuori Regione», compreso l'importo del prelievo pari a euro 25,82 per tonnellata.

7. – Le ulteriori censure promosse in riferimento agli artt. 3, 41 e 117, secondo comma, lettera s), Cost. sono assorbite.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

riservata a separata pronuncia la decisione delle ulteriori questioni di legittimità costituzionale promosse dal Presidente del Consiglio dei ministri con il ricorso n. 85 del 2020;

riuniti i giudizi,

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 10 della legge della Regione Valle d'Aosta 13 luglio 2020, n. 8 (Assestamento al bilancio di previsione della Regione autonoma Valle d'Aosta/Vallée d'Aoste per l'anno 2020 e misure urgenti per contrastare gli effetti dell'emergenza epidemiologica da COVID-19), nella parte in cui sostituisce la Tabella di cui all'Allegato A della legge della Regione Valle d'Aosta 3 dicembre 2007, n. 31 (Nuove disposizioni in materia di gestione dei rifiuti), limitatamente: a) alle parole «prodotti in Regione» della voce concernente i «Rifiuti speciali non pericolosi ammessi allo smaltimento in discariche per rifiuti non pericolosi prodotti in Regione»; b) all'intera voce concernente i «Rifiuti speciali non pericolosi ammessi allo smaltimento in discarica per rifiuti non pericolosi provenienti da fuori Regione», compreso l'importo del prelievo pari a euro 25,82 per tonnellata;

2)-3) [*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 24 marzo 2021.

**IL RIPARTO DI COMPETENZA SUI TRIBUTI *POST* RIFORMA
DEL TITOLO V COSTITUZIONE
NELLE REGIONI A STATUTO ORDINARIO:
TRIBUTI PROPRI E NON**

6.1. Tassa automobilistica

SENTENZA N. 297/2003 (PRES. CHIEPPA; RED. A. MARINI)

Tassa automobilistica regionale – Recupero delle tasse dovute per l'anno 1999 – Regione Veneto – Legge regionale di proroga del termine di prescrizione dell'accertamento tributario.

Legge della Regione Veneto 9 agosto 2002, n. 18 (Disposizioni in materia di gestione dei tributi regionali), art. 2, comma 1.

Costituzione, artt. 117, secondo comma, lett. e) (sistema tributario dello Stato), e 119.

SENTENZA N. 311/2003 (PRES. CHIEPPA; RED. CAPOSTOSTI)

Tasse automobilistiche – Attribuzione alla Regione Campania – Recupero – Proroga dei termini, fissati dalla legge statale.

Legge della Regione Campania 26 luglio 2002, n. 15 (Legge finanziaria regionale per l'anno 2002), art. 24, comma 2.

Costituzione, artt. 117, secondo comma, lett. e) (sistema tributario dello Stato), e 119.

SENTENZA N. 288/2012 (PRES. F. GALLO; RED. MORELLI)

Norme della Regione Marche – Tassa automobilistica regionale – Veicolo sottoposto a fermo amministrativo o giudiziario – Esclusione, a decorrere dall'anno di imposta 2012, della esenzione dal pagamento prevista dalla normativa statale – Appartenenza della tassa automobilistica regionale alla categoria dei tributi regionali derivati – Conseguente impossibilità di escludere esenzioni, detrazioni e deduzioni già disposte dalla legge statale.

Legge della Regione Marche 28 dicembre 2011, n. 28 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale 2012 e pluriennale 2012/2014 della Regione – Legge finanziaria 2012), art. 10.

Costituzione, art. 117, secondo comma, lett. e) (sistema tributario dello Stato).

SENTENZA N. 199/2016 (PRES. GROSSI; RED. LATTANZI)

Norme della Regione Basilicata – Introduzione della tassa di circolazione forfettaria in luogo della tassa automobilistica per taluni veicoli per l'anno 2015 – Prevista esenzione da sanzioni ed interessi per chi ha versato la tassa automobilistica per l'anno 2015 posteriormente alla data stabilita dalla normativa statale.

Legge della Regione Basilicata 31 marzo 2015, n. 14 (Disposizioni in materia di veicoli ultravenetennali), art. 1, commi 2, 3 e 4.

Legge della Regione Basilicata 9 febbraio 2016, n. 3 (Legge di stabilità regionale 2016), art. 22.

Norme della Regione Umbria – Prevista esenzione da sanzioni ed interessi per chi ha versato

la tassa automobilistica per l'anno 2015 posteriormente alla data stabilita dalla normativa statale – Violazione della competenza legislativa statale esclusiva in materia tributaria.

Legge della Regione Umbria 30 marzo 2015, n. 8 (Disposizioni collegate alla manovra di bilancio 2015 in materia di entrate e di spese – Modificazioni ed integrazioni di leggi regionali), art. 8.

Costituzione, artt. 117, secondo comma, lett. e) (sistema tributario dello Stato), e 119, secondo comma.

SENTENZA N. 242/2016 (PRES. GROSSI; RED. LATTANZI)

Norme della Regione Veneto – Esenzione dei veicoli e motoveicoli ultraventennali di interesse storico collezionistico dalla tassa automobilistica e previsione per essi di una tassa forfettaria di circolazione – Contrasto con i limiti di manovrabilità del tributo imposti al legislatore regionale.

Legge della Regione Veneto 27 aprile 2015, n. 6 (Legge di stabilità regionale per l'esercizio 2015), art. 2.

Costituzione, artt. 117, secondo comma, lett. e) (sistema tributario dello Stato), e 119, secondo comma.

SENTENZA N. 209/2018 (PRES. LATTANZI – RED. BARBERA)

Norme della Regione Liguria – Tasse automobilistiche – Esenzione per gli autoveicoli e motoveicoli ultraventennali, a uso privato, destinati al trasporto di persone che risultano iscritti nei registri Automotoclub Storico Italiano [A.S.I.] e Federazione Motociclistica Italiana [F.M.I.].

Legge della Regione Liguria 4 febbraio 2005, n. 3, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione Liguria (legge finanziaria 2005)», art. 10, comma 1, nel testo introdotto dall'art. 27 della legge della Regione Liguria 24 gennaio 2006, n. 2, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione Liguria (legge finanziaria 2006)».

Costituzione, art. 117, secondo comma, lett. e) (sistema tributario dello Stato).

SENTENZA N. 122/2019 (PRES. LATTANZI – RED. ANTONINI)

Norme della Regione Emilia-Romagna – Tasse automobilistiche per particolari categorie di veicoli – Esenzione dal pagamento della tassa automobilistica regionale per gli autoveicoli e motoveicoli ultraventennali a uso privato, destinati al trasporto di persone, che risultano iscritti nei registri Automotoclub Storico Italiano [A.S.I.] e Federazione Motociclistica Italiana [F.M.I.].

Legge della Regione Emilia-Romagna 21 dicembre 2012, n. 15 (Norme in materia di tributi regionali), art. 7, comma 2.

Costituzione, artt. 117, secondo comma, lett. e), (sistema tributario dello Stato), e 119, secondo comma.

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri ha sollevato questione di legittimità costituzionale, in via principale, degli artt. 2, comma 1, e 5, comma 3, della legge della Regione Veneto 9 agosto 2002, n. 18 (Disposizioni in materia di gestione dei tributi regionali), in riferimento agli artt. 3, 117, secondo comma, lettera l), e 119, secondo comma, della Costituzione.

Ad avviso del ricorrente, entrambe le norme si porrebbero in contrasto con i principi fondamentali del sistema tributario posti dalla legislazione statale. L'art. 2, comma 1 – relativo alla disciplina della prescrizione del potere di accertamento della tassa automobilistica – violerebbe, inoltre, la competenza legislativa esclusiva dello Stato prevista dall'art. 117, secondo comma, lettera l), nella materia dell'ordinamento civile, mentre l'art. 5, comma 3, dichiarando estinti i crediti, esistenti alla data di entrata in vigore della legge, relativi alla tassa di concessione per la ricerca e la raccolta dei tartufi, sarebbe lesivo dei principi di eguaglianza e ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., in quanto si risolverebbe nell'attribuzione di un indebito ed irragionevole vantaggio a favore dei contribuenti inadempienti all'obbligo di pagamento del tributo.

2. – La questione relativa all'art. 2, comma 1, della legge della Regione Veneto n. 18 del 2002 è fondata.

Riguardo alla natura del tributo di cui si tratta, va ricordato che la tassa automobilistica, disciplinata dal decreto del Presidente della Repubblica 5 febbraio 1953, n. 39 (Testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche), e successive modificazioni, è stata «attribuita» per intero alle regioni a statuto ordinario dall'art. 23, comma 1, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), assumendo contestualmente la denominazione di tassa automobilistica regionale (mantenuta nonostante l'intervenuto mutamento della sua natura giuridica), e che l'art. 17, comma 10, della successiva legge 27 dicembre 1997, n. 449 (Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica), 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.

Lo stesso art. 17 della legge n. 449 del 1997 determina, al comma 16, il criterio di tassazione degli autoveicoli a motore – in base alla potenza effettiva anziché, come in passato, ai cavalli fiscali – e stabilisce, ai fini dell'applicazione di tale disposizione, che le nuove tariffe delle tasse automobilistiche sono fissate «con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dei trasporti e della navigazione, [...] per tutte le regioni, comprese quelle a statuto speciale,

(¹) La Corte con la sentenza n. 297 del 2003 ha dichiarato altresì non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 5, comma 3, della legge della Regione Veneto 9 agosto 2002, n. 18 (Disposizioni in materia di gestione dei tributi regionali), sollevata dal Presidente del Consiglio dei ministri.

in uguale misura», confermando, 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».

In definitiva, 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.

Ne discende che la disciplina sostanziale dell'imposta non è divenuta – come la stessa Avvocatura sembra erroneamente ritenere – oggetto di legislazione concorrente, ai sensi dell'art. 117, terzo comma, della Costituzione, ma rientra tuttora nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art. 117, secondo comma, lettera e).

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, viola tale esclusiva competenza statale e va, perciò, dichiarata costituzionalmente illegittima.

3. – Non è invece fondata la questione relativa all'art. 5, comma 3, della medesima legge regionale n. 18 del 2002.

Va premesso che la tassa di concessione di cui si tratta deve considerarsi «tributo proprio della regione» – nel senso sopra chiarito – 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 – come si ricava dai lavori preparatori – «dell'esiguità dell'introito derivante (dal tributo stesso) rapportato ai costi di gestione amministrativa».

Risulta, ancora, dai lavori preparatori che la disposizione censurata – finalizzata a «risolvere definitivamente» il contenzioso relativo al tributo – trova la sua giustificazione in identiche ragioni di antieconomicità della riscossione, rafforzate da una previsione sostanzialmente non favorevole riguardo all'esito di quel contenzioso insorto «tra amministrazione e contribuenti anche in relazione all'interpretazione dell'art. 51 della legge regionale 9 febbraio 2001, n. 5», che

aveva ricollegato l'obbligo di pagamento della tassa annuale alla effettiva raccolta dei tartufi piuttosto che alla mera titolarità della relativa concessione.

Se tale è, dunque, la *ratio* della norma impugnata, 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).

Deve infine escludersi che risulti in concreto violato un principio generale del sistema tributario, quale sarebbe – secondo la prospettazione del ricorrente – quello della irrinunciabilità al credito tributario. Il senso della norma impugnata, per quanto si è sin qui osservato, 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.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 1, della legge della Regione Veneto 9 agosto 2002, n. 18 (Disposizioni in materia di gestione dei tributi regionali);

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 22 settembre 2003.

* * *

Sentenza n. 311/2003 (Pres. Chieppa; Red. Capostosti) ¹

Considerato in diritto

1. – Il giudizio in via principale promosso, con il ricorso in epigrafe, dal Presidente del Consiglio dei ministri nei confronti della Regione Campania ha

(1) La Corte con la sentenza n. 311 del 2003 ha dichiarato altresì l'illegittimità costituzionale dell'art. 49, comma 1, lett. f), della medesima legge della Regione Campania 26 luglio 2002, n. 15.

ad oggetto gli artt. 24, comma 2, e 49 comma 1, lettera *f*) della legge della Regione Campania 26 luglio 2002, n. 16 (*recte*, n. 15) (Legge finanziaria regionale per l'anno 2002) -pubblicata nel Bollettino Ufficiale della Regione Campania del 7 agosto 2002, n. 38 – in riferimento agli artt. 3, 117, secondo comma, lettere *l*) ed *e*), (*recte*: *s*) e 119, secondo comma, della Costituzione.

La prima delle due norme impugnate (art. 24, comma 2), stabilendo che “il termine scadente il 31 dicembre 2002 per il recupero delle tasse automobilistiche dovute alla Regione Campania per l'anno 1999 è prorogato al 31 dicembre 2003”, secondo la difesa erariale, violerebbe i parametri costituzionali sopra indicati, in quanto realizzerebbe una discriminazione dei cittadini residenti nella Regione Campania rispetto alla totalità dei contribuenti, in contrasto con i principi di coordinamento del sistema tributario. Inoltre, modificando il codice civile ed interferendo nella disciplina della prescrizione, lederebbe la competenza legislativa esclusiva dello Stato in materia di ordinamento civile.

La seconda delle due norme impugnate (art. 49, comma 1, lettera *f*) ha modificato l'art. 16, comma 1, lettera *b*) della legge della Regione Campania 10 aprile 1996, n. 8 (Norme per la protezione della fauna selvatica e disciplina dell'attività venatoria in Campania) nella parte in cui identifica le “specie cacciabili dalla terza domenica di settembre al 31 gennaio”, disponendo che “si sostituiscono le parole «al 31 gennaio» con le parole «al 28 febbraio»”.

Secondo il ricorrente, questa disposizione, modificando il periodo entro il quale le specie contemplate dall'art. 16, comma 1, lettera *b*) sono cacciabili, violerebbe l'art. 16 (*recte*, art. 18) della legge 11 febbraio 1992, n. 157, che recepisce le norme comunitarie che disciplinano la materia della caccia, ponendosi altresì in contrasto con il principio primario -desumibile da quest'ultima legge – della protezione della fauna e realizzando una lesione della tutela dell'ambiente e dell'ecosistema, attribuita dall'art. 117, secondo comma, lettera *s*), della Costituzione alla competenza esclusiva dello Stato.

[*omissis*]

3. – Entrambe le questioni sono fondate.

3.1. – La prima questione concerne l'art. 24, comma 2, della legge impugnata, il quale dispone la proroga al 31 dicembre 2003 del termine scadente il 31 dicembre 2002 per il recupero delle tasse automobilistiche dovute alla Regione Campania per l'anno 1999.

In proposito, va ricordato che questa Corte ha dichiarato fondata con le sentenze n. 296 e 297 del 2003 una questione di legittimità costituzionale del tutto analoga relativa a norme sostanzialmente identiche della Regione Piemonte e della Regione Veneto, osservando che il legislatore statale, pur attribuendo alle regioni ad autonomia ordinaria il gettito della tassa unitamente ad un limitato potere di variazione dell'importo originariamente stabilito, nonché l'attività amministrativa relativa alla riscossione ed al recupero della tassa stessa, non ha tuttavia fino ad ora sostanzialmente mutato gli altri elementi costitutivi della disciplina del tributo. In questo quadro normativo quindi la tassa auto-

mobilitistica non può oggi definirsi come “tributo proprio della regione” ai sensi dell’art. 119, secondo comma, della Costituzione, dal momento che la tassa stessa è stata “attribuita” alle regioni, ma non “istituita” dalle regioni.

Si deve quindi ribadire che, allo stato della vigente legislazione, la disciplina delle tasse automobilistiche rientra nell’ambito della competenza esclusiva dello Stato in materia di tributi erariali. Pertanto, la norma regionale impugnata, che modifica la decorrenza dei termini fissati dalla legislazione statale per il recupero delle tasse automobilistiche, incidendo su un profilo che attiene alla certezza del rapporto tra cittadino e amministrazione finanziaria, viola la indicata competenza esclusiva dello Stato.

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l’illegittimità costituzionale dell’art. 24, comma 2, della legge della Regione Campania 26 luglio 2002, n. 15 (Legge finanziaria regionale per l’anno 2002);

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 2 ottobre 2003.

* * *

Sentenza n. 288/2012 (Pres. F. Gallo; Red. Morelli) ¹

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri denuncia l’illegittimità costituzionale: a) dell’articolo 10 della legge della Regione Marche 28 dicembre 2011, n. 28 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale 2012 e pluriennale 2012/2014 della Regione – Legge finanziaria 2012), per violazione degli articoli 117, secondo comma, lettera e) – in relazione all’articolo 5, comma 36, del decreto-legge 30 dicembre 1982, n. 953 (Misure in materia tributaria), convertito, con modificazioni, nella legge 28 febbraio 1983, n. 53 – e 119, secondo comma, della Costituzione; b) dell’articolo 22 della stessa legge regionale, per contrasto con l’art. 117, secondo comma, lettera s), Cost., in relazione all’art. 12, comma 3, del d.P.R. 8 settembre 1997, n. 357 (Regolamento recante attuazione della direttiva 92/43/CEE relativa alla conservazione degli habitat naturali e seminaturali, nonché della flora e della fauna selvatiche).

(1) La sentenza n. 288 del 2012 ha dichiarato altresì l’illegittimità costituzionale dell’articolo 22 della legge della Regione Marche n. 28 del 2011 nella parte in cui consente l’immissione nei corsi d’acqua della trota iridea.

Il ricorrente propone, pertanto, due distinte questioni di legittimità costituzionale, che vanno esaminate separatamente.

2. – La prima questione riguarda l'art. 10 della predetta legge regionale, il quale, nello stabilire che, «A decorrere dall'anno di imposta 2012, la disposizione del fermo amministrativo o giudiziario di beni mobili registrati non esenta dall'obbligo del pagamento della tassa automobilistica regionale», violerebbe, appunto, l'evocato articolo 117, secondo comma, Cost., in relazione al disposto della norma interposta di cui all'art. 5, comma 36, del citato decreto-legge n. 953 del 1982, nella parte in cui stabilisce che «La perdita del possesso del veicolo o dell'autoscafo per forza maggiore o per fatto di terzo o la indisponibilità conseguente a provvedimento dell'autorità giudiziaria o della pubblica amministrazione, annotate nei registri indicati nel trentaduesimo comma, fanno venir meno l'obbligo del pagamento del tributo per i periodi d'imposta successivi a quello in cui è stata effettuata l'annotazione».

3. – La questione è fondata.

3.1. – La tassa automobilistica è tributo istituito e regolato da legge statale. Disciplinata dal d.P.R. 5 febbraio 1953, n. 39 (Testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche), e successive modificazioni, essa è stata «attribuita» per intero alle Regioni a statuto ordinario dall'art. 23, comma 1, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), assumendo contestualmente la denominazione di tassa automobilistica regionale.

L'art. 17, comma 10, della successiva legge 27 dicembre 1997, n. 449 (Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica), 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.

Lo stesso art. 17 della legge n. 449 del 1997 ha determinato, al comma 16, il criterio di tassazione degli autoveicoli a motore – in base alla potenza effettiva anziché, come in passato, ai cavalli fiscali – ed ha stabilito, ai fini dell'applicazione di tale disposizione, che le nuove tariffe delle tasse automobilistiche sono determinate «con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dei trasporti e della navigazione, [...] per tutte le regioni, comprese quelle a statuto speciale, in uguale misura», confermando, a decorrere dall'anno 1999, il potere – attribuito alle Regioni dall'art. 24, comma 1, del citato 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».

Per completare il quadro normativo, in cui si colloca la questione in esame, devono altresì richiamarsi le nozioni di tributo proprio della Regione – che, ai sensi dell'art. 7, comma 1, della legge 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione), è quello istituito dalle Regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale – e di tributo proprio derivato della

Regione, che, ai sensi della medesima disposizione, ricomprende quei tributi istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle Regioni, le quali possono modificarne le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo i criteri fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria.

Se ne desume che la Regione, con riferimento alla tassa automobilistica che, in tale contesto, si qualifica come tributo proprio derivato: a) non può modificarne il presupposto ed i soggetti d'imposta (attivi e passivi); b) può modificarne le aliquote nel limite massimo fissato dal comma 1 dell'art. 24 del d.lgs. n. 504 del 1992 (tra il 90 ed il 110 per cento degli importi vigenti nell'anno precedente); c) può disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti di legge e, quindi, non può escludere esenzioni, detrazioni e deduzioni già previste dalla legge statale.

L'articolo 8 del successivo decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 (Disposizioni in materia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario), che costituisce attuazione della legge delega n. 42 del 2009, dopo aver disposto, al comma 1, la trasformazione di un'ampia serie di tributi statali in tributi propri regionali, a decorrere dal 1° gennaio 2013, stabilisce, al comma 2, che «Fermi restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale, le regioni disciplinano la tassa automobilistica regionale»; per poi aggiungere, al comma 3, che alle Regioni a statuto ordinario spettano gli altri tributi ad esse riconosciuti dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto stesso, aggiungendo che i predetti tributi costituiscono tributi propri derivati.

La diversificazione operata tra i citati commi 2 e 3 induce alla conclusione che la tassa in questione non ha acquisito, nel nuovo regime, la natura di tributo regionale proprio.

Dalla formulazione del comma 2 si inferisce, infatti, non già la natura di tributo proprio della tassa automobilistica regionale, come in tesi della resistente, ma solo la volontà del legislatore di riservare ad essa un regime diverso rispetto a quello stabilito per gli altri tributi derivati, attribuendone la disciplina alle Regioni, senza che questo comporti una modifica radicale di quel tributo, come anche confermato dall'inciso «fermi restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale».

Ciò posto, la evoluzione della natura della tassa automobilistica – che aveva, originariamente, quale presupposto la «circolazione sulle strade ed aree pubbliche degli autoveicoli e dei relativi rimorchi» (art. 1 del d.P.R. n. 39 del 1953), e che è successivamente divenuta, per effetto dell'art. 5 del decreto-legge n. 953 del 1982, tassa sulla proprietà del veicolo – non incide sulla soluzione della presente questione, poiché la individuazione delle eventuali ricadute di tale mutata natura sull'ambito di operatività della norma interposta, delle quali peraltro lo stesso ricorrente non si fa minimamente carico, non è operazione che

possa ritenersi affidata al legislatore regionale, attesa, appunto, la persistente spettanza in capo allo Stato della competenza legislativa esclusiva nella materia de qua.

Ne consegue che la norma censurata, nel disporre la esclusione della esenzione dall'obbligo del pagamento della tassa automobilistica regionale in caso di fermo amministrativo o giudiziario di beni mobili registrati, ha violato la competenza esclusiva dello Stato in materia di tributi erariali.

[omissis]

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'articolo 10 della legge della Regione Marche 28 dicembre 2011, n. 28 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale 2012 e pluriennale 2012/2014 della Regione – Legge finanziaria 2012);

[omissis]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, l'11 dicembre 2012.

* * *

Sentenza n. 199/2016 (Pres. Grossi; Red. Lattanzi)

Considerato in diritto

1. – Con ricorso spedito per la notificazione il 29 maggio 2015, ricevuto il successivo 4 giugno e depositato l'8 giugno 2015 (reg. ric. n. 61 del 2015), il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, ha promosso questioni di legittimità costituzionale dell'art. 8 della legge della Regione Umbria 30 marzo 2015, n. 8 (Disposizioni collegate alla manovra di bilancio 2015 in materia di entrate e di spese – Modificazioni ed integrazioni di leggi regionali), in riferimento agli artt. 23, 117, secondo comma, lettera e), e 119, secondo comma, della Costituzione.

Con ricorso spedito per la notificazione il 29 maggio 2015 e depositato il successivo 8 giugno (reg. ric. n. 62 del 2015), il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, ha promosso questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1, commi 2, 3 e 4, della legge della Regione Basilicata 31 marzo 2015, n. 14 (Disposizioni in materia di veicoli ultraventennali), in riferimento agli artt. 117, secondo comma, lettera e), e 119, secondo comma, Cost.

Le disposizioni impugnate recano un'esenzione dalla tassa automobilistica per certe categorie di autoveicoli e motoveicoli, e sollevano dall'applicazione di

sanzioni e interessi i contribuenti che non abbiano osservato i termini per corrispondere la tassa.

Il ricorrente, premesso che la tassa automobilistica è un tributo erariale, il cui gettito è devoluto alle Regioni, deduce la violazione degli artt. 117, secondo comma, lettera e), e 119, secondo comma, Cost.

Sarebbe inoltre violato l'art. 23 Cost., poiché l'art. 8 della legge della Regione Umbria n. 8 del 2015, in relazione al nuovo comma 7-ter introdotto nell'art. 1 della legge regionale 24 dicembre 2007, n. 36 (Disposizioni in materia tributaria e di altre entrate della Regione Umbria), attribuirebbe alla Giunta il potere di individuare con regolamento i veicoli destinatari dell'esenzione.

2. – I ricorsi pongono questioni analoghe, sicché è opportuna la riunione dei relativi giudizi per una decisione congiunta.

3. – Nelle more del giudizio, l'art. 2, comma 2, della legge della Regione Umbria 19 novembre 2015, n. 16, recante «Ulteriori modificazioni della legge regionale 24 dicembre 2007, n. 36 (Disposizioni in materia tributaria e di altre entrate della Regione Umbria); modificazioni della legge regionale 30 marzo 2015, n. 8 (Disposizioni collegate alla manovra di bilancio 2015 in materia di entrate e di spese – Modificazioni ed integrazioni di leggi regionali); ulteriori modificazioni della legge regionale 5 marzo 2009, n. 4 (Disposizioni collegate alla manovra di bilancio 2009 in materia di entrate e di spese). Nomina Commissario straordinario dell'Agenzia Umbria ricerche», ha abrogato l'art. 8 impugnato.

Ne segue la cessazione della materia del contendere con riferimento alla sostituzione, da parte della disposizione abrogata, del comma 7-ter e all'introduzione del comma 7-quater dell'art. 1 della legge regionale n. 36 del 2007. Essi, infatti, disciplinano l'esenzione dalla tassa automobilistica a partire dal 1° gennaio 2016, e non hanno conseguentemente avuto applicazione, mentre è evidente il carattere soddisfacente dell'abrogazione (sentenza n. 149 del 2015).

Viceversa, ha trovato applicazione il comma 7-quinquies, come introdotto dall'art. 8 impugnato, che esclude sanzioni e interessi per i pagamenti tardivi effettuati entro il 31 maggio 2015, con la conseguenza che va decisa la relativa questione di legittimità costituzionale.

Parimenti, non determina cessazione della materia del contendere l'abrogazione dell'art. 1, commi 2, 3 e 4, della legge della Regione Basilicata n. 14 del 2015, da parte dell'art. 1 della legge regionale 27 ottobre 2015, n. 47 (Disposizioni varie in materia di veicoli ultraventennali e di provvidenze economiche di cui alle leggi regionali n. 22/1986, n. 26/1989 e n. 30/1981 e s.m.i.).

Con riferimento al comma 4, che introduce una tassa di circolazione forfettaria in luogo della tassa automobilistica per taluni veicoli per l'anno 2015, va infatti rilevato che una norma del tutto analoga è stata introdotta dall'art. 22 della legge della Regione Basilicata 9 febbraio 2016, n. 3 (Legge di stabilità regionale 2016). Per effetto della sostanziale identità del contenuto precettivo e

della carica lesiva, l'odierna questione va perciò trasferita sul nuovo testo della norma.

Con riferimento ai commi 2 e 3, che esonerano da sanzioni e interessi i pagamenti tardivi della tassa automobilistica per il 2015, va invece rilevato che le disposizioni hanno avuto applicazione.

4. – La questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 4, della legge della Regione Basilicata n. 14 del 2015, nel testo di cui all'art. 22 della legge regionale n. 3 del 2016, è fondata.

La disposizione impugnata mantiene in vigore un regime di favore, in precedenza stabilito dall'art. 63 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale) per i veicoli e motoveicoli di età compresa tra venti e ventinove anni di particolare interesse storico e collezionistico.

Questo regime è stato abrogato dall'art. 1, comma 666, lettera *b*), della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge di stabilità 2015), ma viene reintrodotta, a talune condizioni, dalla norma impugnata, attraverso la sostituzione della tassa automobilistica con una tassa di circolazione forfettaria.

La tassa automobilistica è prevista, per quanto qui interessa, dall'art. 8, comma 2, del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 (Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario), che permette alle Regioni di disciplinarla, fermi restando i limiti massimi di manovrabilità indicati dalla legislazione statale.

Questa Corte, nel vigore del citato art. 8, ha già ritenuto che tali limiti concernono anche le esenzioni, permesse solo nei termini stabiliti dalla legge dello Stato (sentenza n. 288 del 2012), così confermando la propria giurisprudenza anteriore (sentenze n. 451 del 2007, n. 455 del 2005 e n. 296 del 2003).

Deve perciò ribadirsi che un intervento sull'esenzione dalla tassa dei veicoli di interesse storico e collezionistico eccede la competenza regionale e incide «su [un] aspett[o] della disciplina sostanziale del tributo riservat[o] alla competenza legislativa esclusiva dello Stato» (sentenza n. 455 del 2005), in violazione degli artt. 117, secondo comma, lettera *e*), e 119, secondo comma, Cost.

5. – Le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 8 della legge della Regione Umbria n. 8 del 2015, nella parte in cui introduce il comma 7-*quinquies* dell'art. 1 della legge regionale n. 36 del 2007, e dell'art. 1, commi 2 e 3, della legge della Regione Basilicata n. 14 del 2015, sono fondate.

Le disposizioni impugunate hanno avuto l'effetto di prorogare il termine per corrispondere la tassa automobilistica per l'anno 2015, perché hanno esonerato da sanzioni e interessi chi ha versato l'importo dopo una certa data, posteriore a quella stabilita dalla normativa statale con il decreto del Ministro delle finanze 18 novembre 1998, n. 462 (Regolamento recante modalità e termini di pagamento delle tasse automobilistiche, ai sensi dell'articolo 18 della legge 21

maggio 1955, n. 463), in esecuzione della competenza esclusiva attribuita allo Stato sui tributi erariali dall'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost.

Per valutare la legittimità di tale proroga occorre considerare, da un lato, che la tassa automobilistica non può annoverarsi tra i tributi propri regionali (sentenza n. 288 del 2012), e, dall'altro, che «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 competenza esclusiva dello Stato per ogni altro aspetto della disciplina sostanziale della tassa stessa» (sentenza n. 296 del 2003).

In particolare, i termini di pagamento, e il correlato regime sanzionatorio in caso di inosservanza, non sono inclusi nell'oggetto del decreto del Ministro delle finanze 25 novembre 1998, n. 418 (Regolamento recante norme per il trasferimento alle regioni a statuto ordinario delle funzioni in materia di riscossione, accertamento, recupero, rimborsi e contenzioso relative alle tasse automobilistiche non erariali), che attiene solo alle modalità di applicazione delle sanzioni, con carattere cedevole rispetto alla sopravvenuta normativa regionale (sentenza n. 507 del 2000), e non al regime sostanziale delle stesse (art. 17, comma 10, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, recante «Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica»), implicato dalle norme in questione.

Le disposizioni impugnate hanno perciò violato gli artt. 117, secondo comma, lettera e), e 119, secondo comma, Cost.

PER QUESTI MOTIVI LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 4, della legge della Regione Basilicata 31 marzo 2015, n. 14 (Disposizioni in materia di veicoli ultraventennali), previo trasferimento della questione sull'art. 22 della legge della Regione Basilicata 9 febbraio 2016, n. 3 (Legge di stabilità regionale 2016);

2) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, commi 2 e 3, della legge della Regione Basilicata n. 14 del 2015;

3) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 8 della legge della Regione Umbria 30 marzo 2015, n. 8 (Disposizioni collegate alla manovra di bilancio 2015 in materia di entrate e di spese – Modificazioni ed integrazioni di leggi regionali), nella parte in cui introduce il comma 7-*quiquies* dell'art. 1 della legge della Regione Umbria 24 dicembre 2007, n. 36 (Disposizioni in materia tributaria e di altre entrate della Regione Umbria);

4) [*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 21 giugno 2016.

* * *

Sentenza n. 242/2016 (Pres. Grossi; Red. Lattanzi) ¹*Considerato in diritto*

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, ha promosso questioni di legittimità costituzionale degli artt. 2, 49 e 69 della legge della Regione Veneto 27 aprile 2015, n. 6 (Legge di stabilità regionale per l'esercizio 2015), in riferimento agli artt. 81, terzo comma, 117, primo e secondo comma, lettera e), 119, secondo comma, e 120, primo comma, della Costituzione.

2. – È intervenuta in giudizio l'Associazione Historic Whells Club, con atto depositato oltre il termine stabilito dagli artt. 4 e 23 delle norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale. L'intervento è inammissibile, sia perché tardivo, sia perché, per costante giurisprudenza di questa Corte (sentenze n. 63 del 2016, n. 121 del 2010, n. 172 del 1994 e n. 111 del 1975), nei giudizi di legittimità costituzionale in via principale non è ammessa la presenza di soggetti diversi dalla parte ricorrente e dal titolare della potestà legislativa il cui atto è oggetto di contestazione.

3. – Nelle more del giudizio l'art. 69 della legge impugnata è stato abrogato dall'art. 2, comma 1, della legge della Regione Veneto 9 ottobre 2015, n. 17 (Razionalizzazione della spesa regionale).

La disposizione censurata destinava gli stanziamenti allocati in bilancio, all'upb UO248 "Spesa sanitaria corrente" (capitolo U/102324), alla copertura del Fondo anticipazione di liquidità, privando, secondo il ricorrente, la spesa sanitaria corrente di idonea copertura, in violazione dell'art. 81, terzo comma, Cost.

La Regione ha certificato che nel periodo di vigenza della norma impugnata non è stato adottato alcun titolo di spesa inerente al Fondo anticipazione di liquidità, che abbia impiegato le risorse stanziare dal capitolo U/102324.

Ne consegue la cessazione della materia del contendere sulla questione relativa all'art. 69 impugnato, perché l'abrogazione della norma è pienamente soddisfattiva delle ragioni del ricorrente e medio tempore la stessa non ha avuto applicazione (*ex plurimis*, sentenza n. 199 del 2016).

4. – L'art. 2 della legge regionale impugnata dispone, a certe condizioni, l'esenzione dal pagamento della tassa automobilistica dei veicoli e motoveicoli

(¹) La sentenza n. 242 del 2016 ha inoltre dichiarato la cessata materia del contendere sulla questione di legittimità costituzionale dell'art. 69 della legge della medesima legge regionale, promossa, in riferimento all'art. 81, terzo comma, della Costituzione e ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 49 della legge della Regione Veneto n. 6 del 2015, promossa, in riferimento agli artt. 117, primo comma, e 120, primo comma, Cost.

di interesse storico collezionistico, a partire dal ventesimo anno dalla loro costruzione.

Il ricorrente deduce la violazione degli artt. 117, secondo comma, lettera *e*), e 119, secondo comma, Cost., perché la tassa automobilistica è un tributo proprio derivato delle Regioni a statuto ordinario, ai sensi dell'art. 8, comma 2, del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 (Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario).

La Regione perciò potrebbe disciplinare il tributo nei soli limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale, che non reca più alcuna esenzione per i veicoli indicati dalla disposizione impugnata.

5. – La questione è fondata, come è stato già ritenuto rispetto ad altra analoga normativa regionale dalla sentenza n. 199 del 2016, pronunciata dopo la presentazione dell'odierno ricorso.

Questa Corte, nel vigore dell'art. 8 del d.lgs. n. 68 del 2011, ha già avuto occasione di affermare che i limiti di manovrabilità imposti alla legge regionale concernono anche le esenzioni dalla tassa automobilistica, permesse solo nei termini stabiliti dalla legge dello Stato (sentenza n. 288 del 2012), così confermando la propria giurisprudenza anteriore (sentenze n. 451 del 2007, n. 455 del 2005 e n. 296 del 2003).

Quest'ultima, in particolare, non aveva ad oggetto soltanto l'eliminazione con legge regionale di esenzioni previste dalla legislazione statale, ma anche l'ipotesi opposta, che ricorre nel caso di specie, della previsione di un'esenzione di esclusiva fonte regionale (sentenza n. 296 del 2003). Una volta stabilito che la tassa automobilistica continua a non essere un tributo proprio della Regione (sentenza n. 288 del 2012), se ne devono trarre, riguardo alla potestà legislativa della Regione, tutte le conseguenze già individuate dalla giurisprudenza costituzionale.

Occorre perciò ribadire che un intervento sull'esenzione dalla tassa dei veicoli di interesse storico e collezionistico eccede la competenza regionale e incide «su un aspetto della disciplina sostanziale del tributo riservat[o] alla competenza legislativa esclusiva dello Stato» (sentenza n. 455 del 2005), in violazione degli artt. 117, secondo comma, lettera *e*), e 119, secondo comma, Cost.

6. – L'art. 49 della legge impugnata demanda alla Giunta regionale il compito di registrare e promuovere i marchi collettivi di qualità, di proprietà della Regione, istituiti ai sensi delle vigenti leggi nazionali e regionali, per valorizzare il «patrimonio produttivo e culturale nonché i prodotti di qualità del territorio veneto», e dispone a tal fine uno stanziamento di fondi.

Il ricorrente ritiene lesi gli artt. 117, primo comma, e 120, primo comma, Cost., sostenendo che l'istituzione di marchi di qualità da parte della Regione ostacola la libera circolazione delle merci sul territorio nazionale (art. 120, primo comma, Cost.) e comporta una misura di effetto equivalente alla restri-

zione all'importazione, vietata dagli artt. 34 e 35 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), sottoscritto a Roma il 25 marzo 1957 (art. 117, primo comma, Cost.).

7. – La censura è adeguatamente argomentata, e perciò supera l'eccezione di inammissibilità svolta sotto questo aspetto dalla difesa regionale, ma non è fondata, perché si basa su un erroneo presupposto interpretativo.

Questa Corte ha ripetutamente affermato che è preclusa alla legge regionale l'istituzione di marchi che attestano contestualmente la qualità e l'origine geografica di prodotti, perché essi possono produrre effetti restrittivi sulla libera circolazione delle merci (sentenze n. 66 del 2013, n. 191 e n. 86 del 2012, e n. 213 del 2006), in contrasto con quanto ritenuto dalla Corte di giustizia dell'Unione europea.

Tuttavia, come ha correttamente eccepito la difesa della Regione Veneto, la disposizione censurata non ha per oggetto l'istituzione di tali marchi. Essa, invece, nel presupposto che dei marchi di qualità, relativi al patrimonio produttivo e culturale della Regione, siano già stati istituiti «ai sensi delle vigenti leggi nazionali e regionali», si limita ad attribuire alla Giunta il compito di curarne la registrazione e la promozione, e a reperire le risorse economiche a ciò necessarie.

L'eventuale contrasto del marchio con la normativa europea e gli eventuali effetti restrittivi sulla libera circolazione delle merci, se esistenti, sarebbero perciò da imputare alla legislazione sulla cui base lo stesso è stato istituito e non alla norma oggetto del ricorso.

Quest'ultima, inoltre, cade su marchi di qualità volti a valorizzare il patrimonio produttivo e culturale del Veneto, indipendentemente dall'esistenza negli stessi di un'indicazione di provenienza geografica, perciò non c'è ragione di ritenere che i marchi ai quali la disposizione impugnata è destinata ad applicarsi siano stati istituiti in violazione della normativa europea, pur dovendosi ribadire che questo profilo riguarda le leggi sulla cui base è avvenuta l'istituzione e non l'art. 49 impugnato.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

1) [*omissis*]

2) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 2 della legge della Regione Veneto 27 aprile 2015, n. 6 (Legge di stabilità regionale per l'esercizio 2015);

3)-4) [*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 5 ottobre 2016.

* * *

Sentenza n. 209/2018 (Pres. Lattanzi; Red. Barbera)*Considerato in diritto*

1. – La Commissione tributaria regionale della Liguria dubita della legittimità costituzionale dell'art. 10, comma 1, della legge della Regione Liguria 4 febbraio 2005, n. 3, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione Liguria (legge finanziaria 2005)», nel testo introdotto dall'art. 27 della legge della Regione Liguria 24 gennaio 2006, n. 2, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione Liguria (legge finanziaria 2006)», in riferimento all'art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione.

2. – Secondo la disposizione regionale censurata, «[a] decorrere dall'anno in cui si compie il ventesimo anno dalla loro costruzione gli autoveicoli e i motoveicoli ad uso privato destinati esclusivamente al trasporto di persone che risultano iscritti nei registri Automotoclub Storico Italiano (A.S.I.) e Federazione Motociclistica Italiana (F.M.I.) sono soggetti alle tasse automobilistiche di cui al comma 2 dell'articolo 63 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale)».

La norma regionale censurata, si muove, dunque, all'interno del perimetro inerente all'esenzione dal pagamento delle tasse automobilistiche ed alla connessa tassazione forfettaria, condizionata all'utilizzazione del veicolo su pubblica strada, rispettivamente previste, al tempo dell'emanazione della suddetta disciplina regionale, dai commi 1 e 4 del citato art. 63 della richiamata legge statale n. 342 del 2000, con riguardo ai veicoli menzionati ai commi 2 e 3 dello stesso articolo.

In particolare, il detto regime di favore veniva riferito, dalla disciplina statale richiamata da quella regionale, agli autoveicoli e motoveicoli di particolare interesse storico e collezionistico, a decorrere dall'anno in cui si compie il ventesimo anno della loro costruzione e fino a quello in cui si compie il trentesimo; veicoli definiti secondo le caratteristiche descritte dal comma 2 del citato art. 63, nonché individuati dall'ASI, per gli autoveicoli, e dalla FMI, per i motoveicoli, con determinazione aggiornata annualmente ai sensi del successivo comma 3.

3. – La Commissione rimettente giudica dell'appello proposto dalla Regione Liguria nei confronti della sentenza della Commissione tributaria provinciale di Genova con la quale è stato annullato l'atto di accertamento e di irrogazione di sanzioni notificato ad A. P. per il pagamento della tassa automobilistica relativa all'anno 2010.

3.1. – La rimettente evidenzia che l'atto di accertamento è stato annullato dal giudice di primo grado per la ritenuta sussistenza dei presupposti legittimanti la riduzione del tributo in oggetto, previsti dal censurato art. 10, comma

1, della legge reg. Liguria n. 3 del 2005; segnala, inoltre, che l'appello interposto dalla Regione si fonda unicamente sull'interpretazione della disposizione regionale denunciata, condivisa anche dalla rimettente, secondo la quale l'operatività dell'agevolazione in questione è subordinata alla previa iscrizione del motoveicolo nei registri della FMI.

3.2. – La Commissione rimettente, dopo aver rimarcato la decisività della disposizione censurata ai fini del giudizio di appello interposto dalla Regione, ha altresì evidenziato che la stessa si differenzia dalla disciplina nazionale di cui ai commi 2 e 3 del citato art. 63 della legge statale n. 342 del 2000. Mentre quest'ultima condiziona l'operatività dell'agevolazione unicamente alla possibilità di ricondurre il veicolo di interesse storico e collezionistico all'insieme di quelli complessivamente elencati in una determinazione annuale dell'ente competente, quella regionale censurata presupporne il diverso e ulteriore requisito della specifica iscrizione del veicolo nei relativi registri.

4. – Ad avviso della Commissione rimettente, la norma denunciata violerebbe l'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. perché, influenzando sulla disciplina delle esenzioni dettata dalla normativa statale, finisce per incidere su elementi essenziali del tributo in esame. Risulterebbe così violato il parametro evocato, considerata la natura di "tributo proprio derivato" da ascrivere alla tassa in esame, tale da precludere alle Regioni la possibilità di disciplinarne autonomamente gli elementi sostanziali, secondo il costante orientamento espresso in materia da questa Corte.

4.1. – Tale conclusione, ribadisce la rimettente, sarebbe coerente con la sentenza n. 455 del 2005, con la quale è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale del comma 1 dell'art. 10 della legge reg. Liguria n. 3 del 2005, nella sua originaria versione, all'epoca impugnata dal Governo perché ampliava il novero degli enti chiamati ad individuare i veicoli di interesse storico esentati dalla tassa automobilistica, rispetto a quanto previsto dall'art. 63, comma 2, della legge n. 342 del 2000.

5. – La Commissione rimettente ha motivato adeguatamente sia in punto di rilevanza che di non manifesta infondatezza, muovendo dal consolidato orientamento interpretativo della Corte di cassazione quanto ai presupposti di operatività della esenzione in esame, così come delineati dalla disciplina statale di riferimento.

Secondo il giudice di legittimità, infatti, l'art. 63, commi 2 e 3, della legge n. 342 del 2000, per il riconoscimento del relativo regime di favore, non prevede alcuna iscrizione nei registri tenuti dall'ASI o dalla FMI. L'esenzione, piuttosto, dipende dall'accertamento costitutivo demandato ai suddetti enti; accertamento che «non ha effetto "ad rem", è limitato ad un elenco analitico di modelli e marche, ed ha portata generale e astratta, riferita, cioè, a categorie complessive di veicoli (nella specie, immatricolati da oltre vent'anni con determinate caratteristiche tecniche)» (Corte di cassazione, sezione tributaria, ordinanza n. 22505

del 2017, la quale riprende e ribadisce l'orientamento tracciato dalle ordinanze n. 319 del 2014 e n. 23264 del 2013, nonché dalla sentenza n. 3837 del 2013).

Né rileva, al fine, che l'art. 60, comma 4, del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 (Nuovo codice della strada), nel definire la categoria dei motoveicoli e autoveicoli di interesse storico e collezionistico, faccia riferimento all'iscrizione nei registri «ASI, Storico Lancia, Italiano FIAT, Italiano Alfa Romeo, Storico FMI».

Questa stessa Corte, con la sentenza n. 455 del 2005, scrutinando l'originaria formulazione del comma 1 dell'art. 10 della legge reg. Liguria n. 3 del 2005, ha già avuto modo di chiarire che il citato art. 60 «individua i veicoli di interesse storico e collezionistico al solo fine di regolarne la circolazione stradale (subordinandola appunto, a pena di sanzioni amministrative, al possesso dei requisiti indicati nel regolamento di attuazione per tale tipo di veicoli: commi 5 e 6 del medesimo articolo) e non può estendersi al diverso ambito settoriale dell'esenzione dalla tassa automobilistica [...] perché tale esenzione trova una compiuta e specifica disciplina nel citato art. 63» della legge n. 342 del 2000.

6. – Il tenore letterale della disposizione censurata non lascia spazio ad interpretazioni diverse da quella offerta dalla rimettente, non potendosi riconoscere il contrasto di contenuti tra la disciplina regionale e quella statale posto a fondamento della questione; e ciò in considerazione dell'inequivoco riferimento alla iscrizione del veicolo nei registri tenuti dalla ASI e dalla FMI quale ragione giustificatrice cui risulta legata, nella disciplina regionale, l'esenzione portata alla attenzione della Corte.

7. – È, inoltre, evidente la rilevanza da ascrivere alla questione, giacché l'appello interposto dalla Regione dipende unicamente dal giudizio sulla legittimità costituzionale della norma censurata.

Come puntualmente evidenziato dalla rimettente, il motoveicolo interessato, pur se già ricompreso tra quelli elencati, per tipi, nella citata determinazione della FMI per l'anno 2010, è stato iscritto nei registri del detto ente solo nel 2011. Una volta che ci si ponga lungo la linea normativa tracciata dalla disciplina regionale, siffatta iscrizione, tuttavia, sarebbe ininfluente rispetto alla esenzione rivendicata dal contribuente, giacché l'imposizione contrastata nel giudizio principale si riferisce all'anno 2010.

Viceversa, l'accoglimento della questione di legittimità costituzionale comporterebbe l'accoglimento dell'appello del contribuente.

8. – Va poi precisato che non rileva l'intervenuta abrogazione – ad opera dell'art. 1, comma 666, lettera b), della legge 23 dicembre 2014, n. 190, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015)» – dell'art. 63, commi 2 e 3, della legge n. 342 del 2000, presupposto fondante, anche in termini di contenuto, dell'esenzione (ulteriormente) disciplinata dalla norma regionale censurata.

Le disposizioni abrogate erano, infatti, certamente in vigore sia al momento

dell'emanazione della norma regionale censurata, sia alla data di insorgenza del presupposto relativo alla tassa oggetto del giudizio principale.

9. – Nel merito, la questione è fondata.

9.1. – Il *vulnus* addotto dalla rimettente è analogo a quello a suo tempo denunziato dal Governo e riscontrato da questa Corte con la sentenza n. 455 del 2005 con riguardo alla originaria formulazione dell'art. 10, comma 1, della legge reg. Liguria n. 3 del 2005.

L'attuale versione della disposizione censurata, al pari della precedente, disciplina l'agevolazione in esame in termini diversi da quanto previsto dalla disciplina nazionale all'epoca vigente. Appare destinata, dunque, a confrontarsi con i presupposti oggettivi e sostanziali del tributo in esame e con la natura che si intenda ascrivere allo stesso, così da mettere in discussione la competenza del legislatore regionale in relazione a quanto previsto dall'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost.

9.2. – A tal fine va ribadito che, con riferimento alle Regioni a statuto ordinario e nel periodo di tempo successivo alla riforma del Titolo V della Parte seconda della Costituzione, questa Corte, con continuità di giudizio e identità di rilievi argomentativi, ha sempre escluso che la tassa in esame potesse ritenersi un tributo proprio della Regione ai sensi del combinato disposto degli artt. 117, quarto comma, e 119, secondo comma, Cost.

Di qui la più volte ritenuta violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. in relazione a norme regionali che incidevano sulle ipotesi di esenzione dalla tassa automobilistica (sentenza n. 296 del 2003) o modificavano la disciplina dei termini per l'accertamento del tributo (sentenze n. 297 e n. 311 del 2003), non potendo le Regioni integrare la disciplina statale quanto ai presupposti sostanziali del tributo in questione.

10. – La richiamata sentenza n. 455 del 2005 si muove nel solco tracciato da siffatto orientamento.

Il testo originario dell'art. 10, comma 1, della legge reg. Liguria n. 3 del 2005, all'epoca impugnato dal Governo, differenziandosi dalla disciplina statale, prevedeva «gli ulteriori presupposti oggettivi dell'iscrizione dei veicoli nei registri Automotoclub Storico Italiano, Storico Lancia, Italiano FIAT, Italiano Alfa Romeo e Federazione Motociclistica Italiana (senza fare alcun riferimento all'individuazione spettante all'ASI e alla FMI ai sensi dell'art. 63, comma 3, della legge n. 342 del 2000) e della rispondenza ai requisiti indicati nell'articolo 60 del codice della strada» (sentenza n. 455 del 2005).

Interveniva dunque, così come rilevato da questa Corte, su aspetti della disciplina sostanziale del tributo di matrice erariale riservati alla competenza legislativa esclusiva dello Stato, tanto da violare il parametro offerto dall'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., anche in quella occasione evocato a sostegno della relativa censura.

11. – Le superiori considerazioni possono essere estese anche alla disposizione oggetto della odierna verifica di legittimità costituzionale, introdotta

dall'art. 27 della legge reg. Liguria n. 2 del 2006, in esito all'ablazione dell'originario testo dell'art. 10, comma 1, della legge reg. Liguria n. 3 del 2005 effettuata dalla più volte citata sentenza n. 455 del 2002.

11.1. – Al pari di quella originaria, anche la disciplina tracciata dall'attuale formulazione della disposizione regionale in esame si discosta dalla normativa statale di riferimento, giacché regola diversamente i presupposti del regime di favore previsto dal combinato disposto dei commi 2, 3 e 4 dell'art. 63 della legge n. 342 del 2000, vigente all'epoca dell'emanazione della norma sottoposta al dubbio di legittimità costituzionale. In particolare, la normativa regionale introduce un presupposto aggiuntivo per la esenzione, quello della necessaria iscrizione del singolo veicolo presso i registri all'uopo tenuti dall'ASI o dalla FMI: iscrizione non contemplata dalla normativa nazionale.

Si incide, dunque, sui profili di ordinaria applicabilità del tributo, influenzando sugli elementi sostanziali dell'imposizione.

12. – Va, dunque, dichiarata la illegittimità costituzionale dell'art. 10, comma 1, della legge reg. Liguria n. 3 del 2005, nel testo introdotto dall'art. 27 della legge reg. Liguria n. 2 del 2006, per violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost.

PER QUESTI MOTIVI LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 10, comma 1, della legge della Regione Liguria 4 febbraio 2005, n. 3, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione Liguria (legge finanziaria 2005)», nel testo introdotto dall'art. 27 della legge della Regione Liguria 24 gennaio 2006, n. 2, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione Liguria (legge finanziaria 2006)».

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 10 ottobre 2018.

* * *

Sentenza n. 122/2019 (Pres. Lattanzi; Red. Antonini)

Considerato in diritto

1. – La Commissione tributaria provinciale di Bologna, con ordinanza del 26 gennaio 2018 (r. o. n. 99 del 2018), ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 2, della legge della Regione Emilia-Romagna 21 dicembre 2012, n. 15 (Norme in materia di tributi regionali), in riferimento agli artt. 117, quarto comma, e 119, secondo comma, della Costituzione.

Secondo la disposizione regionale censurata, «[d]al 1° gennaio 2013 gli autoveicoli ed i motoveicoli, esclusi quelli adibiti ad uso professionale, di

anzianità tra i venti e i trenta anni, classificati d'interesse storico o collezionistico, iscritti in uno dei registri ASI [Automobilclub Storico Italiano], Storico Lancia, Italiano Fiat, Italiano Alfa Romeo, Storico FMI [Federazione Motociclistica Italiana], previsti dall'articolo 60 del decreto legislativo n. 285 del 1992 e dal relativo regolamento attuativo, sono esentati dal pagamento della tassa automobilistica regionale. Ai fini dell'esonero fiscale, la certificazione d'iscrizione attestante la data di costruzione nonché le caratteristiche tecniche è prodotta alla Regione».

1.1. – Il rimettente giudica sulla richiesta di annullamento di una cartella di pagamento emessa per la mancata corresponsione della tassa automobilistica dovuta per l'anno 2013; richiesta fondata dal ricorrente «sul presupposto che il veicolo in questione, essendo stato immatricolato nell'anno 1990, godeva dell'esenzione prevista dall'art. 63, comma 2», della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale). Detto comma 2 – nel testo applicabile *ratione temporis* – stabiliva che l'esenzione dal pagamento della tassa, prevista dal comma 1 per i veicoli ultratrentennali, esclusi quelli adibiti ad uso professionale, «è altresì estesa agli autoveicoli e motoveicoli di particolare interesse storico e collezionistico per i quali il termine è ridotto a venti anni». Il successivo comma 3 stabiliva che tali veicoli fossero individuati «con propria determinazione», aggiornata annualmente, «dall'ASI e, per i motoveicoli, anche dalla FMI».

2. – Il giudice rimettente ritiene che la rilevanza delle questioni discenda dalla circostanza che la Regione ha proceduto alla riscossione del tributo non versato sul dichiarato presupposto che l'autoveicolo in questione, immatricolato nell'anno 1990 e ricadente nella fascia di anzianità compresa tra i venti e trenta anni, rimarrebbe assoggettato al pagamento della tassa dovuta in via ordinaria, in quanto non iscritto in uno dei registri indicati nell'art. 7, comma 2, della legge reg. Emilia-Romagna n. 15 del 2012. La definizione della controversia dipenderebbe, pertanto, «dalla regolazione o meno di essa alla luce della norma richiamata».

2.1. – La Regione eccepisce l'inammissibilità delle questioni per difetto di rilevanza, poiché il ricorrente nel giudizio principale «non era in possesso [...] di alcuna iscrizione negli idonei registri, comprovante l'interesse storico e collezionistico della propria autovettura, iscrizione che già la disciplina nazionale, prima che regionale, vigente, richiedeva». Il rimettente, «pur dando espressamente atto che il ricorrente non era in possesso di alcuna documentazione attestante l'accertamento di interesse storico e collezionistico del veicolo, ha, tuttavia, del tutto inopinatamente ed ingiustificatamente ritenuto la rilevanza della questione di legittimità costituzionale della legge regionale, reputando, ma a questo punto del tutto erroneamente, che la preclusione derivi al ricorrente dalla sola legge regionale».

2.2. – L'eccezione non è fondata.

Il giudizio di rilevanza, per costante giurisprudenza costituzionale, è riservato al giudice rimettente, sì che l'intervento della Corte deve limitarsi ad

accertare l'esistenza di una motivazione sufficiente, non palesemente erronea o contraddittoria, senza spingersi fino a un esame autonomo degli elementi che hanno portato il giudice *a quo* a determinate conclusioni (*ex plurimis*, sentenza n. 41 del 2011).

In altre parole, nel giudizio di costituzionalità, ai fini dell'apprezzamento della rilevanza, ciò che conta è la valutazione che il giudice *a quo* deve effettuare in ordine alla possibilità che il procedimento pendente possa o meno essere definito indipendentemente dalla soluzione della questione sollevata, potendo la Corte interferire su tale valutazione solo se essa, a prima vista, appaia assolutamente priva di fondamento (sentenza n. 71 del 2015).

Un simile presupposto non si verifica nel caso di specie, perché il rimettente ha sufficientemente motivato nel senso che la pretesa tributaria della Regione trova fondamento nella disposizione censurata, che richiede, ai fini della esenzione, requisiti ulteriori rispetto a quelli previsti dalla legislazione statale. Dalla declaratoria di illegittimità costituzionale della disposizione censurata deriverebbe, pertanto, perlomeno un cambiamento del quadro normativo assunto dal giudice rimettente (sentenza n. 390 del 1996).

Non è quindi implausibile ritenere che l'eventuale illegittimità della suddetta disposizione incida sul procedimento principale, come richiesto dall'art. 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale) e costantemente confermato dalla giurisprudenza di questa Corte (*ex plurimis*, sentenza n. 91 del 2013).

3. – Quanto al merito, il giudice *a quo* ritiene le questioni non manifestamente infondate in quanto l'art. 7, comma 2, legge reg. Emilia-Romagna n. 15 del 2012 violerebbe i parametri evocati. A sostegno di tali doglianze richiama la sentenza n. 288 del 2012 di questa Corte e osserva che la tassa automobilistica resta pur sempre un tributo derivato, di modo che la Regione, con riferimento ad essa, «non può escludere esenzioni, detrazioni e deduzioni già previste dalla legge statale».

Secondo il giudice rimettente, la legge regionale, nella vigenza della disciplina statale di cui al citato art. 63, comma 2, della legge n. 342 del 2000, non poteva dettare «una disciplina che in palese oblitterazione della norma statale e del beneficio da essa testualmente previsto in favore di tali categorie di veicoli restringesse il campo di fruibilità dell'esenzione, prevedendo che non lo fossero i veicoli ultraventennali privi dell'iscrizione ad uno dei registri tenuti dagli enti riconosciuti».

3.1. – In via preliminare va osservato che la Regione eccepisce la manifesta infondatezza in ragione del non pertinente «costante richiamo» all'art. 117, quarto comma, Cost., relativo alla potestà legislativa cosiddetta residuale delle Regioni, in luogo dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., «che non viene, invece, mai menzionato, sicché non pare possa essere attribuito a mero errore materiale».

3.2. – L'eccezione non è fondata.

3.3. – Il riferimento alla competenza statale esclusiva in materia di «sistema tributario [...] dello Stato di cui all'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost., piuttosto che all'art. 117, quarto comma, Cost., emerge in modo sufficientemente chiaro, ancorché implicito, dal contesto della ordinanza di rimessione (per casi analoghi, sentenze n. 116 del 2018 e n. 32 del 2018). Questa, infatti, già in sé piuttosto succinta, richiama diffusamente una pronuncia di questa Corte (la sentenza n. 288 del 2012) che, proprio in relazione all'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost., ha statuito i principi che il giudice *a quo* vorrebbe far valere in relazione alla fattispecie che è chiamato ad applicare.

3.4. – Le questioni di legittimità costituzionale sollevate concernono dunque il rapporto tra la norma regionale e quella statale, vigenti *ratione temporis*, al fine di stabilire se la Regione, con l'art. 7, comma 2, della citata legge reg. Emilia-Romagna n. 15 del 2012, abbia violato la suddetta competenza statale esclusiva di cui all'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost. e l'art. 119, secondo comma, Cost.

4. – Le questioni sono fondate nei limiti che seguono.

Occorre preliminarmente precisare che la normativa statale rilevante al fine della verifica di legittimità costituzionale è solo quella applicabile al giudizio principale tenuto conto dell'anno di imposta (2013), cui si riferisce la tassa automobilistica oggetto di recupero mediante cartella di pagamento. Non assumono, quindi, specifico rilievo le modificazioni nel tempo succedutesi con riguardo alla fattispecie disciplinata dal menzionato art. 63 della legge n. 342 del 2000: a) né l'abrogazione, a decorrere dal 1° gennaio 2015, dei citati commi 2 e 3 dello stesso articolo, disposta dall'art. 1, comma 666, lettera *b*), della legge 23 dicembre 2014, n. 190, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015)»; b) né l'introduzione, a decorrere dal 1° gennaio 2019, del comma 1-*bis* al medesimo art. 63, ad opera dell'art. 1, comma 1048, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021), che – modificandone la precedente ratio – attualmente dispone «[g]li autoveicoli e motoveicoli di interesse storico e collezionistico con anzianità di immatricolazione compresa tra i venti e i ventinove anni, se in possesso del certificato di rilevanza storica di cui all'articolo 4 del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti 17 dicembre 2009, pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 65 del 19 marzo 2010, rilasciato dagli enti di cui al comma 4 dell'articolo 60 del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, e qualora tale riconoscimento di storicità sia riportato sulla carta di circolazione, sono assoggettati al pagamento della tassa automobilistica con una riduzione pari al 50 per cento».

4.1. – Ciò premesso, non coglie nel segno la difesa della Regione quando eccepisce l'infondatezza delle questioni affermando che, dall'entrata in vigore del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti 17 dicembre 2009, anche a livello statale «l'esenzione fiscale è subordinata al rilascio della predetta

certificazione, che avviene contestualmente alla presentazione della domanda di iscrizione».

Qui rileva, infatti, il confronto tra le fattispecie normative: più precisamente tra quella configurata dalla legge regionale e quella configurata dalla legge statale allora vigente, ovvero dall'abrogato comma 3 del citato art. 63 della legge n. 342 del 2000, che prevedeva, ai fini dell'applicazione dell'esenzione dalla tassa automobilistica, che i veicoli di «particolare» interesse storico e collezionistico fossero «individuati, con propria determinazione dall'ASI e, per i motoveicoli, anche dalla FMI».

In merito a tale disposizione questa Corte ha ricordato (sentenza n. 209 del 2018) che, per la giurisprudenza di legittimità, ai fini del riconoscimento del relativo regime di favore non è prevista alcuna iscrizione nei registri tenuti dall'ASI o dalla FMI; l'esenzione, infatti, da un lato dipende dall'accertamento costitutivo demandato ai suddetti enti, ma, dall'altro, tale accertamento «non ha effetto “ad rem”, è limitato ad un elenco analitico di modelli e marche, ed ha portata generale e astratta, riferita, cioè, a categorie complessive di veicoli (nella specie, immatricolati da oltre vent'anni con determinate caratteristiche tecniche)» (da ultimo, in senso conforme, Corte di cassazione, sezione tributaria, ordinanza 20 luglio 2018, n. 19421).

La suddetta norma statale non è stata, quindi, incisa dalla circostanza che l'ASI, nelle determinazioni assunte in riferimento ad essa, adottate a partire dall'anno 2011, abbia variato la precedente prassi – che si limitava a richiedere il possesso dei requisiti previsti dal proprio regolamento tecnico nazionale – richiamando (con l'obiettivo di introdurre un'unica qualifica e procedura, valida sia per la circolazione che per ottenere i benefici fiscali in materia di tasse automobilistiche) il citato d.m. 17 dicembre 2009, attinente alla disciplina e alla circolazione stradale dei veicoli di interesse storico e collezionistico, e richiedendo, anche per l'applicazione dei benefici fiscali, l'iscrizione, a titolo oneroso, nei propri registri.

Ai fini che qui rilevano, la portata di una disciplina fiscale statale – che rimette all'ASI la sola individuazione, nell'ambito delle categorie elencate direttamente dal comma 2, dei veicoli di particolare interesse storico e collezionistico – non può, infatti, essere fatta discendere dai requisiti aggiuntivi introdotti da un ente privato di tipo associativo, quale l'ASI, a seguito della variazione della prassi seguita.

4.2. – La conferma che, per l'esenzione fiscale dei veicoli di particolare interesse storico e collezionistico dal pagamento della tassa automobilistica, non rilevasse la loro circolazione, si desume, del resto, dal comma 4 dell'art. 63 della legge n. 342 del 2000, il quale, nella formulazione vigente *ratione temporis*, stabiliva che i veicoli di cui ai commi 1 e 2 fossero assoggettati, «in caso di utilizzazione sulla pubblica strada», ad una tassa di circolazione forfettaria annua.

Tale disposizione, infatti, prevedendo come mera eventualità la «utilizza-

zione sulla pubblica strada», evidenziava che la suddetta esenzione dalla tassa automobilistica era riconosciuta a prescindere dalla circolazione (e quindi dalla relativa disciplina, ivi compresa l'iscrizione negli specifici registri), in ragione di altre caratteristiche dei veicoli «di particolare interesse storico e collezionistico», individuate direttamente dal comma 2 dell'art. 63, consistenti nell'essere gli stessi costruiti specificamente per le competizioni o a scopo di ricerca o aventi rilievo industriale, sportivo, estetico o di costume.

Questa Corte, del resto, ha già precisato che la disciplina della circolazione stradale dei veicoli di interesse storico e collezionistico è fattispecie distinta e diversa da quella dell'esenzione fiscale disposta dall'art. 63 della legge n. 342 del 2000 per i veicoli di «particolare» interesse storico e collezionistico. Infatti, nella sentenza n. 455 del 2005 si è affermato che l'art. 60, comma 4, del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 (Nuovo codice della strada) «individua i veicoli di interesse storico e collezionistico al solo fine di regolarne la circolazione stradale (subordinandola appunto, a pena di sanzioni amministrative, al possesso dei requisiti indicati nel regolamento di attuazione per tale tipo di veicoli: commi 5 e 6 del medesimo articolo) e non può estendersi al diverso ambito settoriale dell'esenzione dalla tassa automobilistica sia perché tale esenzione trova una compiuta e specifica disciplina nel citato art. 63 [della legge n. 342 del 2000], sia perché la norma agevolativa fa riferimento ai veicoli di “particolare” interesse storico e collezionistico e non a quelli di mero interesse storico e collezionistico».

Tale distinzione è stata poi confermata, sotto questo profilo, dalla giurisprudenza della Corte di cassazione, la quale ha ribadito che la disciplina prevista dalle norme inerenti alla circolazione stradale «rileva sia sotto il profilo dell'accertamento dell'adeguato modo di conservazione (richiesto dal D.Lgs. 24 giugno 2003, n. 209, concernente la “attuazione della direttiva 2000/53/CE, relativa ai veicoli fuori uso” e successive modifiche), sia sotto il profilo della verifica delle prescrizioni di sicurezza richieste dal D.P.R. 16 dicembre 1992, n. 495, art. 215, (recante “regolamento di esecuzione al Codice della strada”, per la loro circolazione su strada) ma non certo sotto il profilo dell'esenzione di cui [all'art. 63 della legge n. 342 del 2000]. Di ciò è fatta espressa affermazione anche nella Risoluzione n. 112/2011 dell'Agenzia delle entrate nella quale si rileva – da un canto – che “la L. 21 novembre 2000, n. 342, citato art. 63, commi 2 e 3, non delineano alcuna procedura di tipo [...] autorizzatorio, né viene prevista, per il riconoscimento del regime di favore, l'iscrizione nei registri tenuti dall'ASI o dalla FMI o in altro registro storico” e – d'altro canto – si evidenzia che “per fruire del beneficio fiscale in commento non viene espressamente richiesta l'iscrizione del veicolo nei predetti registri, come è, invece, disposto dall'art. 60 C.d.S.”, onde appare pacifico che le previsioni dettate dal Codice della Strada non esplicano effetto alcuno in ordine al regime fiscale applicabile ai veicoli in argomento» (Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 15 febbraio 2013, n. 3837).

4.3. – Come sopra anticipato, le sollevate questioni di legittimità sono quindi fondate, non essendo consentito al legislatore regionale, in tema di tassa automobilistica relativa al 2013, ridurre la portata dell'esenzione prevista dal legislatore statale, per i veicoli di «particolare» interesse storico e collezionistico, dal comma 2 dell'art. 63 della legge n. 342 del 2000, subordinando detta esenzione a requisiti ulteriori rispetto a quelli stabiliti dalla legge statale.

Nella specie, occorre considerare che l'art. 8 del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 (Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario), laddove al comma 2 stabilisce che «[f]ermi restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale, le regioni disciplinano la tassa automobilistica regionale», costituisce principio di coordinamento del sistema tributario che assume la valenza di parametro interposto cui la Regione deve attenersi nell'esercizio della propria competenza legislativa. Come chiarito da questa Corte, «[d]alla formulazione del comma 2 si inferisce, infatti, non già la natura di tributo proprio della tassa automobilistica regionale, come in tesi della resistente, ma solo la volontà del legislatore di riservare ad essa un regime diverso rispetto a quello stabilito per gli altri tributi derivati, attribuendone la disciplina alle Regioni, senza che questo comporti una modifica radicale di quel tributo, come anche confermato dall'inciso “fermi restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale”» (sentenza n. 288 del 2012).

L'art. 7, comma 2, della denunciata l. reg. Emilia-Romagna n. 15 del 2012, nel subordinare l'esenzione fiscale dei veicoli di «interesse storico o collezionistico» (tra l'altro) all'iscrizione in uno dei registri previsti dall'art. 60 cod. strada, implicitamente richiede la medesima iscrizione anche per l'esenzione dei veicoli rientranti nel sottoinsieme costituito dai veicoli di «particolare» interesse storico e collezionistico di cui al comma 2 dell'art. 63 della legge n. 342 del 2000; iscrizione non prevista dalla legge statale per l'attribuzione dell'indicato beneficio. In tal modo, però, la legge regionale viola gli artt. 117, secondo comma, lettera e), Cost., per lesione della competenza statale esclusiva sul «sistema tributario [...] dello Stato», e 119, secondo comma, Cost., per il mancato rispetto dei «principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario».

La norma regionale, per il suddetto sottoinsieme di veicoli, viene, infatti, a richiedere, ai fini dell'esenzione in discorso, requisiti per essi non previsti dall'art. 63, comma 2, della legge n. 342 del 2000, così restringendo in modo evidente la portata della fattispecie agevolativa statale e, modificandola *in peius*, eccedendo il vincolo dei «limiti massimi di manovrabilità» previsti dall'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 68 del 2011.

5. – La declaratoria di illegittimità costituzionale non riguarda, tuttavia, quella parte della norma regionale che amplia la portata dell'esenzione di cui all'art. 63, comma 2, della legge n. 342 del 2000, estendendola al più generale

insieme dei veicoli di interesse storico o collezionistico sia pure alla condizione della sussistenza dei sopra richiamati requisiti. Dai lavori preparatori emerge, infatti, che la disposizione denunciata è stata introdotta allo scopo sia di ampliare l'esenzione, non limitandola, diversamente dalla norma statale, ai soli veicoli di «particolare» interesse storico e collezionistico, sia di richiedere requisiti più specifici al fine della fruibilità del beneficio.

Nella parte in cui l'esenzione viene ampliata non si può ritenere che la norma regionale abbia valicato il limite massimo di manovrabilità stabilito dal principio di coordinamento di cui al comma 2 dell'art. 8 del d.lgs. n. 68 del 2011.

Al riguardo, questa Corte ritiene opportuno – anche al fine di evitare effetti che potrebbero amplificare, nella perdurante inattuazione della legge 5 maggio 2009, n. 42, (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione), la compressione dell'autonomia finanziaria delle Regioni e degli enti locali (da ultimo, sentenza n. 169 del 2017) – chiarire la specifica natura assunta dalla tassa automobilistica a seguito dell'entrata in vigore del suddetto art. 8.

Tale disposizione si struttura distinguendo: a) i tributi propri autonomi (o “propri in senso stretto”) “ceduti”, ovvero quelli che il comma 1 prevede possano essere istituiti e interamente disciplinati (o anche soppressi) con legge regionale; b) la tassa automobilistica, la cui disciplina, dal comma 2, è demandata alle Regioni «entro i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale»; c) i tributi qualificati, dal comma 3, come «propri derivati».

In questa sistematica il legislatore ha attribuito alla tassa automobilistica una valenza differenziata, sia rispetto ai tributi propri autonomi (siano essi “originari” o, nei termini di cui sopra, “ceduti”), sia rispetto ai tributi propri derivati, configurandola come un tributo proprio derivato particolare, parzialmente “ceduto”, in quanto alle Regioni è riconosciuto un più ampio margine di autonoma disciplina, limitato dal vincolo, unidirezionale, di non superare il limite massimo di manovrabilità stabilito dalla legge statale.

In tal modo, la tassa automobilistica, di cui all'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 68 del 2011, si configura come un *tertium genus*, rispetto al quale le Regioni possono sviluppare una propria politica fiscale che, senza alterarne i presupposti strutturali (in quanto la tassa automobilistica continua a partecipare della natura dei tributi propri derivati) e senza superare i limiti massimi di manovrabilità definiti dalla legge statale, possa rispondere a specifiche esigenze di differenziazione.

Tale conclusione trova conferma nei lavori preparatori della suddetta disposizione.

In una prima versione della stessa, emergente dalla intesa – prescritta dall'art. 2, comma 3, della legge delega n. 42 del 2009 – raggiunta in Conferenza unificata il 16 ottobre 2010, la tassa automobilistica veniva qualificata «tributo

proprio in senso stretto», già tuttavia con il vincolo dei «limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale».

A seguito dei pareri espressi dalla Commissione bicamerale sul federalismo fiscale e dalle altre commissioni competenti – alcuni dei quali facevano rilevare l'incongruenza di definire come autonomo un tributo che rimaneva, seppur parzialmente, vincolato dalla legge statale –, nel testo approvato dal Consiglio dei ministri il 31 marzo 2011 si ritenne opportuno omettere il riferimento ai tributi propri in senso stretto. Rimaneva però ferma, nel contesto del nuovo federalismo fiscale attuativo della legge n. 42 del 2009, la volontà di differenziare la tassa automobilistica, connotandola con un maggiore livello di autonomia rispetto a quello degli altri tributi propri derivati, anche perché essa, dal punto di vista storico, ha costituito la prima imposta di rilievo interamente "attribuita", con il decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), alle Regioni.

Il legislatore statale ha quindi scelto di declinare in modo peculiare la competenza legislativa regionale sulla tassa automobilistica, che, da un lato, in quanto non interamente "ceduta" alle Regioni, come invece i tributi menzionati al comma 1 dell'art. 8, del d.lgs. n. 68 del 2011, continua a ricadere tra i tributi propri derivati, ma dall'altro, all'interno di tale categoria, assume caratteristiche distinte, in quanto il principio di coordinamento di cui al comma 2 del medesimo art. 8 introduce un più ampio margine alla competenza legislativa regionale – da esercitarsi, in ogni caso, nel rispetto dei principi dell'equilibrio di bilancio di cui all'art. 81 Cost. e senza alcuna ricaduta sulle finanze statali.

Non è indifferente, peraltro, considerare che una scelta analoga, nel processo avviato dalla legge n. 42 del 2009, è avvenuta in altri contesti disciplinari, nell'ambito delle modifiche statutarie delle Regioni a statuto speciale adottate in attuazione degli accordi previsti dall'art. 27 della medesima legge.

Più precisamente, l'art. 73 del decreto del Presidente della Repubblica 31 agosto 1972, n. 670 (Approvazione del testo unico delle leggi costituzionali concernenti lo statuto speciale per il Trentino-Alto Adige), come modificato dal 1° gennaio 2010, al comma 1-*bis*, primo periodo, prevede che «[l]e province, relativamente ai tributi erariali per i quali lo Stato ne prevede la possibilità, possono in ogni caso modificare aliquote e prevedere esenzioni, detrazioni e deduzioni purché nei limiti delle aliquote superiori definite dalla normativa statale».

Analogamente l'art. 1 del decreto legislativo 11 agosto 2014, n. 129 (Norme di attuazione concernenti l'articolo 51, comma 4, dello Statuto speciale della Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia in materia di tributi erariali), al comma 1, stabilisce che «[n]el rispetto delle norme dell'Unione europea sugli aiuti di Stato, la Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia con riferimento ai tributi erariali il cui gettito sia ad essa interamente devoluto, ove la legge statale consenta una qualsiasi manovra su aliquote, esenzioni di pagamento, detrazioni

d'imposta o deduzioni dalla base imponibile, può compiere una qualsiasi di tali manovre, purché non venga superato il livello massimo di imposizione stabilito dalla normativa statale».

In termini ancora più puntuali rispetto alla tassa automobilistica, l'art. 5, comma 2, del decreto legislativo 20 novembre 2017, n. 184 (Norme di attuazione dello Statuto speciale della Valle d'Aosta/Vallée d'Aoste in materia di coordinamento e di raccordo tra la finanza statale e regionale), stabilisce che «[l]a competenza a disciplinare la tassa automobilistica regionale è trasferita alla Regione Valle d'Aosta/Vallée d'Aoste, entro i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale».

Tutte queste formulazioni esprimono, in termini simili o identici, il medesimo principio contenuto nell'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 68 del 2011: esse si riferiscono a tributi propri che non possono dirsi "autonomi", in quanto istituiti con legge statale, ma che neanche possono dirsi puramente "derivati", poiché rispetto a questi ultimi si individua un più ampio margine di manovrabilità, vincolato solo in termini unidirezionali.

Del resto, alcuni di questi riferimenti normativi, in particolare quello del novellato art. 73, comma 1-*bis*, del d.P.R. n. 670 del 1972, sono già stati posti a fondamento di alcune pronunce di questa Corte, e più precisamente delle sentenze n. 2 del 2012 (in materia di addizionale all'IRPEF) e n. 323 del 2011 (relativamente alla detrazione dell'IRAP).

In particolare, questa Corte, nell'interpretare l'art. 73, comma 1-*bis*, sopra riportato, ha affermato che «[n]on può essere condivisa, pertanto, la tesi del ricorrente secondo cui, in base allo statuto di autonomia, le Province potrebbero adottare solo la specifica modifica del tributo erariale espressamente consentita dalla legge statale. Il suddetto parametro statutario, attribuendo alle Province ampia libertà di manovra, le autorizza, infatti, ad introdurre modifiche anche diverse da quelle indicate dalla legge dello Stato e, quindi, ad influire sul gettito del tributo erariale ad esse destinato, alla sola condizione che le modifiche apportate non determinino una pressione tributaria maggiore di quella derivante dall'applicazione dell'aliquota massima consentita. Ne consegue che, entro tali limiti, le Province potranno prevedere esenzioni o detrazioni anche nell'ipotesi in cui la legge statale consenta solo la variazione dell'aliquota» (sentenza n. 323 del 2011).

5.1. – Deve quindi ribadirsi che la rilevata illegittimità costituzionale della norma regionale censurata, nella parte in cui si riferisce ai veicoli di "particolare" interesse storico e collezionistico, non coinvolge la medesima norma nella parte in cui prevede per i veicoli di interesse storico o collezionistico, genericamente considerati, la necessità, ai fini della esenzione dalla tassa automobilistica, della «iscrizione in uno dei registri ASI, Storico Lancia, Italiano Fiat, Italiano Alfa Romeo, Storico FMI, previsti dall'articolo 60 del decreto legislativo n. 285 del 1992 e dal relativo regolamento attuativo», stabilendo poi che

«[a]i fini dell'esonero fiscale, la certificazione d'iscrizione attestante la data di costruzione nonché le caratteristiche tecniche è prodotta alla Regione».

Ampliando l'ambito di esenzione rispetto a quello più limitato dei veicoli «di particolare interesse storico e collezionistico» previsto dalla coeva legislazione statale, la norma regionale non ha, infatti, ecceduto il vincolo del limite massimo di manovrabilità stabilito dal principio di coordinamento di cui al comma 2 dell'art. 8 del d.lgs. n. 68 del 2011.

L'ampliamento del regime di esenzione della tassa automobilistica non eccede quindi l'autonomia impositiva regionale, non risultando in contrasto nemmeno con i principi dell'ordinamento tributario cui comunque, anche nei maggiori margini di manovrabilità, la legislazione regionale è vincolata (sentenze n. 118 del 2017 e n. 102 del 2008).

Per questi motivi esso si sottrae alla dichiarazione di incostituzionalità che invece investe, come in precedenza precisato, l'art. 7, comma 2, della legge reg. Emilia-Romagna n. 15 del 2012, nella parte in cui implicitamente subordina anche l'esenzione fiscale del sottoinsieme dei veicoli «di particolare interesse storico e collezionistico» all'iscrizione in uno dei registri previsti dall'art. 60 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 e dal relativo regolamento di esecuzione e attuazione, anziché alla mera individuazione dei requisiti mediante determinazione dell'ASI o del FMI.

PER QUESTI MOTIVI LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 7, comma 2, della legge della Regione Emilia-Romagna 21 dicembre 2012, n. 15 (Norme in materia di tributi regionali), nella parte in cui, nel riferirsi alla fattispecie degli autoveicoli e motoveicoli, esclusi quelli adibiti ad uso professionale, di anzianità tra i venti e i trenta anni, «classificati di interesse storico o collezionistico», subordina anche l'esenzione fiscale dei veicoli «di particolare interesse storico e collezionistico» di cui all'art. 63, comma 2, della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale) all'iscrizione in uno dei registri previsti dall'art. 60 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 (Nuovo codice della strada) e dal relativo regolamento di esecuzione e attuazione, anziché alla mera individuazione dei requisiti mediante determinazione dell'Automobilclub storico italiano (ASI) o della Federazione motociclistica italiana (FMI).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 2 aprile 2019.

6.2. Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi

SENTENZA N. 335/2005 (PRES. CAPOTOSTI; RED. FINOCCHIARO)

Tributo per il deposito in discarica dei rifiuti – Determinazione rimessa a deliberazione della Giunta – Ricorso del governo.

Legge della Regione Emilia-Romagna 14 aprile 2004, n. 7 (Disposizioni in materia ambientale. Modifiche ed integrazioni a leggi regionali), art. 44, comma 3.

Costituzione, art. 117, secondo comma, lett. e) (sistema tributario dello Stato).

SENTENZA N. 397/2005 (PRES. CAPOTOSTI; RED. F. GALLO)

Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi – Norme applicative della Regione Molise – Aumento del tributo con decorrenza dal 1° gennaio 2005, oltre il termine (31 luglio di ogni anno per l'anno successivo) assegnato alla Regione per provvedere.

Legge della Regione Molise 13 gennaio 2003, n. 1 (Disposizioni per l'applicazione del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, di cui all'art. 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549), art. 6, comma 2, come sostituito dall'art. 1 della legge della Regione Molise 31 agosto 2004, n. 18 (Modifiche ed integrazioni alla legge regionale 13 gennaio 2003, n. 1, concernente «Disposizioni per l'applicazione del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi»).

Costituzione, art. 117, secondo comma, lett. e), (sistema tributario dello Stato).

SENTENZA N. 412/2006 (PRES. BILE; RED. F. GALLO)

Tributo speciale per il deposito in discarica di rifiuti solidi – Modalità di versamento fissate con apposito provvedimento della Giunta regionale – Ricorso del Governo.

Legge della Regione Molise 13 gennaio 2003, n. 1 (Disposizioni per l'applicazione del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, di cui all'art. 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549), quale sostituito dall'art. 6 della legge della Regione Molise 10 ottobre 2005, n. 34 (Modifiche ed integrazioni alla legge regionale 13 gennaio 2003, n. 1, contenente «Disposizioni per l'applicazione del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, di cui all'articolo 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549», art. 7, comma 3.

Legge della Regione Molise n. 1 del 2003, quale sostituito dall'art. 8, comma 1, della legge della Regione Molise n. 34 del 2005, artt. 9, comma 1, e 14.

Costituzione, art. 117, secondo comma, lett. e), (sistema tributario dello Stato).

SENTENZA N. 413/2006 (PRES. BILE; RED. F. GALLO)

Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi – Rideterminazione degli importi a decorrere dal 1° gennaio 2006 – Ricorso del Governo – Limiti temporali indicati dalla legislazione statale che prevede la fissazione dell'ammontare dell'importo entro il 31 luglio di ogni anno per l'anno successivo e la proroga della misura vigente in caso di mancata determinazione entro detto termine.

Legge della Regione Toscana 27 dicembre 2005, n. 70 (Legge finanziaria per l'anno 2006), art. 5.

Costituzione, art. 117, secondo comma, lett. e), (sistema tributario dello Stato).

SENTENZA N. 442/2008 (PRES. BILE; RED. F. GALLO)

Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU) – Norme della Regione Siciliana – Imposizione a carico delle province dell'onere relativo alla tassa e agli accessori per quanto

riguarda le istituzioni scolastiche statali di istruzione secondaria e gli istituti regionali di cui all'art. 1 della legge regionale n. 34 del 1990 – Modificazione del soggetto passivo della TARSU quale individuato dalla legge statale – Esorbitanza dalla potestà legislativa statutaria riservata ai soli tributi deliberati dalla Regione Siciliana.

Legge della Regione Siciliana 3 maggio 2001, n. 6 (Disposizioni programmatiche e finanziarie per l'anno 2001), art. 6, comma 2, come modificato dall'art. 11, comma 1, della legge della Regione Siciliana 26 marzo 2002, n. 2 (Disposizioni programmatiche e finanziarie per l'anno 2002).

Costituzione, art. 117, secondo comma, lett. e), (sistema tributario dello Stato).

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri dubita che l'art. 44, comma 3, della legge della Regione Emilia-Romagna 14 aprile 2004, n. 7 (Disposizioni in materia ambientale. Modifiche ed integrazioni a leggi regionali), laddove rimette a deliberazione della Giunta il metodo di fissazione del tributo per il deposito in discarica dei rifiuti, sia costituzionalmente illegittimo per violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera *e*), della Costituzione, in relazione all'art. 3, comma 29, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 (Misure in tema di razionalizzazione della finanza pubblica), per invasione della sfera di competenza legislativa statale esclusiva in materia tributaria, trattandosi di tributo istituito con legge statale; e che l'art. 47 della legge della Regione Emilia-Romagna 14 aprile 2004, n. 7, laddove rimette a decreto del Presidente della Giunta il metodo per la determinazione della tariffa relativa al servizio pubblico integrato e alla gestione dei rifiuti sia costituzionalmente illegittimo per violazione dell'art. 117 Cost., secondo comma, lettera *m*), e terzo comma, della Costituzione in relazione all'art. 13, comma 3, della legge 5 gennaio 1994, n. 36 (Disposizioni in materia di risorse idriche), per invasione della sfera di competenza legislativa statale: esclusiva, in tema di livelli essenziali di prestazioni da garantire su tutto il territorio nazionale; concorrente, in materia di governo del territorio.

⁽¹⁾ In termini generali, quanto al riparto di competenza a seguito della riforma del titolo V della Costituzione, la giurisprudenza costituzionale ha in più occasioni ribadito (sentenze di non fondatezza nn. 431, 381, 241, 39 e 37 del 2004) che nella fase del passaggio dall'attuale sistema, caratterizzato dalla permanenza di una finanza regionale e locale ancora dipendente dal bilancio statale e da una disciplina statale unitaria per tutti i tributi, ad un nuovo sistema, deve ritenersi preclusa alle Regioni (salvo i limiti ad esse già espressamente riconosciuti da leggi statali), in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal Parlamento nazionale, l'esercizio della potestà di legiferare sui tributi esistenti, istituiti e regolati da leggi statali e, per converso, deve ritenersi tuttora spettante allo Stato la potestà di dettare norme modificative, anche nel dettaglio, della disciplina dei tributi locali esistenti (*ex multis* si rinvia a sentenze di accoglimento nn. 296/2003 e 297/2003). Ancora in termini generali sul tema del riparto della competenza si segnala la sentenza n. 168 del 2008, che ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1284, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (relativo all'istituzione di un fondo di solidarietà «finalizzato a promuovere il finanziamento esclusivo di progetti ed interventi, in ambito nazionale e internazionale, atti a garantire il maggior accesso possibile alle risorse idriche secondo il principio della garanzia dell'accesso all'acqua a livello universale»), promosse, in riferimento agli artt. 117, 118 e 119 Cost., nonché al principio di leale collaborazione, in quanto detta disposizione istituisce un prelievo, senza prevedere, né sull'*an* né sul *quantum*, né sulla destinazione delle risorse, un coinvolgimento forte della Regione. Al di là del *nomen juris* utilizzato («contributo»), la norma statale denunciata istituisce un prelievo che ha le caratteristiche essenziali dell'imposizione tributaria, e cioè la doverosità della prestazione e il collegamento di questa ad una pubblica spesa. Il «contributo» previsto dal comma 1284 va qualificato, pertanto, come «tributo proprio» dello Stato, con la conseguenza che detto comma risulta emanato nell'esercizio della competenza legislativa esclusiva statale in materia di «sistema tributario dello Stato», prevista dall'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost., senza che sia necessaria alcuna previa intesa con le Regioni (sulla nozione di tributo proprio dello Stato, si rinvia alle sentenze n. 102/2008 e n. 451/2007).

[*omissis*]

3. – La questione proposta con il primo motivo di ricorso è fondata.

L'articolo 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549, ha istituito il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi (comma 24), con devoluzione dello stesso alle regioni (comma 27) ed ha stabilito che l'ammontare dell'imposta è fissato, entro determinati limiti, con legge della Regione entro il 31 luglio di ogni anno per l'anno successivo (comma 29).

Tale tributo, sulla base della costante giurisprudenza di questa Corte, è da considerarsi statale e non proprio della Regione, senza che rilevi, in contrario, la devoluzione del relativo gettito alle regioni (in questo senso, *ex plurimis*, sentenze n. 241, n. 381, n. 431 del 2004, in tema di IRAP; sentenze n. 297 e n. 311 del 2003, in tema di c.d. tassa automobilistica), con la conseguenza che, salvi i casi previsti dalla legge statale, si deve tuttora ritenere preclusa la potestà delle Regioni di legiferare sui tributi esistenti e regolati da leggi statali (cfr. sentenza n. 37 del 2004).

È pertanto incostituzionale, per violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione, che attribuisce allo Stato la legislazione esclusiva, fra l'altro, in materia di sistema tributario e contabile dello Stato, la disposizione impugnata che attribuisce la determinazione dell'ammontare dell'imposta in esame ad un atto della Giunta anziché alla legge regionale.

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 44, comma 3, della legge della Regione Emilia-Romagna 14 aprile 2004, n. 7 (Disposizioni in materia ambientale. Modifiche ed integrazioni a leggi regionali);

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 14 luglio 2005.

* * *

Sentenza n. 397/2005 (Pres. Capotosti; Red. F. Gallo) ¹

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri denuncia l'illegittimità costituzionale – in riferimento agli artt. 117, secondo comma, lettera e), e 119 della

(¹) La Corte con la sentenza n. 397 del 2005 ha dichiarato altresì inammissibile, per sopravvenuta carenza di interesse, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 6, comma 2, lett. a), numero 1, della legge della Regione Molise 13 gennaio 2003, n. 1 (Disposizioni per

Costituzione – dell'art. 1 della legge della Regione Molise 31 agosto 2004, n. 18 (Modifiche ed integrazioni alla legge regionale 13 gennaio 2003, n. 1, concernente "Disposizioni per l'applicazione del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi"), pubblicata nel Bollettino Ufficiale della Regione n. 18 del 16 settembre 2004, che ha sostituito l'art. 6 della legge della Regione Molise 13 gennaio 2003, n. 1 (Disposizioni per l'applicazione del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, di cui all'art. 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549).

[*omissis*]

3. – Il ricorrente solleva due questioni di legittimità costituzionale, censurando la suddetta disposizione della legge regionale sia nella parte in cui prevede un aumento del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi con decorrenza dal 1° gennaio 2005; sia nella parte in cui fissa l'aumentato nuovo importo del tributo speciale nella misura di € 0,0106 per chilogrammo conferito in discarica, con riguardo ai rifiuti elencati nell'allegato 3 al decreto ministeriale 18 luglio 1996 e rientranti nelle categorie di rifiuti dei settori minerario, estrattivo, edilizio, lapideo e metallurgico.

La prima questione viene sollevata sotto il profilo che la decorrenza dell'aumento del tributo a far data dal 1° gennaio 2005, in quanto disposta con legge regionale emanata dopo il 31 luglio 2004, contrasterebbe con il disposto dell'art. 3, comma 29, della legge statale 28 dicembre 1995, n. 549 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), secondo cui la legge regionale che fissa l'ammontare dell'imposta deve essere emanata «entro il 31 luglio di ogni anno per l'anno successivo», intendendosi «prorogata la misura vigente» nel caso di mancato rispetto di tale termine.

La seconda questione viene sollevata sotto il profilo che l'art. 6, comma 2, lettera a), numero 1, della citata legge della Regione Molise n. 1 del 2003, come sostituito dal censurato art. 1 della legge della Regione Molise n. 18 del 2004, avrebbe fissato per il tributo speciale l'importo di € 0,0106, superiore a quello massimo di lire 20 (corrispondenti ad «€ 0,010329», secondo il ricorrente) per chilogrammo conferito in discarica, stabilito dall'art. 3, comma 29, della citata legge statale n. 549 del 1995, relativamente ai rifiuti elencati nell'allegato 3 al decreto ministeriale 18 luglio 1996 e rientranti nelle categorie di rifiuti dei settori minerario, estrattivo, edilizio, lapideo e metallurgico.

l'applicazione del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, di cui all'art. 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549), come sostituito dall'art. 1 della legge della Regione Molise 31 agosto 2004, n. 18 (Modifiche ed integrazioni alla legge regionale 13 gennaio 2003, n. 1, concernente "Disposizioni per l'applicazione del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi"), nella parte in cui fissa l'importo del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi nella misura di € 0,0106 per chilogrammo conferito in discarica, con riguardo ai rifiuti elencati nell'allegato 3 al decreto ministeriale 18 luglio 1996 e rientranti nelle categorie di rifiuti dei settori minerario, estrattivo, edilizio, lapideo e metallurgico, sollevata, in riferimento agli artt. 117, secondo comma, lett. e), e 119 della Costituzione.

4. – La prima questione – concernente il superamento del ricordato limite temporale fissato dall'art. 3, comma 29, della legge statale n. 549 del 1995 – è fondata.

4.1. – L'art. 3 della citata legge statale n. 549 del 1995 istituisce e disciplina il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi (comma 24), devolvendone il gettito alle regioni ed alle province (comma 27) e stabilendo che l'ammontare dell'imposta sia fissato, entro determinati limiti, mediante legge della Regione entro il 31 luglio di ogni anno per l'anno successivo, con l'ulteriore precisazione che, «in caso di mancata determinazione dell'importo da parte delle regioni entro il 31 luglio di ogni anno per l'anno successivo, si intende prorogata la misura vigente» (comma 29). Si tratta dunque di un tributo che, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, va considerato statale e non già "proprio" della Regione, nel senso di cui al vigente art. 119 Cost., senza che in contrario rilevino né l'attribuzione del gettito alle regioni ed alle province, né le determinazioni espressamente attribuite alla legge regionale dalla citata norma statale (sentenza n. 335 del 2005, concernente lo stesso tributo speciale oggetto del presente giudizio; v., analogamente, a proposito delle tasse automobilistiche e dell'IRAP, le sentenze n. 431, n. 381 e n. 241 del 2004, n. 311, n. 297 e n. 296 del 2003; v. altresì, in generale, le sentenze n. 37 e n. 29 del 2004). Ne consegue che la disciplina sostanziale dell'imposta rientra tuttora nella competenza esclusiva dello Stato, ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., e che è preclusa, se non nei limiti riconosciuti dalla legge statale, la potestà delle regioni di legiferare su tale imposta.

4.2. – La norma censurata (art. 1 della legge della Regione Molise n. 18 del 2004, promulgata il 31 agosto 2004) sostituisce l'art. 6 della legge della Regione Molise n. 1 del 2003, il cui comma 2, nella nuova formulazione, stabilisce che «l'ammontare del tributo speciale è determinato, a decorrere dal 1° gennaio 2005», secondo gli importi precisati nello stesso comma e maggiorati rispetto a quelli anteriormente vigenti. La nuova determinazione dell'importo del suddetto tributo speciale, dunque, pur essendo intervenuta successivamente al 31 luglio del 2004 (con la citata legge regionale n. 18 del 31 agosto 2004), viene espressamente dichiarata efficace dalla norma impugnata a decorrere dal 1° gennaio 2005: è perciò evidente la violazione del disposto del ricordato comma 29 (secondo periodo) dell'art. 3 della legge statale n. 549 del 1995, per il quale il superamento del limite temporale del 31 luglio nella promulgazione della legge regionale comporta, invece, la proroga per tutto l'anno solare successivo del «vigente» importo dell'imposta.

4.3. – Il rilevato contrasto tra la norma regionale impugnata e la norma statale interposta evocata dal ricorrente implica l'illegittimo esercizio da parte della Regione Molise della propria potestà legislativa in una materia in cui lo Stato ha competenza legislativa esclusiva (art. 117, secondo comma, lettera e, Cost.). Va perciò dichiarata l'illegittimità costituzionale della norma impugnata, nella parte in cui prevede un aumento del tributo speciale per il deposito in

discarica dei rifiuti solidi con decorrenza dal 1° gennaio 2005, anziché dal 1° gennaio 2006, data quest'ultima a partire dalla quale l'aumento di detto tributo speciale acquisterà efficacia.

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 6, comma 2, della legge della Regione Molise 13 gennaio 2003, n. 1 (Disposizioni per l'applicazione del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, di cui all'art. 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549), come sostituito dall'art. 1 della legge della Regione Molise 31 agosto 2004, n. 18 (Modifiche ed integrazioni alla legge regionale 13 gennaio 2003, n. 1, concernente "Disposizioni per l'applicazione del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi"), nella parte in cui prevede un aumento del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi con decorrenza dal 1° gennaio 2005;

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 12 ottobre 2005.

* * *

Sentenza n. 412/2006 (Pres. Bile; Red. F. Gallo)

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri denuncia l'illegittimità costituzionale degli articoli 6, 8, 10 e 14 della legge della Regione Molise 10 ottobre 2005, n. 34 (Modifiche ed integrazioni alla legge regionale 13 gennaio 2003, n. 1, contenente "Disposizioni per l'applicazione del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, di cui all'articolo 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549" nonché determinazione dell'ammontare del tributo con decorrenza dal 1° gennaio 2006), pubblicata nel *Bollettino Ufficiale* della Regione n. 29, del 15 ottobre 2005, in riferimento agli articoli 117, secondo comma, lettera e), e 119 della Costituzione.

2. – Il ricorrente propone quattro distinte questioni di legittimità costituzionale, denunciando il contrasto tra le norme censurate e le norme statali che regolano il tributo speciale per il deposito dei rifiuti in discarica e la conseguente violazione dei limiti di esercizio della potestà legislativa regionale nella materia del sistema tributario dello Stato appartenente alla competenza legislativa esclusiva statale.

La prima questione riguarda il comma 3 dell'art. 7 della legge regionale 13 gennaio 2003, n. 1 (Disposizioni per l'applicazione del tributo speciale per il

deposito in discarica dei rifiuti solidi, di cui all'articolo 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549), nel testo modificato dall'art. 6 della legge regionale n. 34 del 2005, il quale, nel prevedere la fissazione delle modalità di versamento del tributo speciale «con apposito provvedimento della giunta regionale», si porrebbe in contrasto con quanto disposto dal comma 30 dell'art. 3 della legge statale 28 dicembre 1995, n. 549 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), che, invece, dispone la fissazione di dette modalità «con legge della regione».

La seconda questione ha ad oggetto l'art. 9, comma 1, della legge della Regione Molise n. 1 del 2003, quale sostituito dall'art. 8 (più precisamente, dal comma 1 di detto articolo) della legge regionale n. 34 del 2005, il quale, differenziando il trattamento sanzionatorio della omessa registrazione delle operazioni di conferimento dei rifiuti da quello della infedele registrazione delle stesse e prevedendo, per entrambe le fattispecie, sanzioni amministrative determinate in una percentuale fissa dell'entità del tributo dovuto, sarebbe in contrasto con il comma 31 dell'art. 3 della legge statale n. 549 del 1995, che, da un lato, prevede un identico trattamento sanzionatorio per la omissione e per la infedeltà della registrazione e, dall'altro, determina la sanzione edittale per tali violazioni in una percentuale variabile tra un minimo e un massimo dell'entità del tributo dovuto.

La terza questione concerne l'art. 10 della legge regionale n. 34 del 2005, il quale, attraverso l'inserimento del comma 3-*bis* nell'art. 11 della legge regionale n. 1 del 2003, stabilisce – con riguardo al trattamento sanzionatorio previsto a carico di chi esercita attività di gestione di una discarica abusiva ovvero abbandona, scarica o effettua deposito incontrollato di rifiuti – l'inapplicabilità delle misure agevolative di cui al comma 4 dell'art. 9 della stessa legge regionale n. 1 del 2003, secondo cui le sanzioni sono ridotte ad un quarto se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, intervengano l'adesione del contribuente e il contestuale pagamento del tributo, se dovuto, e della sanzione. Ad avviso del ricorrente, la norma censurata si porrebbe in contrasto con il comma 32 dell'art. 3 della legge statale n. 549 del 1995, il quale, disponendo l'applicabilità delle sanzioni di cui al precedente comma 31 per chi esercita l'attività di discarica abusiva, prevedrebbe anche in tale fattispecie la riduzione delle sanzioni al quarto, nel caso di adesione del contribuente e contestuale pagamento entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie.

La quarta questione, riguardante l'art. 14 della legge regionale n. 34 del 2005, viene sollevata sotto il profilo che la decorrenza dell'aumento del tributo a far data dal 1° gennaio 2006, in quanto disposta con legge regionale emanata dopo il 31 luglio 2005, contrasterebbe con l'art. 3, comma 29, della legge statale n. 549 del 1995, secondo cui la legge regionale che fissa l'ammontare dell'imposta deve essere emanata «entro il 31 luglio di ogni anno per l'anno successivo», intendendosi «prorogata la misura vigente» nel caso di mancato rispetto di tale termine.

3. – Tutte le questioni proposte vanno esaminate alla luce del costante orientamento di questa Corte, secondo cui la disciplina del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi rientra nella competenza esclusiva dello Stato, ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost., con la conseguenza che l'esercizio della potestà legislativa delle regioni riguardo a tale tributo è ammesso solo nei limiti consentiti dalla legge statale. Si tratta, infatti, di un tributo che va considerato statale e non già "proprio" della Regione, nel senso di cui al vigente art. 119 Cost., senza che in contrario rilevino né l'attribuzione del gettito alle regioni ed alle province, né le determinazioni espressamente attribuite alla legge regionale dalla citata norma statale (sentenze n. 397 e n. 335 del 2005, concernenti lo stesso tributo speciale oggetto del presente giudizio; v., analogamente, a proposito delle tasse automobilistiche e dell'IRAP, le sentenze n. 431, n. 381 e n. 241 del 2004, n. 311, n. 297 e n. 296 del 2003; v. altresì, in generale, le sentenze n. 37 e n. 29 del 2004).

Lo scrutinio di costituzionalità richiesto dal ricorrente esige, pertanto, una comparazione fra le norme regionali censurate e le norme statali interposte, al fine di verificare se sussistano o meno le prospettate difformità.

4. – La prima questione – avente ad oggetto l'art. 7, comma 3, della legge regionale n. 1 del 2003, quale sostituito dall'art. 6 della legge regionale n. 34 del 2005 – è fondata.

La norma censurata eccede, infatti, i limiti fissati dalla norma statale quanto alla fonte regionale utilizzabile per la regolamentazione delle modalità di versamento del tributo speciale (con riferimento a fattispecie analoga, si veda la sentenza n. 335 del 2005). In particolare, mentre l'art. 3, comma 30, della legge statale n. 549 del 1995 impone alle regioni di fissare con legge tali modalità di versamento, la norma regionale impugnata stabilisce che esse siano fissate «con apposito provvedimento della Giunta regionale», e cioè con uno strumento normativo diverso. Né può essere condiviso l'assunto della Regione, secondo cui la materia della fissazione delle modalità di versamento del tributo speciale rientrerebbe nelle «competenze di gestione amministrativa proprie della Regione». Infatti, come già osservato in via preliminare, tale materia riguarda direttamente un tributo proprio dello Stato e, pertanto, rientra nella competenza esclusiva statale di cui all'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost.

5. – La seconda questione – avente ad oggetto l'art. 9, comma 1, della legge regionale n. 1 del 2003, quale modificato dall'art. 8, comma 1, della legge regionale n. 34 del 2005 – è anch'essa fondata. Infatti, mentre l'art. 3, comma 31, della legge statale n. 549 del 1995 prevede la medesima sanzione amministrativa in misura variabile (dal duecento al quattrocento per cento del tributo) sia per l'omessa registrazione sia per l'infedele registrazione delle operazioni di conferimento in discarica, la norma regionale stabilisce invece, per gli stessi illeciti, un diverso trattamento sanzionatorio, e cioè, per l'omessa registrazione, la sanzione amministrativa in misura fissa del quattrocento per cento del tributo e, per l'infedele registrazione, la sanzione amministrativa, anch'essa in misura

fissa, del duecento per cento del tributo. Essendo di competenza dello Stato anche la disciplina sanzionatoria del tributo, sussiste, quindi, il denunciato contrasto fra la norma regionale censurata e l'evocata norma statale interposta.

6. – La terza questione – riguardante il comma 3-*bis* dell'art. 11 della legge della Regione Molise n. 1 del 2003 – non è fondata perché, contrariamente a quanto affermato dal ricorrente, la disposizione regionale censurata, ove correttamente interpretata, non esclude che, in caso di gestione di una discarica abusiva, le sanzioni previste per l'omessa registrazione e l'omessa dichiarazione possano essere ridotte, ai sensi del comma 4 dell'art. 9 della citata legge regionale n. 1 del 2003 e in conformità con i commi 31 e 32 dell'art. 3 della legge statale n. 549 del 1995.

Il ricorrente muove dalla constatazione che, fino all'entrata in vigore della disposizione censurata, la normativa regionale consentiva, conformemente a quella statale, la riduzione ad un quarto delle sanzioni previste a carico di chi gestisce una discarica abusiva, in relazione agli illeciti di omessa registrazione e di omessa dichiarazione, a condizione che il gestore avesse prestato adesione e contestualmente pagato il tributo e l'importo della sanzione, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie. Solo l'introduzione del censurato comma 3-*bis*, ad opera dell'art. 10 della legge regionale n. 34 del 2005, avrebbe comportato l'inapplicabilità della riduzione della misura di dette sanzioni, creando così un contrasto con il comma 32 dell'art. 3 della legge statale n. 549 del 1995.

Il ricorrente trascura, però, di considerare che detto comma 3-*bis* dell'art. 11 della legge regionale n. 1 del 2003 esclude l'applicazione delle «misure agevolative indicate nell'art. 9, comma 4» solo per le «violazioni individuate dal presente articolo», e cioè, per l'«abbandono, scarico o deposito incontrollato di rifiuti» e per l'«esercizio dell'attività di gestione di una discarica abusiva» (quest'ultima, unica violazione rilevante ai fini del richiesto scrutinio di costituzionalità). In particolare, non tiene conto del fatto che il comma 1 dello stesso art. 11, nel disporre l'applicabilità delle sanzioni previste dall'art. 9 per l'omessa registrazione e per l'omessa dichiarazione, in aggiunta alla sanzione amministrativa da esso stesso comminata per l'«esercizio dell'attività di gestione di una discarica abusiva», ha il solo scopo di consentire l'applicazione congiunta delle indicate sanzioni e non quello – attribuitogli dal ricorrente – di «individuare» le violazioni alle quali, ai sensi del censurato comma 3-*bis* dello stesso art. 11, non si applica la riduzione. Tale essendo la funzione del richiamo effettuato dall'art. 11, comma 1, alle sanzioni previste dal citato art. 9, il ricorrente avrebbe dovuto, dunque, considerare che l'esclusione della riduzione disposta dalla norma censurata vale solo per la sanzione del triplo del tributo comminata direttamente dallo stesso art. 11, comma 1, per l'«esercizio dell'attività di gestione di una discarica abusiva», e non anche per le sanzioni richiamate dall'art. 11, comma 1, ai soli fini dell'applicazione congiunta, e cioè quelle previste dall'art. 9 per la violazione degli obblighi strumentali di registrazione e di dichiarazione.

La modifica introdotta con il comma 3-*bis* non altera, dunque, la conformità del regime sanzionatorio regionale a quello statale. Come già osservato, infatti, anche il combinato disposto dei citati commi 31 e 32 dell'art. 3 della legge n. 549 del 1995 limita, nel caso di esercizio di attività di discarica abusiva, l'applicazione delle menzionate misure agevolative alle violazioni degli obblighi strumentali di registrazione e di dichiarazione.

Siffatta interpretazione della normativa regionale in senso conforme a quella statale deve essere preferita, in quanto costituzionalmente orientata, a quella – ritenuta incostituzionale dal ricorrente – secondo cui, nel caso di attività di discarica abusiva, anche gli illeciti di omessa registrazione e omessa dichiarazione sarebbero esclusi, in base al censurato comma 3-*bis*, dalle «misure agevolative indicate nell'art. 9, comma 4» (v. *ex plurimis*, in tema di preferenza da accordare all'interpretazione costituzionalmente orientata, sentenze n. 270 del 2005, n. 91 del 2003 e n. 520 del 2000).

Ne consegue l'infondatezza della questione sollevata, per erroneità del presupposto interpretativo.

7. – Infine, la quarta questione – avente ad oggetto l'art. 14 della legge regionale n. 34 del 2005 – è fondata, perché la norma impugnata fissa, per l'applicazione del nuovo ammontare del tributo speciale, un termine di decorrenza contrastante con quello stabilito dall'evocata norma statale interposta.

Infatti, il comma 29 dell'art. 3 della legge statale n. 549 del 1995, prevede che «l'ammontare dell'imposta è fissato, con legge della regione entro il 31 luglio di ogni anno per l'anno successivo», e che, «in caso di mancata determinazione dell'importo da parte delle regioni entro il 31 luglio di ogni anno per l'anno successivo, si intende prorogata la misura vigente». Con la norma censurata, la Regione, innovando la disciplina previgente, stabilisce, invece, che «l'ammontare del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi [...] è determinato, con decorrenza dal 1° gennaio 2006, nelle misure minime previste dal comma 29 dell'articolo 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549». Pur essendo contenuto in una legge regionale promulgata il 10 ottobre 2005 e, quindi, intervenuta successivamente al 31 luglio del 2005, il denunciato art. 14 fissa l'ammontare del tributo con effetto dal 1° gennaio 2006, in evidente violazione del richiamato secondo periodo del comma 29 (v. sentenza n. 397 del 2005).

Va, perciò, dichiarata l'illegittimità costituzionale della norma impugnata, nella parte in cui determina l'ammontare del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi con decorrenza dal 1° gennaio 2006.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 7, comma 3, della legge della Regione Molise 13 gennaio 2003, n. 1 (Disposizioni per l'applicazione del

tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, di cui all'articolo 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549), quale sostituito dall'articolo 6 della legge della Regione Molise 10 ottobre 2005, n. 34 (Modifiche ed integrazioni alla legge regionale 13 gennaio 2003, n. 1, contenente "Disposizioni per l'applicazione del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, di cui all'articolo 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549" nonché determinazione dell'ammontare del tributo con decorrenza dal 1° gennaio 2006);

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 9, comma 1, della legge della Regione Molise n. 1 del 2003, quale sostituito dall'articolo 8, comma 1, della legge della Regione Molise n. 34 del 2005;

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 14 della legge della Regione Molise n. 34 del 2005, nella parte in cui determina l'ammontare del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi con decorrenza dal 1° gennaio 2006;

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 4 dicembre 2006.

* * *

Sentenza n. 413/2006 (Pres. Bile; Red. F. Gallo)

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri denuncia l'illegittimità dell'art. 5 della legge della Regione Toscana 27 dicembre 2005, n. 70 (Legge finanziaria per l'anno 2006), pubblicata nel *Bollettino Ufficiale* della Regione n. 48 del 30 dicembre 2005 – il quale sostituisce l'art. 23-*bis*, comma 1, della legge della stessa Regione 29 luglio 1996, n. 60 (Disposizioni per l'applicazione del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi di cui all'art. 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549) – in riferimento agli articoli 117, secondo comma, lettera *e*), e 119 della Costituzione.

Il ricorrente afferma che la decorrenza del nuovo ammontare del tributo a far data dal 1° gennaio 2006, in quanto disposta con legge regionale emanata dopo il 31 luglio 2005, si pone in contrasto con l'art. 3, comma 29, secondo periodo, della legge statale 28 dicembre 1995, n. 549 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), secondo cui la legge regionale che fissa l'ammontare dell'imposta deve essere emanata «entro il 31 luglio di ogni anno per l'anno successivo», intendendosi «prorogata la misura vigente» nel caso di mancato rispetto di tale termine.

2. – La questione è fondata, perché la norma impugnata fissa, per l'applicazione del nuovo ammontare del tributo speciale, un termine di decorrenza contrastante con quello stabilito dall'evocata norma statale interposta.

Secondo il costante orientamento di questa Corte, la disciplina del tributo

speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi rientra nella competenza esclusiva dello Stato, ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., e, di conseguenza, l'esercizio della potestà legislativa delle regioni riguardo a tale tributo è ammesso solo nei limiti consentiti dalla legge statale. Si tratta, infatti, di un tributo che va considerato statale e non già "proprio" della Regione, nel senso di cui al vigente art. 119 Cost., senza che in contrario rilevino né l'attribuzione del gettito alle regioni ed alle province, né le determinazioni espressamente attribuite alla legge regionale dalla citata norma statale (sentenze n. 397 e n. 335 del 2005, concernenti lo stesso tributo speciale oggetto del presente giudizio; v., analogamente, a proposito delle tasse automobilistiche e dell'IRAP, le sentenze n. 431, n. 381 e n. 241 del 2004, n. 311, n. 297 e n. 296 del 2003; v. altresí, in generale, le sentenze n. 37 e n. 29 del 2004).

Nella specie, il comma 29 dell'art. 3 della legge statale n. 549 del 1995 prevede che «l'ammontare dell'imposta è fissato, con legge della regione entro il 31 luglio di ogni anno per l'anno successivo» (primo periodo del comma), e che, «in caso di mancata determinazione dell'importo da parte delle regioni entro il 31 luglio di ogni anno per l'anno successivo, si intende prorogata la misura vigente» (secondo periodo dello stesso comma). Con la norma censurata, la Regione, sostituendo il previgente art. 23-*bis*, comma 1, della legge regionale 29 luglio 1996, n. 60, determina, invece, il nuovo ammontare del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi «a decorrere dal 1° gennaio 2006». Pur essendo contenuto in una legge regionale promulgata il 27 dicembre 2005 e, quindi, intervenuta successivamente al 31 luglio 2005, il denunciato art. 5 fissa, pertanto, l'ammontare del tributo con effetto dal 1° gennaio 2006, in evidente violazione del citato secondo periodo del comma 29 dell'art. 3 della legge statale n. 549 del 1995. Né può opporsi che la richiesta pronuncia di illegittimità costituzionale comporterebbe l'applicazione per l'anno 2006 di un'aliquota maggiore di quella prevista dalla norma censurata per il tributo relativo ai rifiuti provenienti dalle attività minerarie, estrattive, edilizie, lapidee e metallurgiche. Tale circostanza, infatti, è irrilevante ai fini del presente giudizio, perché è la stessa norma statale interposta a disporre la proroga della «misura vigente» del tributo nel caso di intempestiva determinazione regionale del nuovo ammontare, senza attribuire alcun rilievo al fatto che tale nuovo ammontare possa essere superiore o inferiore a quello prorogato.

Va, pertanto, dichiarata l'illegittimità costituzionale della norma impugnata, nella parte in cui determina l'ammontare del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi con decorrenza dal 1° gennaio 2006, anziché dal 1° gennaio 2007, data quest'ultima a partire dalla quale il nuovo ammontare di detto tributo speciale acquisterà efficacia, ai sensi dell'art. 3, comma 29, della legge n. 549 del 1995.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 5 della legge della Regione Toscana 27 dicembre 2005, n. 70 (Legge finanziaria per l'anno 2006), nella parte in cui determina l'ammontare del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi con decorrenza dal 1° gennaio 2006.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 4 dicembre 2006.

* * *

Sentenza n. 442/2008 (Pres. Bile; Red. F. Gallo)

Considerato in diritto

1. – La Commissione tributaria provinciale di Palermo dubita – in riferimento agli artt. 117, secondo comma, lettera *e*), della Costituzione, 36 dello statuto speciale per la Regione Siciliana e 2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 luglio 1965, n. 1074 (Norme di attuazione dello Statuto della Regione siciliana in materia finanziaria) – della legittimità costituzionale dell'art. 6, comma 2, della legge della Regione Siciliana 3 maggio 2001, n. 6 (Disposizioni programmatiche e finanziarie per l'anno 2001), come modificato dall'art. 11, comma 1, della legge della Regione Siciliana 26 marzo 2002, n. 2 (Disposizioni programmatiche e finanziarie per l'anno 2002), nella parte in cui pone «a carico» delle province «l'onere relativo alla tassa e agli accessori» dovuti per la raccolta e il trasporto dei rifiuti solidi urbani «per quanto riguarda le istituzioni scolastiche statali di istruzione secondaria di secondo grado e gli istituti regionali di cui all'articolo 1 della legge regionale 5 settembre 1990, n. 34 e successive modifiche ed integrazioni».

2. – Il giudice rimettente afferma che la denunciata disposizione di legge regionale, incidendo sull'individuazione del soggetto passivo della TARSU, cioè di un tributo da considerare statale in quanto istituito con legge statale, interviene nella materia «sistema tributario dello Stato», la cui disciplina sostanziale, in forza degli evocati parametri, è preclusa alla Regione ed è riservata alla potestà legislativa esclusiva statale, ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost.

[*omissis*]

4. – Nel merito, la questione è fondata.

4.1. – Il denunciato art. 6, comma 2, della legge reg. n. 6 del 2001 pone a carico delle Province l'«onere» relativo alla tassa ed agli accessori dovuti per la raccolta e il trasporto dei rifiuti solidi urbani «per quanto riguarda le istituzioni scolastiche statali di istruzione secondaria di secondo grado e gli istituti regionali di cui all'articolo 1 della legge regionale 5 settembre 1990, n. 34 e

successive modifiche ed integrazioni». Esso, pertanto, individua un soggetto passivo della TARSU diverso da quello indicato dall'art. 63, comma 1, del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507 (Revisione ed armonizzazione dell'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni, della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche dei comuni e delle province nonché della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421, concernente il riordino della finanza territoriale) – applicabile *ratione temporis* alla fattispecie, secondo quanto afferma il giudice rimettente –, il quale prevede, invece, che la tassa è dovuta solo «da coloro che occupano o detengono i locali o le aree scoperte di cui all'art. 62», e cioè le aree scoperte a qualsiasi uso adibite, «ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie di civili abitazioni diverse dalle aree a verde, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è istituito ed attivato o comunque reso in maniera continuativa». Secondo un costante orientamento della giurisprudenza di legittimità, tale ultima disposizione collega la debenza del tributo non all'immobile, ma all'attività produttiva di rifiuti esercitata dall'occupante o detentore dell'immobile medesimo e pertanto, nel caso di edifici adibiti a sede di istituti scolastici, individua il soggetto passivo dell'imposizione tributaria nell'«Amministrazione della pubblica istruzione» (Corte di cassazione civile, sentenze n. 17617 del 2004 e n. 4944 del 2000). Con l'indicato orientamento giurisprudenziale, si è anche precisato che l'art. 3, comma 2, della legge 11 gennaio 1996, n. 23 (Norme per l'edilizia scolastica) – secondo cui i Comuni, per gli edifici da destinare a sede di scuole materne, elementari e medie, e le Province, per gli edifici da destinare a sede di istituti e scuole di istruzione secondaria superiore, provvedono «alle spese varie di ufficio e per l'arredamento e a quelle per le utenze elettriche e telefoniche, per la provvista dell'acqua e del gas, per il riscaldamento ed ai relativi impianti» –, costituisce una norma eccezionale e, perciò, di stretta interpretazione in ordine ai criteri di riparto, tra gli enti locali e lo Stato, delle spese riguardanti la gestione degli edifici e delle attività di istruzione; con la conseguenza che tra le «spese varie d'ufficio» non può farsi rientrare, neppure in via analogica od estensiva, l'onere della TARSU.

Tali plausibili conclusioni esegetiche non sono contrastate da alcun argomento prospettato dalla difesa regionale e, pertanto, vanno tenute ferme. La denunciata disposizione modifica, dunque, nel caso di specie, il soggetto passivo della TARSU, quale individuato dalla legge statale, senza che questa abbia attribuito alla legge regionale tale potere. Ne deriva che il *thema decidendum* del presente giudizio di legittimità costituzionale resta circoscritto alla verifica della sussistenza della competenza della Regione Siciliana ad operare detta modifica.

4.2. – La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani non è istituita dalla Regione e, quindi, non è un tributo regionale, ai sensi dello statuto e delle norme di attuazione statutaria (art. 36 dello statuto speciale ed art. 2 del d.lgs. n. 1074 del 1965). È, invece, un tributo erariale, istituito, nell'ambito della

competenza legislativa esclusiva statale di cui all'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost., dalla legge dello Stato (art. 58 del citato d.lgs. n. 507 del 1993) e da questa disciplinato (si vedano, *ex plurimis*, a proposito dei tributi erariali in generale, le sentenze n. 168 del 2008 e n. 75 del 2006), salvo quanto espressamente rimesso dalla stessa legge statale all'autonomia dei Comuni.

Il denunciato art. 6, comma 2, della legge reg. n. 6 del 2001 – nel porre a carico delle Province l'«onere» relativo alla tassa e agli accessori dovuti per la raccolta e il trasporto dei rifiuti solidi urbani «per quanto riguarda le istituzioni scolastiche statali di istruzione secondaria di secondo grado e gli istituti regionali di cui all'articolo 1 della legge regionale 5 settembre 1990, n. 34 e successive modifiche ed integrazioni» – interviene, dunque, su una materia non attribuita dallo statuto alla competenza del legislatore regionale e si pone, perciò, in contrasto con l'evocato art. 36, primo comma, dello statuto medesimo e con l'art. 2 del d.lgs. n. 1074 del 1965, i quali, come si è visto, riservano alla Regione la potestà legislativa nella materia dei soli tributi «deliberati dalla medesima». Ne consegue che la disposizione censurata incide illegittimamente sulla potestà legislativa esclusiva statale di cui all'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost.

4.3. – Alla conclusione dell'illegittimità costituzionale della disposizione denunciata non può opporsi, come fa la difesa regionale, che detta disposizione è suscettibile di una differente interpretazione, nel senso che essa non individuerrebbe «un soggetto passivo della tassa diverso da quello previsto dalla norma statale istitutiva», ma si limiterebbe – nell'ambito della competenza legislativa regionale in materia di «organizzazione degli enti locali» (*recte*: «regime degli enti locali») prevista dalla lettera *o*) dell'art. 14 dello statuto – a ripartire l'onere economico dell'imposizione tributaria tra i Comuni e le Province, «a seconda che si tratti di scuole di istruzione primaria o secondaria, ferma restando la soggettività passiva di queste ultime». E ciò perché detta disposizione non solo non è riconducibile ad alcun titolo di competenza legislativa statutaria e, in particolare, all'invocata materia del regime degli enti locali, ma può essere letteralmente e logicamente interpretata solo nel senso che essa individua un soggetto passivo della TARSU diverso da quello indicato dalla legge statale.

Che la suddetta disposizione regionale non possa essere ricondotta a nessuna delle materie di competenza legislativa elencate nello statuto – e, in particolare, alla materia del regime degli enti locali – risulta dal fatto che l'attribuzione alle Province regionali dell'onere economico della TARSU gravante sullo Stato si risolve nella previsione di un'obbligazione pecuniaria a carico delle Province stesse, che certamente non incide sul «regime degli enti locali», perché estranea alla disciplina della loro struttura organizzativa e alla connessa regolamentazione delle loro funzioni.

Che la norma denunciata debba interpretarsi esclusivamente nel senso che individua un soggetto passivo della TARSU e non fissa mere regole contabili di

ripartizione dell'onere economico risulta dalla circostanza che essa nulla stabilisce circa il rapporto tra la Provincia regionale onerata e l'Amministrazione della pubblica istruzione in ordine all'importo corrisposto a titolo di TARSU. In particolare, non precisa quali siano le modalità di tale corresponsione, né se l'onere economico del tributo sia posto definitivamente a carico della Provincia ovvero se questa possa esercitare (ed eventualmente, in quali modi e termini) azioni di regresso o di rivalsa nei confronti dell'amministrazione statale. Tali gravi lacune della disciplina denunciata, attinenti ai meccanismi essenziali dell'asserita traslazione economica del tributo, non sono dunque compatibili con l'interpretazione prospettata dalla difesa della Regione, ma trovano spiegazione solo con l'intenzione del legislatore regionale di individuare nelle Province regionali e non nell'amministrazione della pubblica istruzione il soggetto passivo della tassa.

5. – La dichiarazione di illegittimità costituzionale del censurato art. 6, comma 2, della legge reg. Siciliana n. 6 del 2001 comporta la dichiarazione di illegittimità costituzionale consequenziale, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, del medesimo art. 6, comma 2, di detta legge, nella parte in cui stabilisce che l'«onere» relativo alla stessa tassa «è posto a carico dei comuni per quanto attiene alle scuole materne, elementari e medie statali», data l'evidente analogia tra le due disposizioni.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 6, comma 2, della legge della Regione Siciliana 3 maggio 2001, n. 6 (Disposizioni programmatiche e finanziarie per l'anno 2001), come modificato dall'art. 11, comma 1, della legge della Regione Siciliana 26 marzo 2002, n. 2 (Disposizioni programmatiche e finanziarie per l'anno 2002), nella parte in cui pone «a carico» delle province «l'onere relativo alla tassa e agli accessori» dovuti per la raccolta e il trasporto dei rifiuti solidi urbani «per quanto riguarda le istituzioni scolastiche statali di istruzione secondaria di secondo grado e gli istituti regionali di cui all'articolo 1 della legge regionale 5 settembre 1990, n. 34 e successive modifiche ed integrazioni»;

dichiara, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale del medesimo art. 6, comma 2, della legge della Regione Siciliana n. 6 del 2001, nella parte in cui pone «a carico» dei comuni «l'onere relativo alla tassa e agli accessori» dovuti per la raccolta e il trasporto dei rifiuti solidi urbani «per quanto attiene alle scuole materne, elementari e medie statali».

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 17 dicembre 2008.

6.3. IRAP

SENTENZA N. 216/2009 (PRES. AMIRANTE; RED. CASSESE)

Norme della Regione Piemonte – Determinazione della base imponibile per il calcolo dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) – Esclusione dei contributi regionali erogati nell'ambito del piano casa regionale.

Legge della Regione Piemonte 23 maggio 2008, n. 12 (Legge finanziaria per l'anno 2008), art. 2.

Costituzione, art. 117, secondo comma, lett. e) (sistema tributario dello Stato).

SENTENZA N. 177/2014 (PRES. SILVESTRI; RED. CORAGGIO)

Norme della Regione Lombardia – Determinazione dell'aumento di un punto percentuale dell'aliquota speciale IRAP relativa ai settori di attività bancario, finanziario e assicurativo, indicati negli articoli 6 e 7 del decreto legislativo n. 446/97 – Esorbitanza dal potere di variazione delle aliquote riconosciuto alle Regioni limitatamente all'aliquota ordinaria dell'IRAP.

Legge della Regione Lombardia 18 dicembre 2001, n. 27 (Legge finanziaria 2002), art. 1, comma 5.

Costituzione, art. 117, secondo comma, lett. e) (sistema tributario dello Stato).

SENTENZA N. 128/2019 (PRES. LATTANZI; RED. CORAGGIO)

Norme delle Regioni Marche, Lazio e Siciliana – Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) – Incremento dell'aliquota speciale applicabile per l'anno 2002 alle banche, agli altri enti e società finanziarie e alle imprese di assicurazione.

Legge della Regione Marche 19 dicembre 2001, n. 35 (Provvedimenti tributari in materia di addizionale regionale all'IRPEF, di tasse automobilistiche e di imposta regionale sulle attività produttive), art. 1, comma 6.

Legge della Regione Lazio 13 dicembre 2001, n. 34 (Disposizioni in materia di imposta regionale sulle attività produttive in attuazione del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446), art. 5, comma 1, e correlativa statuizione della Tabella A ad essa allegata.

Legge della Regione Siciliana 26 marzo 2002, n. 2 (Disposizioni programmatiche e finanziarie per l'anno 2002), art. 7, comma 1.

Costituzione, art. 117, secondo comma, lett. e), (sistema tributario dello Stato).

SENTENZA N. 206/2023 (PRES. BARBERA; REL. BUSCEMA)

Norme della Regione Veneto – Proventi IRAP e addizionale regionale IRPEF derivanti da ravvedimento operoso indotto dall'attività di controllo dell'amministrazione finanziaria – Rversamento diretto alla Regione.

Legge della Regione Veneto 23 dicembre 2022, n. 30 (Legge di stabilità regionale 2023), art. 10.

Costituzione, art. 117, secondo comma, lett. e), (sistema tributario dello Stato).

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri ha promosso – in riferimento agli articoli 3, 117, secondo comma, lettera e), e 119 della Costituzione – questione di legittimità costituzionale dell’art. 2 della legge della Regione Piemonte 23 maggio 2008, n. 12 (Legge finanziaria per l’anno 2008), a norma del quale «Ai fini della determinazione della base imponibile per il calcolo dell’imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), sono esclusi i contributi regionali erogati nell’ambito del piano casa regionale “10.000 alloggi per il 2012” approvato con Delib. C.R. 20 dicembre 2006, n. 93-43238». Secondo il ricorrente, la disposizione impugnata, disciplinando la base imponibile dell’imposta regionale sulle attività produttive (Irap), che è un tributo statale, lede la potestà legislativa esclusiva dello Stato in materia di sistema tributario e contabile dello Stato, con conseguente violazione degli artt. 117, secondo comma, lettera e), e 119 Cost., e viola altresì il principio di eguaglianza di cui all’art. 3 Cost., in quanto introduce un ingiustificato privilegio per i cittadini della Regione Piemonte.

2. – La questione è fondata con riferimento all’art. 117, secondo comma, lettera e), Cost.

Questa Corte ha più volte affermato che l’Irap, in quanto istituita e disciplinata dalla legge dello Stato, è un tributo che ricade nella potestà legislativa esclusiva dello Stato a norma dell’art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. La circostanza che il gettito sia in gran parte destinato alle Regioni e che alcune funzioni di riscossione siano loro affidate non fa venir meno la natura statale dell’imposta e, di conseguenza, non fa di essa uno dei «tributi propri» della Regione, ai quali fa riferimento l’art. 119 Cost. (sentenze n. 193 del 2007, n. 155 del 2006 e nn. 431, 381 e 241 del 2004).

Dalla potestà legislativa esclusiva dello Stato consegue che la disciplina, anche di dettaglio, dell’Irap è riservata alla legge statale e che l’intervento del legislatore regionale è ammesso solo nei termini stabiliti dallo Stato (sentenza n. 396 del 2003). Il decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell’imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell’Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), consente alla legge regionale di intervenire su alcuni aspetti sostanziali e procedurali della sua disciplina, ma non di modificarne la base imponibile.

Né a conclusioni diverse può condurre l’art. 1, comma 43, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2008), a norma del quale l’Irap «assume la natura di tributo proprio della Regione» e in futuro – a partire dal 2010, a norma dell’art. 42, comma 7, del decreto-legge 30 dicembre 2008, n. 207 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e disposizioni finanziarie urgenti), convertito, con modifiche, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14 – sarà

«istituita con legge regionale». A prescindere dal fatto che l'«istituzione» con legge regionale non è ancora operativa, queste disposizioni non modificano sostanzialmente la disciplina dell'Irap, che rimane statale. Sulla qualificazione dell'Irap come tributo proprio della Regione, operata dal legislatore statale, deve prevalere la disciplina del tributo posta dallo Stato, che continua a regolare compiutamente la materia e a circoscrivere con precisione gli ambiti di intervento del legislatore regionale. Le disposizioni appena menzionate, infatti, consentono alle Regioni – sia pure nei limiti stabiliti dalle leggi statali – di modificare l'aliquota, le detrazioni e le deduzioni, nonché di introdurre speciali agevolazioni, ma vietano loro di modificare le basi imponibili.

La disposizione impugnata, modificando la base imponibile dell'Irap, esula quindi dagli interventi consentiti alle Regioni in questa materia e disciplina un oggetto che, anche prima della legge n. 244 del 2007, alle Regioni era precluso, con conseguente violazione dell'art. 117 Cost.

3. – Restano assorbite le residue censure, riferite agli artt. 3 e 119 Cost.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 2 della legge della Regione Piemonte 23 maggio 2008, n. 12 (Legge finanziaria per l'anno 2008).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, l'8 luglio 2009.

* * *

Sentenza n. 177/2014 (Pres. Silvestri; Red. Coraggio)

Considerato in diritto

1. – La Commissione tributaria provinciale di Mantova dubita della legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 5, della legge della Regione Lombardia 18 dicembre 2001, n. 27 (Legge finanziaria 2002), in riferimento all'art. 117, secondo comma, lettera *e*), della Costituzione, per avere disposto l'aumento di un punto percentuale dell'aliquota IRAP, come determinata in via temporanea per gli istituti bancari dall'art. 45, comma 2, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali).

Si prospetta la lesione della potestà legislativa statale esclusiva in materia di sistema tributario, in quanto la norma impugnata eccederebbe la facoltà di variazione delle aliquote che verrebbe riconosciuta alle Regioni limitatamente all'aliquota ordinaria dell'IRAP.

2. – La questione è fondata.

3. – La disciplina valevole *ratione temporis*, nella fattispecie oggetto del giudizio principale, prevede, al comma 1 dell'art. 16 del d.lgs. n. 446 del 1997, una aliquota generale del 4,25 per cento. La stessa norma aggiunge poi, «salvo quanto previsto [...] nei commi 1 e 2 dell'articolo 45».

Quest'ultimo articolo, al comma 2, a sua volta sancisce (nel testo storico in vigore dal 1° gennaio 2002 al 31 dicembre 2002) che, per i soggetti di cui agli artt. 6 e 7, tra cui le banche e gli altri enti e società finanziarie, «per i periodi d'imposta in corso al 1° gennaio 1998, al 1° gennaio 1999 e al 1° gennaio 2000 l'aliquota è stabilita nella misura del 5,4 per cento; per i due periodi d'imposta successivi, l'aliquota è stabilita, rispettivamente, nelle misure del 5 e del 4,75 per cento». Quindi per il 2002, anno d'imposta in relazione al quale veniva chiesto il rimborso dell'IRAP di cui è causa nel giudizio principale, l'aliquota stabilita in via transitoria era pari al 4,75 per cento.

La norma che qui viene specificamente in rilievo, infine, è il comma 3 del citato art. 16, secondo cui «A decorrere dal terzo anno successivo a quello di emanazione del presente decreto, le regioni hanno facoltà di variare l'aliquota di cui al comma 1 fino ad un massimo di un punto percentuale. La variazione può essere differenziata per settori di attività e per categorie di soggetti passivi».

4. – È in particolare alla stregua di tale disposizione che deve essere risolta la questione di legittimità costituzionale. Va ricordato, infatti, come questa Corte, con giurisprudenza costante, abbia affermato che la disciplina dell'IRAP rientra nella potestà legislativa esclusiva dello Stato, ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost.

La sentenza n. 296 del 2003 sancisce che alle Regioni «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”», e che «La circostanza che l'imposta sia stata istituita con legge statale e che alle regioni a statuto ordinario, destinatarie del tributo, siano espressamente attribuite competenze di carattere solo attuativo, rende palese che l'imposta stessa – nonostante la sua denominazione – non può considerarsi “tributo proprio della regione”», con la conseguenza che la disciplina sostanziale dell'imposta rientra nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, in ragione di quanto previsto dall'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. (più di recente, nello stesso senso, sentenze n. 26 del 2014 e n. 216 del 2009).

Con la sentenza n. 357 del 2010 si è poi precisato che, «anche dopo la sua “regionalizzazione”, l'IRAP non è divenuto “tributo proprio” regionale – nell'accezione di tributo la cui disciplina è liberamente modificabile da parte delle Regioni (o Province autonome) –, ma resta un tributo disciplinato dalla legge statale in alcuni suoi elementi strutturali e quindi, in questo senso, “erariale”».

5. – Pertanto assume rilievo decisivo verificare, in ragione dei canoni ermeneutici, se la facoltà di variare l'aliquota IRAP, attribuita alle Regioni dal comma 3 dell'art. 16, sia limitata all'aliquota ordinaria o si estenda anche a quelle fissate dalla disciplina transitoria.

5.1. – Ai fini di una corretta interpretazione della disposizione, è anzitutto significativo il suo tenore letterale. Essa parla – non a caso al singolare – di «aliquota di cui al comma 1» e dunque non può che riferirsi all'unica aliquota espressamente fissata in quest'ultimo comma, e cioè a quella generale: le altre, che sono oggetto di un semplice rinvio, sono pertanto estranee all'ambito di applicazione del comma 3.

5.2. – Questa lettura trova poi conferma nella relazione allo schema del d.lgs. n. 446 del 1997.

Nell'illustrare la riforma connessa all'istituzione dell'IRAP, il legislatore delegato afferma: «l'aliquota di base è fissata al 4,25 per cento; trascorsi due esercizi, le Regioni potranno esercitare la facoltà di maggiorarla fino a un punto percentuale, e di differenziarla tra categorie di contribuenti e tra settori di attività».

La possibilità per le Regioni di intervenire solo rispetto all'aliquota ordinaria del 4,25 per cento è ribadita a proposito dell'art. 16, chiarendosi che esso «fissa l'aliquota dell'imposta al 4,25 per cento, che potrà essere maggiorata, fino ad un punto percentuale, dalle singole regioni a partire dal terzo anno successivo a quello dell'entrata in vigore del decreto legislativo».

Al contrario, con riguardo all'art. 45, sempre nella relazione si afferma solo che «Con l'art. 45 si dettano disposizioni transitorie relativamente all'acconto IRAP dovuto per l'anno 1998 e alle aliquote dell'IRAP applicabili per i primi tre periodi di imposta a particolari soggetti», senza alcun riferimento a possibili variazioni.

5.3. – Anche la giurisprudenza costituzionale intervenuta in ordine alla disciplina transitoria dell'IRAP è nello stesso senso.

La sentenza n. 357 del 2010 ha affermato che «il chiaro tenore letterale dell'art. 16, comma 3, del d.lgs. n. 446 del 1997 rende evidente che alle Regioni è consentito variare (nel limite di un punto percentuale) solo “l'aliquota di cui al comma 1” dello stesso art. 16, cioè solo l'aliquota base e non quelle speciali, tra le quali è compresa quella di cui al comma 1 dell'art. 45 dello stesso d.lgs. n. 446 del 1997, richiamata dalla disciplina censurata».

La sentenza n. 21 del 2005, poi, nel ritenere la legittimità costituzionale di tale disciplina afferma: «La ragionevolezza della transitoria differenziazione delle aliquote disposta dall'art. 45, comma 2, del d.lgs. n. 446 del 1997 risulta [...], dai dati economici e contabili considerati dal legislatore in sede di prima applicazione del tributo [...]. La nota tecnica allegata alla relazione governativa al citato decreto legislativo e le successive indagini parlamentari evidenziano, infatti, uno “sgravio consistente” apportato dall'introduzione dell'IRAP per il settore dell'intermediazione finanziaria e un “aggravio significativo” per il

settore agricolo. È indicativo, al riguardo, che la Commissione bicamerale consultiva in materia di riforma fiscale, in esito alle indagini empiriche effettuate sull'attuazione dell'IRAP, abbia affermato, nella relazione finale del 29 settembre 1999, che, pur con l'aliquota maggiorata, il vantaggio tratto dai settori finanziario ed assicurativo dall'applicazione dell'IRAP è stato "superiore alle aspettative" e che "l'impossibilità che comunque permane di omologare totalmente il settore finanziario agli altri settori impone che se ne tenga conto attraverso un'aliquota differenziata" [...].».

6. – La differenziazione transitoria dell'aliquota relativa ai settori di attività bancario, finanziario ed assicurativo, indicati negli artt. 6 e 7 del d.lgs. n. 446 del 1997, è stata dunque disposta dal legislatore in vista dell'obiettivo del mantenimento dell'originaria ripartizione del carico fiscale; obiettivo che non si potrebbe raggiungere ove fosse possibile una variazione dell'aliquota stessa. Anche il profilo sostanziale, pertanto, avvalorà la tesi della immodificabilità delle aliquote speciali.

7. – La questione va accolta e deve essere dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 5, della legge della Regione Lombardia 18 dicembre 2001, n. 27.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 5, della legge della Regione Lombardia 18 dicembre 2001, n. 27 (Legge finanziaria 2002).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, l'11 giugno 2014.

* * *

Sentenza n. 128/2019 (Pres. Lattanzi; Red. Coraggio)

Considerato in diritto

1. – La Commissione tributaria provinciale (CTP) di Padova e la Commissione tributaria regionale (CTR) del Lazio dubitano della legittimità costituzionale di alcune disposizioni regionali che apportano, per il periodo di imposta 2002, per gli istituti bancari, un incremento dell'aliquota IRAP – elevandola al 5,75 per cento (per le Regioni Marche e Lazio) ed al 5,25 per cento (per la Regione Siciliana) – rispetto a quella fissata, nella misura del 4,75 per cento, dal legislatore statale, con il comma 2 dell'art. 45 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali).

In particolare, la CTP di Padova ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 6, della legge della Regione Marche 19 dicembre 2001, n. 35 (Provvedimenti tributari in materia di addizionale regionale all'IRPEF, di tasse automobilistiche e di imposta regionale sulle attività produttive), dell'art. 5, comma 1, della legge della Regione Lazio 13 dicembre 2001, n. 34 (Disposizioni in materia di imposta regionale sulle attività produttive in attuazione del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446), e dell'art. 7, comma 1, della legge della Regione Siciliana 26 marzo 2002, n. 2 (Disposizioni programmatiche e finanziarie per l'anno 2002), in riferimento all'art. 117, secondo comma, lettera *e*), della Costituzione, mentre la CTR del Lazio ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 5 della legge reg. Lazio n. 34 del 2001 e della correlativa statuizione della Tabella A ad essa allegata, in riferimento all'art. 117 Cost.

Entrambi i giudici rimettenti prospettano la lesione della potestà legislativa statale esclusiva in materia di sistema tributario dello Stato, in quanto la facoltà di variazione delle aliquote sarebbe stata riconosciuta alle Regioni, dal comma 3 dell'art. 16 del d.lgs. n. 446 del 1997, limitatamente all'aliquota ordinaria dell'IRAP, ovvero sia a quella disciplinata, per la generalità dei destinatari, dal comma 1 del medesimo art. 16, e non anche all'aliquota speciale, fissata (nella misura del 4,75 per cento per il periodo di imposta del 2002) dal citato comma 2 dell'art. 45 del medesimo decreto legislativo per i soggetti di cui ai precedenti artt. 6 e 7, cioè per le banche e altri enti e società finanziari, nonché per le imprese di assicurazione.

2. – In considerazione della parziale identità delle norme denunciate e delle censure formulate, i giudizi devono essere riuniti per essere decisi con un'unica pronuncia.

3. – È preliminare l'esame dell'eccezione di inammissibilità della questione sollevata dalla CTP di Padova, formulata dalla Regione Siciliana e motivata sulla circostanza che il giudice *a quo* si sarebbe limitato ad invocare l'art. 117 Cost., senza tenere conto delle competenze legislative attribuite in materia alla Regione dallo statuto speciale.

Di tali competenze, peraltro, occorre tener conto quando le disposizioni censurate appaiono ad esse inerenti.

Nel caso in esame, però, tale inerenza manca. Questa stessa Corte ha affermato che «la Regione Siciliana ha [...] il potere di integrare la disciplina dei tributi erariali, nei limiti segnati dai principi della legislazione statale relativi alla singola imposizione (sentenze n. 138 e n. 111 del 1999), in termini non dissimili da quanto previsto per le Regioni ordinarie dall'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost.» (sentenza n. 152 del 2018); correttamente, quindi, il giudice rimettente si sofferma sul contrasto con la normativa statale di riferimento e sulla conseguente violazione del parametro costituzionale.

Secondo il disegno delineato dal legislatore statale – sottoposto a suo tempo all'esame di questa Corte, che ha escluso qualsivoglia lesione delle prerogative

regionali (sentenze n. 138 e n. 111 del 1999) – la Regione Siciliana aveva facoltà di dare attuazione alle disposizioni del Titolo I del d.lgs. n. 446 del 1997, relativo alla istituzione ed alla disciplina dell'IRAP, rimanendo però nel perimetro in esso delineato (ivi compresa, quindi, la disciplina degli artt. 16 e 45 del medesimo decreto legislativo).

Difatti l'art. 24 del d.lgs. n. 446 del 1997, nell'individuare i poteri delle Regioni, dispone che quelle a statuto ordinario possono 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, ferme restando le disposizioni degli artt. 19, da 21 a 23, e da 32 a 35, mentre le Regioni a statuto speciale e le Province autonome di Trento e Bolzano «provvedono, con legge, alla attuazione delle disposizioni del presente titolo in conformità delle disposizioni della legge 23 dicembre 1996, n. 662, articolo 3, commi 158 e 159». A sua volta, l'art. 3, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), al comma 158, prevede una cosiddetta clausola di salvaguardia: la Regione Siciliana «provvede con propria legge alla attuazione dei decreti di cui ai commi da 143 a 149 [tra cui quello relativo alla istituzione dell'IRAP], con le limitazioni richieste dalla speciale autonomia finanziaria preordinata dall'articolo 36 dello Statuto regionale e dalle relative norme di attuazione».

La disposizione regionale censurata – emessa in attuazione dell'art. 24 del d.lgs. 446 del 1997, secondo quanto dettato dalla ricordata clausola di salvaguardia – dà quindi applicazione alla normativa statale ed è esclusivamente ad essa che occorre fare riferimento per verificare se vi sia stata invasione rispetto alle competenze legislative dello Stato, e cioè se la norma sia costituzionalmente illegittima.

4. – Non è fondata neanche l'eccezione di inammissibilità per difetto di motivazione sulla rilevanza, formulata dalla Regione Marche e dalla Regione Siciliana, sempre nel giudizio relativo all'ordinanza n. 38 del 2018, sulla base della considerazione che il giudice rimettente non si sarebbe soffermato sull'esame della prescrizione e della decadenza delle pretese avanzate dai ricorrenti stabilite dall'art. 21, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413).

4.1. – Alla luce della costante giurisprudenza costituzionale, quanto al primo profilo, l'eccezione non è fondata per il decisivo rilievo che la prescrizione non può essere esaminata d'ufficio dal giudice, ma deve essere eccepita dalla parte ai sensi dell'art. 2938 del codice civile (sentenza n. 39 del 2018).

4.2. – Più articolato il discorso relativo al secondo profilo, posto che, in tema di contenzioso tributario, si afferma la rilevanza di ufficio *ex art.* 2969 cod. civ. della decadenza del contribuente dal diritto ad ottenere il rimborso, in quanto sottratta alla libera disponibilità delle parti (*ex multis*, Corte di cassazione, sezione sesta civile, sentenza 21 marzo 2017, n. 7199; sezione sesta civile, sentenza 13 gennaio 2015, n. 317).

Questa Corte è sempre stata molto rigorosa nel perimetrare i margini di valutazione dei presupposti processuali, condizionanti la valida instaurazione del giudizio principale, la cui verifica deve essere «meramente strumentale al riscontro della rilevanza della questione di costituzionalità» (sentenza n. 241 del 2008), e «si arresta se il giudice rimettente ha offerto una motivazione non implausibile in ordine alla sussistenza delle condizioni dell'azione» (sentenza n. 53 del 2017).

In particolare ha affermato che, «a tale riguardo, non può sostituire la propria valutazione a quella già compiuta dal giudice *a quo*, eventualmente anche in via implicita», come chiarito con la citata sentenza n. 53 del 2017, secondo la quale solo la manifesta implausibilità della motivazione, che ricorre quando nessun dubbio possa nutrirsi sul punto, potrebbe riflettersi sulla rilevanza della questione. Si ritiene quindi sufficiente che «[i]l giudice rimettente non [abbia] ravvisato preclusioni all'esame nel merito della domanda [...]». Pertanto, non si può ritenere manifestamente implausibile la valutazione in punto di rilevanza, espressa dal giudice rimettente sulla scorta delle allegazioni e degli elementi di prova acquisiti».

Tanto premesso, va considerato che nell'ordinanza n. 38 del 2018 il collegio rimettente, afferma, in punto di rilevanza, che la «questione è assolutamente determinante ai fini della decisione del procedimento instaurato avanti questo Giudice, giacché da essa dipende la debenza o meno della imposta chiesta a rimborso della società ricorrente».

Va inoltre ricordato, con riferimento al giudizio relativo all'ordinanza n. 89 del 2018, che la CTR del Lazio rimettente segnala che l'Agenzia delle entrate ha riconosciuto il diritto al rimborso parziale, limitato alla quota corrispondente alla differenza tra l'aliquota maggiorata del 5,75 per cento e l'aliquota del 5,25 per cento, censurando la sentenza di primo grado nella parte in cui riconosceva il diritto al rimborso anche per la quota corrispondente alla differenza tra l'aliquota del 5,25 per cento e quella del 4,75 per cento.

5. – Le questioni sollevate da entrambi i giudici rimettenti sono fondate.

6. – La disciplina valevole *ratione temporis* nei giudizi principali prevede, al comma 1 dell'art. 16 del d.lgs. n. 446 del 1997, un'aliquota generale del 4,25 per cento, facendo «salvo quanto previsto [...] nei commi 1 e 2 dell'articolo 45».

Quest'ultimo articolo, al comma 2, a sua volta sancisce (nel testo storico in vigore dal 1° gennaio 2002 al 31 dicembre 2002) che, per i soggetti di cui agli artt. 6 e 7, cioè per le banche e gli altri enti e società finanziarie, nonché le imprese di assicurazione, «per i periodi d'imposta in corso al 1° gennaio 1998, al 1° gennaio 1999 e al 1° gennaio 2000 l'aliquota è stabilita nella misura del 5,4 per cento; per i due periodi d'imposta successivi, l'aliquota è stabilita, rispettivamente, nelle misure del 5 e del 4,75 per cento». Quindi per l'anno di imposta 2002 – in relazione al quale veniva chiesto il rimborso dell'IRAP di cui è causa nei giudizi principali – l'aliquota stabilita in via transitoria era pari al 4,75 per cento.

Il comma 3 del citato art. 16, poi, a decorrere dal terzo anno successivo a quello di emanazione del medesimo decreto legislativo, attribuisce alle Regioni la facoltà di variare «l'aliquota di cui al comma 1 fino ad un massimo di un punto percentuale», e la giurisprudenza costituzionale ha già chiarito che tale facoltà di variazione è riferibile alla sola aliquota ordinaria di cui al precedente comma 1 e non anche alle aliquote speciali di cui al successivo art. 45 (sentenza n. 357 del 2010).

7. – Tanto premesso sul quadro normativo statale di riferimento, per affrontare le questioni in esame occorre prendere le mosse dalla pronuncia di questa Corte n. 177 del 2014, la quale, richiamando la costante giurisprudenza costituzionale, ha affermato che la disciplina del tributo in esame rientra nella potestà legislativa esclusiva dello Stato, ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost.: la potestà legislativa attribuita alle Regioni deve essere, dunque, esercitata nei limiti fissati dal legislatore statale.

Nella sentenza citata la disciplina de qua viene ricostruita ribadendo che la facoltà di variazione attribuita alle Regioni dal comma 3 del citato art. 16 è riferibile alla sola aliquota ordinaria di cui al precedente comma 1, con esclusione, dunque, dell'aliquota speciale fissata, per i soggetti di cui ai precedenti artt. 6 e 7, dalla disciplina transitoria delineata dal successivo art. 45, comma 2, per l'anno di imposta 2002, nella misura (non passibile di variazioni) pari al 4,75 per cento. Solo dall'anno successivo al 2002, cessata la disciplina transitoria, trova applicazione quella ordinaria di cui all'art. 16, che, al comma 1, fissa l'aliquota al 4,25 per cento e, al comma 3, attribuisce alle Regioni la potestà di variare l'aliquota fissata dal legislatore statale fino ad un punto percentuale.

Sulla base di tale lettura complessiva della disciplina statale è stata quindi dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 5, della legge della Regione Lombardia 27 dicembre 2001, n. 27 (Legge finanziaria 2002), il quale disponeva l'aumento di un punto percentuale dell'aliquota IRAP determinata in via temporanea per gli istituti bancari dal comma 2 del citato art. 45.

7.1. – Per le disposizioni regionali censurate valgono le medesime considerazioni svolte in ordine a quella della Regione Lombardia, trattandosi sempre di norme con le quali le Regioni hanno disposto l'aumento dell'aliquota IRAP al di fuori del perimetro delineato dal legislatore statale con il d.lgs. n. 446 del 1997, che, secondo quanto sopra ricostruito, aveva riconosciuto tale facoltà solo per l'aliquota ordinaria e non per quella speciale e transitoria disciplinata dall'art. 45, comma 2, del d.lgs. n. 446 del 1997.

7.2. – A tale conclusione si deve giungere anche per l'art. 7, comma 1, della legge della Regione Siciliana n. 2 del 2002, in quanto, come sopra ricordato, tale Regione ha, sì, il potere di integrare la disciplina dei tributi erariali, ma – come visto – nei limiti segnati dai principi della legislazione statale relativi alla singola imposizione (sentenze n. 152 del 2018, n. 138 e n. 111 del 1999).

Dunque, – secondo la disciplina dettata dal legislatore statale in materia e

già a suo tempo sottoposta al vaglio di legittimità costituzionale (sentenze n. 138 e n. 111 del 1999) – la Regione Siciliana, come già sopra ricordato, aveva facoltà di dare attuazione alle disposizioni del Titolo I del d.lgs. n. 446 del 1997 relativo alla istituzione e disciplina dell'IRAP, rimanendo però nel perimetro in esso delineato dalla normativa statale, ivi compresa quindi la disciplina degli artt. 16 e 45 del medesimo decreto legislativo.

8. – Va poi precisato che – contrariamente a quanto prospettato dalle Regioni intervenienti – esse non possono beneficiare della cosiddetta “sanatoria” prevista dal legislatore statale con l'art. 2, comma 22, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2004».

Come noto, tale norma ha introdotto, nelle more del completamento dei lavori dell'Alta Commissione di studio per il federalismo fiscale, una “sanatoria”, tra l'altro, delle disposizioni legislative emanate dalle Regioni in tema di IRAP «in modo non conforme ai poteri ad esse attribuiti in materia dalla normativa statale».

Nel caso in esame, invece, non si tratta dell'esercizio «in modo non conforme» di poteri attribuiti alle Regioni dalla normativa statale. Quest'ultima, infatti, secondo quanto sopra argomentato, non attribuiva alcun potere di maggiorazione dell'aliquota speciale disciplinata dall'art. 45 del d.lgs. n. 446 del 1997, potere invece attribuito con riferimento alle ipotesi di cui all'art. 16 del medesimo decreto legislativo, ovvero – nei termini già ricostruiti – per la generalità dei destinatari, nonché per i soggetti di cui agli artt. 6 e 7 del medesimo d.lgs. 446 del 1997 limitatamente ai periodi di imposta successivi a quelli oggetto della disciplina speciale e transitoria dell'art. 45.

Gli interventi regionali si collocano pertanto al di fuori dell'oggetto della sanatoria.

9. – Deve essere, quindi, dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 6, della legge della Regione Marche n. 35 del 2001, nonché dell'art. 5, comma 1, della legge della Regione Lazio n. 34 del 2001 e correlata statuizione della Tabella A ad essa allegata e dell'art. 7, comma 1, della legge della Regione Siciliana n. 2 del 2002, limitatamente a quanto disposto per il periodo di imposta 2002 per i soggetti di cui agli artt. 6 e 7 del d.lgs. n. 446 del 1997.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 6, della legge della Regione Marche 19 dicembre 2001, n. 35 (Provvedimenti tributari in materia di addizionale regionale all'IRPEF, di tasse automobilistiche e di imposta regionale sulle attività produttive), nonché dell'art. 5, comma 1, della legge della Regione Lazio 13 dicembre 2001, n. 34 (Disposizioni in materia di imposta

regionale sulle attività produttive in attuazione del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446), e correlativa statuizione della Tabella A ad essa allegata, e dell'art. 7, comma 1, della legge della Regione Siciliana 26 marzo 2002, n. 2 (Disposizioni programmatiche e finanziarie per l'anno 2002), limitatamente a quanto disposto per il periodo di imposta 2002 per i soggetti di cui agli artt. 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 16 aprile 2019.

* * *

Sentenza n. 206/2023 (Pres. Barbera; Red. Buscema)

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, ha impugnato (r.r. n. 5 del 2023) l'art. 10 della legge reg. Veneto n. 30 del 2022 per violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. che riserva allo Stato la competenza legislativa esclusiva nella materia del sistema tributario dello Stato, nonché per violazione dell'art. 81, terzo comma, Cost.

Afferma il ricorrente che la disposizione in esame che interviene a modificare la disciplina del riversamento diretto dei proventi dell'IRAP e dell'addizionale regionale all'IRPEF derivanti dal controllo fiscale di cui all'art. 9 del d.lgs. n. 68 del 2011 – che assumerebbe il valore di parametro statale interposto – invaderebbe la competenza legislativa esclusiva statale nella materia del sistema tributario dello Stato in cui rientrerebbero le imposte in questione e la destinazione del relativo gettito (ai sensi del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, recante «Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali»).

La censura statale si duole che la disposizione impugnata stabilisce che, tra i proventi derivanti da attività di controllo, liquidazione e accertamento con adesione, oggetto di riversamento diretto in uno specifico conto corrente acceso presso la tesoreria regionale, sarebbero inclusi anche quelli derivanti da ravvedimento operoso indotto dall'attività di controllo da parte degli organi dell'amministrazione finanziaria.

Secondo il ricorrente tali proventi non rientrerebbero nel concetto di «recupero» fiscale di cui all'art. 9 del d.lgs. n. 68 del 2011, in quanto sarebbe oggettivamente complesso distinguere, all'interno delle somme corrisposte dai

contribuenti in sede di ravvedimento operoso, quelle versate spontaneamente e quelle, invece, il cui pagamento sia dipeso dall'attività di controllo sostanziale da parte degli organi dell'amministrazione finanziaria.

La disposizione impugnata sarebbe altresì in contrasto con l'art. 81, terzo comma, Cost. in quanto il gettito fiscale derivante dall'IRAP e dall'addizionale regionale all'IRPEF proveniente da ravvedimento operoso sarebbe sottratto al finanziamento del Servizio sanitario nazionale garantito dallo Stato con inevitabili ripercussioni negative sulla finanza pubblica.

2. – Si è costituita in giudizio la Regione Veneto la quale, con riferimento alla violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., ha chiesto di dichiarare la non fondatezza del ricorso in quanto la disposizione impugnata costituirebbe semplicemente attuazione delle norme interposte statali di cui agli artt. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 e 9 del d.lgs. n. 68 del 2011.

Sostiene la difesa regionale che il parametro costituzionale di riferimento avrebbe dovuto essere l'art. 119 Cost. che riconosce l'autonomia finanziaria delle regioni è, quindi, sulla base di questo principio che lo Stato dovrebbe esercitare la propria competenza in materia tributaria.

Anche la legge delega n. 42 del 2009, che detta principi fondamentali in materia di federalismo fiscale, afferma il principio di territorialità dei tributi regionali e prevede all'art. 7 che il gettito sia privo di vincoli di destinazione.

Dovrebbe altresì considerarsi che, poiché la Regione – per mezzo della Guardia di finanza e dell'amministrazione finanziaria, sulla base di apposita convenzione – concorrerebbe all'attività di recupero fiscale, la stessa avrebbe diritto, in virtù dell'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 68 del 2011, al riversamento diretto a suo favore delle somme recuperate a tassazione.

Ritiene la difesa regionale che sarebbe non fondato anche il motivo di ricorso basato sulla asserita violazione dell'art. 81, terzo comma, Cost. perché il venir meno di una copertura finanziaria, a motivo di una diversa rimodulazione dei riversamenti diretti a favore della Regione, rappresenterebbe la conseguenza di una errata valutazione operata dallo Stato in sede di redazione del bilancio annuale di previsione.

3. – [...]

4. – Nel merito, la questione è fondata in riferimento all'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost.

4.1. – Occorre innanzitutto rilevare che la questione ha ad oggetto non la spettanza alla Regione Veneto del gettito relativo all'IRAP e all'addizionale regionale all'IRPEF maturato nel suo territorio e destinato al finanziamento del SSN – circostanza che non è contestata dallo Stato – ma l'impiego del gettito proveniente da ravvedimento operoso, cui il contribuente abbia deciso di aderire *ex art. 13, comma 1-ter, del d.lgs. n. 472 del 1997*, a seguito dello svolgimento nei suoi confronti di un'attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

L'IRAP e l'addizionale regionale all'IRPEF, disciplinate dal d.lgs. n. 446 del

1997, sono definite tributi regionali propri derivati, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera b), numero 1), della legge n. 42 del 2009.

Si tratta di imposte istituite da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni; la relativa disciplina, pertanto, va ricondotta, secondo la giurisprudenza costante di questa Corte, alla materia del sistema tributario dello Stato, di competenza legislativa esclusiva statale ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost, con conseguente contenimento dell'autonomia impositiva regionale entro i limiti stabiliti dalla legge statale (sentenze n. 274 e n. 76 del 2020, n. 128 del 2019, n. 177 del 2014, n. 121 del 2013 e n. 32 del 2012).

Ai sensi dell'art. 13 del decreto legislativo 18 febbraio 2000, n. 56 (Disposizioni in materia di federalismo fiscale, a norma dell'articolo 10 della legge 13 maggio 1999, n. 133) e dell'art. 77-*quater* del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 (Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria), convertito, con modificazioni, nella legge 6 agosto 2008, n. 133, il gettito da IRAP e da addizionale regionale all'IRPEF è destinato al finanziamento del Servizio sanitario nazionale.

L'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 68 del 2011 stabilisce invece che, in riferimento ai «tributi propri derivati e alle addizionali alle basi imponibili dei tributi erariali», è assicurata alle regioni, attraverso il riversamento diretto, solo quella parte di gettito derivante dall'attività di recupero fiscale.

L'attività di recupero fiscale dell'amministrazione finanziaria è ben diversa dal ravvedimento operoso, che presuppone, da un lato, l'assenza «di atti di liquidazione e accertamento» (art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997) dell'amministrazione finanziaria e, dall'altro, che il contribuente si attivi spontaneamente per estinguere la pretesa fiscale; a tali differenti situazioni il legislatore statale, nell'esercizio della sua discrezionalità nella materia del sistema tributario dello Stato, fa conseguire due diverse destinazioni del gettito incamerato.

La nozione di attività di recupero fiscale dettata dallo Stato, per i tributi propri derivati, nell'esercizio della propria competenza legislativa esclusiva non autorizza la Regione ad intervenire in tale ambito; e ciò indipendentemente dal contenuto della disposizione regionale (sentenza n. 32 del 2012).

Ne consegue che l'impugnato art. 10 della legge reg. Veneto n. 30 del 2022, che assimila alla «attività di recupero fiscale» (art. 9 del d.lgs. n. 68 del 2011) dei tributi propri derivati anche il «ravvedimento operoso (totale o parziale) a seguito di attività di controllo sostanziale», interferendo con la competenza legislativa esclusiva statale, è costituzionalmente illegittimo per violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., in materia di sistema tributario dello Stato.

4.2. – L'accoglimento del primo motivo di ricorso consente di ritenere assorbita la questione promossa con riferimento al diverso parametro di cui all'art. 81, terzo comma, Cost.

4.3. – Questa Corte non può tuttavia esimersi dall’esprimere l’auspicio che il legislatore statale ponga in essere un intervento organico e ponderato nella materia tributaria finalizzato a dare piena attuazione all’art. 119 Cost., in modo da attribuire alle Regioni una effettiva autonomia finanziaria con riguardo all’esercizio delle competenze loro spettanti. Si è in particolare già da tempo affermato che l’attuazione del disegno costituzionale delineato dall’art. 119 Cost., come novellato dalla legge costituzionale 18 ottobre 2001 n. 3 (Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione), richiede, quale necessaria premessa, l’intervento del legislatore statale (*ex multis*, sentenze n. 40 del 2022 e n. 37 del 2004).

In questa prospettiva, sarebbe auspicabile, da parte del legislatore statale, una ulteriore valorizzazione del principio, diretto a incentivare il concorso della Regione alla lotta all’evasione fiscale, di cui agli artt. 9 della legge n. 42 del 2009 e 9, commi 2 e 3, del d.lgs. n. 68 del 2011, anche in riferimento all’istituto del ravvedimento operoso *ex* art. 13, comma 1-*ter* del d.lgs. n. 472 del 1997, introdotto dalla legge 23 dicembre 2014, n. 190, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità per il 2015)».

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l’illegittimità costituzionale dell’art. 10 della legge della Regione Veneto 23 dicembre 2022, n. 30 (Legge di stabilità regionale 2023).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 24 ottobre 2023.

6.4. Utilizzazione di quota parte del canone di abbonamento radiotelevisivo

SENTENZA N. 255/2010 (PRES. AMIRANTE; RED. F. GALLO)

Norme della Regione Piemonte – “Sistema Integrato della Comunicazione” (SIC) – Definizione – Difformità rispetto al testo unico della televisione, per la mancata inclusione nel SIC della “stampa quotidiana e periodica” e della “pubblicità esterna” – Lamentata violazione di principi fondamentali posti dalla normativa statale per la disciplina del mercato al fine di impedire il formarsi di posizioni dominanti; **Radiotelevisione – Imposte e tasse – Norme della Regione Piemonte – Canone RAI – Autorizzazione alla Giunta regionale a promuovere intese con il** Ministro dello sviluppo economico volte a definire l'utilizzo di quota parte del canone di abbonamento RAI corrisposto dai cittadini piemontesi, nel rispetto dei criteri generali approvati dal Consiglio regionale su proposta della Giunta – **Norme nazionali contenenti la disciplina del canone, che escludono un intervento della Regione nell'utilizzo del tributo.**

Legge della Regione Piemonte 26 ottobre 2009, n. 25 (Interventi a sostegno dell'informazione e della comunicazione istituzionale via radio, televisione, cinema e informatica), art. 8, comma 2.

Costituzione, art. 117, secondo comma, lett. e), (sistema tributario dello Stato).

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri ha promosso, in riferimento all'art. 117, secondo comma, lettera *e*), della Costituzione, due diverse questioni di legittimità della legge della Regione Piemonte 26 ottobre 2009, n. 25 (Interventi a sostegno dell'informazione e della comunicazione istituzionale via radio, televisione, cinema e informatica), aventi ad oggetto, rispettivamente, l'art. 3, comma 1, e l'art. 8, «comma 1» [*recte*: comma 2], di tale legge.

Le questioni promosse vanno esaminate distintamente.

2. – Con riguardo alla prima questione, va rilevato che il denunciato comma 1 dell'art. 3 stabilisce che, «Ai fini della presente legge, per “sistema integrato delle comunicazioni” si intende il settore che comprende le seguenti attività: a) editoria fruibile attraverso internet; b) radio e televisione; c) cinema; d) iniziative di comunicazione di prodotti e servizi; e) sponsorizzazioni». Il suddetto art. 3 costituisce il Capo II dei complessivi cinque capi di cui è composta la legge regionale, denominato «Interventi a sostegno del sistema integrato delle comunicazioni di pubblica utilità».

Secondo il ricorrente, l'impugnata disposizione si pone in contrasto con l'art. 2, comma 1, lettera *l*), del decreto legislativo 31 luglio 2005, n. 177 (Testo unico della radiotelevisione), il quale – nell'ambito di un complesso normativo statale diretto a regolare il mercato al fine di impedire il formarsi di posizioni dominanti – stabilisce che «Ai fini del presente testo unico si intende per: [...] l) “sistema integrato delle comunicazioni” il settore economico che comprende le seguenti attività: stampa quotidiana e periodica; editoria annuaristica ed elettronica anche per il tramite di Internet; radio e televisione; cinema; pubblicità esterna; iniziative di comunicazione di prodotti e servizi; sponsorizzazioni». In particolare, per il Presidente del Consiglio dei ministri, la denunciata disposizione della legge regionale, non ricomprendendo nel settore economico corrispondente al «sistema integrato delle comunicazioni» le attività della «stampa quotidiana e periodica» e della «pubblicità esterna» (includere, invece, in tale settore dalla suddetta norma statale), contrasta anche «con i principi fondamentali e travalica i limiti posti alla legislazione regionale dall'art. 12 dello stesso decreto legislativo» n. 177 del 2005, con conseguente violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost., nella parte in cui tale parametro riserva alla competenza legislativa esclusiva dello Stato la materia «tutela della concorrenza».

La questione non è fondata.

2.1. – Il ricorrente muove dai due seguenti assunti interpretativi: a) la normativa statale in tema di «sistema integrato delle comunicazioni» attiene alla

(1) La sentenza ha, inoltre, dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 3, comma 1, della medesima legge regionale n. 25 del 2009 promossa dal Presidente del Consiglio dei ministri, in riferimento all'art. 117, secondo comma, lett. *e*), della Costituzione.

materia della tutela della concorrenza nel settore economico delle comunicazioni; b) la normativa regionale impugnata incide anch'essa sulla disciplina della concorrenza nello stesso settore economico.

Il primo di tali assunti è corretto.

Il comma 1, lettera g), dell'art. 2 della legge 3 maggio 2004, n. 112 (Norme di principio in materia di assetto del sistema radiotelevisivo e della RAI-Radiotelevisione italiana S.p.A., nonché delega al Governo per l'emanazione del testo unico della radiotelevisione), ha introdotto nell'ordinamento la nozione di «sistema integrato delle comunicazioni», definendolo, «ai fini» della medesima legge (alinea del comma 1), come il «settore economico che comprende le seguenti attività: stampa quotidiana e periodica; editoria annuaristica ed elettronica anche per il tramite di INTERNET; radio e televisione; cinema; pubblicità esterna; iniziative di comunicazione di prodotti e servizi; sponsorizzazioni». Siffatta nozione serviva ad individuare l'insieme dei mercati in relazione ai quali doveva essere complessivamente valutata la sussistenza di posizioni dominanti degli operatori di comunicazione, ai sensi degli artt. 14 e 15 della stessa legge n. 112 del 2004, fermo restando il divieto di costituzione di posizioni dominanti nei singoli mercati. La definizione di «sistema integrato delle comunicazioni» era funzionale, pertanto, ad una normativa (in particolare, ai menzionati artt. 14 e 15, nonché al comma 16 dell'art. 2 della legge 31 luglio 1997, n. 249 – recante «Istituzione dell'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni e norme sui sistemi delle telecomunicazioni e radiotelevisivo» –, quale modificato dal suddetto art. 14) esplicitamente diretta a tutelare la concorrenza, regolando i mercati ed ostacolando la formazione di una posizione dominante nel settore economico delle comunicazioni.

La disposizione contenente tale definizione è stata abrogata dall'art. 54, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 177 del 2005. Tuttavia, detto decreto legislativo, in attuazione della delega contenuta nell'art. 16 della citata legge n. 112 del 2004, ha riprodotto nell'art. 2, comma 1, lettera l) – evocato dal ricorrente come norma interposta all'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. – la stessa definizione di «sistema integrato delle comunicazioni» contenuta nella disposizione abrogata. Inoltre, anche nella disciplina stabilita dal decreto legislativo delegato n. 177 del 2005, la suddetta definizione di «sistema integrato» ha mantenuto ferma la sua funzione strumentale rispetto ad una normativa avente contenuto analogo a quello sopra visto degli artt. 14 e 15 della legge n. 112 del 2004 (abrogati per nuova regolamentazione della materia) ed è, perciò, ugualmente diretta a tutelare la concorrenza. In particolare, l'art. 2, comma 1, lettera l), del d.lgs. n. 177 del 2005 si raccorda strettamente con l'art. 43 dello stesso decreto legislativo; articolo, quest'ultimo, che è significativamente rubricato come «Posizioni dominanti nel sistema integrato delle comunicazioni» e che costituisce, da solo, l'intero Titolo VI, denominato «Norme a tutela della concorrenza e del mercato».

Le stesse considerazioni valgono anche per il testo dell'art. 2 del d.lgs. n.

177 del 2005, quale risulta a séguito delle modifiche apportate, prima, dall'art. 16, comma 4-*bis*, del decreto-legge 1° ottobre 2007, n. 159 (Interventi urgenti in materia economico-finanziaria, per lo sviluppo e l'equità sociale), convertito, con modificazioni, dalla legge 29 novembre 2007, n. 222, e, poi, dal comma 1 dell'art. 4 del decreto legislativo 15 marzo 2010, n. 44 (Attuazione della direttiva 2007/65/CE relativa al coordinamento di determinate disposizioni legislative, regolamentari e amministrative degli Stati membri concernenti l'esercizio delle attività televisive). A séguito di tali modifiche, infatti, il suddetto decreto legislativo, per quanto qui interessa, ha solo assunto la nuova denominazione di «Testo unico dei servizi di media audiovisivi e radiofonici» e mutato sia l'indicazione della lettera «l)» sia l'espressione «radio e televisione», contenute nel comma 1 dell'art. 2, rispettivamente in lettera «s)» ed in «radio e servizi di media audiovisivi». Resta ferma, dunque, data la limitata portata di tali modifiche, la descritta funzione, svolta dalla definizione di «servizio integrato delle comunicazioni», di strumento per l'applicazione di norme statali dirette a tutelare la concorrenza nel settore economico delle comunicazioni.

2.2. – Dalla correttezza dell'esaminato primo assunto del ricorrente, circa la *ratio* della normativa statale sopra citata, non segue, però, che sia corretto anche l'altro suo assunto interpretativo, secondo cui la normativa regionale impugnata opera anch'essa nella materia della «tutela della concorrenza».

Il denunciato comma 1 è inserito nell'art. 3 della legge reg. n. 25 del 2009 che compone, da solo, il Capo II della stessa legge, denominato «Interventi a sostegno del sistema integrato delle comunicazioni di pubblica utilità». Detto comma utilizza la nozione di «servizio integrato delle comunicazioni» non quale strumento operativo per incidere sulla formazione di posizioni dominanti nel settore economico delle comunicazioni, ma – a differenza della norma statale evocata dal ricorrente quale parametro interposto – esclusivamente al fine di individuare le attività economiche nell'ambito delle quali potranno essere adottati, da parte della Regione, gli specifici provvedimenti di sostegno organizzativo ed economico delineati nello stesso art. 3, in coerenza con le «disposizioni generali» contenute negli artt. 1 e 2 (Capo I della legge). In altri termini, il legislatore regionale si limita a prevedere «forme di sostegno» e «interventi» (art. 3, comma 4), diretti alla «formazione» (art. 2, comma 1, lettera *a*) e «promozione» (art. 3, comma 2) di un «sistema integrato delle comunicazioni di pubblica utilità», al fine esclusivo di favorire: a) «iniziative di collaborazione e cooperazione fra gli enti locali», nella loro attività di «comunicazione e relazione con il pubblico» (art. 3, comma 2); b) la «realizzazione di progetti di informazione e comunicazione atti a sviluppare il pluralismo e la partecipazione, proposti da soggetti pubblici o privati, non aventi finalità di lucro, operanti sul territorio regionale» (art. 3, comma 3).

La natura, l'oggetto e le finalità di tale «sostegno del sistema integrato delle comunicazioni di pubblica utilità» dimostrano che detti interventi non riguardano la disciplina dei mercati ed il contrasto delle posizioni dominanti e che,

pertanto, non interferiscono in alcun modo con la normativa statale menzionata nel ricorso, dettata a tutela della concorrenza. È evidente, cioè, che la definizione di «sistema integrato delle comunicazioni» contenuta nella denunciata disposizione regionale – recante oltretutto (nell'alinea del comma 1) l'espressa clausola limitativa: «Ai fini della presente legge» – attiene a statuizioni riguardanti la materia «ordinamento della comunicazione», di competenza legislativa concorrente (art. 117, terzo comma, Cost. non evocato quale parametro), ed opera, perciò, su un piano del tutto diverso da quello del d.lgs. n. 177 del 2005, con la conseguenza che la mancata inclusione, da parte del legislatore regionale, dell'«editoria annuaristica ed elettronica» non fruibile attraverso internet, della «stampa quotidiana e periodica» e della «pubblicità esterna» tra le attività ricomprese nel suddetto «sistema integrato» non comporta alcuna violazione del predetto decreto legislativo e, quindi, della competenza statale esclusiva in materia di «tutela della concorrenza».

2.3. – Va osservato, infine, che non può essere presa in considerazione – sempre in riferimento all'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. – la denunciata ulteriore violazione, ad opera della disposizione impugnata, sia di «principi fondamentali», sia dei «limiti posti alla legislazione regionale dall'art. 12» del citato d.lgs. n. 177 del 2005. Infatti, a parte la genericità del richiamo di imprecisati «principi fondamentali», la stessa evocazione di tali principi (di competenza statale) e la conseguente loro distinzione rispetto a norme di dettaglio (di competenza regionale) è incompatibile con la dedotta sussistenza della competenza legislativa esclusiva dello Stato. Anche il richiamo del ricorrente ai «limiti» posti dall'art. 12 del d.lgs. n. 177 del 2005 è palesemente incoerente con l'invocata competenza legislativa esclusiva dello Stato, perché l'alinea del comma 1 di tale disposizione precisa espressamente che l'articolo riguarda soltanto la «potestà legislativa concorrente in materia di emittenza radiotelevisiva in ambito regionale o provinciale» esercitata dalla Regione. Deve perciò ritenersi che la menzione, nel ricorso, della violazione di «principi fondamentali» e dell'art. 12 del d.lgs. n. 177 del 2005 sia frutto di un mero errore materiale di compilazione e che, perciò, debba ritenersi come non fatta.

3. – Con riguardo alla seconda questione promossa dal ricorrente, va rilevato che il denunciato comma 2 dell'art. 8 della citata legge reg. Piemonte n. 25 del 2009, stabilisce che – al fine di attuare i contratti di servizio pubblico in ambito regionale e provinciale di cui all'art. 46 del d.lgs. n. 177 del 2005, stipulati con la società concessionaria del servizio pubblico generale di radio-diffusione – «nel rispetto della libertà di iniziativa economica della società concessionaria, anche con riguardo alla determinazione dell'organizzazione dell'impresa, nonché nel rispetto dell'unità giuridica ed economica dello Stato e del principio di perequazione, la Giunta regionale è autorizzata a promuovere intese con il Ministero dello sviluppo economico volte a definire l'utilizzo di quota parte del canone di abbonamento RAI corrisposto dai cittadini pemon-

tesi, nel rispetto dei criteri generali approvati dal Consiglio regionale su proposta della Giunta medesima».

Secondo il ricorrente, la citata disposizione regionale si pone in contrasto con le norme statali che disciplinano il suddetto canone di abbonamento, contenute sia nel regio decreto-legge 21 febbraio 1938, n. 246 (Disciplina degli abbonamenti alle radioaudizioni), quale convertito dalla legge 4 giugno 1938, n. 880, sia nell'art. 47 del d.lgs. n. 177 del 2005, il quale stabilisce in particolare, al comma 3, che il Ministro delle comunicazioni determina l'ammontare del canone di abbonamento alla radiotelevisione «in misura tale da consentire alla società concessionaria della fornitura del servizio di coprire i costi che prevedibilmente verranno sostenuti [...] per adempiere gli specifici obblighi di servizio pubblico generale radiotelevisivo affidati a tale società [...]». La ripartizione del gettito del canone dovrà essere operata con riferimento anche all'articolazione territoriale delle reti nazionali per assicurarne l'autonomia economica». Sempre ad avviso del ricorrente, la disposizione denunciata, prevedendo un intervento della Regione Piemonte nell'utilizzazione del gettito di un prelievo statale di natura tributaria, come il canone di abbonamento radiotelevisivo, viola l'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., nella parte in cui tale parametro riserva alla competenza legislativa esclusiva dello Stato la materia «sistema tributario dello Stato».

La questione è fondata.

Questa Corte ha costantemente affermato che, in forza dell'evocato parametro costituzionale, la disciplina, anche di dettaglio, dei tributi statali è riservata alla legge statale e che, pertanto, l'intervento del legislatore regionale su tali tributi è precluso, ancorché diretto soltanto ad integrarne la disciplina, salvo che l'intervento sia consentito dalla stessa legislazione statale (sentenze n. 123 del 2010; n. 298 e n. 216 del 2009; n. 2 del 2006; n. 397 del 2005).

Ciò vale anche per il cosiddetto «canone di abbonamento» radiotelevisivo, che – come più volte rilevato dalla giurisprudenza costituzionale – ha da tempo assunto natura di prestazione tributaria, istituita e disciplinata dallo Stato (sentenze n. 284 del 2002, n. 535 del 1988 e n. 81 del 1963; ordinanze n. 499 e n. 219 del 1989), il cui gettito – come chiarito con la sentenza n. 284 del 2002 – è destinato «quasi per intero (a parte la modesta quota ancora assegnata all'Accademia nazionale di Santa Cecilia) al finanziamento della concessionaria del servizio pubblico radiotelevisivo, ai sensi dell'art. 27, comma 8, della legge 23 dicembre 1999, n. 488» (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – Legge finanziaria 2000). Del resto, la natura di tributo statale dell'indicato prelievo è stata riconosciuta anche dalla Corte di cassazione, in numerose pronunce, così da costituire «diritto vivente».

Nella specie, la disposizione regionale impugnata, prevedendo «intese» tra la Regione ed il Ministero delle comunicazioni per l'utilizzazione di una quota parte del canone di abbonamento radiotelevisivo, si pone in palese contrasto con la disciplina statale di tale canone, la quale, da un lato, non consente alcun

intervento del legislatore regionale al riguardo e, dall'altro, stabilisce espressamente – all'art. 47 del d.lgs. n. 177 del 2005 – che il gettito di detto tributo erariale è destinato alla copertura dei costi del servizio pubblico generale radiotelevisivo, con ciò escludendo qualsiasi possibilità di «intese» con la Regione sulla destinazione del gettito del medesimo tributo.

Ne deriva l'illegittimità costituzionale della disposizione regionale, per violazione della competenza legislativa in materia di «sistema tributario dello Stato», che l'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost. riserva in via esclusiva allo Stato.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, comma 2, della legge della Regione Piemonte 26 ottobre 2009, n. 25 (Interventi a sostegno dell'informazione e della comunicazione istituzionale via radio, televisione, cinema e informatica);

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 7 luglio 2010.

6.5. Tassa di concessione regionale per la raccolta del tartufo

SENTENZA N. 33/2012 (PRES. QUARANTA; REL. MAZZELLA)

Norme della Regione Molise – Tassa di concessione regionale annuale per il rilascio del tesserino che abilita alla ricerca e alla raccolta del tartufo – Previsione, oltre alla tassa, anche di un contributo annuale per gli interventi di sostenibilità ambientale regionale, con possibilità di prestazioni ad esso alternative, da definirsi con delibere della Giunta regionale – Contrasto con la normativa statale di riferimento che autorizza la sola tassa di concessione, senza prevedere ulteriori forme di imposizione.

Legge della Regione Molise n. 2 del 2011 (Legge Finanziaria Regionale 2011), art. 1, comma 41, lett. o).

Costituzione, artt. 23 e 117, secondo comma, lett. e), (sistema tributario dello Stato).

Considerato in diritto

1. – Con il ricorso indicato in narrativa, il Presidente del Consiglio dei ministri ha promosso, tra l'altro, questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1, commi 13, lettere *a*) e *c*), e 41, lettera *o*), della legge della Regione Molise 1° febbraio 2011, n. 2 (Legge finanziaria regionale 2011), in riferimento agli artt. 3, 23, 53 e 117, commi secondo e terzo, della Costituzione.

[*omissis*]

1.3. – Il ricorrente impugna anche l'art. 1, comma 41, lettera *o*), della legge della Regione Molise n. 2 del 2011, il quale, modificando – a decorrere dal 4 febbraio 2011 – l'art. 20 della legge della Regione Molise 27 maggio 2005, n. 24 (Nuova disciplina della raccolta, della coltivazione e della commercializzazione dei tartufi), prevede che, ai fini del rilascio e della convalida annuale del tesserino di idoneità per la raccolta dei tartufi, sia dovuto, unitamente alla tassa di concessione regionale annua, un contributo annuale per gli interventi di sostenibilità ambientale regionale di 3.000 euro, che può essere assolto da parte dei residenti nella Regione Molise mediante la fornitura, nel corso dell'anno solare di riferimento, di prestazioni di servizio a finalità collettiva rivolte al miglioramento dell'ambiente e del paesaggio, le cui modalità sono definite con deliberazione della Giunta regionale. L'Avvocatura generale dello Stato sostiene che la norma viola: l'art. 3 Cost., perché impone un tributo che non è previsto in altre parti del territorio nazionale, così trattando diversamente situazioni soggettive identiche; l'art. 23 Cost., laddove prevede che la prestazione alternativa al pagamento del tributo sia determinata con delibere della Giunta regionale e, dunque, mediante atti di natura amministrativa e non legislativa; l'art. 53 Cost., poiché introduce una forma impositiva svincolata dalla capacità reddituale del contribuente; l'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost., in materia di sistema tributario, il quale è rimesso all'esclusiva competenza legislativa statale.

Successivamente alla proposizione del ricorso da parte del Presidente del Consiglio dei ministri, l'art. 1, comma 1, lettera *e*), della legge della Regione

(¹) La sentenza n. 33 del 2012, riservata a separata pronuncia la decisione sull'altra questione di legittimità costituzionale promossa dal Presidente del Consiglio dei ministri, dichiara altresì l'illegittimità costituzionale dell'articolo 1, comma 13, lett. *c*), della legge della Regione Molise 1° febbraio 2011, n. 2 (Legge finanziaria regionale 2011) per contrasto con l'art. 117, terzo comma, Cost., che attribuisce allo Stato la competenza legislativa a fissare principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica, perché, consentendo il reclutamento di nuove unità di personale sanitario, viola l'art. 2, comma 88, della legge n. 191 del 2009, il quale prevede che, per le Regioni già sottoposte ai piani di rientro e già commissariate, restano fermi l'assetto della gestione commissariale previgente per la prosecuzione del piano di rientro, secondo programmi operativi coerenti con gli obiettivi finanziari programmati predisposti dal commissario *ad acta*. La medesima sentenza ha poi dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 1, comma 13, lett. *a*), della legge reg. Molise n. 2 del 2011, parimenti promossa, in riferimento all'articolo 117, terzo comma, della Costituzione.

Molise 9 settembre 2011, n. 22 recante «Modifiche alla legge regionale 27 maggio 2005, n. 24 (Nuova disciplina della raccolta, della coltivazione e della commercializzazione dei tartufi)», entrato in vigore il giorno successivo alla pubblicazione sul Bollettino Ufficiale della Regione Molise (e, cioè, il 17 settembre 2011), ha nuovamente sostituito il testo dell'art. 20 della legge reg. Molise n. 24 del 2005, il quale ora non prevede più il contributo di 3000 euro, ma solamente la tassa di concessione annuale pari a 100 euro.

[*omissis*]

5. – Passando all'esame della questione relativa all'art. 1, comma 41, lettera o), della legge reg. Molise n. 2 del 2011, si premette che, seppure tale norma sia rimasta in vigore solamente dal 4 febbraio 2011 al 16 settembre 2011, non si può escludere che essa abbia avuto attuazione durante il periodo della sua vigenza e pertanto non sussistono le condizioni per dichiarare la cessazione della materia del contendere.

5.1. – La questione sollevata in riferimento agli artt. 23 e 117, secondo comma, lettera e), Cost., è fondata.

L'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), autorizza le Regioni ad istituire una tassa di concessione regionale annuale per il rilascio del tesserino che abilita alla ricerca e alla raccolta del tartufo.

L'art. 1, comma 41, lettera o), della legge reg. Molise n. 2 del 2011 ha previsto che, ai fini del rilascio e della convalida annuale del tesserino di idoneità per la raccolta dei tartufi, sia dovuto, unitamente alla tassa di concessione regionale annua pari a 100 euro, un «contributo annuale per gli interventi di sostenibilità ambientale regionale» pari a 3.000 euro; aggiungendo che esso può essere assolto da parte dei residenti nella Regione Molise mediante la fornitura, nel corso dell'anno solare di riferimento, di prestazioni di servizio a finalità collettiva rivolti al miglioramento dell'ambiente e del paesaggio, le cui modalità sono definite con deliberazione della Giunta regionale.

Così disponendo, la Regione Molise ha ecceduto dai limiti imposti dall'art. 17 della legge n. 752 del 1985, il quale autorizza le Regioni ad istituire solamente una tassa di concessione regionale per il rilascio del predetto tesserino, senza prevedere la possibilità di ulteriori forme di imposizione. Sussiste, pertanto, lesione della competenza esclusiva statale in materia di sistema tributario e contabile dello Stato stabilita dall'art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione.

L'art. 1, comma 41, lettera o), della legge reg. Molise n. 2 del 2011 contrasta anche con l'art. 23 Cost., il quale impone che ogni prestazione personale o patrimoniale sia prevista per legge.

Sotto questo profilo, la norma regionale impugnata deve essere valutata unitariamente, perché essa impone una prestazione patrimoniale (il contributo di 3.000 euro), ma contestualmente consente di evitarne il pagamento mediante

l'esecuzione di altre prestazioni, onde la parte della norma relativa all'imposizione della tassa e quella concernente le prestazioni ad essa alternative sono connesse in maniera tale da configurare una fattispecie unitaria insuscettibile di scissione. Ed allora, poiché l'art. 1, comma 41, lettera o), della legge reg. Molise n. 2 del 2011 rinvia ad una fonte di rango inferiore a quella legislativa (provvedimento della Giunta regionale) l'individuazione delle prestazioni alternative a quella patrimoniale, senza dettare criteri direttivi idonei a restringere la discrezionalità dell'organo amministrativo, viola la riserva di legge prevista dall'art. 23 della Costituzione.

Va dunque dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 41, lettera o), della legge della Regione Molise n. 2 del 2011, nella parte in cui, nel modificare l'art. 20 della legge reg. Molise n. 24 del 2005, prevede, oltre al pagamento della tassa di concessione regionale annua, un contributo annuale di 3.000 euro.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara l'illegittimità dell'articolo 1, comma 41, lettera o), della legge della Regione Molise n. 2 del 2011, nella parte in cui prevede, per il rilascio e per la convalida annuale del tesserino che autorizza la ricerca e la raccolta dei tartufi, un contributo annuale di 3.000 euro;

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 15 febbraio 2012.

6.6. Contributo consortile

SENTENZA N. 188/2018 (PRES. LATTANZI; REL. AMOROSO)

Contributo consortile di bonifica – Quota relativa alle spese afferenti al conseguimento dei fini istituzionali dei consorzi – Debenza indipendentemente dal beneficio fondiario.

Legge della Regione Calabria 23 luglio 2003, n. 11 (Disposizioni per la bonifica e la tutela del territorio rurale. Ordinamento dei Consorzi di Bonifica), art. 23, comma 1, lett. *a*).

Costituzione, art. 119.

Considerato in diritto

1. – Con ordinanza del 12 giugno 2017 la Commissione tributaria provinciale (CTP) di Cosenza ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 23, comma 1, lettera *a*), della legge della Regione Calabria 23 luglio 2003, n. 11 (Disposizioni per la bonifica e la tutela del territorio rurale. Ordinamento dei Consorzi di Bonifica), in riferimento agli artt. 119 e 23 della Costituzione, nella parte in cui prevede, a carico dei consorziati, l'obbligo di corrispondere il pagamento della quota del contributo consortile di bonifica imputabile alle spese afferenti al conseguimento dei fini istituzionali del consorzio, «indipendentemente dal beneficio fondiario».

La CTP osserva che – essendo il contributo consortile di bonifica previsto dalla legge statale e, dunque, non costituendo un tributo proprio della Regione – la disposizione censurata, che ne disciplina i criteri di applicazione, si pone in contrasto con l'art. 119 Cost. che, nel riconoscere alle Regioni autonomia finanziaria di entrata e di spesa, prescrive l'osservanza dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Nella fattispecie, il censurato art. 23, comma 1, lettera *a*), nel prevedere la debenza del contributo consortile anche in assenza di alcun beneficio per il soggetto obbligato, si porrebbe in contrasto con le norme di coordinamento del sistema tributario che, nel settore della bonifica, sono individuabili nell'art. 59 del regio decreto 13 febbraio 1933, n. 215 (Nuove norme per la bonifica integrale), e nell'art. 860 del codice civile; disposizioni che invece presuppongono che ci sia sempre un beneficio per l'immobile ricadente nel perimetro del territorio del Consorzio di bonifica.

In via subordinata sarebbe violato l'art. 23 Cost., perché la disposizione censurata – secondo la CTP – non contiene alcuna direttiva o criterio sul presupposto fondante l'obbligo di pagamento dei contributi consortili.

[*omissis*]

5. – Nel merito la questione è fondata.

Preliminarmente va svolta una duplice premessa: la prima concernente la sussistenza ed estensione della competenza del legislatore regionale nel settore della bonifica e l'altra relativa alla natura tributaria della prestazione patrimoniale obbligatoria posta a carico dei consorziati.

6. – I contributi consortili, regolati dalla disposizione censurata, ricadono nel più ampio ambito della disciplina della bonifica, la quale, già prima della riforma del Titolo V della Parte seconda della Costituzione, costituiva un settore, riguardante diversi ambiti, che radicava la competenza legislativa concorrente e delegata delle Regioni a statuto ordinario.

Nel regime del riparto delle competenze legislative previste dall'art. 117, primo comma, Cost., nella sua originaria formulazione, e nel contesto della preesistente disciplina statale della materia, contenuta nel r.d. n. 215 del 1933, il legislatore regionale poteva esercitare la sua competenza concorrente in

materia di «agricoltura e foreste», in cui ricadeva prevalentemente la disciplina della bonifica; al legislatore statale spettava porre i principi fondamentali, già ricavabili dalla citata normativa del 1933 e da quella del codice civile (artt. da 857 a 865), integrata da quella successiva sia di settore – quale la bonifica montana di cui alla legge 25 luglio 1952, n. 991 (Provvedimenti in favore dei territori montani) – sia, più in generale, risultante dalla delega in materia di consorzi, di cui all'art. 31 della legge 2 giugno 1961, n. 454 (Piano quinquennale per lo sviluppo dell'agricoltura), esercitata con il d.P.R. 23 giugno 1962, n. 947 (Norme sui Consorzi di bonifica, in attuazione della delega prevista dall'art. 31 della legge 2 giugno 1961, n. 454). Inoltre, disposizioni speciali sono state dettate proprio per la Regione Calabria dalla legge 28 marzo 1968, n. 437 (Provvedimenti straordinari per la Calabria), che in particolare, all'art. 7, ha previsto che tutto il territorio della Regione potesse essere oggetto di bonifica, sia integrale che specificamente montana.

La competenza regionale, in prosieguo di tempo, è risultata coniugata a quella delegata alle Regioni. Infatti – come riconosciuto da questa Corte (sentenza n. 66 del 1992) – le competenze in materia di bonifica sono state assegnate alle Regioni a statuto ordinario con il d.P.R. 15 gennaio 1972, n. 11 (Trasferimento alle Regioni a statuto ordinario delle funzioni amministrative statali in materia di agricoltura e foreste, di caccia e di pesca nelle acque interne e dei relativi personali ed uffici), nell'ambito del trasferimento delle funzioni in materia di agricoltura e foreste, poi completato dal d.P.R. 24 luglio 1977, n. 616 (Attuazione della delega di cui all'art. 1 della L. 22 luglio 1975 n. 382), che, agli artt. 66, 69 e 73, ha precisato che oggetto delle funzioni assegnate alle Regioni erano le attività di bonifica integrale e montana e di sistemazione idrogeologica, ivi comprese quelle svolgentesi a livello interregionale e inclusi i poteri di vigilanza già esercitati sui consorzi di bonifica dagli organi dello Stato.

Sicché questa Corte (sentenza n. 326 del 1998) ha potuto affermare che «la materia della “bonifica integrale e montana” risulta inclusa in quella della “agricoltura e foreste”, di competenza regionale». Ciò ha avuto «l'effetto di rendere esercitabile la potestà legislativa regionale nella materia medesima [...] con i soli limiti derivanti dai principi fondamentali della legislazione statale nella materia»; principi ricavabili dalla disciplina statale contenuta nelle disposizioni del cod. civ. sulla bonifica (artt. da 857 a 865) e, prima ancora, nel citato r.d. n. 215 del 1933.

Anche in seguito si è ribadito (sentenza n. 282 del 2004), con riferimento ad una normativa regionale precedente alla riforma costituzionale del 2001, che la bonifica è riconducibile ad una competenza regionale fondamentalmente concorrente, relativa, da un lato, alla materia dell'«agricoltura e foreste», e, dall'altro, in un quadro più ampio, all'azione pubblica per la difesa del suolo, la tutela e l'uso delle risorse idriche, la tutela dell'ambiente come ecosistema, in una «concezione globale degli interventi sul territorio».

6.1. – La riforma del Titolo V della Parte seconda della Costituzione, con

la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 (Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione), ha modificato radicalmente il riparto di competenze legislative tra Stato e Regioni. In particolare, non è più prevista la competenza legislativa in materia di «agricoltura e foreste», che ora ricade nella competenza residuale del legislatore regionale, ma la disciplina della bonifica si colloca in un più complesso e multifunzionale intreccio di competenze.

Nel nuovo testo dell'art. 117 Cost. vengono infatti in rilievo, oltre alla competenza regionale residuale, che comprende molti aspetti della disciplina del settore agricolo (quarto comma), anche quella esclusiva dello Stato in materia di «tutela dell'ambiente» e «dell'ecosistema» (secondo comma, lettera s), nonché la competenza concorrente in materia di «governo del territorio» (terzo comma).

Con riferimento a detta disciplina della bonifica, pur nell'ambito di un ampliamento della competenza regionale in materia di agricoltura – da concorrente a residuale – è previsto d'altra parte il necessario rispetto sia dei “principi fondamentali” della legislazione dello Stato nella materia del «governo del territorio», sia, più in generale, della competenza esclusiva statale in materia di «ambiente» ed «ecosistema».

Inoltre, la più specifica disciplina dei consorzi di bonifica – che questa Corte ha ritenuto non essere riconducibili alla nozione di «enti locali» ai sensi del previgente art. 130 Cost. (sentenza n. 346 del 1994), ma alla categoria degli enti pubblici locali operanti nelle materie di competenza regionale, e dunque degli «enti amministrativi dipendenti dalla regione» (sentenza n. 326 del 1998) – può altresì presentare profili attinenti alla materia dell'«ordinamento civile», di competenza esclusiva del legislatore statale; viene poi in rilievo, in particolare quanto alla regolamentazione della prestazione obbligatoria dei contributi consortili, avente natura tributaria, anche il coordinamento del sistema tributario, di competenza concorrente (art. 117, terzo comma, Cost.), nonché il limite all'autonomia finanziaria delle Regioni (art. 119, secondo comma, Cost.).

6.2. – Ed è proprio nell'esercizio di questa multifunzionale competenza concorrente – come ritenuto da questa Corte (sentenza n. 139 del 2009) – che, dopo la riforma costituzionale del 2001, il legislatore statale è intervenuto dettando disposizioni in materia di riordino dei consorzi di bonifica.

L'art. 27 del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e disposizioni urgenti in materia finanziaria), convertito, con modificazioni, in legge 28 febbraio 2008, n. 31, ha previsto che le Regioni procedessero al riordino, anche mediante accorpamento o eventuale soppressione di singoli consorzi, dei consorzi di bonifica, secondo criteri definiti a seguito di intesa in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, su proposta dei Ministri delle politiche agricole alimentari e forestali e delle infrastrutture. Ha inoltre prescritto in particolare che «i contributi consortili devono essere contenuti nei limiti dei costi sostenuti per l'attività istituzionale».

Successivamente è stata raggiunta la prescritta intesa in data 18 settembre 2008, che ha previsto che l'ambito territoriale di operatività dei Consorzi di bonifica, definito comprensorio di bonifica, è delimitato dalla Regione su cui insiste il territorio di competenza e, quanto ai contributi consortili, ha stabilito, come principio, che le spese del consorzio sono a carico dei consorziati «i cui immobili traggono beneficio dalle azioni dei Consorzi».

Sicché, quanto al territorio di competenza dei consorzi, il legislatore regionale può delimitare i comprensori di bonifica e provvedere anche alla loro unificazione, come riconosciuto da ultimo nella sentenza n. 160 del 2018 di questa Corte. In questa più recente pronuncia la Corte ha considerato, da una parte, che una legge regionale (quella della Regione Basilicata, oggetto di impugnativa) avesse legittimamente esercitato la competenza in materia, prevenendo l'accorpamento di tutti i consorzi di bonifica in un unico nuovo consorzio sull'intero territorio regionale (così come già in passato aveva fatto una legge della Regione Emilia-Romagna: sentenza n. 66 del 1992); d'altra parte, ha ritenuto l'illegittimità costituzionale della specifica disciplina della liquidazione dei vecchi consorzi perché ricadente nella materia dell'ordinamento civile di competenza esclusiva statale. Per la stessa ragione, in precedenza, era stata ritenuta costituzionalmente illegittima la previsione di una legge della Regione Puglia sul non assoggettamento a esecuzione forzata di entrate dei consorzi di bonifica (sentenza n. 273 del 2012).

Inoltre, quanto anche ai contributi consortili, il legislatore regionale può regolamentarli, tenendo però conto che, nella misura in cui è riconosciuta la natura tributaria di queste prestazioni obbligatorie, e segnatamente di tributo derivato sui generis, opera il limite generale dell'art. 119, secondo comma, Cost. che prescrive il rispetto dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario anche con riferimento ad un tributo – quale è quello in esame – che trovi origine in una fonte statale.

7. – La seconda premessa, di cui si diceva, riguarda la natura tributaria dei contributi consortili, ritenuta dalla CTP rimettente in conformità alla giurisprudenza di legittimità della Corte di cassazione.

7.1. – In generale, il legislatore statale, nel disciplinare la provvista di un servizio pubblico, può escludere o, all'opposto, prevedere una relazione sinallagmatica con il servizio, seppur non in termini di stretta corrispettività, conformando una prestazione patrimoniale obbligatoria come tributo piuttosto che come canone o tariffa, conseguendo da ciò – «indipendentemente dalla qualificazione» della stessa (*ex plurimis*, sentenza n. 167 del 2018) – non solo la giurisdizione del giudice tributario, ma anche l'applicazione della disciplina dei tributi a partire dal canone della capacità contributiva previsto dall'art. 53, primo comma, Cost. All'opposto, non può il legislatore qualificare come tributo ciò che in concreto, in ragione della sua regolamentazione, è conformato come canone o tariffa, perché da ciò conseguirebbe una illegittima deroga al canone generale della giurisdizione del giudice ordinario di cui all'art. 102, primo

comma, Cost. (la sentenza n. 64 del 2008 ha affermato che «l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali»).

E pertanto il legislatore, nell'esercizio della sua discrezionalità in materia di politica economica e fiscale, può anche passare da un sistema basato sulla fiscalità di un contributo ad uno fondato sulla corrispettività di una tariffa o di un canone, come è avvenuto nell'ipotesi della tariffa di igiene ambientale, istituita con l'art. 49 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22 (Attuazione della direttiva 91/156/CEE sui rifiuti, della direttiva 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi e della direttiva 94/62/CE sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio), inizialmente di natura tributaria (sentenza n. 238 del 2009 e, da ultimo, Corte di cassazione, sezioni unite, ordinanza 10 aprile 2018, n. 8822), poi sostituita dalla tariffa per la gestione dei rifiuti urbani *ex art.* 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 (Norme in materia ambientale), prestazione patrimoniale ritenuta di natura non tributaria (Corte di cassazione, sezione terza civile, ordinanza 21 giugno 2018, n. 16332), al pari della tariffa per il servizio di fognatura e depurazione (sentenza n. 335 del 2008).

7.2. – In particolare, quanto ai contributi consortili, poteva inizialmente apparire dubbia la loro natura tributaria in ragione del marcato collegamento tra la spesa sostenuta dal consorzio per le opere di bonifica e la contribuzione a tale spesa di cui i consorziati erano onerati, atteso che l'art. 11 del r.d. n. 215 del 1933 fa riferimento alla «ripartizione della quota di spesa tra i proprietari» degli immobili ricadenti nel perimetro di contribuenza, e l'art. 860 cod. civ. considera il «concorso dei proprietari alla spesa» necessaria per le opere di bonifica.

Nondimeno si è progressivamente affermata in giurisprudenza la natura tributaria dei contributi consortili.

Inizialmente questa Corte (sentenza n. 26 del 1998), nell'esaminare la questione di legittimità costituzionale di una disposizione dell'originaria disciplina dei contributi consortili di bonifica quanto alla possibilità, o no, di sospendere l'esecuzione dei ruoli esattoriali, ha considerato la natura paratributaria dei contributi dovuti agli enti di bonifica, quale ritenuta, all'epoca, dalla giurisprudenza di legittimità, rilevando che «pur dovendosi collocare le prestazioni patrimoniali in questione nell'area applicativa dell'art. 23 della Costituzione, l'assimilazione dei contributi consortili ai tributi erariali non si profila come assoluta, ma limitata piuttosto a taluni fondamentali aspetti, tra cui quello dell'esazione».

Dalla mera «assimilazione» ai tributi si è progressivamente passati a riconoscere la piena natura tributaria dei contributi consortili, escludendo che su di essi potesse applicarsi l'IVA (fin dalla sentenza della Corte di cassazione, sezione prima civile, 30 gennaio 1979, n. 662) e che, in quanto tributi si seppur non «locali», radicassero la competenza del tribunale «per le cause in materia di imposte e tasse» ai sensi dell'art. 9, secondo comma, del codice di procedura

civile (Corte di cassazione, sezione prima civile, sentenza 1° febbraio 2000, n. 1093).

Dopo la modifica dell'art. 2 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), ad opera dell'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2002)», con conseguente generalizzazione della giurisdizione tributaria a tutte le prestazioni di natura tributaria, si è definitivamente affermata la giurisdizione delle commissioni tributarie quale giudice speciale tributario sulle controversie aventi ad oggetto i contributi consortili di bonifica (*ex plurimis*, Corte di cassazione, sezioni unite, sentenza 3 maggio 2016, n. 8770).

7.3. – Questo approdo, costante ed univoco, cui è pervenuta la giurisprudenza di legittimità, si fonda sulla struttura della disciplina della prestazione, sicché può dirsi che il contributo consortile di bonifica ha natura tributaria, conformemente alla sua struttura non sinallagmatica, e costituisce un contributo di scopo.

Questo essendo ormai il punto d'arrivo del diritto vivente, deve conseguentemente identificarsi un vero e proprio potere impositivo del consorzio nei confronti dei consorziati sul presupposto della legittima inclusione del bene immobile nel comprensorio di bonifica e del «beneficio» che all'immobile deriva dall'attività di bonifica.

In ragione di tale qualificazione, il necessario «beneficio» non è espressione di un rapporto sinallagmatico; ma c'è un tributo che può definirsi di scopo, almeno in senso lato, perché destinato ad alimentare la provvista del Consorzio per poter realizzare le opere di bonifica.

Il beneficio che giustifica l'assoggettamento a contribuzione consortile non è legato, con nesso sinallagmatico di corrispettività, all'attività di bonifica, come sarebbe se si trattasse di un canone o di una tariffa, che invece tale nesso sinallagmatico presuppongono; con riferimento proprio a una prestazione patrimoniale di natura non tributaria questa Corte (sentenza n. 335 del 2008) ha dichiarato incostituzionale la previsione di debenza della tariffa riferita al servizio di depurazione «anche nel caso in cui la fognatura sia sprovvista di impianti centralizzati di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi».

Nondimeno, nel caso dei contributi consortili di bonifica, il beneficio per il consorziato-contribuente deve necessariamente sussistere per legittimare l'imposizione fiscale; esso però consiste non solo nella fruizione, ma anche nella fruibilità, comunque concreta e non già meramente astratta, dell'attività di bonifica, che, in ragione del miglioramento che deriva all'immobile del consorziato, assicura la capacità contributiva che giustifica l'imposizione di una prestazione obbligatoria di natura tributaria.

8. – Fatta questa duplice premessa, da cui muovere per l'esame delle questioni di costituzionalità, vengono in rilievo i principi fondamentali del

sistema tributario, che limitano la riconosciuta, pur ampia, competenza legislativa della Regione; la quale – come si è detto – può regolare non solo il comprensorio di bonifica e l'appartenenza dell'immobile all'area del Consorzio, ma anche i contributi consortili.

Fermo restando che la debenza dei contributi consortili trova la sua fonte (statale) ancora nell'art. 860 cod. civ. – che prescrive che i proprietari dei beni situati entro il perimetro del comprensorio sono obbligati a contribuire nella spesa necessaria per l'esecuzione, la manutenzione e l'esercizio delle opere di bonifica (per cui, secondo la sentenza n. 5 del 1967, «l'obbligo di contribuzione deriva dalla legge») – la norma di principio, che li governa, può ricavarsi dal canone generale della stessa disposizione che parametrizza il contenuto della prestazione patrimoniale obbligatoria al beneficio che i consorziati traggono dalla bonifica. Canone questo che è in stretta continuità sia con la previsione del (tuttora vigente) art. 11 del r.d. n. 215 del 1933 – secondo cui la ripartizione della «quota di spesa» tra i proprietari è fatta «in ragione dei benefici conseguiti» per effetto delle opere di bonifica e i criteri di ripartizione sono fissati negli statuti dei consorzi o con successiva deliberazione degli stessi –, sia con la richiamata intesa Stato-Regioni del 18 settembre 2008, che ha previsto che le spese del consorzio sono a carico dei consorziati «i cui immobili traggono beneficio dalle azioni dei Consorzi».

Quindi, per i contributi consortili, quali «quote di partecipazione al costo delle opere di bonifica» a carico dei proprietari consorziati, il criterio fondamentale di questa prestazione patrimoniale di natura tributaria è il beneficio tratto dalle opere di bonifica e più in generale dall'attività del consorzio, secondo criteri fissati negli statuti o nelle delibere dei consorzi stessi, nel rispetto della disciplina regionale.

9. – In questo contesto ordinamentale la Regione Calabria, con la legge 10 marzo 1988, n. 5 (Norme in materia di bonifica), ha definito gli scopi dell'attività di bonifica e le azioni, gli interventi, la disciplina e il funzionamento degli organi deputati ad applicarla e, in particolare, ha qualificato i contributi consortili come «quote di partecipazione al costo delle opere di bonifica» (art. 39), prevedendo anche la possibilità per la Regione stessa di farsi carico di parte di tali quote per evitare che fossero «superati i limiti di sopportabilità della contribuzione a carico degli immobili soggetti ad obblighi di bonifica» (art. 41).

Dopo la riforma costituzionale del 2001, che – come rilevato – ha inciso significativamente sulla competenza delle Regioni nel settore della bonifica, lo stesso legislatore regionale è nuovamente intervenuto in materia con la citata legge reg. n. 11 del 2003, con cui la Regione Calabria ha provveduto a riorganizzare l'intero comparto dei consorzi di bonifica integrale; legge che contiene, all'art. 23, la disposizione censurata dalla CTP rimettente.

Si tratta di una disciplina sistematica e articolata.

Dopo aver catalogato dettagliatamente gli interventi di bonifica (art. 3), la legge regionale del 2003 prevede – per quanto rileva ai fini delle sollevate

questioni di costituzionalità – che su tutto il territorio regionale possano esserci comprensori di bonifica, ciascuno come area di operatività di un singolo consorzio destinato a realizzare le opere e l'attività di bonifica (art. 13).

L'art. 17 della medesima legge regionale prescrive che i proprietari di immobili agricoli ed extra agricoli situati nell'ambito di un comprensorio di bonifica acquisiscono la qualità di consorziati-contribuenti con l'iscrizione degli immobili stessi nel perimetro di contribuenza, risultante dall'approvazione del piano di classifica di cui al successivo art. 24. Il perimetro di contribuenza è reso pubblico con il mezzo della trascrizione, ai sensi dell'art. 58 del r.d. n. 215 del 1933. In ragione di tale iscrizione, i consorziati, divenuti consorziati-contribuenti, sono tenuti al pagamento dei contributi di bonifica di cui al censurato art. 23.

L'art. 24 stabilisce che il piano di classifica individua i «benefici diretti, indiretti e potenziali», derivanti dall'attività di bonifica agli immobili ricadenti nei comprensori di bonifica e stabilisce i parametri per la quantificazione di detti benefici, determinando l'indice di contribuenza di ciascun immobile.

L'assoggettamento a contribuzione consortile è quindi condizionato all'iscrizione dell'immobile nel perimetro di contribuenza risultante dal piano di classifica, in ragione della verificata sussistenza di un beneficio diretto, indiretto o potenziale per l'immobile, non essendo sufficiente il mero dato spaziale della sua collocazione nel comprensorio di bonifica.

La medesima legge reg. Calabria n. 11 del 2003 disciplina poi in dettaglio i contributi consortili all'art. 23, disposizione attualmente censurata, che stabilisce che il contributo consortile di bonifica è costituito dalle quote dovute da ciascun consorzio per il funzionamento dei Consorzi ed è applicato secondo i seguenti criteri: a) «per le spese afferenti il conseguimento dei fini istituzionali, indipendentemente dal beneficio fondiario»; b) per le spese riferibili al successivo articolo 24, comma 1, lettera b), sulla base del beneficio. Vi sono quindi due quote del contributo consortile, la prima delle quali – quota a) – è testualmente indipendente dal beneficio fondiario, mentre la seconda – quota b) – presuppone il beneficio per il consorzio.

10. – Quindi il beneficio effettivo per l'immobile di proprietà del consorzio – come condizione legittimante per l'inclusione nel perimetro di contribuenza del comprensorio di bonifica, nonché come criterio per fissare i parametri di calcolo e quantificazione dei contributi stessi – è in vero ciò che ha previsto, nella specie, il legislatore regionale prescrivendo, all'art. 24, comma 2, legge reg. Calabria n. 11 del 2003, che il piano di classifica individua i «benefici diretti, indiretti e potenziali», derivanti dall'attività di bonifica agli immobili ricadenti nel comprensorio del Consorzio; beneficio che dimensiona gli indici di contribuenza di ciascun immobile.

Però, solo ove risultasse l'unitarietà del contributo consortile dell'art. 23, benché suddiviso – ma in modo inscindibile – in una quota di cui alla lettera a) e in una quota di cui alla lettera b) del comma 1, allora il presupposto del «beneficio», espressamente previsto solo nella lettera b), condizionerebbe nel

complesso la debenza del contributo stesso e quindi anche la obbligatorietà della quota a).

Ma nella fattispecie in esame – per come la norma “vive” nell’ordinamento regionale – la quota a) del contributo consortile, di cui al comma 1 dell’art. 23, non è inscindibilmente collegata alla quota b) del medesimo comma 1.

E infatti, da una parte, con decreto del Presidente della Giunta regionale del 12 febbraio 2010, n. 27, istitutivo del Consorzio di bonifica integrale dei bacini meridionali del Cosentino, al quale è riferibile la cartella di pagamento impugnata nel giudizio *a quo*, si è previsto, all’art. 3, comma 2, che il perimetro di contribuzione per la riscossione dei ruoli relativi al nuovo Consorzio ed emessi ai sensi dell’art. 23, comma 1, lettera a), della legge reg. Calabria n. 11 del 2003 per i soli fini istituzionali, coincide con il perimetro del neoistituito Consorzio. Ciò significa già che l’assoggettamento al contributo consortile è condizionato al solo dato spaziale dell’essere l’immobile ricompreso nel territorio del Consorzio.

D’altra parte, la giurisprudenza di legittimità (Corte di cassazione, sezione sesta civile, ordinanze 24 maggio 2017, n. 13130 e 25 maggio 2017, n. 13264), pronunciandosi su ricorsi dello stesso Consorzio, ha rilevato l’assoggettamento a contribuzione nel caso di immobile compreso nel piano di classifica, facendo menzione in motivazione del suddetto decreto del Presidente della Regione Calabria del 2010 che aveva equiparato il perimetro di contribuzione all’intero comprensorio del Consorzio.

Anche nel giudizio *a quo* l’impugnata cartella di pagamento è stata emessa solo per la indicata quota a) e la CTP riferisce che nessun piano di classifica è stato redatto dal Consorzio, sicché è mancata una rilevazione dei benefici diretti, indiretti o potenziali derivanti dall’attività di bonifica, quale richiesta dall’art. 24 sopracitato.

Del resto, la tesi del Consorzio, ribadita anche in udienza in sede di discussione orale, è proprio questa: è legittimo l’assoggettamento alla contribuzione consortile in ragione del solo inserimento dell’immobile nel comprensorio del consorzio e, quindi, «indipendentemente dal beneficio fondiario», come testualmente prevede la disposizione censurata alla lettera a) del comma 1 dell’art. 23 della legge reg. Calabria n. 11 del 2003.

11. – Tale testuale esclusione del beneficio fondiario ha proprio il significato e la portata di disancorare la debenza della quota a) – così resa autonoma e distinta dalla quota b) – dal beneficio risultante dalla rilevazione fatta dal Consorzio con il piano di classifica e con il relativo perimetro di contribuzione.

In tal modo però risulta violato il più volte citato principio (settoriale) del sistema tributario, che vuole invece che l’assoggettabilità a contribuzione consortile presupponga il beneficio derivato all’immobile dall’attività di bonifica.

Il legislatore regionale non può disancorare la debenza del contributo consortile dal beneficio che agli immobili deriva dall’attività di bonifica, assoggettando a contribuzione consortile i consorziati per il solo fatto che l’immobile

sia ricompreso nel comprensorio di bonifica (il quale – come già rilevato – potrebbe anche essere esteso a tutto il territorio della Regione sì da comprendere, indistintamente, tutti gli immobili), perché, ove ciò facesse, si avrebbe, non più un contributo di scopo di fonte statale disciplinato dalla legge regionale come tributo derivato, ma un'imposta fondiaria regionale di nuovo conio che, come tributo regionale proprio, eccederebbe la competenza del legislatore regionale.

Questa Corte (sentenza n. 102 del 2008) ha infatti affermato che «le Regioni a statuto ordinario sono assoggettate al duplice limite costituito dall'obbligo di esercitare il proprio potere di imposizione in coerenza con i principi fondamentali di coordinamento e dal divieto di istituire o disciplinare tributi già istituiti da legge statale o di stabilirne altri aventi lo stesso presupposto, almeno fino all'emanazione della legislazione statale di coordinamento» (nello stesso senso, la sentenza n. 37 del 2004). Del resto, la disposizione censurata, in quanto del 2003, si muove nel contesto ordinamentale precedente alla normativa sul federalismo fiscale, che ha poi previsto la possibilità per le regioni di istituire tributi propri secondo i decreti legislativi attuativi della legge delega 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione).

12. – La *reductio ad legitimitatem* della disposizione censurata è univocamente orientata dallo stesso principio settoriale del sistema tributario nel senso dell'innesto della previsione, in positivo, del beneficio derivante agli immobili del comprensorio di bonifica come presupposto dell'assoggettamento alla contribuzione consortile, invece della (e quindi in sostituzione della) non rilevanza del beneficio fondiario testualmente prevista dalla medesima disposizione denunciata. La possibilità di dispositivo additivo sostitutivo è, da tempo, riconosciuta da questa Corte (da ultimo, sentenze n. 20, n. 22 e n. 120 del 2018).

Pertanto il contributo consortile di bonifica, quanto alle spese afferenti al conseguimento dei fini istituzionali dei Consorzi, *ex* lettera *a*) del comma 1 dell'art. 23 citato, è dovuto «in presenza del beneficio» – al pari della quota di cui alla successiva lettera *b*) del medesimo comma – invece che «indipendentemente dal beneficio fondiario».

13. – Può aggiungersi, infine, che la successiva legge reg. Calabria n. 13 del 2017 ha rimediato per il futuro a tale *vulnus* perché, all'art. 1, ha novellato il comma 1 dell'art. 23 della legge reg. Calabria n. 11 del 2003, prevedendo – senza più distinguere tra quota *a*) e quota *b*) – che i proprietari di beni immobili agricoli ed extragricoli ricadenti nell'ambito di un comprensorio di bonifica, che traggono un beneficio, consistente nella conservazione o nell'incremento del valore degli immobili, derivante dalle opere pubbliche o dall'attività di bonifica effettuate o gestite dal Consorzio, sono obbligati al pagamento di un contributo consortile, secondo i criteri fissati dai piani di classifica elaborati e approvati ai sensi del successivo art. 24 e specificando che per beneficio deve intendersi il vantaggio tratto dall'immobile agricolo ed extragricolo a seguito dell'opera e

dell'attività di bonifica tesa a preservarne, conservarne e incrementarne il relativo valore.

14.– In conclusione va dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 23, comma 1, lettera *a*), della legge reg. Calabria n. 11 del 2003, nella parte in cui prevede che il contributo consortile di bonifica, quanto alle spese afferenti al conseguimento dei fini istituzionali dei Consorzi, è dovuto «indipendentemente dal beneficio fondiario» invece che «in presenza del beneficio».

15. – L'accoglimento della questione di costituzionalità in riferimento all'art. 119 Cost. comporta l'assorbimento della censura, peraltro subordinata, di violazione dell'art. 23 Cost., parimenti sollevata dalla CTP rimettente.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 23, comma 1, lettera *a*), della legge della Regione Calabria 23 luglio 2003, n. 11 (Disposizioni per la bonifica e la tutela del territorio rurale. Ordinamento dei Consorzi di Bonifica), nella parte in cui prevede che il contributo consortile di bonifica, quanto alle spese afferenti il conseguimento dei fini istituzionali dei Consorzi, è dovuto «indipendentemente dal beneficio fondiario» invece che «in presenza del beneficio».

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 25 settembre 2018.

IN PARTICOLARE, I REGIMI TRIBUTARI AGEVOLATIVI POST RIFORMA DEL TITOLO V COSTITUZIONE

7.1. Nelle Regioni a statuto speciale

SENTENZA N. 75/2006 (PRES. A. MARINI; RED. F. GALLO)

Norme della Regione Friuli-Venezia Giulia – ICI – Facoltà dei Comuni di esentare i Consorzi di sviluppo industriale e l'EZIT (Ente zona industriale di Trieste) dal pagamento dell'ICI relativa ad aree ed immobili destinati a fini di pubblico interesse – Ricorso del Governo – Intervento della Regione in materia non attribuita alla sua potestà legislativa dallo statuto speciale.

Legge della Regione Friuli-Venezia Giulia 4 marzo 2005, n. 4 (Interventi per il sostegno e lo sviluppo competitivo delle piccole e medie imprese del Friuli-Venezia Giulia. Adeguamento alla sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee 15 gennaio 2002, causa C-439/99, e al parere motivato della Commissione delle Comunità europee del 7 luglio 2004), art. 27.

Statuto speciale per la Regione Friuli-Venezia Giulia, art. 5.

SENTENZA N. 30/2012 (PRES. QUARANTA; RED. NAPOLITANO)

Norme della Regione Sardegna – Agevolazioni fiscali – Imprese aventi sede legale in un Comune montano – Concessione di un contributo, nella forma di credito di imposta, nella misura del venti per cento di quanto effettivamente pagato a titolo di imposte sui redditi ed IRAP nel corso del 2011, fino ad un massimo di 10.000 euro.

Legge della Regione Sardegna 19 gennaio 2011, n. 1 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – Legge finanziaria 2011), art. 3.

Costituzione, artt. 117, secondo comma, lett. e) (sistema tributario dello Stato) e 3; statuto speciale per la Regione Sardegna, art. 10.

SENTENZA N. 99/2012 (PRES. QUARANTA; REL. CARTABIA)

Norme della Regione Sardegna – Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) – Esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) – Onere di comunicazione al competente assessorato regionale di una attestazione concernente il diritto all'esenzione – Natura statale del tributo – Preclusione alla Regione di interventi eccedenti gli spazi normativi espressamente stabiliti dalla legislazione statale.

Legge della Regione Sardegna 30 giugno 2011, n. 12 (Disposizioni nei vari settori d'intervento), art. 18, comma 20.

Costituzione, art. 117, secondo comma, lett. e), (sistema tributario dello Stato).

SENTENZA N. 133/2017 (PRES. LATTANZI; RED. CORAGGIO)

Norme della Regione Siciliana – Tributo speciale per il conferimento in discarica dei rifiuti solidi (c.d. ecotassa) – Modifica della soggettività passiva e modulazione della misura dell'imposta in ragione della percentuale di raccolta differenziata effettuata dal Comune – Tributo speciale per il conferimento in discarica dei rifiuti solidi – Addizionale per il mancato raggiungimento della

percentuale del 65 per cento di raccolta differenziata – Previsione di deroghe alla sua applicazione.

Legge della Regione Siciliana 17 marzo 2016, n. 3 (Disposizioni programmatiche e correttive per l'anno 2016. Legge di stabilità regionale), artt. 34, commi 1, 7, 12, terzo periodo, e 13; 49, comma 5, comma 7, primo periodo, nei sensi di cui in motivazione, e secondo periodo, 50, commi 1, 2, 3 e 6.

Costituzione, artt. 117, secondo comma, lett. *e*), (sistema tributario dello Stato), e 119, secondo comma.

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri ha promosso, in riferimento agli artt. 3 e 117, secondo comma, lettera *e*), della Costituzione ed agli artt. da 4 a 7 della legge costituzionale 31 gennaio 1963, n. 1 (Statuto speciale della Regione Friuli-Venezia Giulia), questioni di legittimità costituzionale dell'art. 27 della legge della Regione Friuli-Venezia Giulia 4 marzo 2005, n. 4 (Interventi per il sostegno e lo sviluppo competitivo delle piccole e medie imprese del Friuli-Venezia Giulia. Adeguamento alla sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee 15 gennaio 2002, causa C-439/99, e al parere motivato della Commissione delle Comunità europee del 7 luglio 2004), il quale stabilisce che, «ai sensi dell'articolo 9 del decreto legislativo 2 gennaio 1997, n. 9 (Norme di attuazione dello statuto speciale per la Regione Friuli-Venezia Giulia in materia di ordinamento degli enti locali e delle relative circoscrizioni), e in conformità ai principi di cui all'articolo 119 della Costituzione, i Consorzi di sviluppo industriale e l'EZIT possono essere esentati dai Comuni dal pagamento dell'ICI relativa alle aree e agli immobili destinati a fini di pubblico interesse di loro pertinenza, ivi comprese le aree acquisite dall'ente gestore al fine della loro successiva cessione alle imprese interessate».

Secondo la difesa erariale, la norma impugnata – nel prevedere, in favore dei predetti Consorzi e dell'Ente per la zona industriale di Trieste (EZIT), ipotesi di esenzione dall'imposta comunale sugli immobili non contemplate dalla norma statale interposta di cui all'art. 7, comma 1, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421) – contrasterebbe sia con il citato art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost., che riserva al legislatore nazionale la competenza esclusiva nella materia del sistema tributario e contabile dello Stato, sia con le evocate norme costituzionali dello statuto di autonomia, le quali non includono la materia tributaria tra quelle attribuite alla potestà legislativa della Regione Friuli-Venezia Giulia. In particolare, a sostegno del denunciato contrasto della norma regionale con l'art. 117 Cost., la difesa dello Stato richiama l'orientamento espresso da questa Corte, secondo cui, in mancanza dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, fissati dal legislatore statale ai sensi dell'art. 119, secondo comma, Cost., alle Regioni è precluso ogni intervento legislativo sui tributi erariali, ed afferma che, nella specie, il contrasto non sarebbe escluso né dalla circostanza che la norma censurata prevede dette ipotesi di esenzione «in conformità ai principi di cui all'articolo 119 della Costituzione», né dal disposto dell'art. 9 del d. lgs. n. 9 del 1997, il quale – nello stabilire genericamente che «spetta alla regione disciplinare la finanza locale, l'ordinamento finanziario e contabile, l'amministrazione del patrimonio e i contratti degli enti locali» – non si riferisce a tributi statali, come l'imposta comunale sugli immobili (ICI).

2. – Il ricorrente censura la norma regionale impugnata evocando quali

parametri sia norme della Costituzione (artt. 3 e 117, secondo comma, lettera e), sia norme dello statuto di autonomia della Regione Friuli-Venezia Giulia, adottato con la citata legge costituzionale n. 1 del 1963 (artt. da 4 a 7).

Secondo il costante orientamento di questa Corte (v., *ex plurimis*, le sentenze numeri 431 e 304 del 2005, n. 8 del 2004 e n. 213 del 2003), i parametri pertinenti alle questioni di legittimità costituzionale promosse in via principale dal Presidente del Consiglio dei ministri nei confronti di leggi delle Regioni a statuto speciale sono costituiti dalle norme di rango costituzionale degli statuti che regolano il regime di autonomia differenziata attribuito a dette Regioni dall'art. 116 della Costituzione o, in alternativa, dalle stesse disposizioni del nuovo Titolo V della Parte II della Costituzione «per le parti in cui prevedono forme di autonomia più ampie rispetto a quelle già attribuite» (art. 10 della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, recante «Modifiche al Titolo V della parte seconda della Costituzione»).

È opportuno esaminare per prima la questione promossa con riferimento agli evocati parametri statutari.

[*omissis*]

4. – Nel merito, la questione è fondata, perché la norma regionale censurata interviene su materia non attribuita alla potestà legislativa della Regione Friuli-Venezia Giulia dal citato statuto speciale.

4.1. – Tra i parametri statutari evocati, rileva solo l'art. 5, in quanto è l'unico che riguarda la materia tributaria. Secondo tale articolo, la potestà legislativa della Regione nella materia predetta deve esercitarsi «in armonia con i principi fondamentali stabiliti dalle leggi dello Stato» e deve limitarsi all'«istituzione di tributi regionali prevista nell'articolo 51». Quest'ultimo articolo, a sua volta, stabilisce che l'istituzione dei tributi regionali deve essere effettuata con legge regionale, «in armonia col sistema tributario dello Stato, delle Province e dei Comuni». Dal combinato disposto di tali norme risulta, dunque, che la potestà impositiva della Regione può concernere solo i tributi regionali, e cioè quei tributi che la Regione medesima ha facoltà di istituire ai sensi di detto art. 51.

L'imposta comunale sugli immobili non è istituita dalla Regione e, quindi, non è un tributo regionale ai sensi dello statuto. È, invece, un tributo erariale, istituito dalla legge dello Stato (art. 1 del citato d.lgs. n. 504 del 1992) e da questa disciplinato (v., *ex plurimis*, le sentenze numeri 37, 381 del 2004 e n. 397 del 2005), salvo quanto espressamente rimesso all'autonomia dei Comuni (art. 4 del d.lgs. n. 504 del 1992 e art. 59 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, recante «Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali»). Ne consegue che l'impugnato art. 27 della legge della Regione Friuli-Venezia Giulia n. 4 del 2005, nell'introdurre casi di esenzione dall'ICI, interviene su materia non attribuita dallo statuto alla competenza del legislatore

regionale e si pone, perciò, in contrasto con l'evocato art. 5 dello statuto medesimo.

Tale conclusione non è smentita dal richiamo della norma impugnata al menzionato art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 9 del 1997, secondo cui «spetta alla regione disciplinare la finanza locale». Tale articolo, essendo norma di mera attuazione statutaria in tema di ordinamento degli enti locali, può riguardare, infatti, solo quella parte della finanza locale presa in considerazione dallo statuto e non quei tributi comunali che, come l'ICI, sono invece previsti e istituiti esclusivamente dalla legge statale e, nei limiti da questa indicati, disciplinati dai regolamenti comunali.

4.2. – Infine, la Regione Friuli-Venezia Giulia non ha potestà legislativa in materia di ICI, non solo ai sensi delle norme statutarie, ma neanche, contrariamente a quanto sostenuto in via subordinata dalla difesa regionale, ai sensi del combinato disposto degli articoli 117, terzo comma, Cost. e 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001. Essendo infatti l'ICI tributo statale, la sua disciplina rientra nella competenza legislativa esclusiva dello Stato in materia di tributi erariali, di cui all'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. Tale riserva di competenza impedisce che le norme denunciate rientrino nella invocata potestà legislativa concorrente e non consente, nella specie, di effettuare la comparazione richiesta dal citato art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001 tra le forme di autonomia garantite dalla Costituzione (assunte dalla Regione come più favorevoli) e quelle statutarie.

4.3. – L'art. 27 della legge della Regione Friuli-Venezia Giulia n. 4 del 2005 deve essere, dunque, dichiarato costituzionalmente illegittimo per violazione dell'art. 5 dello statuto di autonomia, restando assorbita ogni altra censura.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 27 della legge della Regione Friuli-Venezia Giulia 4 marzo 2005, n. 4 (Interventi per il sostegno e lo sviluppo competitivo delle piccole e medie imprese del Friuli-Venezia Giulia. Adeguamento alla sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee 15 gennaio 2002, causa C-439/99, e al parere motivato della Commissione delle Comunità europee del 7 luglio 2004).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 22 febbraio 2006.

* * *

Sentenza n. 30/2012 (Pres. Quaranta; Red. Napolitano) ¹*Considerato in diritto*

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri ha sollevato questione di legittimità costituzionale degli articoli 3 e 7, commi 1, 2 e 3, della legge della Regione autonoma Sardegna 19 gennaio 2011, n. 1 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – Legge finanziaria 2011), deducendone il contrasto: a) con gli artt. 23 e 117, commi primo e secondo, lettera e), della Costituzione e con gli artt. 3 e 10 della legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 3 (Statuto speciale per la Sardegna), per ciò che concerne l'art. 3 della legge regionale n. 1 del 2011; b) con gli artt. 3, 97 e 117, comma terzo, della Costituzione e con l'art. 3 delle legge costituzionale n. 3 del 1948 per ciò che concerne l'art. 7, commi 1, 2 e 3, della legge regionale n. 1 del 2011.

In considerazione dei diversi ed autonomi contenuti delle disposizioni censurate, cui fanno seguito anche autonomi motivi di doglianza da parte del ricorrente, si procederà partitamente ad esaminare la compatibilità costituzionale di ciascuna di esse.

1.1. – La prima delle disposizioni impugnate, l'art. 3 della legge regionale n. 1 del 2011, prevede che, al fine di ridurre le diseconomie presenti nei Comuni montani della Sardegna, sia concessa alle imprese aventi sede legale in uno di tali Comuni un contributo, nella forma del credito di imposta, nella misura del venti per cento di quanto effettivamente pagato a titolo di imposte sui redditi ed IRAP nel corso dell'anno 2011, sino ad un importo massimo, per ciascun beneficiario, di 10.000,00 euro. Precisa la disposizione che condizioni, limiti e modalità di applicazione del beneficio saranno determinate con successiva deliberazione della Giunta regionale.

Ritiene il ricorrente che la descritta disciplina violerebbe l'art. 117, primo comma, della Costituzione, in riferimento ai principi espressi dagli artt. da 53 a 64 del Trattato sul funzionamento della Unione europea (TFUE), in quanto, costituendo la concessione dei crediti di imposta alle imprese una pratica distorsiva del mercato, essa, per non violare i vincoli derivanti dalla appartenenza alla Unione europea, doveva essere preventivamente autorizzata dalla competente Commissione comunitaria.

Peraltro, aggiunge il ricorrente, la disposizione impugnata sarebbe, altresì, in contrasto con l'art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione in

(¹) La sentenza n. 30 del 2012 ha dichiarato altresì l'illegittimità costituzionale dell'art. 7, commi 1, 2 e 3, della legge della Regione autonoma Sardegna 19 gennaio 2011, n. 1 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – Legge finanziaria 2011) e, in via consequenziale, l'illegittimità costituzionale dell'articolo 7, comma 3-*bis*, della medesima legge regionale n. 1 del 2011.

quanto interverrebbe sulla materia del sistema tributario dello Stato, riservata alla competenza legislativa esclusiva di quest'ultimo, esulando anche dalle competenze legislative regionali in materia tributaria fissate, per la Regione autonoma Sardegna, dagli artt. 3 e 10 dello statuto di autonomia.

Infine, ad avviso del ricorrente, l'art. 3 della legge regionale n. 1 del 2011 violerebbe l'art. 23 della Costituzione, poiché, in contrasto con la riserva di legge in esso contenuta, demanda ad una successiva deliberazione della Giunta regionale, senza che ne siano determinati i criteri applicativi, la determinazione di modalità, limiti e condizioni per la concessione del ricordato beneficio finanziario.

Violerebbe, altresì, gli artt. 3 e 10 dello statuto di autonomia in quanto il beneficio fiscale previsto eccederebbe dai rigorosi limiti ivi previsti, che riguardano solo la possibilità di agevolazioni fiscali relative a nuove imprese, peraltro nel rispetto della competenza tributaria della Regione.

2. – Stante la sua natura preliminare deve essere valutata la eccezione di inammissibilità sollevata dalla difesa regionale ed incentrata, sostanzialmente, sul fatto che l'impugnazione sarebbe prematura in quanto l'eventuale *vulnus* alle competenze statali si determinerebbe solo a seguito della individuazione da parte della Giunta regionale di condizioni, limiti e modalità di concessione del beneficio.

L'eccezione non può essere accolta.

Anche a prescindere dal fatto che, essendo la questione di legittimità costituzionale rivolta nei confronti di una legge regionale certamente già in vigore, la sua attualità è in re ipsa, potendo essere contestata, solo in negativo, la tempestività della sua proposizione là dove, al momento della notificazione del ricorso introduttivo del giudizio, già fosse spirato il termine previsto dall'art. 127 della Costituzione per la sua promozione, osserva questa Corte che, a voler seguire il ragionamento della difesa della Sardegna, ove non fosse intervenuta la impugnazione dell'art. 3 della legge regionale n. 1 del 2011, l'eventuale conflitto di attribuzione proposto successivamente alla delibera di Giunta con la quale fossero stati definiti i termini concreti di concessione del beneficio sarebbe inammissibile, in quanto, secondo la giurisprudenza di questa Corte, non è ammissibile il ricorso per conflitto di attribuzione nei confronti di atti che siano la diretta applicazione di preesistenti disposizioni legislative non impugnate (sentenze n. 380 del 2007, n. 467 del 1997, n. 215 del 1996 e n. 472 del 1995).

2.1. – Sempre in via preliminare, va osservato che, sebbene la norma ora in discussione sia stata oggetto di modificazione, a seguito della entrata in vigore dell'art. 18, comma 31, lettera *a*), della legge regionale della Sardegna 30 giugno 2011, n. 12 (Disposizioni nei vari settori di intervento), tenuto conto della assoluta marginalità della modificazione stessa (che consiste nella variazione della previsione di spesa annua connessa all'attuazione della disposizione legislativa in questione che passa, per ciascun anno, da euro 10.000.000,00 ad euro 2.000.000,00) e della sua indifferenza rispetto ai motivi di censura dedotti

dal ricorrente, la questione può senza dubbio essere trasferita sul testo attualmente vigente del citato art. 3 della legge regionale n. 1 del 2011.

3. – Passando al merito, la questione di legittimità costituzionale è fondata.

3.1. – Con riferimento alla violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione, rileva, infatti, questa Corte come non possa convenirsi con la difesa regionale là dove essa afferma che la disposizione censurata non incide nella materia – riservata alla competenza legislativa esclusiva statale – afferente al «sistema tributario e contabile dello Stato», essendo, secondo la ricostruzione di parte resistente, il beneficio esclusivamente commisurato, nei suoi termini finanziari, al «venti per cento delle imposte sui redditi ed IRAP effettivamente pagate [...] nel corso dell'anno 2011», fino ad un massimo di 10.000 euro.

Infatti la disposizione legislativa fa due volte riferimento al sistema impositivo: nella determinazione dell'entità del beneficio (il ricordato 20 per cento delle imposte pagate) e nell'individuazione del rapporto debitorio da cui l'impresa può defalcare l'importo del beneficio concesso. L'argomentazione della Regione può valere per ciò che concerne la prima parte dell'operazione (vale a dire la determinazione del *quantum*) che è però evocata dal ricorrente solo come necessario punto di partenza delle sue censure, le quali si indirizzano sulla seconda parte della disposizione, laddove viene a stabilire quale sia il rapporto debitorio da cui l'impresa può detrarre il beneficio concesso.

Osta alla ricostruzione ermeneutica della Regione, per ciò che riguarda la sostanza della censura, il dato, incontrovertibile nella sua chiarezza lessicale, che il contributo alle imprese aventi sede legale ed unità operative nei Comuni montani sardi è concesso «nella forma del credito di imposta». Si tratta, pertanto, indubbiamente di un beneficio sussumibile nella più ampia categoria delle agevolazioni fiscali.

Osserva questa Corte non soltanto che la disposizione impugnata prevede che il credito di imposta, evidentemente utilizzabile o attraverso la compensazione con altre imposte o attraverso il rimborso dell'eventuale quota residua, sia pari al venti per cento di quanto versato a titolo di imposta sui redditi o a titolo di IRAP – indubbiamente ambedue imposte erariali – ma soprattutto che essa non contiene alcuna precisazione, come sarebbe stato invece onere della Regione fornire, in ordine agli eventuali tributi propri della Regione sui quali l'agevolazione fiscale, nella forma del credito di imposta, sarebbe applicabile.

La giurisprudenza costituzionale ha, anche recentemente, sottolineato che «allo stato attuale della normativa regionale, non risultano sussistere tributi regionali propri (nel senso di tributi istituiti e disciplinati dalla Regione) che possano essere considerati ai fini dell'agevolazione in questione», e, quindi, «deve ritenersi che detta agevolazione si riferisce a tributi erariali, compresi i tributi regionali cosiddetti derivati, cioè [...] istituiti e disciplinati con legge statale, il cui gettito sia attribuito alle Regioni» (sentenza n. 123 del 2010).

Da tale considerazione, essendo «innegabile che la previsione di un'agevo-

lazione tributaria nella forma del credito di imposta applicabile a tributi erariali costituisce un'integrazione della disciplina dei medesimi tributi erariali» (sentenza n. 123 del 2010), deriva l'affermazione della illegittimità costituzionale della disposizione in scrutinio per violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera *e*), della Costituzione, dato che, in assenza di specifica autorizzazione contenuta in una legge statale, detta normativa viene a violare la competenza accentrata in materia di «sistema tributario dello Stato». Infatti «la disposizione censurata, non limitando in maniera espressa l'efficacia dell'agevolazione fiscale all'ambito dei soli tributi regionali, consente l'applicazione di detta agevolazione, nella forma del credito d'imposta, anche ai tributi statali».

Si tratta di una affermazione che, anche se espressa in una sentenza relativa ad una Regione a statuto ordinario, si estende a tutti quei tributi statali che, ai sensi dell'art. 8 dello statuto di autonomia della Sardegna, costituiscono una sua entrata, in quanto una loro modifica esula dalle competenze legislative attribuite alla Regione ai sensi degli artt. 3 e 4 del medesimo statuto.

Né a diversa conclusione si può giungere sulla base del rilievo che la lettera *b*) del primo comma dell'art. 8 dello statuto di autonomia inserisce tra le entrate proprie della Regione le «imposte e tasse sul turismo» in quanto, potendo essere istituite solo «in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato», non possono contrastare con gli «elementi essenziali del sistema statale» (sentenza n. 102 del 2008). La circostanza che la disposizione legislativa regionale renda possibile uno sconfinamento nell'ambito legislativo che l'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost. affida in via esclusiva allo Stato rende costituzionalmente illegittima la suddetta normativa, la quale concede, altresì, il beneficio non preoccupandosi di far coincidere i fruitori dello stesso (rappresentati da tutte le imprese aventi sede legale ed unità operativa nei comuni montani che abbiano le caratteristiche innanzi indicate) con i soggetti che attualmente versano le imposte e le tasse sul turismo, i tributi cioè che lo statuto prevede possano, con i limiti visti, costituire autonoma entrata della Regione. Né può immaginarsi che il beneficio possa indirizzarsi verso future misure impositive rientranti nell'ambito del turismo che si rivolgessero a tali imprese per l'evidente illogicità che si avrebbe nell'anticipare il beneficio all'istituzione dell'obbligo contributivo, per di più nei confronti di un insieme di imprese che il legislatore regionale ritiene invece meritevoli di trattamenti incentivanti.

3.2. – Parimenti fondata è la censura che il Presidente del Consiglio muove alla disposizione legislativa con riferimento ai parametri di cui agli artt. 3 e 10 dello statuto di autonomia.

Il citato art. 10 prevede, infatti, che «La Regione, al fine di favorire lo sviluppo economico dell'Isola, può disporre, nei limiti della propria competenza tributaria, esenzioni e agevolazioni per nuove imprese». Al già rilevato vizio rappresentato dallo straripamento dalla competenza legislativa regionale in materia tributaria, si aggiunge la violazione della disposizione statutaria in

quanto la dichiarata e più volte ricordata finalità della censurata normativa non è volta ad incentivare il sorgere di «nuove imprese» o a favorirne lo sviluppo.

Restano assorbite le restanti censure.

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale degli articoli 3 [*omissis*] della legge della Regione autonoma Sardegna 19 gennaio 2011, n. 1 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – Legge finanziaria 2011);

2) [*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 15 febbraio 2012.

* * *

Sentenza n. 99/2012 (Pres. Quaranta; Red. Cartabia) ¹

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri ha impugnato gli articoli 3, comma 1, 17, comma 9, 18, commi 20 e 23, lettera c), 20, commi 1 e 2, e 21 della legge della Regione autonoma Sardegna 30 giugno 2011, n. 12 (Disposizioni nei vari settori d'intervento).

[*omissis*]

4. – Anche la censura relativa all'art. 18, comma 20, della legge impugnata è fondata.

La disposizione prevede che le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), esentate dall'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) ai sensi dell'articolo 17, comma 5, della legge della Regione autonoma Sardegna 29 aprile 2003, n. 3 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – Legge finanziaria 2003), al fine di godere dell'esenzione debbano trasmettere alla direzione generale dell'Assessorato regionale della programmazione, bilancio, credito e assetto del territorio, negli stessi termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi, una comunicazione con la quale attestano di avere diritto all'esenzione; ciò a pena di decadenza dall'esenzione medesima. La norma rimette alla Giunta regionale la disciplina delle modalità di presentazione di tali comunicazioni.

(¹) La sentenza n. 99 del 2012 ha altresì dichiarato l'illegittimità costituzionale degli artt. 17, comma 9, 20, comma 2 e 21 della legge della Regione autonoma Sardegna 30 giugno 2011, n. 12 (Disposizioni nei vari settori d'intervento) e l'inammissibilità delle questioni relative agli artt. 3, comma 1, 18, comma 23, lett. c) e 20, comma 1, della predetta legge regionale n. 12 del 2011.

4.1. – La normativa regionale è in contrasto con l'art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione, che attribuisce allo Stato la piena potestà legislativa sul sistema tributario statale.

In primo luogo, la norma censurata introduce un onere burocratico che grava sulle Onlus al fine di poter beneficiare di una esenzione dall'IRAP. Una tale determinazione, tuttavia, non rientra nelle competenze regionali. Infatti, come da costante giurisprudenza di questa Corte (*ex multis* sentenze n. 323 del 2011, n. 241 del 2004 e n. 296 del 2003), l'IRAP, sebbene sia percepita dalle Regioni e dalle Province autonome, è un tributo statale per sua natura, ed è disciplinato dalla legislazione statale. Alle Regioni e alle Province autonome residuano soltanto gli spazi normativi espressamente stabiliti dalla legislazione statale – fra tutti, e per quel che qui più interessa, il potere di disporre l'esenzione dal tributo per le Onlus. Al di fuori di quegli spazi, alle Regioni è precluso qualsiasi intervento normativo: non rientra dunque tra le competenze della Regione individuare le modalità con le quali i soggetti beneficiari possono avvalersi delle esenzioni di un tributo erariale.

Pertanto, nel disporre che le Onlus devono comunicare all'Assessorato regionale competente la volontà di avvalersi dell'esenzione, il legislatore regionale ha violato la competenza esclusiva statale in materia di tributi statali, ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione.

4.2. – Anche seguendo l'assunto della Regione circa la possibilità di intervenire sul tributo IRAP al di fuori degli spazi concessi espressamente dal legislatore statale, sarebbe comunque privo di fondamento l'argomento della resistente, secondo cui l'onere della comunicazione in realtà rappresenterebbe uno snellimento burocratico, in linea con gli orientamenti più recenti dell'ordinamento, che tendono a preferire il ricorso all'autocertificazione. Secondo la resistente, l'autocertificazione dell'organizzazione interessata eviterebbe alla Regione di doversi attivare per ottenere informazioni in possesso dell'amministrazione statale relative alle Onlus presenti sul territorio regionale per poi poter applicare l'esenzione, a tutto vantaggio del soggetto che intende avvalersi dell'esenzione tributaria.

Queste affermazioni non sono condivisibili. Infatti, l'onere di comunicazione si aggiunge a quelli già gravanti sulle Onlus, e dunque non rappresenta uno snellimento, nella prospettiva di tali enti. Si deve, tra l'altro, notare che l'IRAP dev'essere versata in ogni Regione nella quale venga svolta l'attività produttiva – il che significa che una Onlus presente in più territori, seguendo il ragionamento svolto dalla resistente, potrebbe incontrare non solo diversi regimi di IRAP, ma persino diversi oneri apposti alle agevolazioni. La normativa impugnata ha dunque un contenuto che complica, piuttosto che semplificare, gli adempimenti a carico delle Onlus, e sicuramente non è idonea ad alleggerire il quadro dell'iter burocratico.

[omissis]

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

1) *[omissis]*

2) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 18, comma 20, della predetta legge regionale n. 12 del 2011;

3) *[omissis]*

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 16 aprile 2012.

* * *

Sentenza n. 133/2017 (Pres. Lattanzi; Red. Coraggio) ¹

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri ha impugnato numerose disposizioni della legge della Regione siciliana 17 marzo 2016, n. 3 (Disposizioni programmatiche e correttive per l'anno 2016. Legge di stabilità regionale), contenute negli artt. 12; 27, comma 9; 34, commi 1, 7, 12, *[recte*: terzo periodo], e 13; 49, commi 5 e 7; e 50, commi 1, 2, 3 e 6, in riferimento, nel complesso, agli artt. 3, 81, terzo comma, 97, 117, secondo comma, lettere *e)*, *b)* ed *s)*, e 119, secondo comma, della Costituzione, e all'art. 14 dello statuto della Regione siciliana, approvato con il regio decreto legislativo 15 maggio 1946, n. 455 (Approvazione dello statuto della Regione siciliana), che regola la competenza normativa primaria della Regione autonoma.

[omissis]

5. – I commi 1, 7, 12, terzo periodo, e 13 dell'art. 34 della legge regionale impugnata n. 3 del 2016, nel disciplinare diversi profili del tributo speciale per

(¹) La Corte, con la sentenza n. 133 del 2017, ha altresì dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12 della legge della Regione siciliana n. 3 del 2016, promossa, in riferimento agli artt. 3 e 97 della Costituzione, dal Presidente del Consiglio dei ministri e la questione di legittimità costituzionale dell'art. 27, comma 9, della legge della Regione siciliana n. 3 del 2016, trasferita sul testo vigente dell'art. 3, comma 9, della legge della Regione siciliana 29 dicembre 2016, n. 27 (Disposizioni in materia di autonomie locali e per la stabilizzazione del personale precario), promossa, in riferimento ai commi 9 e 9-*bis* dell'art. 4 del decreto-legge 31 agosto 2013, n. 101 (Disposizioni urgenti per il perseguimento di obiettivi di razionalizzazione nelle pubbliche amministrazioni), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 30 ottobre 2013, n. 125, dal Presidente del Consiglio dei ministri.

La Corte inoltre ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12 della legge della Regione siciliana n. 3 del 2016, promossa, in riferimento all'art. 117, secondo comma, lett. *b)*, Cost., dal Presidente del Consiglio dei ministri e la questione di legittimità costituzionale dell'art. 27, comma 9, della legge della Regione siciliana n. 3 del 2016, trasferita sul testo vigente dell'art. 3, comma 9, della legge della Regione siciliana n. 27 del 2016, promossa, in riferimento all'art. 81, terzo comma, Cost., dal Presidente del Consiglio dei ministri.

il conferimento in discarica dei rifiuti solidi, violerebbero, nel complesso, gli artt. 117, secondo comma, lettere *e*) ed *s*), e 119, secondo comma, Cost.

Il comma 1, nello stabilire una modifica della soggettività passiva del tributo, contrasterebbe con l'art. 3, comma 34, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), che indica i limiti in cui è ammessa la potestà legislativa regionale.

Inoltre esso fissa la misura minima e massima del tributo, variandone gli importi in base alla percentuale di raccolta differenziata del Comune, e tale modalità di variazione contrasterebbe con il comma 29 dell'art. 3 della legge n. 549 del 1995.

La disposizione, pertanto, lederebbe la potestà legislativa statale in materia di tutela della concorrenza, *ex* art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost., nonché, nel dettare una diversa determinazione del tributo, travalicherebbe i limiti stabiliti dall'art. 119, secondo comma, Cost., che subordina il potere delle Regioni e degli enti locali a stabilire entrate e tributi propri, al rispetto dei principi di coordinamento del sistema tributario.

Il comma 7, nell'estendere il beneficio della riduzione del tributo, previsto dall'art. 3, comma 40, della legge n. 549 del 1995 per gli scarti e sovralli relativi ai materiali derivanti da impianti di selezione automatica, riciclaggio e compostaggio, a tipologie di rifiuti non previste dalla normativa nazionale, esorbiterebbe dai limiti e dai principi previsti dalla legge n. 549 del 1995, violando gli artt. 117, secondo comma, lettera *e*), e 119, secondo comma, Cost., a causa del minore gettito del tributo.

La norma, intervenendo in materia di rifiuti, inciderebbe, anche, sulla tutela dell'ambiente e dell'ecosistema, alla quale è riconducibile la disciplina dei rifiuti.

Il comma 12, terzo periodo, prevede l'esenzione dall'addizionale in contrasto con l'art. 205 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 (Norme in materia ambientale) (d'ora in avanti: codice dell'ambiente).

La norma pertanto lederebbe l'art. 117, secondo comma, lettera *s*), Cost.

Il comma 13 destina ai Comuni, in presenza di determinate condizioni (un incremento di almeno il dieci per cento della raccolta differenziata su base annua) una quota del gettito del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi.

Tale previsione contrasterebbe con quanto stabilito dall'art. 3, comma 27, della legge n. 549 del 1995, ledendo l'art. 117, secondo comma, lettera *e*), e l'art. 119, secondo comma, Cost.

5.1. – Le questioni sono fondate.

5.2. – Con i commi da 24 a 41 dell'art. 3 della legge n. 549 del 1995, è stato istituito, a favore delle Regioni, il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi.

Questa Corte ha affermato che l'articolo «istituisce e disciplina il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi (comma 24), devolvendone il gettito alle regioni ed alle province (comma 27)», statuendo che tale tributo

«va considerato statale e non già “proprio” della Regione [...] senza che in contrario rilevino né l’attribuzione del gettito alle regioni [...], né le determinazioni espressamente attribuite alla legge regionale dalla citata norma statale» (sentenza n. 397 del 2005; nello stesso senso, sentenze n. 412 del 2006 e n. 335 del 2005).

L’istituzione del tributo, infatti, risponde a finalità ambientali consistenti nel favorire la minore produzione di rifiuti, il recupero dagli stessi di materia prima e di energia, la bonifica di siti contaminati e il recupero di aree degradate, finalità rientranti nella competenza esclusiva dello Stato, ai sensi dell’art. 117, secondo comma, lettera s), Cost., in relazione all’art. 119, secondo comma, Cost.

Con la sentenza n. 121 del 2013, si è poi chiarito che osservazioni analoghe valgono per i tributi locali «derivati», istituiti e regolati dalla legge statale ed il cui gettito è attribuito agli enti locali. La disciplina di questi tributi –, analogamente a quella delle addizionali regionali, istituite con leggi statali, sulle basi imponibili di tributi erariali – è riservata, dunque, alla legge statale, con la conseguenza che, da un lato, il legislatore statale può introdurre norme non solo di principio, ma anche di dettaglio, e, dall’altro, l’intervento del legislatore regionale può integrare detta disciplina solo entro i limiti stabiliti dalla legislazione statale stessa.

5.3. – La questione di legittimità costituzionale dell’art. 34, comma 1, alla stregua di questi principi, relativamente al profilo della modifica della soggettività passiva del tributo, è fondata, in relazione alla assorbente violazione degli artt. 117, secondo comma, lettera e), e 119, secondo comma, Cost.

La norma impugnata fa riferimento «ai soggetti conferitori in discarica dei rifiuti di cui al comma 2 dell’art. 184, del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152» (rifiuti urbani) per individuare i soggetti passivi del tributo. In tal modo essa è in contrasto con l’art. 3, comma 26, della legge n. 549 del 1995, secondo cui è il gestore dell’impresa di stoccaggio definitivo che ha l’obbligo di versamento del tributo, salva la rivalsa nei confronti di colui che effettua il conferimento dei rifiuti.

Del resto la stessa difesa regionale ammette la “non felice” formulazione della disposizione.

5.4. – Anche la questione di legittimità costituzionale relativa alla riduzione del tributo in relazione all’aumento della percentuale di raccolta differenziata, previsto dallo stesso comma, è fondata. La norma contrasta con l’art. 3, comma 29, della legge n. 549 del 1995.

La disposizione statale, al primo e al secondo periodo, nel prevedere una possibilità di fissazione dell’imposta entro limiti massimi e minimi, stabilisce: «L’ammontare dell’imposta è fissato, con legge della regione entro il 31 luglio di ogni anno per l’anno successivo, per chilogrammo di rifiuti conferiti: in misura non inferiore ad euro 0,001 e non superiore ad euro 0,01 per i rifiuti ammissibili al conferimento in discarica per i rifiuti inerti ai sensi dell’articolo 2 del D.M. 13 marzo 2003 del Ministro dell’ambiente e della tutela del territorio

[...]; in misura non inferiore ad euro 0,00517 e non superiore ad euro 0,02582 per i rifiuti ammissibili al conferimento in discarica per rifiuti non pericolosi e pericolosi ai sensi degli articoli 3 e 4 del medesimo decreto. In caso di mancata determinazione dell'importo da parte delle regioni entro il 31 luglio di ogni anno per l'anno successivo, si intende prorogata la misura vigente».

Ciò, tuttavia, non autorizza ad usare tale possibilità di modulazione per incidere sulla disciplina della raccolta differenziata, le cui modalità di attuazione costituiscono oggetto di specifica disciplina statale. L'art. 205 del codice dell'ambiente, infatti, detta una disciplina puntuale scandendo in tempi prestabiliti le crescenti percentuali di raccolta differenziata, e rinviando al Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, su domanda del Comune interessato, l'eventuale deroga al rispetto degli obblighi così stabiliti.

Si tratta di una disciplina puntuale ispirata a rigorosi criteri di tutela ambientale, criteri che la legge regionale viola, autorizzando implicitamente un abbassamento dell'impegno dei Comuni al riguardo.

5.5. – La questione di legittimità costituzionale dell'art. 34, comma 7, della legge regionale n. 3 del 2016 è fondata per la violazione degli artt. 117, secondo comma, lettera e), e dell'art. 119, secondo comma, Cost.

L'impugnato comma 7 introduce una riduzione generalizzata del tributo speciale dal 1° gennaio 2017 per gli scarti, i sovvalli, i fanghi anche palabili.

Al contrario, come riconosce la stessa Regione, l'art. 3, comma 40, della legge n. 549 del 1995, come modificato dalla legge 28 dicembre 2015, n. 221 (Disposizioni in materia ambientale per promuovere misure di green economy e per il contenimento dell'uso eccessivo di risorse naturali), prevede la riduzione del tributo solo per gli scarti ed i sovvalli di impianti di selezione automatica, riciclaggio e compostaggio.

La disciplina è dunque in contrasto con la norma statale, espressione della competenza esclusiva *ex* art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. (in tal senso, sentenza n. 85 del 2017).

5.6. – La questione di legittimità costituzionale dell'art. 34, comma 12, terzo periodo, della legge regionale n. 3 del 2016, è fondata, atteso che la norma attiene, oltre che alla materia di cui all'art. 117, secondo comma, lettera s), Cost., alla disciplina del sistema tributario, in relazione all'art. 119, secondo comma, Cost.

La disposizione regionale esclude l'addizionale di cui al comma 4 (prevista in misura del venti per cento per il mancato raggiungimento della percentuale di raccolta differenziata) per i Comuni che nell'ultimo triennio, avendo raggiunto almeno il trentacinque per cento di raccolta differenziata, realizzino un incremento anche inferiore a dieci punti percentuali.

Essa, dunque, contrasta con l'art. 205, commi 3 e 3-*septies*, del d.lgs. n. 152 del 2006, che prevedono l'esclusione dell'addizionale in presenza di puntuali e diverse condizioni.

5.7. – La questione di legittimità costituzionale dell'art. 34, comma 13, della

legge regionale n. 3 del 2016, è fondata, in relazione alla violazione degli artt. 117, secondo comma, lettera *e*), e 119, secondo comma, Cost.

La norma modifica la destinazione del tributo, indirizzandone una quota ai Comuni, per i primi tre anni di applicazione della legge regionale, in contrasto con l'art. 3, comma 27, della legge n. 549 del 1995, come modificato dall'art. 34, comma 2, della legge n. 221 del 2015, che nell'escluderne la destinazione alle Province ha stabilito che il gettito derivante dal tributo affluisce in un apposito fondo del bilancio della Regione.

6. – L'art. 49 della legge regionale n. 3 del 2016, rubricato: «Misure in materia di impianti di distribuzione di carburanti», al comma 5, intervenendo sulle norme metriche per la vendita dei carburanti, inciderebbe sulla tutela della concorrenza e sul sistema tributario, materie attribuite alla potestà legislativa esclusiva dello Stato *ex* art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost.

Il comma 7 dello stesso articolo, oltre a non utilizzare l'espressione «prodotti energetici», ma «oli minerali», nell'introdurre il divieto per i depositi commerciali di immissione diretta del carburante nei serbatoi degli automezzi, fa eccezione nel caso di rifornimento delle macchine strumentali all'agricoltura.

La deroga contrasterebbe con le disposizioni vigenti in materia di accise, che devono considerarsi come tributi erariali, la cui disciplina ricade nell'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost.

Ed infatti, la definizione statale di impianto di distribuzione (art. 2 del d.P.R. 27 ottobre 1971, n. 1269, recante «Norme per l'esecuzione dell'art. 16 del decreto-legge 26 ottobre 1970, numero 745, convertito in legge, con modificazioni, con la legge 18 dicembre 1970, n. 1034, riguardante la disciplina dei distributori automatici di carburante per autotrazione»: un unitario complesso commerciale costituito da uno o più apparecchi di erogazione automatica di carburanti per uso di autotrazione con le relative attrezzature e accessori) evidenzia che i depositi in questione sono privi dei presupposti essenziali per il rifornimento diretto delle macchine per l'agricoltura.

L'intera disciplina della materia, e in particolare l'art. 25 del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative) (d'ora in avanti: t.u. sulle accise), si basa sulla regolamentazione amministrativa degli impianti di distribuzione di carburante ed è incompatibile con il rifornimento diretto ad utilizzatori finali di carburanti ad accisa assolta da deposito commerciale.

6.1. – La questione di legittimità costituzionale dell'art. 49, comma 5, della legge regionale impugnata n. 3 del 2016, è fondata, in relazione alla violazione degli artt. 117, secondo comma, lettera *e*), e 119, secondo comma, Cost.

La norma regionale, prevedendo la misurazione di temperatura e pressione a carico di soggetti che non sono obbligati ai fini dell'accisa, perché detengono prodotto che ha già assolto l'imposta, da una parte, ingenera l'erroneo convincimento che anche costoro siano tenuti alla liquidazione dell'imposta, in

contrasto con la potestà legislativa statale in materia di sistema tributario e contabile, dall'altra, addossa ad essi un onere amministrativo ingiustificato e lesivo della par condicio e quindi della concorrenza.

6.2. – La questione di legittimità costituzionale dell'art. 49, comma 7, della legge regionale n. 3 del 2016, è fondata, in relazione alla violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera *e*), e 119, secondo comma, Cost.

La censura è rivolta sia all'uso dell'espressione «oli minerali» e non «prodotti energetici», sia alla deroga prevista nel secondo periodo, che contrasta con la definizione di impianti di distribuzione di cui all'art. 2 del d.P.R. n. 1269 del 1971 e con l'art. 25 del t.u. sulle accise.

6.3. – La direttiva 2003/96/CE del 27 ottobre 2003 (Direttiva del Consiglio che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità) ha ampliato il campo di applicazione della direttiva 92/12/CEE del 25 febbraio 1992 (Direttiva del Consiglio relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa), con la sostituzione per i prodotti sottoposti ad accisa della categoria «oli minerali» con quella più estesa di «prodotti energetici».

Il decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 26 (Attuazione della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità), all'art. 1, comma 1, ha così previsto che «Nel testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, e nelle altre disposizioni tributarie in materia di accisa le parole: “oli minerali”, ovunque ricorrano, sono sostituite dalle seguenti: “prodotti energetici” [...]».

Pertanto, in relazione alle implicazioni in tema di accisa, il divieto di cui al primo periodo del comma 7 dell'art. 49 della legge della Regione siciliana n. 3 del 2016 deve essere riferito ai depositi commerciali di “prodotti energetici”, ed in tali termini va accolta la censura dello Stato.

6.4. – L'esercizio da parte del titolare di deposito commerciale dell'attività di rifornimento di prodotti energetici denaturati (quelli per le macchine agricole) altera la disciplina dell'accisa, che è delineata sul presupposto della distinzione tra le due attività, ed inoltre comporta una differenziazione tra depositi commerciali di prodotti energetici e depositi commerciali di prodotti energetici denaturati, che non ha alcuna base nella disciplina statale.

È inutile sottolineare in proposito che le statuizioni assunte in ordine a fattispecie concrete dal giudice comune non possono modificare l'assetto costituzionale del riparto delle competenze tra lo Stato e le Regioni, come pretenderebbe la Regione siciliana.

6.5. – La norma comporta, fra l'altro, il rischio di evasione, poiché il carburante destinato al rifornimento delle macchine agricole beneficia di una agevolazione (decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 14 dicembre 2001, n. 454, recante «Regolamento concernente le modalità di gestione del-

l'agevolazione fiscale per gli oli minerali impiegati nei lavori agricoli, orticoli, in allevamento, nella silvicoltura e piscicoltura e nella florovivaistica») che richiede che il rifornimento da parte degli utilizzatori avvenga previa emissione del documento di accompagnamento semplificato.

7. – L'art. 50, comma 1, della legge reg. Sicilia n. 3 del 2016 è censurato anzitutto nella parte in cui vincola il beneficio del pagamento della tassa di circolazione forfettaria, a decorrere da quando si compie il trentesimo anno dalla loro costruzione, all'iscrizione nei registri degli enti certificatori di cui al decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti 17 dicembre 2009 (Disciplina e procedure per l'iscrizione dei veicoli di interesse storico e collezionistico nei registri, nonché per la loro riammissione in circolazione e la revisione periodica), così limitando la portata della disciplina statale, che non prevederebbe tale condizione.

L'art. 50, commi 2 e 3, della legge regionale disciplina la tassazione dei veicoli di particolare interesse storico o collezionistico, che hanno compiuto venti anni dalla data di costruzione, prevedendo l'introduzione di una tassa automobilistica forfettaria contrastante con la disciplina statale, che non prevederebbe il beneficio.

Le disposizioni, pertanto, violerebbero gli artt. 117, secondo comma, lettera e), e 119, secondo comma, Cost.

Il comma 6 dello stesso articolo, infine, nell'estendere l'agevolazione (esenzione dal pagamento della tassa automobilistica) prevista dall'art. 17 del d.P.R. 5 febbraio 1953, n. 39 (Testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche), lederebbe gli artt. 117, secondo comma, lettera e), e 119, secondo comma, Cost.

7.1. – Le questioni di legittimità costituzionale sono fondate in relazione a tutti i profili indicati per violazione degli artt. 117, secondo comma, lettera e), e 119, secondo comma, Cost.

7.2. – Con più pronunce (*ex multis*, da ultimo, sentenze n. 242 e n. 199 del 2016) la Corte costituzionale ha affermato che la cosiddetta tassa automobilistica non è qualificabile come tributo proprio della Regione, ma rientra nella competenza esclusiva dello Stato, e, dunque, la Regione – cui il legislatore ha solo attribuito il gettito della tassa, l'attività di riscossione e un limitato potere di variazione dell'importo – non può disporre esenzioni.

7.3. – Il comma 1 dell'art. 50 contrasta con i commi 1 e 4 dell'art. 63 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale), che prevedono l'esclusione della tassa per i veicoli ultratrentennali, salvo quelli adibiti ad uso professionale, e l'assoggettamento, in caso di utilizzazione sulla pubblica strada, ad una tassa di circolazione forfettaria annua, e ciò senza ulteriori condizioni.

Ebbene, la norma regionale, da un lato, non fa riferimento all'esenzione, e, dall'altro, subordina il pagamento della tassa, non solo al superamento dei trenta anni, ma anche all'iscrizione in specifici registri.

7.4. – La disciplina dei commi 2 e 3 dell'art. 50 è in contrasto con la normativa statale a seguito dell'abrogazione dei commi 2 e 3 dell'art. 63 della

legge n. 342 del 2000, disposta dall'art. 1, comma 666, della legge n. 190 del 2014, con la conseguenza che per i veicoli "ultraventennali" la tassa va assolta nelle misure ordinarie.

7.5. –Analogamente è lesivo della potestà statale l'art. 50, comma 6, che concede l'esenzione dal pagamento della tassa automobilistica ad una serie di veicoli più ampia di quella prevista dall'art. 17 del d.P.R. n. 39 del 1953.

8. – All'accoglimento delle questioni di costituzionalità, in riferimento ai parametri indicati, consegue l'assorbimento delle ulteriori censure prospettate.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale degli artt. 34, commi 1, 7, 12, terzo periodo, e 13; 49, comma 5, comma 7, primo periodo, nei sensi di cui in motivazione, e secondo periodo; 50, commi 1, 2, 3 e 6, della legge della Regione siciliana 17 marzo 2016, n. 3 (Disposizioni programmatiche e correttive per l'anno 2016. Legge di stabilità regionale);

2)-5) [*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 22 marzo 2017.

7.2. (segue) nelle Regioni a statuto ordinario

SENTENZA N. 296/2003 (PRES. CHIEPPA; RED. A. MARINI)

Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) – Regione Piemonte – Legge regionale di esonero dal versamento e dai relativi oneri contabili, in favore dell'agenzia per lo svolgimento dei giochi olimpici.

Legge della Regione Piemonte 5 agosto 2002, n. 20 (Legge finanziaria per l'anno 2002), artt. 1, 2 e 4.

Costituzione, artt. 117, secondo comma, lett. e), (sistema tributario dello Stato) e 119, secondo comma.

SENTENZA N. 455/2005 (PRES. A. MARINI; RED. F. GALLO)

Norme della Regione Liguria – Tassa automobilistica – Previsione di casi di esenzione per i veicoli di particolare interesse storico o collezionistico non contemplati dalla norma statale – Intervento su aspetti della disciplina sostanziale del tributo riservati alla competenza legislativa esclusiva dello Stato.

Norme della Regione Liguria – Tassa automobilistica – Esonero, per i veicoli adibiti al trasporto merci con massa complessiva sino a 6 tonnellate, dalla maggiorazione dovuta in relazione alla massa rimorchiabile – Introduzione di una esenzione non contemplata della Legge statale – Intervento su aspetti della disciplina sostanziale del tributo riservati alla competenza legislativa esclusiva dello Stato.

Legge della Regione Liguria 4 febbraio 2005, n. 3 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione Liguria – legge finanziaria 2005), artt. 10, comma 1, e 11.

Costituzione, art. 117, secondo comma, lett. e), (sistema tributario dello Stato).

SENTENZA N. 234/2006 (PRES. A. MARINI; RED. F. GALLO)

Regione Puglia – Consorzi di bonifica – Contributi consortili relativi agli anni 2000, 2001 e 2002 – Previsione dell'annullamento, a causa di eventi calamitosi, delle iscrizioni a ruolo operate dai Consorzi di bonifica per le predette annualità e riportate in cartelle esattoriali ancora non pagate – Trattamento di privilegio dei contribuenti morosi rispetto a quelli che hanno regolarmente versato i contributi (ai quali non è stato riconosciuto il diritto al rimborso dei contribuenti stessi).

Legge della Regione Puglia 7 marzo 2003, n. 4 (Disposizioni per la formazione del bilancio di previsione 2003 e bilancio pluriennale 2003-2005 della Regione Puglia), art. 16, comma 4, primo periodo.

Costituzione, art. 3 (eguaglianza).

SENTENZA N. 451/2007 (PRES. BILE; RED. F. GALLO)

Norme della Regione Emilia-Romagna in materia di tassa automobilistica – Estensione del regime agevolativo alla più ampia categoria degli “autoveicoli” adibiti a scuola guida invece che alle sole “autovetture” destinate al medesimo uso – Tributo speciale per il deposito in discarica di rifiuti solidi – Termine di decadenza quinquennale relativo all'accertamento delle violazioni – Decorrenza, nel caso in cui venga esercitata l'azione penale, dal passaggio in giudicato della sentenza che definisce il giudizio penale.

Legge della Regione Emilia-Romagna 22 dicembre 2005, n. 23 (Disposizioni in materia tributaria), in relazione all'allegato 1, tariffa C, del decreto del Presidente della Repubblica 5 febbraio 1953, n. 39 (Testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche), e successive modificazioni, art. 5.

Costituzione, artt. 117, secondo comma, lett. e), (sistema tributario dello Stato) e 119.

SENTENZA N. 123/2010 (PRES. AMIRANTE; RED. F. GALLO)

Azioni di sostegno volte a favorire il rientro di risorse umane qualificate sul territorio regionale – Possibilità di agevolazione, con lo strumento del credito di imposta, per le assunzioni di persone in possesso, tra l'altro, di residenza anagrafica in Regione Campania per almeno dieci anni e di diploma di laurea in discipline tecnico-scientifiche – Azioni di sostegno volte a favorire il rientro di risorse umane qualificate sul territorio regionale – Fondi stanziati per il credito di imposta regionale per gli investimenti – Destinazione di una quota a favore di imprese il cui capitale sociale sia detenuto, a maggioranza, da persone in possesso, tra l'altro, di residenza storica di almeno dieci anni in Regione Campania e di diploma di laurea in discipline tecnico-scientifiche.

Legge della Regione Campania 16 gennaio 2009, n. 1 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione Campania – legge finanziaria anno 2009), art. 12, commi 1 e 2.

Costituzione, art. 117, secondo comma, lett. e) (sistema tributario dello Stato).

SENTENZA N. 50/2012 (PRES. QUARANTA; REL. CASSESE)

Norme della Regione Umbria – Agevolazioni in materia di IRAP – Introduzione di una ipotesi di deduzione dalla base imponibile non prevista dalla legislazione statale – Disposizione statale che consente alle Regioni di disporre interventi sull'IRAP solo dal 2013.

Legge della Regione Umbria 30 marzo 2011, n. 4 (Disposizioni collegate alla manovra di bilancio 2011 in materia di entrate e di spese), articolo 5.

Costituzione, art. 117, secondo comma, lett. e), (sistema tributario dello Stato).

SENTENZA N. 288/2012 (PRES. F. GALLO; RED. MORELLI)

Norme della Regione Marche – Tassa automobilistica regionale – Veicolo sottoposto a fermo amministrativo o giudiziario – Esclusione, a decorrere dall'anno di imposta 2012, della esenzione dal pagamento prevista dalla normativa statale – Appartenenza della tassa automobilistica regionale alla categoria dei tributi regionali derivati – Conseguente impossibilità di escludere esenzioni, detrazioni e deduzioni già disposte dalla legge statale.

Legge della Regione Marche 28 dicembre 2011, n. 28 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale 2012 e pluriennale 2012/2014 della Regione – Legge finanziaria 2012), art. 10.

Costituzione, art. 117, secondo comma, lett. e), (sistema tributario dello Stato).

SENTENZA N. 85/2017 (PRES. LATTANZI; REL. DE PRETIS)

Norme della regione Puglia – tributo speciale per il conferimento in discarica dei rifiuti solidi (c.d. ecotassa) – Applicazione dell'aliquota massima agli scarti e ai sovralli di impianti di selezione automatica, riciclaggio e compostaggio dei rifiuti – Contrasto con l'agevolazione

fiscale prevista dalla normativa statale – Competenza statale esclusiva nelle materie “sistema tributario dello stato” e “tutela dell’ambiente e dell’ecosistema”.

Legge della Regione Puglia 30 dicembre 2011, n. 38 (Disposizioni per la formazione del bilancio di previsione 2012 e bilancio pluriennale 2012-2014 della Regione Puglia), art. 7, comma 8.

Costituzione, art. 117, secondo comma, lett. *e*) (sistema tributario dello Stato) e *s*) (ambiente).

SENTENZA N. 209/2018 (PRES. LATTANZI; RED. BARBERA)

Norme della Regione Liguria – Tasse automobilistiche – Esenzione per gli autoveicoli e motoveicoli ultraventennali, a uso privato, destinati al trasporto di persone che risultano iscritti nei registri Automotoclub Storico Italiano [A.S.I.] e Federazione Motociclistica Italiana [F.M.I.].

Legge della Regione Liguria 4 febbraio 2005, n. 3, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione Liguria (legge finanziaria 2005)», art. 10, comma 1, nel testo introdotto dall’art. 27 della legge della Regione Liguria 24 gennaio 2006, n. 2, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione Liguria (legge finanziaria 2006)».

Costituzione, art. 117, secondo comma, lett. *e*) (sistema tributario dello Stato).

SENTENZA N. 122/2019 (PRES. LATTANZI; RED. ANTONINI)

Norme della Regione Emilia-Romagna – Tasse automobilistiche per particolari categorie di veicoli – Esenzione dal pagamento della tassa automobilistica regionale per gli autoveicoli e motoveicoli ultraventennali a uso privato, destinati al trasporto di persone, che risultano iscritti nei registri Automotoclub Storico Italiano [A.S.I.] e Federazione Motociclistica Italiana [F.M.I.].

Legge della Regione Emilia-Romagna 21 dicembre 2012, n. 15 (Norme in materia di tributi regionali), art. 7, comma 2.

Costituzione, artt. 117, secondo comma, lett. *e*) (sistema tributario dello Stato), e 119, secondo comma.

SENTENZA N. 274/2020 (PRES. CORAGGIO; RED. ANTONINI)

Norme della Regione Lombardia – Volontari del servizio civile regionale – Applicazione ai loro compensi dell’esenzioni tributarie previste per il servizio civile universale.

Legge della Regione Lombardia 22 ottobre 2019, n. 16 (Istituzione della Leva civica lombarda volontaria – Abrogazione legge regionale. 2/2006 e legge regionale 33/2014), art. 10, comma 3.

Costituzione, art. 117, secondo comma, lett. *e*) (sistema tributario dello Stato).

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri ha sollevato questione di legittimità costituzionale, in via principale, degli artt. 1, 2 e 4 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.

Ad avviso del ricorrente, le norme impugnate – in tema di imposta regionale sulle attività produttive (art. 1) e di tassa automobilistica regionale (artt. 2 e 4) – si porrebbero in contrasto con i principi fondamentali posti nelle relative materie dalla legislazione statale. Gli artt. 1 e 2 della legge – in quanto norme di esenzione dall'obbligo di imposta – sarebbero, inoltre, lesivi dei principi di eguaglianza e ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., mentre l'art. 4 – relativo alla disciplina della prescrizione del potere di accertamento – violerebbe, altresì, la competenza legislativa esclusiva dello Stato prevista dall'art. 117, secondo comma, lettera *l*), Cost. nella materia dell'ordinamento civile.

2. – La prima questione riguarda l'art. 1 della legge della Regione Piemonte n. 20 del 2002, che dispone 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.

La questione è fondata.

In relazione al dubbio di legittimità costituzionale avanzato dal Governo con riferimento all'art. 119, secondo comma, Cost., occorre preliminarmente verificare quale sia la natura dell'imposta di cui si tratta e quali, di conseguenza, le competenze legislative spettanti, in materia, alle regioni a statuto ordinario.

Va al riguardo considerato che l'IRAP è stata istituita, ed è interamente disciplinata, dal decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali). 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». Alle medesime regioni 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).

La circostanza che l'imposta sia stata istituita con legge statale e che alle regioni a statuto ordinario, destinatarie del tributo, siano espressamente attribuite competenze di carattere solo attuativo, rende palese che l'imposta stessa – nonostante la sua denominazione – non può considerarsi «tributo proprio

della regione», nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dall'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.

Ne discende che, allo stato, la disciplina sostanziale dell'imposta non è divenuta – come la stessa Avvocatura sembra erroneamente ritenere – oggetto di legislazione concorrente, ai sensi dell'art. 117, terzo comma, della Costituzione, ma rientra tuttora nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art. 117, secondo comma, lettera e).

La norma impugnata, sostanziandosi in una deroga all'art. 3 del decreto istitutivo in tema di soggetti passivi dell'imposta, risulta, perciò, lesiva di tale esclusiva competenza statale.

2.1. – Anche le questioni relative agli artt. 2 e 4 della medesima legge regionale n. 20 del 2002 sono fondate.

Si tratta, in questo caso, di norme che modificano la disciplina della tassa automobilistica regionale (così tuttora denominata, nonostante l'intervenuto mutamento della sua natura giuridica), disponendo l'esenzione dal pagamento, a decorrere dal 1° gennaio 2003, degli autoveicoli di nuova immatricolazione alimentati a gas metano e degli autoveicoli elettrici (art. 2) e prorogando di un anno – quanto al recupero delle tasse automobilistiche dovute per l'anno 1999 – il termine di prescrizione triennale previsto dall'art. 5 del decreto-legge 30 dicembre 1982, n. 953 (Misure in materia tributaria), convertito in legge 28 febbraio 1983, n. 53 (art. 4).

Al riguardo, va ricordato che la tassa automobilistica, disciplinata dal decreto del Presidente della Repubblica 5 febbraio 1953, n. 39 (Testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche), e successive modificazioni, è stata «attribuita» per intero alle regioni a statuto ordinario dall'art. 23, comma 1, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), assumendo contestualmente la denominazione di tassa automobilistica regionale, e che l'art. 17, comma 10, della successiva legge 27 dicembre 1997, n. 449 (Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica), 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.

Lo stesso art. 17 della legge n. 449 del 1997 determina, al comma 16, il criterio di tassazione degli autoveicoli a motore – in base alla potenza effettiva anziché, come in passato, ai cavalli fiscali – e stabilisce, ai fini dell'applicazione di tale disposizione, che le nuove tariffe delle tasse automobilistiche sono determinate «con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dei trasporti e della navigazione, [...] per tutte le regioni, comprese quelle a statuto speciale, in uguale misura», confermando, 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».

In definitiva, 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 competenza esclusiva dello Stato per ogni altro aspetto della disciplina sostanziale della tassa stessa.

Nemmeno la tassa automobilistica può, dunque, allo stato, qualificarsi «tributo proprio della regione», nel senso oggi fatto proprio dall'art. 119, secondo comma, Cost., e conseguentemente va escluso che la Regione Piemonte abbia il potere di disporre esenzioni dalla tassa ovvero di modificare i termini di prescrizione del relativo accertamento, rientrando la relativa materia nella competenza esclusiva dello Stato ai sensi del citato art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale degli artt. 1, 2 e 4 della legge della Regione Piemonte 5 agosto 2002, n. 20 (Legge finanziaria per l'anno 2002).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 22 settembre 2003.

* * *

Sentenza n. 455/2005 (Pres. A. Marini; Red. F. Gallo)

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri ha promosso – in riferimento agli artt. 117, secondo comma, lettera e), e 119 della Costituzione – due distinte questioni di legittimità costituzionale che investono, rispettivamente, l'art. 10, comma 1, e l'art. 11 della legge della Regione Liguria 4 febbraio 2005, n. 3 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione Liguria – legge finanziaria 2005).

2. – La norma regionale oggetto della prima questione stabilisce che, dopo venti anni dalla loro costruzione, «gli autoveicoli e i motoveicoli ad uso privato destinati esclusivamente al trasporto di persone che risultano iscritti nei registri Automotoclub Storico Italiano, Storico Lancia, Italiano FIAT, Italiano Alfa Romeo e Federazione Motociclistica Italiana sono soggetti alle tasse automobilistiche di cui al comma 2 dell'articolo 63 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (misure in materia fiscale) purché rispondenti ai requisiti indicati nell'articolo

60 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 (nuovo codice della strada) e successive modificazioni ed integrazioni».

Secondo la difesa erariale, tale norma, «modificando sotto il profilo sostanziale la disciplina della c.d. tassa automobilistica regionale», avrebbe illegittimamente ampliato, con riguardo ai veicoli di particolare interesse storico e collezionistico, le fattispecie di esenzione dalle tasse automobilistiche previste dall'art. 63, commi 2 e 3, della legge n. 342 del 2000. In particolare, la norma regionale impugnata avrebbe esteso l'esenzione anche agli autoveicoli ed ai motoveicoli iscritti in registri ("Storico Lancia", "Italiano FIAT" e "Italiano Alfa Romeo") non menzionati dalle citate norme statali, le quali invece esentano da dette tasse, dopo venti anni dalla loro costruzione, i soli autoveicoli e motoveicoli di particolare interesse storico e collezionistico che abbiano determinate caratteristiche e che siano rispettivamente individuati dall'Automobilclub Storico Italiano e dalla Federazione Motociclistica Italiana con propria determinazione aggiornata annualmente.

A sostegno della dedotta violazione dei parametri costituzionali evocati, il ricorrente richiama i principi affermati da questa Corte nelle sentenze numeri 296 e 297 del 2003 e 37 del 2004 e sottolinea che la cosiddetta tassa automobilistica regionale non è "tributo proprio" della Regione ai sensi dell'art. 119, secondo comma, Cost., bensì tributo erariale, la cui disciplina sostanziale è riservata alla esclusiva competenza del legislatore statale in forza dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., e che quindi è inibito alla Regione – come sarebbe invece avvenuto nella specie – disporre esenzioni od esoneri dalla tassa medesima, comunque non conformi alla legislazione dello Stato.

La difesa della Regione Liguria non nega che la tassa automobilistica sia un tributo statale e riconosce che la disciplina fiscale dei veicoli storici è stabilita dal citato art. 63 della legge n. 342 del 2000, ma sostiene che tale norma deve essere «letta [...] congiuntamente» con l'art. 60, comma 4, del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 (Nuovo codice della strada) – nel testo sostituito dall'art. 1, comma 2-*quater*, del decreto-legge 27 giugno 2003, n. 151 (Modifiche ed integrazioni al codice della strada), convertito, con modificazioni, dalla legge 1° agosto 2003, n. 214 – il quale prevede che «rientrano nella categoria dei motoveicoli e autoveicoli di interesse storico e collezionistico tutti quelli di cui risulti l'iscrizione in uno dei seguenti registri: ASI, Storico Lancia, Italiano FIAT, Italiano Alfa Romeo, Storico FMI». Per la Regione, quindi, i veicoli i quali si trovino già iscritti in uno di tali registri, in quanto di interesse storico e collezionistico, sarebbero esenti dalla tassa automobilistica, «pena la irrazionale disparità di trattamento fiscale tra "categorie" di veicoli storici».

3. – La seconda questione di costituzionalità ha ad oggetto l'art. 11 della stessa legge della Regione Liguria n. 3 del 2005, il quale prevede, al comma 1, che «per i veicoli adibiti al trasporto merci con massa complessiva fino a sei tonnellate non è dovuta la maggiorazione della tassa automobilistica [...] in relazione alla massa rimorchiabile di cui alla tabella 2-*bis* allegata alla legge 23

dicembre 1999, n. 488 “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2000)”»; al comma 2, che «le disposizioni del presente articolo si applicano anche ai provvedimenti non definitivi ancora in corso alla data di entrata in vigore della presente legge»; e al comma 3, infine, che «le istanze di rimborso per le somme versate antecedentemente all’entrata in vigore della presente legge riguardanti i veicoli di cui al comma 1 devono pervenire entro il 30 giugno 2005».

Secondo la difesa erariale, il censurato comma 1 di tale articolo avrebbe introdotto, per i veicoli con massa complessiva fino a sei tonnellate, l’esenzione dalla maggiorazione della tassa automobilistica – dovuta in relazione alla massa rimorchiabile nella misura stabilita dalla tabella 2-*bis* (inserita dall’art. 61, comma 5, della citata legge n. 342 del 2000) allegata alla legge n. 488 del 1999 – in violazione dei medesimi parametri costituzionali evocati per la prima questione, nonché in palese difformità rispetto a quanto disposto dall’art. 6, comma 22-*bis*, della stessa legge n. 488 del 1999 (aggiunto dall’art. 61, comma 1, della legge n. 342 del 2000), che non prevede invece esenzioni con riferimento all’entità della massa rimorchiabile. I successivi commi 2 e 3, inoltre, avrebbero illegittimamente previsto l’applicazione retroattiva dell’esenzione ai provvedimenti non definitivi in corso alla data di entrata in vigore della legge regionale, nonché la possibilità di chiedere il rimborso della tassa anteriormente corrisposta.

La difesa della Regione non nega la denunciata difformità. Essa evidenzia, però, la circostanza che l’abolizione della tassa sui rimorchi adibiti al trasporto di cose e la sostituzione di questa con la maggiorazione della tassa automobilistica dovuta sulle motrici avrebbero posto un «problema gestionale» per i veicoli con massa complessiva inferiore alle 6 tonnellate, i quali, sebbene compresi nella tabella 2-*bis* allegata alla citata legge n. 488 del 1999, sarebbero nella quasi totalità sprovvisti di gancio per il traino; sottolinea, inoltre, che successive circolari della Agenzia delle entrate e del Ministero dei trasporti avrebbero precisato che i veicoli con massa complessiva fino a sei tonnellate non sono tenuti a corrispondere la predetta maggiorazione, qualora dalle risultanze dei documenti di circolazione sia esclusa «la possibilità giuridica del traino»; ed aggiunge che alcune leggi regionali (della Lombardia, dell’Umbria, della Toscana, della Puglia, del Piemonte), avrebbero previsto la medesima esenzione dalla tassa per i veicoli di massa complessiva inferiore alle sei tonnellate. Tanto premesso, la difesa regionale giustifica la prevista esenzione sia con il fine di parificare il trattamento dei contribuenti liguri a quello dei contribuenti che risiedono nelle limitrofe Regioni Piemonte, Lombardia e Toscana, sia con lo scopo di prevenire un eventuale contenzioso, nel quale il contribuente avrebbe potuto far valere il proprio legittimo affidamento nelle richiamate circolari, e sostiene che le norme impugnate non avrebbero previsto «alcuna esenzione che non fosse già di fatto vigente a seguito delle circolari ministeriali».

[*omissis*]

5. – Nel merito, entrambe le questioni sono fondate.

5.1 – Secondo la giurisprudenza di questa Corte in tema di ripartizione delle competenze legislative concernenti la cosiddetta tassa automobilistica regionale, il legislatore statale, pur attribuendo alle Regioni ad autonomia ordinaria il gettito della tassa ed un limitato potere di variazione dell'importo originariamente stabilito, oltre che l'attività amministrativa concernente la riscossione, i rimborsi, il recupero della tassa stessa e l'applicazione delle sanzioni, non ha tuttavia fino ad ora sostanzialmente mutato gli altri elementi costitutivi del tributo. In questo quadro normativo, quindi, la tassa automobilistica non può oggi definirsi come "tributo proprio della Regione" ai sensi dell'art. 119, secondo comma, della Costituzione, dal momento che la tassa stessa è stata "attribuita" alle Regioni, ma non rientra nella competenza legislativa residuale delle stesse ai sensi dell'art. 117, quarto comma, Cost. Si deve quindi confermare il principio, costantemente affermato da questa Corte, per cui «allo stato della vigente legislazione, la disciplina delle tasse automobilistiche rientra nella competenza esclusiva dello Stato in materia di tributi erariali», ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione (sentenze numeri 311, 297 e 296 del 2003).

Sulla base di tale principio sono state dichiarate costituzionalmente illegittime, perché invasive della esclusiva competenza dello Stato, norme regionali che disponevano esenzioni dalla tassa automobilistica (sentenza n. 296 del 2003), o che modificavano la disciplina dei termini per l'accertamento del tributo (sentenze numeri 296, 297 e 311 del 2003).

5.2 – L'impugnato art. 10, comma 1, della legge della Regione Liguria n. 3 del 2005, oggetto della prima questione sollevata, prevede casi di esenzione dalla tassa automobilistica dei veicoli di particolare interesse storico e collezionistico non contemplati dalla norma statale (art. 63, comma 2, della citata legge n. 342 del 2000). Quest'ultima, infatti, consente di esentare dalla tassa i veicoli costruiti da almeno venti anni e che abbiano particolare interesse storico e collezionistico, in quanto costruiti specificamente per le competizioni o a scopo di ricerca, o aventi rilievo industriale, sportivo, estetico o di costume; la individuazione dei relativi requisiti soggettivi e oggettivi è rimessa, ai sensi del successivo comma 3, all'ASI (Automobilclub Storico Italiano) e alla FMI (Federazione Motociclistica Italiana). La norma regionale, da una parte, conferma quale requisito temporale per l'esenzione i venti anni dalla costruzione, ma dall'altra – diversamente dalla norma statale – prevede gli ulteriori presupposti oggettivi dell'iscrizione dei veicoli nei registri Automotoclub Storico Italiano, Storico Lancia, Italiano FIAT, Italiano Alfa Romeo e Federazione Motociclistica Italiana (senza fare alcun riferimento all'individuazione spettante all'ASI e alla FMI ai sensi dell'art. 63, comma 3, della legge n. 342 del 2000) e della rispondenza ai requisiti indicati nell'articolo 60 del codice della strada. La norma regionale impugnata interviene, dunque, su aspetti della disciplina sostanziale del tributo riservati alla competenza legislativa esclusiva dello Stato.

Né a tale conclusione può opporsi – come invece fa la difesa regionale – che la norma impugnata sarebbe comunque conforme all'art. 60, comma 4, del codice della strada, secondo cui «rientrano nella categoria dei motoveicoli e autoveicoli di interesse storico e collezionistico tutti quelli di cui risulti l'iscrizione in uno dei seguenti registri: ASI, Storico Lancia, Italiano FIAT, Italiano Alfa Romeo, Storico FMI». Infatti, quest'ultima disposizione individua i veicoli di interesse storico e collezionistico al solo fine di regolarne la circolazione stradale (subordinandola appunto, a pena di sanzioni amministrative, al possesso dei requisiti indicati nel regolamento di attuazione per tale tipo di veicoli: commi 5 e 6 del medesimo articolo) e non può estendersi al diverso ambito settoriale dell'esenzione dalla tassa automobilistica sia perché tale esenzione trova una compiuta e specifica disciplina nel citato art. 63, sia perché la norma agevolativa fa riferimento ai veicoli di "particolare" interesse storico e collezionistico e non a quelli di mero interesse storico e collezionistico.

Ne consegue la illegittimità costituzionale della norma regionale impugnata, per la violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione.

5.3. – Alla stessa conclusione deve giungersi anche con riguardo alla seconda questione, avente per oggetto l'art. 11 della medesima legge regionale.

Tale disposizione, non assoggettando alla «maggiorazione della tassa automobilistica» dovuta in relazione alla massa rimorchiabile i veicoli adibiti al trasporto «con massa complessiva fino a sei tonnellate», introduce una esenzione non contemplata dalla legge statale. Questa infatti, nel dettare la disciplina della specifica imposizione (art. 2, comma 1, lettera d-ter, del d.P.R. 5 febbraio 1953, n. 39, recante «Testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche», aggiunta dall'art. 6, comma 22, lettera b, della legge n. 488 del 1999), non prende in alcun modo in considerazione la massa complessiva del veicolo né ai fini di esenzione né ai fini della graduazione dell'importo del tributo dovuto (che invece è commisurato solo all'entità della massa complessiva rimorchiabile, ai sensi della tabella 2-bis allegata alla legge n. 488 del 1999, richiamata dall'art. 6, comma 22-bis della stessa legge). Anche in tal caso la norma regionale impugnata interviene, dunque, su un aspetto della disciplina sostanziale del tributo riservata alla competenza legislativa esclusiva dello Stato e deve essere conseguentemente dichiarata illegittima per la violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione.

Dalla dichiarazione di illegittimità costituzionale della norma di esenzione, dettata dal comma 1 dell'art. 11 della legge regionale, deriva quella dei successivi due commi dello stesso articolo, parimenti censurati, i quali prevedono, rispettivamente, l'applicazione retroattiva dell'esenzione «anche ai provvedimenti non definitivi ancora in corso alla data di entrata in vigore della presente legge» e la facoltà di chiedere il rimborso delle «somme versate antecedentemente all'entrata in vigore della presente legge riguardante i veicoli di cui al comma 1», e costituiscono entrambi mero corollario della norma che prevede l'esenzione.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale degli articoli 10, comma 1, e 11 della legge della Regione Liguria 4 febbraio 2005, n. 3 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione Liguria – legge finanziaria 2005).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 14 dicembre 2005.

* * *

Sentenza n. 234/2006 (Pres. A. Marini; Red. F. Gallo) ¹

Considerato in diritto

1. – Il Tribunale di Lecce, sezione distaccata di Nardò, nel corso di tre giudizi civili, ha sollevato, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, questioni di legittimità dell'art. 16, comma 4, primo periodo, della legge della Regione Puglia 7 marzo 2003, n. 4 (Disposizioni per la formazione del bilancio di previsione 2003 e bilancio pluriennale 2003-2005 della Regione Puglia), il quale stabilisce che, «in considerazione degli eventi calamitosi verificatisi negli anni 2000, 2001 e 2002, le iscrizioni a ruolo operate dai Consorzi di bonifica per le predette annualità e riportate in cartelle esattoriali ancora non pagate alla data di entrata in vigore della presente legge sono annullate».

Un primo gruppo di questioni concerne l'irragionevolezza della norma denunciata, in quanto questa dispone l'annullamento delle iscrizioni a ruolo di contributi consortili relativi anche a zone non colpite da «eventi calamitosi».

Un secondo gruppo di questioni concerne l'ingiustificata «penalizzazione», ad opera della medesima norma, dei consorziati i quali, entro la data di entrata in vigore della norma censurata, abbiano pagato le cartelle esattoriali relative alle annualità dal 2000 al 2002, rispetto ai consorziati i quali, alla stessa data, non abbiano ancora effettuato il pagamento di dette cartelle. Sarebbe, infatti, irragionevole – ad avviso del giudice *a quo* – che ai consorziati più diligenti non possano essere restituite le somme versate in pagamento delle cartelle relative alle indicate annualità, mentre i consorziati meno diligenti non siano più tenuti ad alcun versamento, a séguito dell'annullamento *ope legis* delle cartelle non ancora pagate.

Il rimettente precisa, al riguardo, che i giudizi principali hanno ad oggetto l'accertamento negativo del diritto del convenuto Consorzio di bonifica di

(¹) La Corte con la sentenza n. 234 del 2006 ha dichiarato altresì la manifesta inammissibilità delle altre questioni di legittimità costituzionale dell'art. 16, comma 4, primo periodo, della legge della Regione Puglia 7 marzo 2003, n. 4, sollevate, in riferimento all'art. 3 della Costituzione.

esigere, mediante le cartelle esattoriali già notificate agli attori proprietari di immobili siti nel comprensorio del consorzio, il pagamento dei contributi consortili per gli anni 2000 e 2001, con condanna del convenuto a restituire quanto pagato a tale titolo dagli attori. Per il Tribunale di Lecce, le sollevate questioni sarebbero rilevanti, perché la norma censurata riguarda annualità contributive oggetto dei giudizi e perché alcuni degli attori hanno già pagato le suddette cartelle esattoriali.

[*omissis*]

5. – Sono invece fondate le questioni concernenti la denunciata disparità di trattamento tra i consorziati che, alla data dell'entrata in vigore della legge della Regione Puglia n. 4 del 2003, hanno pagato le cartelle esattoriali relative ai contributi consortili per gli anni dal 2000 al 2002 ed i consorziati che non le hanno pagate.

5.1. – Il rimettente muove dal presupposto interpretativo che la norma censurata esclude la ripetibilità dei pagamenti effettuati dai suddetti consorziati “diligenti”, mentre definitivamente esonera dal pagamento i consorziati “meno diligenti”. Questa interpretazione è plausibile, come risulta anche dalla ricostruzione del quadro normativo in cui si inserisce detta norma.

Il legislatore regionale, al fine di contenere la spesa dei consorzi di bonifica operanti nel territorio della Regione, ha disposto, con l'art. 16 della legge n. 4 del 2003, sia che tali consorzi abbattano del trenta per cento la spesa corrente e riducano proporzionalmente gli oneri contributivi, apportando le conseguenti variazioni ai propri bilanci (comma 1), sia che gli stessi consorzi riformulino i vigenti piani di contribuenza, ove approvati anteriormente al 1° gennaio 2000, rapportando gli oneri agli effettivi benefici derivanti dalle opere pubbliche di bonifica (comma 3). Il comma 4 dello stesso articolo, in considerazione degli «eventi calamitosi verificatisi negli anni 2000, 2001 e 2002», dispone l'annullamento delle iscrizioni a ruolo e delle cartelle esattoriali relative ai contributi dovuti ai consorzi di bonifica per gli stessi anni, ancora non pagati alla data di entrata in vigore della legge (primo periodo, censurato dal rimettente), e, nel contempo, consente ai consorzi di emettere, «eventualmente», nuovi ruoli in base ai predetti nuovi piani di contribuenza, previsti dal medesimo art. 16 (secondo periodo, non censurato).

I richiamati commi 1, 3 e 4 dell'art. 16 vanno interpretati, secondo il loro combinato disposto, nel senso che i consorzi di bonifica – contrariamente a quanto adombrato dal rimettente ad ulteriore sostegno della denunciata disparità di trattamento – hanno il potere di emettere nuovi ruoli non solo per gli anni successivi al 2002, ma anche, facoltativamente, per il periodo dal 2000 al 2002, purché in quest'ultimo caso l'emissione avvenga in sostituzione dei ruoli già emessi ed annullati *ope legis* per effetto del primo periodo del comma 4. A questo risultato ermeneutico inducono: a) la collocazione sequenziale dei due periodi che compongono l'intero comma 4, tale da evidenziare che il secondo periodo presuppone l'annullamento dei ruoli disposto dal primo periodo; b)

l'attribuzione ai consorzi di bonifica del potere di emettere nuovi ruoli in base ai «piani di contribuenza previsti dal presente articolo», cioè dall'art. 16, il quale contempla anche i piani di contribuenza sostitutivi di quelli sotesi ai ruoli già emessi ed annullati *ope legis* (piani approvati in data antecedente al 1° gennaio 2000 e fondati sui bilanci consortili applicabili alla data di entrata in vigore della legge); c) la natura discrezionale (attestata dall'avverbio «eventualmente») del potere di emettere nuovi ruoli, la quale può giustificarsi solo con l'intento del legislatore di far dipendere l'esercizio di tale potere dalla previa valutazione della concreta incidenza, nei comprensori consortili, degli «eventi calamitosi» e presuppone, perciò, l'avvenuto annullamento *ope legis* dei vecchi ruoli in dipendenza di tali eventi. Tale interpretazione logico-sistematica dell'intero articolo 16, secondo cui i nuovi ruoli possono essere emessi anche in sostituzione di quelli annullati per effetto del primo periodo del comma 4, limita, ma non elimina, l'agevolazione prevista dalla norma censurata in dipendenza degli «eventi calamitosi». I nuovi ruoli comportano pur sempre, infatti, obblighi contributivi di minore importo, in applicazione dei nuovi e meno onerosi criteri di calcolo dei contributi consortili, previsti dai commi 1 e 3 dello stesso art. 16.

Dalla suddetta ricostruzione del quadro normativo discende che l'art. 16, da un lato, ha fatto venir meno l'obbligo dei consorziati di pagare i contributi consortili relativi alle annualità dal 2000 al 2002, nel caso in cui questi non siano stati ancora pagati alla data di entrata in vigore della legge regionale (primo periodo del comma 4), salva l'eventuale sostituzione delle vecchie cartelle con altre di importo minore di quello originario (commi 1, 3 e secondo periodo del comma 4); dall'altro, ha mantenuto ferma l'efficacia dei ruoli, nel caso in cui questi siano stati già pagati entro tale data, senza prevedere né il loro annullamento, con conseguente ripetibilità di quanto versato, né la possibilità della loro sostituzione con ruoli di minore importo. Non sussistendo margini per una diversa interpretazione, è pertanto corretta la premessa ermeneutica da cui muove il rimettente nel sollevare la questione.

5.2. – La disciplina posta dalla norma denunciata, così interpretata, si pone in contrasto con il principio di uguaglianza evocato dal giudice *a quo*, perché esclude l'obbligo di pagare i predetti contributi consortili e nello stesso tempo, irragionevolmente, non consente la ripetizione degli stessi contributi, se pagati entro una certa data (v., per casi analoghi, le sentenze n. 320 del 2005, n. 416 del 2000 e n. 421 del 1995). La norma incorre, pertanto, in contraddizione nel qualificare un versamento non dovuto, se non ancora effettuato, e dovuto, se già effettuato. Ciò si risolve in una ingiustificata disparità di trattamento di situazioni omogenee, in quanto ai consorziati che hanno diligentemente provveduto al sollecito pagamento delle cartelle esattoriali viene riservato un trattamento peggiore rispetto ai consorziati che, alla data di entrata in vigore della legge, erano ancora inadempienti al medesimo obbligo contributivo. È evidente che, se gli «eventi calamitosi» giustificano, secondo il legislatore regionale, il venir meno dell'obbligo contributivo, la medesima ratio deve operare anche al fine di

consentire la ripetizione dei contributi pagati in adempimento dello stesso obbligo.

Né potrebbe obiettarsi che all'annullamento delle cartelle non pagate può far séguito, ai sensi del secondo periodo del comma 4 del citato art. 16, l'emissione di nuovi ruoli da parte dei consorzi di bonifica, in relazione alle stesse annualità. Al riguardo è agevole replicare che l'emissione di nuovi ruoli non è affatto imposta dalla legge regionale – la quale, anzi, la considera come meramente eventuale – e che comunque tali ruoli, se emessi, debbono essere conformi ai criteri di contenimento delle spese consortili introdotti dallo stesso art. 16 della legge n. 4 del 2003 e pertanto debbono prevedere, come sopra sottolineato, oneri contributivi meno gravosi di quelli indicati dalle cartelle esattoriali già pagate e calcolati in base ai previgenti e più onerosi piani di contribuenza. Anche in tal caso, dunque, la norma censurata crea una disparità di trattamento di situazioni sostanzialmente uguali, che deve essere eliminata con una pronuncia dichiarativa dell'illegittimità costituzionale di detta norma, per violazione dell'art. 3 Cost., nella parte in cui non consente ai consorziati di ripetere i contributi già versati. Di conseguenza, nel caso di emissione di nuovi ruoli in sostituzione di quelli annullati, i consorziati che, alla data di entrata in vigore della citata legge regionale, abbiano già pagato – con riferimento alle stesse zone del comprensorio – le cartelle relative agli anni dal 2000 al 2002, avranno diritto di ripetere solo la differenza tra l'importo pagato e quello minore determinato in base ai suddetti nuovi piani di contribuenza.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 16, comma 4, primo periodo, della legge della Regione Puglia 7 marzo 2003, n. 4 (Disposizioni per la formazione del bilancio di previsione 2003 e bilancio pluriennale 2003-2005 della Regione Puglia), nella parte in cui non prevede la ripetibilità delle somme pagate entro la data di entrata in vigore della legge, in base alle cartelle esattoriali relative ai contributi in favore dei consorzi di bonifica per le annualità 2000, 2001, 2002;

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 5 giugno 2006.

* * *

Sentenza n. 451/2007 (Pres. Bile; Red. F. Gallo) ¹*Considerato in diritto*

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri denuncia l'illegittimità costituzionale: a) dell'art. 5 della legge della Regione Emilia-Romagna 22 dicembre 2005, n. 23 (Disposizioni in materia tributaria), pubblicata nel Bollettino Ufficiale della Regione n. 167 del 22 dicembre 2005, per violazione degli artt. 117, secondo comma, lettera e), e 119 della Costituzione, in relazione all'allegato 1, tariffa C, del d.P.R. 5 febbraio 1953, n. 39 (Testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche), e successive modificazioni; b) dell'art. 6, comma 1, della medesima legge regionale, per violazione degli artt. 3, 117, secondo comma, lettere e) ed «i») (*recte*: l) e 119 Cost. Il ricorrente propone, pertanto, due distinte questioni di legittimità costituzionale, che vanno esaminate separatamente.

2. – La prima questione proposta riguarda l'art. 5 della suddetta legge regionale, il quale, nello stabilire che «rientrano nella classificazione prevista nell'allegato 1, tariffa C, del d.P.R. 5 febbraio 1953, n. 39 (Testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche) gli autoveicoli adibiti a scuola guida, a condizione che sulla licenza di circolazione siano state apposte le annotazioni previste nello stesso decreto», estende a tutti gli autoveicoli adibiti a scuola guida l'agevolazione tributaria prevista dal citato allegato 1, tariffa C, del d.P.R. n. 39 del 1953 per le sole autovetture adibite allo stesso scopo. Ad avviso del ricorrente, la disposizione impugnata, estendendo la suddetta agevolazione a casi non previsti dalla normativa statale, eccederebbe i limiti fissati in materia dal legislatore statale al legislatore regionale, il quale, pertanto, avrebbe esercitato una potestà normativa che non gli compete, così incorrendo nella violazione degli evocati parametri costituzionali (artt. 117, secondo comma, lettera e, e 119 Cost.).

La questione è fondata.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte in tema di ripartizione delle competenze legislative concernenti la tassa automobilistica regionale, il legislatore statale, pur attribuendo alle Regioni ad autonomia ordinaria il gettito della tassa ed un limitato potere di variazione dell'importo originariamente stabilito, oltre che l'attività amministrativa concernente la riscossione, i rimborsi, il recupero della tassa stessa e l'applicazione delle sanzioni, non ha tuttavia devoluto a dette Regioni il potere di disciplinare gli altri elementi costitutivi del

⁽¹⁾ La Corte con la sentenza n. 451 del 2007 ha altresì dichiarato cessata la materia del contendere in ordine alla questione di legittimità costituzionale dell'art. 6, comma 1, della legge della Regione Emilia-Romagna 22 dicembre 2005, n. 23 (Disposizioni in materia tributaria), promossa dal Presidente del Consiglio dei ministri, in riferimento agli artt. 3, 117, secondo comma, lettere e) e l), e 119 della Costituzione.

tributo. In questo quadro normativo, quindi, la tassa automobilistica non può definirsi come “tributo proprio della Regione”, ai sensi del combinato disposto degli artt. 117, quarto comma, e 119, secondo comma, Cost., dal momento che il gettito della tassa è stato “attribuito” alle Regioni, ma la disciplina di detto tributo non rientra nella competenza legislativa residuale alle stesse riservata dall’art. 117, quarto comma, Cost. Si deve quindi confermare il principio, costantemente affermato da questa Corte, per cui «allo stato della vigente legislazione, la disciplina delle tasse automobilistiche rientra nella competenza esclusiva dello Stato in materia di tributi erariali», ai sensi dell’art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione (sentenze n. 455 del 2005; n. 311, n. 297 e n. 296 del 2003).

Sulla base di tale principio sono state dichiarate costituzionalmente illegittime, perché invasive della esclusiva competenza dello Stato, norme regionali che disponevano esenzioni dalla tassa automobilistica (sentenze n. 455 del 2005 e n. 296 del 2003) o modificavano la disciplina dei termini per l’accertamento del tributo (sentenze numeri 296, 297 e 311 del 2003).

L’impugnato art. 5 della legge reg. Emilia-Romagna n. 23 del 2005 prevede per i veicoli adibiti a scuola guida casi di riduzione (nella misura del 40 per cento del tributo) della tassa automobilistica non contemplati dalla norma statale (allegato 1, tariffa C, del d.P.R. n. 39 del 1953). Quest’ultima, infatti, consente di applicare la suddetta agevolazione fiscale solo alle autovetture adibite a scuola guida e cioè ai veicoli a motore, destinati a tale scopo, con almeno quattro ruote e diversi dai motoveicoli, destinati al trasporto di persone, aventi al massimo nove posti, compreso quello del conducente (art. 54, comma 1, lettera a, del nuovo codice della strada). La norma regionale, invece, estende l’agevolazione a tutti gli autoveicoli adibiti a scuola guida, anche se diversi dalle autovetture quali definite dal codice della strada (e quindi, ad esempio, anche agli autobus, agli autoveicoli per trasporto promiscuo, agli autocarri, ai trattori stradali, agli autotreni ed altro). La norma regionale impugnata interviene, dunque, su aspetti della disciplina sostanziale del tributo riservati alla competenza legislativa esclusiva dello Stato.

A tale conclusione la Regione resistente ha obiettato che la norma impugnata avrebbe portata soltanto interpretativa, in quanto si limiterebbe a fornire una doverosa interpretazione *secundum Constitutionem* della norma statale, la quale, se diversamente interpretata, escluderebbe irragionevolmente, in violazione dell’art. 3 Cost., l’applicazione dell’agevolazione fiscale agli autoveicoli adibiti a scuola guida diversi dalle «autovetture». L’obiezione è, però, infondata, perché la Regione non potrebbe mai eccedere i limiti della propria competenza legislativa intervenendo, con legge interpretativa o innovativa, su una legge statale, neppure adducendo la violazione, da parte di detta legge statale, di norme costituzionali (nella specie, addirittura diverse da quelle che regolano l’attribuzione della competenza legislativa dello Stato e delle Regioni).

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 5 della legge della Regione Emilia-Romagna 22 dicembre 2005, n. 23 (Disposizioni in materia tributaria), in relazione all'allegato 1, tariffa C, del d.P.R. 5 febbraio 1953, n. 39 (Testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche), e successive modificazioni, nella parte in cui stabilisce che «rientrano nella classificazione prevista nell'allegato 1, tariffa C, del d.P.R. 5 febbraio 1953, n. 39 (Testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche) gli autoveicoli adibiti a scuola guida, a condizione che sulla licenza di circolazione siano state apposte le annotazioni previste nello stesso decreto»;

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 12 dicembre 2007.

* * *

Sentenza n. 123/2010 (Pres. Amirante; Red. F. Gallo) ¹

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri ha promosso, in relazione a numerosi parametri costituzionali, questioni di legittimità degli articoli 12, commi 1 e 2, e 25, comma 2, della legge della Regione Campania 16 gennaio 2009, n. 1 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione Campania – legge finanziaria anno 2009).

1.1. – Il comma 1 dell'art. 12 stabilisce che, «Al fine di favorire il rientro sul territorio di risorse umane qualificate, sono agevolabili, con lo strumento del credito d'imposta, le assunzioni di persone che abbiano avuto residenza anagrafica in Regione Campania per almeno dieci anni, in possesso del diploma di laurea in discipline tecnico-scientifiche e di almeno uno dei seguenti requisiti: a) essere residenti da almeno ventiquattro mesi all'estero o nelle regioni italiane non comprese nell'obiettivo Convergenza dei fondi strutturali comunitari, non occupati ovvero occupati con contratto di lavoro non a tempo indeterminato

(¹) La Corte con la sentenza n. 123 del 2010 ha altresì dichiarato costituzionalmente illegittimo, per contrasto con l'art. 117, secondo comma, lett. l), Cost., l'art. 25, comma 2, della legge della Regione Campania 19 gennaio 2009, n. 1, in quanto prevede che le aziende sanitarie locali, le aziende ospedaliere e universitarie, i policlinici universitari a gestione diretta, gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico di diritto pubblico, gli istituti zooprofilattici sperimentali e le agenzie sanitarie regionali che hanno stipulato l'accordo di cui all'art. 1, comma 180, della legge finanziaria 2005 non possono essere sottoposti a pignoramenti limitatamente alla durata dell'accordo. La norma *de qua*, nel disporre la suddetta impignorabilità, introduce una limitazione al soddisfacimento patrimoniale delle ragioni dei creditori non contemplata dalla normativa nazionale, ledendo la competenza legislativa esclusiva dello Stato in materia di ordinamento civile.

presso unità produttive ubicate all'estero o in regioni italiane non comprese nell'obiettivo Convergenza; b) essere occupati a tempo indeterminato da almeno ventiquattro mesi presso unità produttive ubicate all'estero o in regioni italiane non comprese nell'obiettivo Convergenza».

Il ricorrente denuncia il contrasto di tale norma con: a) gli artt. 3 e 120 della Costituzione; b) l'art. 117, primo comma, Cost., in riferimento alla violazione, quali norme interposte, degli artt. 12 e 39 «del Trattato CE» (rectius: «Trattato del 25 marzo 1957 – Trattato che istituisce la Comunità europea», nella versione, in vigore dal 1° febbraio 2003 al 30 novembre 2009, consolidata pubblicata nella G.U.C.E. 24 dicembre 2002, n. C 325, vigente all'epoca della proposizione del ricorso) e dell'art. 7 del regolamento (CEE) 15 ottobre 1968, n. 1612/68 (Regolamento del Consiglio relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità); c) l'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost.

La violazione degli artt. 3 e 120 Cost. è argomentata sull'assunto che la norma censurata stabilisce condizioni agevolate per l'accesso al lavoro in favore dei cittadini residenti, da oltre dieci anni, nella Regione Campania ed introduce, quindi, «un regime privilegiato per una particolare categoria di cittadini» che non è giustificato «da ragioni di tutela di interessi di rilievo costituzionale». Pertanto, la dichiarata finalità della norma censurata – e cioè favorire il rientro nel territorio regionale dei suddetti «cittadini», in quanto risorse umane qualificate – si pone in contrasto con l'art. 120 Cost., il quale vieta al legislatore regionale l'adozione di provvedimenti che ostacolino in qualsiasi modo la libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni o limitino l'esercizio del diritto al lavoro in qualunque parte del territorio nazionale.

Il contrasto dell'art. 12, comma 1, della legge reg. della Campania n. 1 del 2009 con l'art. 117, primo comma, Cost., è denunciato in riferimento alla violazione delle seguenti norme del citato Trattato del 25 marzo 1957 che istituisce la Comunità europea e del regolamento (CEE) 15 ottobre 1968, n. 1612/68: a) l'art. 12 del Trattato, il quale vieta «ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità»; b) l'art. 39 del Trattato, il quale assicura «la libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità», con conseguente abolizione «di qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro»; c) l'art. 7 del menzionato regolamento (CEE) n. 1612/68, il quale ribadisce che il lavoratore cittadino di uno Stato membro non può ricevere nel territorio degli altri Stati membri, a motivo della propria cittadinanza, un trattamento diverso da quello dei lavoratori nazionali per quanto concerne le condizioni di impiego e di lavoro, in particolare in materia di retribuzione, licenziamento, reintegrazione professionale o ricollocamento se disoccupato e che, inoltre, gode degli stessi vantaggi sociali e fiscali dei lavoratori nazionali.

A parere del ricorrente, la norma impugnata – nell'accordare un'agevola-

zione fiscale per l'assunzione, esclusivamente, di soggetti che hanno avuto residenza storica almeno decennale nella Regione – confligge con le predette norme comunitarie, le quali, secondo la costante interpretazione della Corte di giustizia delle Comunità europee, vietano non soltanto le discriminazioni palesi effettuate in base alla nazionalità, ma anche «qualsiasi discriminazione dissimulata che, pur fondandosi su altri criteri di riferimento, perviene al medesimo risultato».

Nella prospettazione del ricorrente, la violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. deriva, infine, dalla circostanza che il denunciato art. 12, comma 1, non circoscrive in maniera espressa l'efficacia delle agevolazioni previste «entro l'ambito dei soli tributi regionali» e, di conseguenza, estende l'applicazione dell'agevolazione del credito d'imposta anche ai tributi statali. La norma censurata eccede così il limite della competenza normativa regionale, in quanto viola la previsione costituzionale di intangibilità, da parte delle Regioni, dei tributi erariali, data la riserva di competenza statale in materia di sistema tributario dello Stato e data la mancata emanazione, allo stato attuale, dei principi di coordinamento del sistema tributario previsti dall'art. 119 Cost.

1.2. – Il parimenti impugnato art. 12, comma 2, della legge reg. della Campania n. 1 del 2009 prevede che «Annualmente una quota dei fondi destinati al finanziamento del credito di imposta regionale per gli investimenti è destinata ai soggetti di cui all'art. 2 del Reg. 28 novembre 2007, n. 5», e cioè il regolamento di attuazione del credito di imposta regionale per nuovi investimenti in Regione Campania. Tali soggetti sono le imprese regolarmente iscritte al registro delle imprese, indipendentemente dalla natura giuridica assunta, che effettuano nuovi insediamenti sul territorio regionale, «il cui capitale sociale sia detenuto a maggioranza da soggetti con residenza storica di almeno dieci anni in Regione Campania ed in possesso di diploma di laurea in discipline tecnico-scientifiche che abbiano almeno uno dei seguenti requisiti: a) essere residenti da almeno ventiquattro mesi all'estero o nelle regioni italiane non comprese nell'obiettivo Convergenza e che risultino non occupati ovvero occupati con contratto di lavoro non a tempo indeterminato presso unità produttive; b) essere occupati a tempo indeterminato da almeno ventiquattro mesi presso unità produttive ubicate all'estero o in regioni italiane non comprese nell'obiettivo Convergenza».

Tale norma è denunciata dallo Stato per la violazione: a) degli artt. 3 e 120 Cost.; b) dell'art. 117, primo comma, Cost., quale effetto del contrasto della stessa norma impugnata con l'art. 43 dell'indicato Trattato che istituisce la Comunità europea, il quale vieta le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro.

In ordine alla violazione degli artt. 3 e 120 Cost., lo Stato deduce che il meccanismo di incentivazione fiscale nella forma del credito di imposta – riservato ad imprese il cui capitale sociale sia detenuto, a maggioranza, da soggetti «con residenza storica di almeno dieci anni in Regione Campania» ed

in possesso di ulteriori requisiti relativi alle loro competenze tecnico-scientifiche – si traduce in una imposizione “protezionistica” di tipo territoriale ed ostacola, pertanto, la libera circolazione delle persone e delle cose nell’ambito nazionale.

In ordine alla violazione dell’art. 117, primo comma, Cost., attraverso l’interposizione dell’art. 43 del suddetto Trattato, il ricorrente argomenta che la norma impugnata – agevolando imprese riferibili a soggetti «che abbiano per lungo tempo risieduto in Campania» – collega la concessione di un incentivo fiscale ad un requisito più facilmente conseguibile da un cittadino italiano di origine campana, che da un cittadino di altro Stato membro o di un’altra regione italiana. In tal modo, tuttavia, la norma censurata violerebbe il disposto dell’art. 43 del Trattato che istituisce la Comunità europea, il quale – garantendo la libertà di stabilimento e, dunque, l’accesso alle attività non salariate e al loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese – vieta qualsiasi misura che, seppur non fondata sulla nazionalità, determini una discriminazione a danno dei cittadini degli altri Stati membri.

1.3. – Il ricorrente censura, inoltre, lo stesso art. 12 «nel suo complesso», per la violazione dell’art. 117, primo comma, Cost., con riferimento al contrasto con gli artt. 87, paragrafo 1, e 88, paragrafo 3, del Trattato che istituisce la Comunità europea. In proposito, il ricorrente rileva che la misura agevolativa introdotta dal legislatore regionale è potenzialmente idonea «ad incidere sugli scambi tra gli Stati membri dell’Unione europea» (art. 87, paragrafo 1, del citato Trattato) e che, comunque, la Regione Campania, in violazione dell’art. 88, paragrafo 3, del medesimo Trattato, ha omissso di notificare alla Commissione le agevolazioni previste o, in alternativa, di indicare «che le stesse sono concesse nei limiti indicati dal regolamento CEE n. 1998/2006 sugli aiuti c.d. de minimis ovvero nel contesto di altro regolamento di esenzione».

1.4. – Lo Stato impugna altresì – in relazione agli artt. 97, 117, primo comma, e 117, secondo comma, lettera l), Cost. – l’art. 25, comma 2, della medesima legge reg. della Campania n. 1 del 1999.

La norma impugnata stabilisce che «le aziende sanitarie locali, le aziende ospedaliero-universitarie di cui all’art. 2 del decreto legislativo 21 dicembre 1999, n. 517, i policlinici universitari a gestione diretta, gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico di diritto pubblico, gli istituti zooprofilattici sperimentali e le agenzie sanitarie regionali che hanno stipulato l’accordo previsto dall’art. 1, comma 180 della legge 20 dicembre 2004, n. 311 (legge finanziaria 2005), limitatamente alla durata dell’accordo, non possono essere sottoposti a pignoramenti».

Sostiene il ricorrente che tale norma interviene in materia che attiene all’ordinamento civile ed alle norme processuali, riservata alla potestà esclusiva dello Stato, così violando il disposto dell’art. 117, primo comma, e secondo comma, lettera l), Cost.

Inoltre – argomenta il ricorrente – poiché il soggetto che ha stipulato l’accordo ai sensi dell’art. 1, comma 180, della legge 20 dicembre 2004, n. 311

(Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2005), è la Regione e non anche i soggetti menzionati nella norma, la disposizione «è anche inapplicabile» e risulta irragionevole «perché priva di un concreto aggancio alla normativa statale di riferimento». Da ciò discenderebbe la violazione del principio del buon andamento della pubblica amministrazione sancito dall'art. 97 Cost.

2. – Con riferimento alle questioni aventi ad oggetto il comma 1 dell'art. 12 della legge reg. n. 1 del 2009, appare opportuno esaminare in via prioritaria la censura con cui lo Stato ha negato la potestà normativa della Regione nella materia de qua. Come si è visto, il ricorrente ha dedotto la violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione, perché la disposizione censurata, non limitando in maniera espressa l'efficacia dell'agevolazione fiscale all'ambito dei soli tributi regionali, consente l'applicazione di detta agevolazione, nella forma del credito di imposta, anche ai tributi statali. Da ciò conseguirebbe l'invasione della competenza legislativa esclusiva dello Stato in materia di sistema tributario statale.

La censura è fondata.

La resistente si è limitata ad opporre a tale censura una interpretazione «costituzionalmente orientata», idonea a circoscrivere esclusivamente ai tributi di competenza regionale la portata della misura agevolativa disposta dalla norma. Non ha, però, precisato a quali tributi propri della Regione l'agevolazione fiscale stessa, nella forma del credito di imposta, sarebbe applicabile. Né il regolamento regionale n. 5 del 2007 di attuazione del credito di imposta regionale per nuovi investimenti – richiamato dalla difesa della Regione nel corso della discussione in udienza – contiene indicazioni in tal senso.

Poiché, allo stato attuale della normativa regionale, non risultano sussistere tributi regionali «propri» (nel senso di tributi istituiti e disciplinati dalla Regione Campania) che possano essere considerati ai fini dell'agevolazione in questione, deve ritenersi che detta agevolazione si riferisce a tributi erariali, compresi i tributi regionali cosiddetti “derivati”, e cioè i tributi istituiti e disciplinati con legge statale, il cui gettito sia attribuito alle Regioni.

In proposito, la giurisprudenza di questa Corte ha costantemente ed espressamente affermato che: a) in forza del combinato disposto del secondo comma, lettera e), del terzo comma e del quarto comma dell'art. 117 Cost., nonché dell'art. 119 Cost., «non è ammissibile, in materia tributaria, una piena esplicazione di potestà regionali autonome in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal Parlamento nazionale» (sentenze n. 102 del 2008 e n. 37 del 2004); b) di conseguenza, fino a quando l'indicata legge statale non sarà emanata, rimane precluso alle Regioni il potere di istituire e disciplinare tributi propri aventi gli stessi presupposti dei tributi dello Stato e di legiferare sui tributi esistenti istituiti e regolati da leggi statali (sentenze n. 102 del 2008; n. 75 e n. 2 del 2006; n. 397 e n. 335 del 2005; n. 37 del 2004); c) va considerato statale e non già “proprio” della Regione, nel senso di cui al vigente

art. 119 Cost., il tributo istituito e regolato da una legge statale, ancorché il relativo gettito sia devoluto alla Regione stessa (sentenze n. 298 e n. 216 del 2009); d) la disciplina, anche di dettaglio, dei tributi statali è riservata alla legge statale e l'intervento del legislatore regionale è precluso anche solo ad integrazione della disciplina, se non nei limiti stabiliti dalla legislazione statale stessa (sentenze n. 298 e n. 216 del 2009; n. 2 del 2006; n. 397 del 2005).

In forza di tali principi, l'art. 12, comma 1, della legge reg. della Campania n. 1 del 2009 viola l'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost. È infatti innegabile che la previsione di un'agevolazione tributaria nella forma del credito di imposta applicabile a tributi erariali costituisce un'integrazione della disciplina dei medesimi tributi erariali, in relazione a presupposti (quali l'assunzione di persone che abbiano avuto residenza anagrafica nella Regione Campania per almeno dieci anni, in possesso di diploma di laurea in discipline tecnico-scientifiche e di ulteriori requisiti) che non sono stabiliti – direttamente o su sua autorizzazione – dalla legislazione statale. Si realizza, così, una violazione della competenza legislativa in materia di «sistema tributario dello Stato» che il richiamato parametro costituzionale assegna in via esclusiva allo Stato.

Dall'accoglimento della censura riferita all'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost. consegue l'assorbimento di tutte le ulteriori censure aventi ad oggetto il medesimo comma 1 dell'art. 12.

3. – Con riferimento alle questioni aventi ad oggetto il comma 2 dell'art. 12 della legge reg. n. 1 del 2009, occorre preliminarmente rilevare che nel ricorso, rispetto a tale disposizione, non è esplicitamente evocato il parametro di cui all'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost. e non è formalmente denunciata, in relazione a detto parametro, la violazione della competenza legislativa esclusiva in materia di «sistema tributario [...] dello Stato». Deve tuttavia ritenersi che tale censura (già prospettata con riguardo al comma 1 dello stesso art. 12) sia stata, nella sostanza, proposta anche per il comma 2. A tale conclusione induce una serie di elementi tra loro concordanti: a) il comma 2 è del tutto analogo al comma 1, posto che la *ratio* di entrambe le norme è quella di incentivare, nel territorio campano, le attività economiche che coinvolgano soggetti qualificati in discipline tecnico-scientifiche già storicamente residenti in Campania e che lo strumento per realizzare tale incentivazione è, in entrambe le disposizioni, quello dell'agevolazione tributaria nella forma del credito d'imposta, agevolazione diversa solo in ragione dei beneficiari; b) le censure relative ad ambedue i commi riguardano esclusivamente il profilo dell'agevolazione nella forma del credito d'imposta, senza che sia oggetto di critica anche la diversità soggettiva dei suddetti beneficiari; c) il complessivo tenore del ricorso proposto, al di là della formale sistematica espositiva, evidenzia l'intenzione del ricorrente di criticare sotto i medesimi profili entrambi i commi in esame.

I rilievi che precedono trovano una chiara conferma nel contenuto della delibera governativa, la quale accomuna sia il comma 1 che il comma 2 dell'art.

12 nella censura relativa alla violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost.

Da ciò consegue che anche nello scrutinio del comma 2 dell'art. 12 occorre esaminare prioritariamente la censura relativa alla dedotta violazione del suddetto parametro costituzionale.

In proposito, non possono che valere, in relazione alla prospettata violazione del criterio di competenza da parte della legge regionale impugnata, le medesime considerazioni già sopra svolte. Infatti, anche il comma 2 dell'art. 12 – nel prevedere la riserva di una quota dei fondi stanziati per il credito d'imposta regionale per gli investimenti ad imprese il cui capitale sociale sia detenuto, a maggioranza, da soggetti «con residenza storica di almeno dieci anni in Regione Campania», titolari di diploma di laurea in discipline tecnico-scientifiche ed in possesso, come già detto, di ulteriori requisiti – incide inevitabilmente sulla disciplina dei tributi erariali, non risultando tributi propri della Regione ai quali l'agevolazione in questione possa riferirsi.

L'art. 12, comma 2, della legge reg. della Campania n. 1 del 2009 va, dunque, dichiarato costituzionalmente illegittimo per violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., perché esso dispone nella materia dei tributi erariali, che è riservata alla competenza legislativa esclusiva dello Stato.

Dall'accoglimento di tale censura consegue l'assorbimento degli altri profili di violazione della Costituzione dedotti dal ricorrente per la medesima disposizione.

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale degli articoli 12 [*omissis*] della legge della Regione Campania 16 gennaio 2009, n. 1 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione Campania – legge finanziaria anno 2009).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 22 marzo 2010.

* * *

Sentenza n. 50/2012 (Pres. Quaranta; Red. Cassese) ¹

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, con ricorso notificato il 27 maggio 2011 e

(¹) La sentenza n. 50 del 2012 ha altresì dichiarato cessata la materia del contendere con

depositato presso la cancelleria di questa Corte il 6 giugno 2011 (reg. ric. n. 56 del 2011), ha impugnato gli artt. 5 e 30 della legge della Regione Umbria 30 marzo 2011, n. 4 (Disposizioni collegate alla manovra di bilancio 2011 in materia di entrate e di spese), per violazione degli artt. 3, 117, commi primo, secondo, lettera *e*), e terzo, della Costituzione.

Le questioni sottoposte all'esame della Corte concernono l'adozione di misure in materia di imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e il reclutamento del personale sanitario nella Regione Umbria.

2. – Per quanto riguarda le agevolazioni in materia di IRAP, successivamente al ricorso, l'art. 9, comma 2, della legge della Regione Umbria 24 novembre 2011, n. 14 (Assestamento del bilancio di previsione per l'esercizio finanziario 2011, ai sensi della legge regionale di contabilità 28 febbraio 2000, n. 13 di contabilità, artt. 45 e 82, e provvedimenti collegati in materia di entrata e di spesa – Modificazioni ed integrazioni di leggi regionali) ha modificato l'art. 5, comma 1, della legge impugnata, prevedendo che «le parole: “i soggetti passivi di cui all'articolo 3, comma 1, *lettere a), b), c) e d)*” sono sostituite dalle seguenti: “per il settore privato i soggetti passivi di cui all'articolo 3”».

Lo *ius superveniens* ha ad oggetto esclusivamente l'ambito soggettivo di applicazione della ipotesi di deduzione dalla base imponibile IRAP prevista dall'art. 5 della legge della Regione Umbria n. 4 del 2011. Nulla è mutato con riguardo alla ipotesi di deduzione in sé, la cui introduzione è censurata dal ricorrente per violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost., in materia di «sistema tributario e contabile dello Stato», in quanto la disciplina legislativa statale dell'IRAP non prevedrebbe «la facoltà delle Regioni [...] di introdurre agevolazioni diverse rispetto a quelle previste dalle norme statali».

Tale censura deve essere considerata per prima.

2.1. – La questione è fondata.

Questa Corte ha già precisato che l'IRAP, anche dopo la sua «regionalizzazione», non è divenuta «“tributo proprio” regionale – nell'accezione di tributo la cui disciplina è liberamente modificabile da parte delle Regioni (o Province autonome) – ma resta un tributo disciplinato dalla legge statale in alcuni suoi elementi strutturali e, quindi, in questo senso, “erariale”», e che lo Stato «continua a regolare compiutamente la materia e a circoscrivere con precisione gli ambiti di intervento del legislatore regionale» (sentenze n. 357 del 2010 e n. 216 del 2009). La legislazione statale, infatti, dapprima ha disposto che, «per i tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni» – come l'IRAP – «le regioni, con propria legge,

riguardo al giudizio concernente l'art. 5, comma 1, della legge della Regione Umbria n. 4 del 2011, in quanto riferito agli anni successivi al 2012, promosso dal Presidente del Consiglio dei ministri e non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 30 della legge della Regione Umbria n. 4 del 2011, parimenti promossa, in riferimento agli artt. 3 e 117, terzo comma, della Costituzione.

possono modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo criteri fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria» (art. 7, comma 1, lettere *b*, numero 1, e *c*, della legge 5 maggio 2009, n. 42, “Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell’articolo 119 della Costituzione”); poi, ha stabilito che «A decorrere dall’anno 2013 ciascuna regione a statuto ordinario, con propria legge, può ridurre le aliquote dell’imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) fino ad azzerarle e disporre deduzioni dalla base imponibile, nel rispetto della normativa dell’Unione europea e degli orientamenti giurisprudenziali della Corte di giustizia dell’Unione europea. Resta in ogni caso fermo il potere di variazione dell’aliquota di cui all’articolo 16, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446» (art. 5 del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 “Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario”).

Fino al 2013, dunque, in materia di IRAP 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» (art. 1, comma 43, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2008”).

L’art. 5 della legge della Regione Umbria n. 4 del 2011 prevede che, «per l’anno di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010 e per i successivi quattro anni» (comma 4), le imprese che nell’anno di imposta in corso al 31 dicembre 2011 abbiano incrementato rispetto al 2010 il numero dei lavoratori assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato possano dedurre dalla base imponibile IRAP il cinquanta per cento – o il settantacinque per cento, nel caso di assunzione di personale dipendente disoccupato da oltre dodici mesi di età superiore ad anni quaranta o di persone di sesso femminile – del costo di ogni nuovo dipendente incrementale assunto a tempo indeterminato. L’art. 11, comma 4-*quater*, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell’imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell’Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), invece, ha riconosciuto alle imprese la deducibilità del costo – per un importo annuale non superiore a 20.000 euro per ciascun nuovo dipendente – per il personale assunto a tempo indeterminato fino al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2008.

L’art. 5 della legge impugnata, pertanto, introduce una ipotesi di deduzione dalla base imponibile IRAP che non è prevista dalla legislazione statale e che, in quanto riferita agli anni 2011 e 2012, è in contrasto con l’art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost., in materia di sistema tributario e contabile dello Stato.

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'articolo 5 della legge della Regione Umbria 30 marzo 2011, n. 4 (Disposizioni collegate alla manovra di bilancio 2011 in materia di entrate e di spese), in quanto riferito agli anni 2011 e 2012;

2)-3) [*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 5 marzo 2012.

* * *

Sentenza n. 288/2012 (Pres. F. Gallo; Red. Morelli) ¹

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri denuncia l'illegittimità costituzionale: a) dell'articolo 10 della legge della Regione Marche 28 dicembre 2011, n. 28 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale 2012 e pluriennale 2012/2014 della Regione – Legge finanziaria 2012), per violazione degli articoli 117, secondo comma, lettera *e*) – in relazione all'articolo 5, comma 36, del decreto-legge 30 dicembre 1982, n. 953 (Misure in materia tributaria), convertito, con modificazioni, nella legge 28 febbraio 1983, n. 53 – e 119, secondo comma, della Costituzione; b) dell'articolo 22 della stessa legge regionale, per contrasto con l'art. 117, secondo comma, lettera *s*), Cost., in relazione all'art. 12, comma 3, del d.P.R. 8 settembre 1997, n. 357 (Regolamento recante attuazione della direttiva 92/43/CEE relativa alla conservazione degli habitat naturali e seminaturali, nonché della flora e della fauna selvatiche).

Il ricorrente propone, pertanto, due distinte questioni di legittimità costituzionale, che vanno esaminate separatamente.

2. – La prima questione riguarda l'art. 10 della predetta legge regionale, il quale, nello stabilire che, «A decorrere dall'anno di imposta 2012, la disposizione del fermo amministrativo o giudiziario di beni mobili registrati non esenta dall'obbligo del pagamento della tassa automobilistica regionale», violerebbe, appunto, l'evocato articolo 117, secondo comma, Cost., in relazione al disposto della norma interposta di cui all'art. 5, comma 36, del citato decreto-legge n. 953 del 1982, nella parte in cui stabilisce che «La perdita del possesso del veicolo o dell'autoscafo per forza maggiore o per fatto di terzo o la indisponibilità conseguente a provvedimento dell'autorità giudiziaria o della pubblica

(¹) La sentenza n. 288 del 2012 ha dichiarato altresì l'illegittimità costituzionale dell'art. 22 della legge della Regione Marche n. 28 del 2011 nella parte in cui consente l'immissione nei corsi d'acqua della trota iridea.

amministrazione, annotate nei registri indicati nel trentaduesimo comma, fanno venir meno l'obbligo del pagamento del tributo per i periodi d'imposta successivi a quello in cui è stata effettuata l'annotazione».

3. – La questione è fondata.

3.1. – La tassa automobilistica è tributo istituito e regolato da legge statale. Disciplinata dal d.P.R. 5 febbraio 1953, n. 39 (Testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche), e successive modificazioni, essa è stata «attribuita» per intero alle Regioni a statuto ordinario dall'art. 23, comma 1, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), assumendo contestualmente la denominazione di tassa automobilistica regionale.

L'art. 17, comma 10, della successiva legge 27 dicembre 1997, n. 449 (Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica), 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.

Lo stesso art. 17 della legge n. 449 del 1997 ha determinato, al comma 16, il criterio di tassazione degli autoveicoli a motore – in base alla potenza effettiva anziché, come in passato, ai cavalli fiscali – ed ha stabilito, ai fini dell'applicazione di tale disposizione, che le nuove tariffe delle tasse automobilistiche sono determinate «con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dei trasporti e della navigazione, [...] per tutte le regioni, comprese quelle a statuto speciale, in uguale misura», confermando, a decorrere dall'anno 1999, il potere – attribuito alle Regioni dall'art. 24, comma 1, del citato 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».

Per completare il quadro normativo, in cui si colloca la questione in esame, devono altresì richiamarsi le nozioni di tributo proprio della Regione – che, ai sensi dell'art. 7, comma 1, della legge 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione), è quello istituito dalle Regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale – e di tributo proprio derivato della Regione, che, ai sensi della medesima disposizione, ricomprende quei tributi istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle Regioni, le quali possono modificarne le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo i criteri fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria.

Se ne desume che la Regione, con riferimento alla tassa automobilistica che, in tale contesto, si qualifica come tributo proprio derivato: a) non può modificarne il presupposto ed i soggetti d'imposta (attivi e passivi); b) può modificarne le aliquote nel limite massimo fissato dal comma 1 dell'art. 24 del d.lgs. n. 504 del 1992 (tra il 90 ed il 110 per cento degli importi vigenti nell'anno precedente); c) può disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti di legge

e, quindi, non può escludere esenzioni, detrazioni e deduzioni già previste dalla legge statale.

L'articolo 8 del successivo decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 (Disposizioni in materia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario), che costituisce attuazione della legge delega n. 42 del 2009, dopo aver disposto, al comma 1, la trasformazione di un'ampia serie di tributi statali in tributi propri regionali, a decorrere dal 1° gennaio 2013, stabilisce, al comma 2, che «Fermi restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale, le regioni disciplinano la tassa automobilistica regionale»; per poi aggiungere, al comma 3, che alle Regioni a statuto ordinario spettano gli altri tributi ad esse riconosciuti dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto stesso, aggiungendo che i predetti tributi costituiscono tributi propri derivati.

La diversificazione operata tra i citati commi 2 e 3 induce alla conclusione che la tassa in questione non ha acquisito, nel nuovo regime, la natura di tributo regionale proprio.

Dalla formulazione del comma 2 si inferisce, infatti, non già la natura di tributo proprio della tassa automobilistica regionale, come in tesi della resistente, ma solo la volontà del legislatore di riservare ad essa un regime diverso rispetto a quello stabilito per gli altri tributi derivati, attribuendone la disciplina alle Regioni, senza che questo comporti una modifica radicale di quel tributo, come anche confermato dall'inciso «fermi restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale».

Ciò posto, la evoluzione della natura della tassa automobilistica – che aveva, originariamente, quale presupposto la «circolazione sulle strade ed aree pubbliche degli autoveicoli e dei relativi rimorchi» (art. 1 del d.P.R. n. 39 del 1953), e che è successivamente divenuta, per effetto dell'art. 5 del decreto-legge n. 953 del 1982, tassa sulla proprietà del veicolo – non incide sulla soluzione della presente questione, poiché la individuazione delle eventuali ricadute di tale mutata natura sull'ambito di operatività della norma interposta, delle quali peraltro lo stesso ricorrente non si fa minimamente carico, non è operazione che possa ritenersi affidata al legislatore regionale, attesa, appunto, la persistente spettanza in capo allo Stato della competenza legislativa esclusiva nella materia de qua.

Ne consegue che la norma censurata, nel disporre la esclusione della esenzione dall'obbligo del pagamento della tassa automobilistica regionale in caso di fermo amministrativo o giudiziario di beni mobili registrati, ha violato la competenza esclusiva dello Stato in materia di tributi erariali.

[omissis]

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'articolo 10 della legge della Regione Marche 28 dicembre 2011, n. 28 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale 2012 e pluriennale 2012/2014 della Regione – Legge finanziaria 2012);

2) *[omissis]*

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, l'11 dicembre 2012.

* * *

Sentenza n. 85/2017 (Pres. Lattanzi; Red. de Pretis)

Considerato in diritto

1. – Il Tribunale amministrativo regionale per la Puglia, sezione di Lecce, dubita della legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 8, della legge della Regione Puglia 30 dicembre 2011, n. 38 (Disposizioni per la formazione del bilancio di previsione 2012 e bilancio pluriennale 2012-2014 della Regione Puglia), in riferimento agli artt. 117, secondo comma, lettera *e*) ed *s*), e terzo comma, e 119 della Costituzione.

La questione è sorta nel corso di un giudizio promosso da quarantotto Comuni leccesi contro la Regione Puglia e la Provincia di Lecce, con l'intervento ad adiuvandum di altri tre Comuni della stessa provincia, per l'annullamento della determinazione con la quale il dirigente del servizio ciclo dei rifiuti e bonifica della Regione Puglia ha fissato nella misura massima (25,82 euro a tonnellata) l'aliquota del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi urbani dovuto per l'anno 2014 nella Provincia di Lecce.

Secondo i ricorrenti nel processo principale, la deliberazione impugnata sarebbe illegittima, perché impone il pagamento del tributo speciale in misura piena, mentre l'art. 3, comma 40, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), stabilisce che «per gli scarti e i sovralli di impianti di selezione automatica, riciclaggio e compostaggio» l'ammontare del tributo è determinato nella misura del 20 per cento di quello dovuto per i rifiuti in via ordinaria.

Sempre secondo i ricorrenti, non potrebbe valere in senso contrario il disposto dell'art. 7, comma 8, secondo periodo, della legge reg. Puglia n. 38 del 2011, a tenore del quale «Agli scarti e ai sovralli di impianti di selezione automatica, riciclaggio e compostaggio si applica l'aliquota massima del tributo speciale per il conferimento in discarica dei rifiuti solidi». Tale disposizione dovrebbe essere interpretata, infatti, in conformità ai principi contenuti nella richiamata disciplina statale, nel senso che sull'aliquota massima andrebbe

calcolata la riduzione al 20 per cento. Se così non fosse, dal contrasto con la norma statale deriverebbe la violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera s), Cost., in quanto la legislazione sui rifiuti appartiene alla competenza esclusiva dello Stato, rientrando nella materia della tutela dell'ambiente. E anche se si dovesse ritenere che si ricade nella materia del «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario», si tratterebbe pur sempre di legislazione regionale concorrente, restando riservata allo Stato la determinazione dei principi fondamentali, fissati in concreto dal citato art. 3, comma 40.

La Regione Puglia, richiamando un parere tecnico, nel giudizio *a quo* sostiene invece che l'agevolazione tributaria prevista dalla legge statale non si potrebbe applicare a rifiuti che, come quelli conferiti dai Comuni ricorrenti, provengono da raccolta indifferenziata, perché il loro trattamento produrrebbe una quantità considerevole di residui non riutilizzabili, a differenza di quanto avviene nel caso di rifiuti provenienti dalla raccolta differenziata.

1.1. – Ad avviso del giudice *a quo*, il contrasto fra la norma statale e quella regionale non sarebbe superabile a mezzo dell'interpretazione della seconda offerta dai ricorrenti – per cui il riferimento all'aliquota massima del tributo dovrebbe essere inteso come un rinvio all'importo su cui calcolare il 20 per cento – in assenza di elementi letterali o semantici che la suffraghino.

Lo stesso giudice osserva che, in base ai risultati dell'istruttoria compiuta nel processo principale, i residui degli impianti di trattamento dei rifiuti conferiti dai Comuni ricorrenti dovrebbero essere assoggettati all'aliquota agevolata del 20 per cento in applicazione dell'art. 3, comma 40, della legge n. 549 del 1995. A ciò osterebbe tuttavia l'art. 7, comma 8, della legge reg. Puglia n. 38 del 2011, che, pur avendo lo stesso ambito applicativo della norma statale (gli scarti e i sovralli degli impianti del medesimo tipo), determinerebbe tuttavia in modo difforme l'ammontare del tributo, stabilendolo nella misura massima anziché in quella ridotta al 20 per cento.

Su tale contrasto, il rimettente fonda tre censure di illegittimità costituzionale della norma regionale.

In primo luogo, essa violerebbe gli artt. 117, secondo comma, lettera e), e 119 Cost., per invasione della competenza esclusiva dello Stato in materia di tributi statali, ai quali apparterebbe il tributo speciale istituito e disciplinato dall'art. 3, commi da 24 a 40, della legge n. 549 del 1995.

In secondo luogo, sarebbero violati gli artt. 117, terzo comma, e 119 Cost., perché l'art. 3, comma 40, della legge n. 549 del 1995 esprimerebbe un principio fondamentale di «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario».

Infine, la norma regionale violerebbe anche l'art. 117, secondo comma, lettera s), Cost., incidendo in un ambito, quello del trattamento e dello smaltimento dei rifiuti solidi, che rientra nella materia della «tutela dell'ambiente, dell'ecosistema», riservata alla competenza legislativa esclusiva dello Stato.

[*omissis*]

3.1. – L'esame dell'eccezione di inammissibilità va preceduto da una sintetica ricostruzione dei fatti rilevanti e del *thema decidendum* nel giudizio *a quo*.

Dall'ordinanza di rimessione emergono come pacifiche due circostanze. Innanzitutto, che i rifiuti prodotti dai Comuni ricorrenti nel giudizio principale, che la determinazione regionale impugnata assoggetta all'aliquota massima del tributo speciale per il deposito in discarica, provengono dalla raccolta indifferenziata. In secondo luogo, che tali rifiuti sono depositati nelle discariche dopo appositi trattamenti, che mirano a separare – oltre al materiale ferroso recuperabile – una frazione secca destinata alla produzione di energia sotto forma di carburante derivante da rifiuti e una frazione umida biostabilizzata destinata alla discarica.

Il *thema decidendum* del giudizio principale consiste nell'accertare se ai rifiuti così conferiti sia o meno applicabile l'art. 3, comma 40, della legge n. 549 del 1995, norma che, «per gli scarti e i sovralli di impianti di selezione automatica, riciclaggio e compostaggio», determina l'ammontare del tributo nella misura del 20 per cento di quello dovuto per i rifiuti in via ordinaria. Se infatti tale disposizione dovesse trovare applicazione, la determinazione regionale impugnata che fissa invece l'ammontare del tributo nella sua misura massima sarebbe illegittima.

La Regione Puglia, come detto, sostiene che l'agevolazione tributaria prevista dalla legge statale non può essere applicata ai rifiuti da raccolta indifferenziata, perché il loro trattamento produce una quantità considerevole di sovrallo, al contrario di ciò che avviene nel caso del trattamento dei rifiuti differenziati, il cui sovrallo rappresenta una quantità residuale.

Ad avviso del giudice *a quo*, invece, l'art. 3, comma 40, della legge n. 549 del 1995 richiederebbe, quale unico presupposto per l'applicazione del tributo in misura ridotta, il deposito in discarica di scarti e sovralli di impianti di selezione automatica, riciclaggio e compostaggio, indipendentemente dalle modalità di raccolta, indifferenziata o differenziata, dei rifiuti conferiti agli impianti. E queste conclusioni sarebbero avvalorate dall'istruttoria disposta dallo stesso giudice nel processo principale.

Ai rifiuti così prodotti, tuttavia, la riduzione del tributo prevista dalla legge statale non potrebbe essere applicata, perché vi osterebbe l'art. 7, comma 8, della legge reg. Puglia n. 38 del 2011, nella parte in cui, al secondo periodo, prevede che «Agli scarti e ai sovralli di impianti di selezione automatica, riciclaggio e compostaggio si applica l'aliquota massima del tributo speciale per il conferimento in discarica dei rifiuti solidi». Questa disposizione contrasterebbe con la citata norma statale, in quanto, pur avendo lo stesso ambito applicativo (gli scarti e i sovralli degli impianti del medesimo tipo), determinerebbe in modo difforme l'ammontare del tributo, stabilendolo nella misura massima anziché in quella ridotta al 20 per cento. Da qui le sollevate censure di illegittimità della norma regionale, nei termini descritti in precedenza.

Per cogliere l'esatto rilievo che la norma regionale contestata assume nel giudizio *a quo*, va precisato che non è sulla sua base che la Regione Puglia ha adottato il provvedimento impugnato. Quest'ultimo, invero, applica l'aliquota massima del tributo ai rifiuti conferiti in discarica dai Comuni ricorrenti non già perché essi siano qualificabili come «scarti e sovralli di impianti di selezione automatica, riciclaggio e compostaggio», *ex* art. 7, comma 8, della legge reg. Puglia n. 38 del 2011, bensì perché, in difetto del raggiungimento delle percentuali minime di raccolta differenziata previste dalla legge, si tratterebbe di ordinari rifiuti solidi urbani. Il rilievo nel giudizio principale della disposizione regionale contestata deriva esclusivamente dal fatto che il giudice *a quo*, ritenendo che nel caso concreto sia invece applicabile l'agevolazione fiscale prevista dall'art. 3, comma 40, della legge n. 549 del 1995, considera la successiva norma regionale di ostacolo a tale applicazione in quanto essa prevede l'applicazione dell'aliquota massima del tributo, anziché la sua riduzione al 20 per cento, alla medesima ipotesi del conferimento in discarica di «scarti e sovralli di impianti di selezione automatica, riciclaggio e compostaggio».

3.2. – L'eccezione di inammissibilità non è fondata.

Alla luce di quanto esposto, la rilevanza della questione dipende dall'ambito di applicazione della norma statale sulla riduzione della "ecotassa". Il nodo interpretativo da sciogliere è se essa si applichi a prescindere dalla modalità – differenziata o indifferenziata – di raccolta dei rifiuti, oppure se l'agevolazione fiscale presupponga la provenienza dei rifiuti, "a monte" del trattamento, dalla raccolta differenziata.

Qualora la sfera di applicazione della norma statale fosse limitata ai rifiuti da raccolta differenziata, la definizione del giudizio *a quo* prescinderebbe dalla necessità di esaminare l'ipotizzato contrasto della norma regionale, giacché in quel caso il rimettente non dovrebbe comunque farne applicazione. La valutazione della legittimità del provvedimento impugnato nel giudizio *a quo* non richiederebbe infatti di scrutinare la questione sollevata in via incidentale: i rifiuti oggetto della determinazione impugnata, in quanto provenienti dalla raccolta indifferenziata, non ricadrebbero nell'ambito di applicazione della previsione agevolativa statale, e il ricorso andrebbe respinto.

Se invece, come ritiene il giudice *a quo*, la norma statale di agevolazione dovesse considerarsi riferita a tutti i rifiuti, provengano essi o meno da raccolta differenziata, si porrebbe il tema del contrasto tra le due norme, che riguarda tuttavia il merito e non la rilevanza.

Il controllo che questa Corte deve eseguire sulla rilevanza della questione non si estende invece all'accertamento della natura dei rifiuti depositati in discarica dopo i trattamenti eseguiti negli impianti a servizio dei comuni leccesi, se cioè essi abbiano o non abbiano, in concreto, la natura di scarti e sovralli di impianti di selezione automatica, riciclaggio e compostaggio. Le conclusioni positive alle quali il giudice *a quo* perviene sulla scorta delle risultanze istruttorie

indicate nell'ordinanza di rimessione sono motivate in maniera sufficiente e non implausibile, sicché questa Corte non può interferire con tale valutazione. Secondo costante giurisprudenza, infatti, «[i]l giudizio di rilevanza [...] è riservato al giudice rimettente, sì che l'intervento della Corte deve limitarsi ad accertare l'esistenza di una motivazione sufficiente, non palesemente erronea o contraddittoria, senza spingersi fino ad un esame autonomo degli elementi che hanno portato il giudice *a quo* a determinate conclusioni. In altre parole, nel giudizio di costituzionalità, ai fini dell'apprezzamento della rilevanza, ciò che conta è la valutazione che il rimettente deve fare in ordine alla possibilità che il procedimento pendente possa o meno essere definito indipendentemente dalla soluzione della questione sollevata, potendo la Corte interferire su tale valutazione solo se essa, a prima vista, appaia assolutamente priva di fondamento (*ex plurimis*, sentenze n. 91 del 2013, n. 41 del 2011 e n. 270 del 2010)» (sentenza n. 71 del 2015; nello stesso senso, sentenza n. 228 del 2016).

Tornando alla questione dell'ambito di applicazione della norma statale di agevolazione, si osserva in primo luogo che il tributo speciale istituito dalla legge n. 549 del 1995 ha carattere generale, come si evince dalla chiara finalità espressa dall'art. 3, comma 24 (riduzione dei rifiuti, con conseguente minore conferimento in discarica, recupero di materia prima e produzione di energia) e come è confermato dalle modalità di calcolo del tributo, commisurato a ogni chilogrammo di rifiuto conferito (comma 29).

L'art. 3, comma 40, prevede un trattamento fiscale agevolato (il 20 per cento della "ecotassa") «per gli scarti e i sovralli di impianti di selezione automatica, riciclaggio e compostaggio». Con le espressioni «scarti» e «sovralli», la norma si riferisce ai residui inutilizzabili derivanti dalle operazioni di selezione automatica, riciclaggio e compostaggio, operazioni che appaiono esaurire, nella prospettiva del legislatore, tutte o le principali forme di produzione di tali sostanze da conferire in discarica.

L'agevolazione fiscale trova spiegazione nel fatto che il legislatore riconosce agli scarti e ai sovralli degli impianti di selezione automatica, di riciclaggio e di compostaggio la natura di rifiuto non ulteriormente riducibile in ogni processo di smaltimento e perciò meritevole di un trattamento più favorevole rispetto agli altri rifiuti. Quanto agli altri materiali che il comma 40 sottopone allo stesso trattamento, si deve ritenere, in linea con la giurisprudenza di legittimità (Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 30 dicembre 2011, n. 30711), che il legislatore riconosce alle sostanze che vengono incenerite, ancorché senza recupero d'energia, una minore capacità inquinante per il fatto di essere comunque bruciate e non conferite in discarica.

Dalla disciplina in esame, tuttavia, non è corretto desumere che, al fine di beneficiare della riduzione tributaria, gli scarti e i sovralli debbano necessariamente derivare dal trattamento di rifiuti raccolti in modo differenziato. Se si può condividere l'assunto che la raccolta differenziata agevola il processo di selezione, riciclaggio e compostaggio, giacché la separazione delle frazioni suscet-

tibili di recupero e riciclaggio avviene in una fase collocata “a monte” del trattamento negli impianti, nondimeno, come in effetti il giudice *a quo* motiva in modo che appare sufficiente e non implausibile, né la lettera, né la *ratio* dell’art. 3, comma 40, della legge n. 549 del 1995 consentono di ritenere che il legislatore statale abbia voluto escludere dall’agevolazione tributaria i rifiuti raccolti in modo indifferenziato. Per concludere diversamente, si dovrebbe affermare che dal trattamento dei rifiuti indifferenziati non possono materialmente derivare residui non riutilizzabili, sotto forma di scarti e sovralli, ma questa conclusione, che la Regione fa sostanzialmente propria, non è sorretta da alcuna evidenza.

Nemmeno si può sostenere, in senso contrario, che la norma perseguirebbe finalità di incentivazione della raccolta differenziata. All’epoca della sua introduzione, infatti, l’ordinamento non prevedeva ancora obblighi per la pubblica amministrazione di organizzare adeguati sistemi di raccolta differenziata dei rifiuti urbani e di assicurarne percentuali minime in rapporto ai rifiuti complessivamente prodotti, in quanto le prime prescrizioni furono emanate in tal senso con il successivo decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22 (Attuazione delle direttive 91/156/CEE sui rifiuti, 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi e 94/62/CE sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio). Si deve pertanto escludere che il legislatore, nell’assoggettare gli scarti e i sovralli ad aliquota fiscale ridotta, intendesse distinguere tra diversi sistemi di raccolta dei rifiuti.

A finalità incentivanti della raccolta differenziata sono invece specificamente orientate altre disposizioni in materia di rifiuti, come l’art. 205 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 (Norme in materia ambientale), novellato dall’art. 32, comma 1, lettera *b*), della legge 28 dicembre 2015, n. 221 (Disposizioni in materia ambientale per promuovere misure di green economy e per il contenimento dell’uso eccessivo di risorse naturali), che fissa gradualmente nel tempo percentuali crescenti di raccolta differenziata e prevede addizionali della “ecotassa” per i comuni inadempienti nonché riduzioni premiali dello stesso tributo per quelli che superano i livelli di raccolta differenziata stabiliti dalla legge (vedi i commi 1, 3, 3-*bis* e 3-*ter*). Le medesime finalità incentivanti sono promosse anche dalla legislazione regionale: la stessa legge reg. Puglia n. 38 del 2011, all’art. 7, commi 6, 7, 9, 10, 11 e 12, introduce «premialità» per i comuni che superano determinate percentuali di raccolta differenziata, sotto forma di riduzione della “ecotassa”, e assoggetta gli altri comuni all’aliquota fiscale massima.

Nulla vieta che il sistema di incentivi alla raccolta differenziata e il trattamento fiscale agevolato previsto per gli scarti e i sovralli coesistano, operando su piani diversi, nel senso che l’applicazione delle riduzioni tributarie ai comuni virtuosi e delle addizionali a quelli inadempienti nella raccolta differenziata non esclude che tutti gli scarti e i sovralli degli impianti di selezione automatica, riciclaggio e compostaggio, in quanto residui non più riutilizzabili, possano essere depositati in discarica beneficiando dell’aliquota ridotta al 20 per cento,

indipendentemente dalle modalità di raccolta dei rifiuti sottoposti a tali processi.

Infine, non va sottaciuto che dell'agevolazione beneficiano anche i rifiuti smaltiti negli inceneritori senza recupero di energia, che non devono provenire necessariamente dalla raccolta differenziata. Si ricorda in proposito che, nel testo risultante dalla modifica introdotta dall'art. 35, comma 1, della legge n. 221 del 2015, al prodotto di tali operazioni l'art. 3 della legge n. 549 del 1995 equipara, ai medesimi fini agevolativi, «i rifiuti smaltiti in impianti di incenerimento senza recupero di energia o comunque classificati esclusivamente come impianti di smaltimento mediante l'operazione "D10 Incenerimento a terra", ai sensi dell'allegato B alla parte quarta del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, e successive modificazioni», in luogo dei «rifiuti smaltiti tal quali in impianti di incenerimento senza recupero di energia», previsti dal testo anteriore. La stessa disciplina vale sin dall'origine, altresì, per «i fanghi anche palabili». Il che, da un lato, rafforza la tesi per cui la giustificazione del comma 40 citato non va ricercata nell'incentivo alla raccolta differenziata e, dall'altro lato, fa apparire irragionevole l'esclusione dal beneficio solo degli scarti e dei sovalli derivanti dal trattamento di rifiuti indifferenziati.

La questione è idonea, pertanto, a superare il vaglio dell'ammissibilità.

4. – Passando al merito, conviene esaminare per prime, per la loro potenziale natura assorbente, le censure di violazione della competenza esclusiva attribuita allo Stato dall'art. 117, secondo comma, lettere e) ed s), Cost.

4.1. – Deducendo la violazione degli artt. 117, secondo comma, lettera e), e 119 Cost., il giudice *a quo* menziona le materie «armonizzazione dei bilanci pubblici; perequazione delle risorse finanziarie», che non sembrano conferenti. Dalla motivazione dell'ordinanza di rimessione, tuttavia, appare chiaro che la censura riguarda la lamentata invasione della competenza esclusiva in tema di tributi statali, e che si tratti dunque della materia «sistema tributario [...] dello Stato», indicata nella stessa lettera e). Lo si desume dal preciso richiamo alla giurisprudenza costituzionale sul divieto per le regioni di istituire o disciplinare tributi già istituiti da leggi statali e sulla riconducibilità della disciplina della "ecotassa" alla competenza esclusiva dello Stato in materia tributaria, nonché dall'espresso rilievo della «non diversità», nelle due norme messe a confronto, dei presupposti dell'obbligazione tributaria. L'inesatta indicazione del parametro costituzionale invocato può dunque essere superata, in quanto dalla motivazione dell'ordinanza di rimessione i termini della questione appaiono sufficientemente definiti (*ex plurimis*, sentenza n. 448 del 1997 e ordinanza n. 211 del 2004).

4.2. – Così precisata, la censura è fondata.

Il presupposto delle disposizioni a confronto, statale e regionale, è evidentemente il medesimo, vale a dire il deposito in discarica di «scarti e [...] sovalli di impianti di selezione automatica, riciclaggio e compostaggio». Depongono in questo senso, sia la piena sovrapponibilità del dato letterale delle due norme, sia

la mancanza di ragioni sistematiche o finalistiche che giustificino una diversa conclusione.

Per le stesse ragioni esposte con riferimento alla disposizione statale, dunque, anche la norma regionale trova applicazione indipendentemente dalle modalità di raccolta – differenziata o indifferenziata – dei rifiuti sottoposti al trattamento.

Secondo il costante orientamento di questa Corte, «la disciplina del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi rientra nella competenza esclusiva dello Stato, ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., e, di conseguenza, l'esercizio della potestà legislativa delle regioni riguardo a tale tributo è ammesso solo nei limiti consentiti dalla legge statale. Si tratta, infatti, di un tributo che va considerato statale e non già “proprio” della Regione, nel senso di cui al vigente art. 119 Cost., senza che in contrario rilevino né l'attribuzione del gettito alle regioni ed alle province, né le determinazioni espressamente attribuite alla legge regionale dalla citata norma statale (sentenze n. 397 e n. 335 del 2005, concernenti lo stesso tributo speciale oggetto del presente giudizio; v., analogamente, a proposito delle tasse automobilistiche e dell'IRAP, le sentenze n. 431, n. 381 e n. 241 del 2004, n. 311, n. 297 e n. 296 del 2003; v. altresì, in generale, le sentenze n. 37 e n. 29 del 2004)» (sentenza n. 413 del 2006; nello stesso senso, sentenza n. 412 del 2006).

La disposizione regionale censurata applica al medesimo presupposto d'imposta l'aliquota massima, anziché quella ridotta, e si pone così in netto contrasto con la norma statale, espressione della competenza esclusiva *ex* art. 117, secondo comma, lettera e), Cost.

Il tentativo di interpretazione costituzionalmente conforme operato dai ricorrenti nel processo principale, per i quali il riferimento all'aliquota massima indicherebbe solo il parametro sul quale calcolare il 20 per cento, non è percorribile, non essendo suffragato da alcun criterio interpretativo, né letterale, né di altro tipo, come rilevato dal giudice *a quo*.

Né, per negare il contrasto, può essere invocato il potere delle regioni di stabilire con legge l'ammontare annuo del tributo speciale, previsto all'art. 3, comma 29, della legge n. 549 del 1995. La previsione del beneficio fiscale in esame non rientra infatti nelle determinazioni che la legge n. 549 del 1995 attribuisce alle regioni, e l'ammontare stabilito annualmente con legge regionale, nel rispetto dei limiti previsti dal comma 29, costituisce la mera base di calcolo del tributo dovuto in misura ridotta.

In conclusione, la norma regionale censurata è frutto dell'illegittimo esercizio da parte della Regione della propria potestà legislativa in una materia in cui lo Stato ha competenza legislativa esclusiva.

4.3. – La questione è fondata anche in riferimento all'art. 117, secondo comma, lettera s), Cost.

Per costante giurisprudenza costituzionale, «la disciplina dei rifiuti è riconducibile alla materia “tutela dell'ambiente e dell'ecosistema”, di competenza

esclusiva statale ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera s), Cost., anche se interferisce con altri interessi e competenze, di modo che deve intendersi riservato allo Stato il potere di fissare livelli di tutela uniforme sull'intero territorio nazionale, ferma restando la competenza delle Regioni alla cura di interessi funzionalmente collegati con quelli propriamente ambientali (tra le molte, sentenze n. 67 del 2014, n. 285 del 2013, n. 54 del 2012, n. 244 del 2011, n. 225 e n. 164 del 2009 e n. 437 del 2008). Pertanto, la disciplina statale "costituisce, anche in attuazione degli obblighi comunitari, un livello di tutela uniforme e si impone sull'intero territorio nazionale come un limite alla disciplina che le Regioni e le Province autonome dettano in altre materie di loro competenza, per evitare che esse deroghino al livello di tutela ambientale stabilito dallo Stato, ovvero lo peggiorino (sentenze n. 314 del 2009, n. 62 del 2008 e n. 378 del 2007)" (sentenza n. 58 del 2015)» (sentenza n. 180 del 2015).

Con specifico riferimento alla disciplina tributaria in materia di rifiuti, questa Corte ha avuto modo di affermare che «la riserva di legge statale di cui all'art. 117, secondo comma, lettera s), Cost., deve essere applicata nell'accezione che consenta di preservare il bene giuridico "ambiente" dai possibili effetti distorsivi derivanti da vincoli imposti in modo differenziato in ciascuna Regione», sicché «una disciplina unitaria rimessa in via esclusiva allo Stato è all'evidenza diretta allo scopo di prefigurare un quadro regolativo uniforme degli incentivi e disincentivi inevitabilmente collegati alla imposizione fiscale, tenuto conto dell'influenza dispiegata dal tributo (i cosiddetti "effetti allocativi") sulle scelte economiche di investimento e finanziamento delle imprese operanti nel settore dei rifiuti e della loro attitudine a ripercuotersi, per l'oggetto stesso dell'attività esercitata da tali imprese, sugli equilibri ambientali» (sentenza n. 58 del 2015, sul tributo istituito da una regione in materia di trattamento e riutilizzo di rifiuti).

Alla luce di questi principi, alle regioni non è consentito di derogare alla disciplina statale in materia di agevolazioni fiscali per scarti e sovralli di impianti di selezione automatica, riciclaggio e compostaggio dei rifiuti. L'imposizione di aliquote differenziate da regione a regione, infatti, vanificherebbe la tutela uniforme dell'ambiente che lo Stato intende assicurare sull'intero territorio nazionale con la previsione di incentivi fiscali ai processi di riciclaggio e recupero dei rifiuti, in modo da premiare il deposito in discarica di ciò che residua, non più riutilizzabile, da tali processi.

5. – Va pertanto dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 7, comma 8, della legge reg. Puglia n. 38 del 2011, nella parte in cui prevede che «[a]gli scarti e ai sovralli di impianti di selezione automatica, riciclaggio e compostaggio si applica l'aliquota massima del tributo speciale per il conferimento in discarica dei rifiuti solidi», per violazione dell'art. 117, secondo comma, lettere e) e s), Cost.

Rimane assorbita l'ulteriore censura, con la quale il giudice *a quo* lamenta

la violazione degli artt. 117, terzo comma, e 119 Cost., in riferimento alla materia del «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario».

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

1) *[omissis]*

2) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 7, comma 8, della legge della Regione Puglia 30 dicembre 2011, n. 38 (Disposizioni per la formazione del bilancio di previsione 2012 e bilancio pluriennale 2012-2014 della Regione Puglia), nella parte in cui prevede che «[a]gli scarti e ai sovralli di impianti di selezione automatica, riciclaggio e compostaggio si applica l'aliquota massima del tributo speciale per il conferimento in discarica dei rifiuti solidi».

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 22 marzo 2017.

* * *

Sentenza n. 209/2018 (Pres. Lattanzi; Red. Barbera)

Considerato in diritto

1. – La Commissione tributaria regionale della Liguria dubita della legittimità costituzionale dell'art. 10, comma 1, della legge della Regione Liguria 4 febbraio 2005, n. 3, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione Liguria (legge finanziaria 2005)», nel testo introdotto dall'art. 27 della legge della Regione Liguria 24 gennaio 2006, n. 2, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione Liguria (legge finanziaria 2006)», in riferimento all'art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione.

2. – Secondo la disposizione regionale censurata, «[a] decorrere dall'anno in cui si compie il ventesimo anno dalla loro costruzione gli autoveicoli e i motoveicoli ad uso privato destinati esclusivamente al trasporto di persone che risultano iscritti nei registri Automotoclub Storico Italiano (A.S.I.) e Federazione Motociclistica Italiana (F.M.I.) sono soggetti alle tasse automobilistiche di cui al comma 2 dell'articolo 63 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale)».

La norma regionale censurata, si muove, dunque, all'interno del perimetro inerente all'esenzione dal pagamento delle tasse automobilistiche ed alla connessa tassazione forfettaria, condizionata all'utilizzazione del veicolo su pubblica strada, rispettivamente previste, al tempo dell'emanazione della suddetta disciplina regionale, dai commi 1 e 4 del citato art. 63 della richiamata legge statale n. 342 del 2000, con riguardo ai veicoli menzionati ai commi 2 e 3 dello stesso articolo.

In particolare, il detto regime di favore veniva riferito, dalla disciplina statale richiamata da quella regionale, agli autoveicoli e motoveicoli di particolare interesse storico e collezionistico, a decorrere dall'anno in cui si compie il ventesimo anno della loro costruzione e fino a quello in cui si compie il trentesimo; veicoli definiti secondo le caratteristiche descritte dal comma 2 del citato art. 63, nonché individuati dall'ASI, per gli autoveicoli, e dalla FMI, per i motoveicoli, con determinazione aggiornata annualmente ai sensi del successivo comma 3.

3. – La Commissione rimettente giudica dell'appello proposto dalla Regione Liguria nei confronti della sentenza della Commissione tributaria provinciale di Genova con la quale è stato annullato l'atto di accertamento e di irrogazione di sanzioni notificato ad A. P. per il pagamento della tassa automobilistica relativa all'anno 2010.

3.1. – La rimettente evidenzia che l'atto di accertamento è stato annullato dal giudice di primo grado per la ritenuta sussistenza dei presupposti legittimanti la riduzione del tributo in oggetto, previsti dal censurato art. 10, comma 1, della legge reg. Liguria n. 3 del 2005; segnala, inoltre, che l'appello interposto dalla Regione si fonda unicamente sull'interpretazione della disposizione regionale denunciata, condivisa anche dalla rimettente, secondo la quale l'operatività dell'agevolazione in questione è subordinata alla previa iscrizione del motoveicolo nei registri della FMI.

3.2. – La Commissione rimettente, dopo aver rimarcato la decisività della disposizione censurata ai fini del giudizio di appello interposto dalla Regione, ha altresì evidenziato che la stessa si differenzia dalla disciplina nazionale di cui ai commi 2 e 3 del citato art. 63 della legge statale n. 342 del 2000. Mentre quest'ultima condiziona l'operatività dell'agevolazione unicamente alla possibilità di ricondurre il veicolo di interesse storico e collezionistico all'insieme di quelli complessivamente elencati in una determinazione annuale dell'ente competente, quella regionale censurata presupporne il diverso e ulteriore requisito della specifica iscrizione del veicolo nei relativi registri.

4. – Ad avviso della Commissione rimettente, la norma denunciata violerebbe l'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost. perché, influenzando sulla disciplina delle esenzioni dettata dalla normativa statale, finisce per incidere su elementi essenziali del tributo in esame. Risulterebbe così violato il parametro evocato, considerata la natura di "tributo proprio derivato" da ascrivere alla tassa in esame, tale da precludere alle Regioni la possibilità di disciplinarne autonomamente gli elementi sostanziali, secondo il costante orientamento espresso in materia da questa Corte.

4.1. – Tale conclusione, ribadisce la rimettente, sarebbe coerente con la sentenza n. 455 del 2005, con la quale è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale del comma 1 dell'art. 10 della legge reg. Liguria n. 3 del 2005, nella sua originaria versione, all'epoca impugnata dal Governo perché ampliava il novero degli enti chiamati ad individuare i veicoli di interesse storico esentati dalla tassa

automobilistica, rispetto a quanto previsto dall'art. 63, comma 2, della legge n. 342 del 2000.

5. – La Commissione rimettente ha motivato adeguatamente sia in punto di rilevanza che di non manifesta infondatezza, muovendo dal consolidato orientamento interpretativo della Corte di cassazione quanto ai presupposti di operatività della esenzione in esame, così come delineati dalla disciplina statale di riferimento.

Secondo il giudice di legittimità, infatti, l'art. 63, commi 2 e 3, della legge n. 342 del 2000, per il riconoscimento del relativo regime di favore, non prevede alcuna iscrizione nei registri tenuti dall'ASI o dalla FMI. L'esenzione, piuttosto, dipende dall'accertamento costitutivo demandato ai suddetti enti; accertamento che «non ha effetto "ad rem", è limitato ad un elenco analitico di modelli e marche, ed ha portata generale e astratta, riferita, cioè, a categorie complessive di veicoli (nella specie, immatricolati da oltre vent'anni con determinate caratteristiche tecniche)» (Corte di cassazione, sezione tributaria, ordinanza n. 22505 del 2017, la quale riprende e ribadisce l'orientamento tracciato dalle ordinanze n. 319 del 2014 e n. 23264 del 2013, nonché dalla sentenza n. 3837 del 2013).

Né rileva, al fine, che l'art. 60, comma 4, del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 (Nuovo codice della strada), nel definire la categoria dei motoveicoli e autoveicoli di interesse storico e collezionistico, faccia riferimento all'iscrizione nei registri «ASI, Storico Lancia, Italiano FIAT, Italiano Alfa Romeo, Storico FMI».

Questa stessa Corte, con la sentenza n. 455 del 2005, scrutinando l'originaria formulazione del comma 1 dell'art. 10 della legge reg. Liguria n. 3 del 2005, ha già avuto modo di chiarire che il citato art. 60 «individua i veicoli di interesse storico e collezionistico al solo fine di regolarne la circolazione stradale (subordinandola appunto, a pena di sanzioni amministrative, al possesso dei requisiti indicati nel regolamento di attuazione per tale tipo di veicoli: commi 5 e 6 del medesimo articolo) e non può estendersi al diverso ambito settoriale dell'esenzione dalla tassa automobilistica [...] perché tale esenzione trova una compiuta e specifica disciplina nel citato art. 63» della legge n. 342 del 2000.

6. – Il tenore letterale della disposizione censurata non lascia spazio ad interpretazioni diverse da quella offerta dalla rimettente, non potendosi riconoscere il contrasto di contenuti tra la disciplina regionale e quella statale posto a fondamento della questione; e ciò in considerazione dell'inequivoco riferimento alla iscrizione del veicolo nei registri tenuti dalla ASI e dalla FMI quale ragione giustificatrice cui risulta legata, nella disciplina regionale, l'esenzione portata all'attenzione della Corte.

7. – È, inoltre, evidente la rilevanza da ascrivere alla questione, giacché l'appello interposto dalla Regione dipende unicamente dal giudizio sulla legittimità costituzionale della norma censurata.

Come puntualmente evidenziato dalla rimettente, il motoveicolo interessato, pur se già ricompreso tra quelli elencati, per tipi, nella citata determinazione

della FMI per l'anno 2010, è stato iscritto nei registri del detto ente solo nel 2011. Una volta che ci si ponga lungo la linea normativa tracciata dalla disciplina regionale, siffatta iscrizione, tuttavia, sarebbe ininfluenza rispetto alla esenzione rivendicata dal contribuente, giacché l'imposizione contrastata nel giudizio principale si riferisce all'anno 2010.

Viceversa, l'accoglimento della questione di legittimità costituzionale comporterebbe l'accoglimento dell'appello del contribuente.

8. – Va poi precisato che non rileva l'intervenuta abrogazione – ad opera dell'art. 1, comma 666, lettera *b*), della legge 23 dicembre 2014, n. 190, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015)» – dell'art. 63, commi 2 e 3, della legge n. 342 del 2000, presupposto fondante, anche in termini di contenuto, dell'esenzione (ulteriormente) disciplinata dalla norma regionale censurata.

Le disposizioni abrogate erano, infatti, certamente in vigore sia al momento dell'emanazione della norma regionale censurata, sia alla data di insorgenza del presupposto relativo alla tassa oggetto del giudizio principale.

9. – Nel merito, la questione è fondata.

9.1. – Il *vulnus* addotto dalla rimettente è analogo a quello a suo tempo denunciato dal Governo e riscontrato da questa Corte con la sentenza n. 455 del 2005 con riguardo alla originaria formulazione dell'art. 10, comma 1, della legge reg. Liguria n. 3 del 2005.

L'attuale versione della disposizione censurata, al pari della precedente, disciplina l'agevolazione in esame in termini diversi da quanto previsto dalla disciplina nazionale all'epoca vigente. Appare destinata, dunque, a confrontarsi con i presupposti oggettivi e sostanziali del tributo in esame e con la natura che si intenda ascrivere allo stesso, così da mettere in discussione la competenza del legislatore regionale in relazione a quanto previsto dall'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost.

9.2. – A tal fine va ribadito che, con riferimento alle Regioni a statuto ordinario e nel periodo di tempo successivo alla riforma del Titolo V della Parte seconda della Costituzione, questa Corte, con continuità di giudizio e identità di rilievi argomentativi, ha sempre escluso che la tassa in esame potesse ritenersi un tributo proprio della Regione ai sensi del combinato disposto degli artt. 117, quarto comma, e 119, secondo comma, Cost.

Di qui la più volte ritenuta violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera *e*), Cost. in relazione a norme regionali che incidevano sulle ipotesi di esenzione dalla tassa automobilistica (sentenza n. 296 del 2003) o modificavano la disciplina dei termini per l'accertamento del tributo (sentenze n. 297 e n. 311 del 2003), non potendo le Regioni integrare la disciplina statale quanto ai presupposti sostanziali del tributo in questione.

10. – La richiamata sentenza n. 455 del 2005 si muove nel solco tracciato da siffatto orientamento.

Il testo originario dell'art. 10, comma 1, della legge reg. Liguria n. 3 del

2005, all'epoca impugnato dal Governo, differenziandosi dalla disciplina statale, prevedeva «gli ulteriori presupposti oggettivi dell'iscrizione dei veicoli nei registri Automotoclub Storico Italiano, Storico Lancia, Italiano FIAT, Italiano Alfa Romeo e Federazione Motociclistica Italiana (senza fare alcun riferimento all'individuazione spettante all'ASI e alla FMI ai sensi dell'art. 63, comma 3, della legge n. 342 del 2000) e della rispondenza ai requisiti indicati nell'articolo 60 del codice della strada» (sentenza n. 455 del 2005).

Interveniva dunque, così come rilevato da questa Corte, su aspetti della disciplina sostanziale del tributo di matrice erariale riservati alla competenza legislativa esclusiva dello Stato, tanto da violare il parametro offerto dall'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., anche in quella occasione evocato a sostegno della relativa censura.

11. – Le superiori considerazioni possono essere estese anche alla disposizione oggetto della odierna verifica di legittimità costituzionale, introdotta dall'art. 27 della legge reg. Liguria n. 2 del 2006, in esito all'ablazione dell'originario testo dell'art. 10, comma 1, della legge reg. Liguria n. 3 del 2005 effettuata dalla più volte citata sentenza n. 455 del 2002.

11.1. – Al pari di quella originaria, anche la disciplina tracciata dall'attuale formulazione della disposizione regionale in esame si discosta dalla normativa statale di riferimento, giacché regola diversamente i presupposti del regime di favore previsto dal combinato disposto dei commi 2, 3 e 4 dell'art. 63 della legge n. 342 del 2000, vigente all'epoca dell'emanazione della norma sottoposta al dubbio di legittimità costituzionale. In particolare, la normativa regionale introduce un presupposto aggiuntivo per la esenzione, quello della necessaria iscrizione del singolo veicolo presso i registri all'uopo tenuti dall'ASI o dalla FMI: iscrizione non contemplata dalla normativa nazionale.

Si incide, dunque, sui profili di ordinaria applicabilità del tributo, influenzando sugli elementi sostanziali dell'imposizione.

12. – Va, dunque, dichiarata la illegittimità costituzionale dell'art. 10, comma 1, della legge reg. Liguria n. 3 del 2005, nel testo introdotto dall'art. 27 della legge reg. Liguria n. 2 del 2006, per violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 10, comma 1, della legge della Regione Liguria 4 febbraio 2005, n. 3, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione Liguria (legge finanziaria 2005)», nel testo introdotto dall'art. 27 della legge della Regione Liguria 24 gennaio 2006, n. 2, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione Liguria (legge finanziaria 2006)».

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 10 ottobre 2018.

* * *

Sentenza n. 122/2019 (Pres. Lattanzi; Red. Antonini)

Considerato in diritto

1. – La Commissione tributaria provinciale di Bologna, con ordinanza del 26 gennaio 2018 (r. o. n. 99 del 2018), ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 2, della legge della Regione Emilia-Romagna 21 dicembre 2012, n. 15 (Norme in materia di tributi regionali), in riferimento agli artt. 117, quarto comma, e 119, secondo comma, della Costituzione.

Secondo la disposizione regionale censurata, «[d]al 1° gennaio 2013 gli autoveicoli ed i motoveicoli, esclusi quelli adibiti ad uso professionale, di anzianità tra i venti e i trenta anni, classificati d'interesse storico o collezionistico, iscritti in uno dei registri ASI [Automobilclub Storico Italiano], Storico Lancia, Italiano Fiat, Italiano Alfa Romeo, Storico FMI [Federazione Motociclistica Italiana], previsti dall'articolo 60 del decreto legislativo n. 285 del 1992 e dal relativo regolamento attuativo, sono esentati dal pagamento della tassa automobilistica regionale. Ai fini dell'esonero fiscale, la certificazione d'iscrizione attestante la data di costruzione nonché le caratteristiche tecniche è prodotta alla Regione».

1.1. – Il rimettente giudica sulla richiesta di annullamento di una cartella di pagamento emessa per la mancata corresponsione della tassa automobilistica dovuta per l'anno 2013; richiesta fondata dal ricorrente «sul presupposto che il veicolo in questione, essendo stato immatricolato nell'anno 1990, godeva dell'esenzione prevista dall'art. 63, comma 2», della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale). Detto comma 2 – nel testo applicabile *ratione temporis* – stabiliva che l'esenzione dal pagamento della tassa, prevista dal comma 1 per i veicoli ultratrentennali, esclusi quelli adibiti ad uso professionale, «è altresì estesa agli autoveicoli e motoveicoli di particolare interesse storico e collezionistico per i quali il termine è ridotto a venti anni». Il successivo comma 3 stabiliva che tali veicoli fossero individuati «con propria determinazione», aggiornata annualmente, «dall'ASI e, per i motoveicoli, anche dalla FMI».

2. – Il giudice rimettente ritiene che la rilevanza delle questioni discenda dalla circostanza che la Regione ha proceduto alla riscossione del tributo non versato sul dichiarato presupposto che l'autoveicolo in questione, immatricolato nell'anno 1990 e ricadente nella fascia di anzianità compresa tra i venti e trenta anni, rimarrebbe assoggettato al pagamento della tassa dovuta in via ordinaria, in quanto non iscritto in uno dei registri indicati nell'art. 7, comma 2, della legge reg. Emilia-Romagna n. 15 del 2012. La definizione della controversia dipen-

derebbe, pertanto, «dalla regolazione o meno di essa alla luce della norma richiamata».

2.1. – La Regione eccepisce l'inammissibilità delle questioni per difetto di rilevanza, poiché il ricorrente nel giudizio principale «non era in possesso [...] di alcuna iscrizione negli idonei registri, comprovante l'interesse storico e collezionistico della propria autovettura, iscrizione che già la disciplina nazionale, prima che regionale, vigente, richiedeva». Il rimettente, «pur dando espressamente atto che il ricorrente non era in possesso di alcuna documentazione attestante l'accertamento di interesse storico e collezionistico del veicolo, ha, tuttavia, del tutto inopinatamente ed ingiustificatamente ritenuto la rilevanza della questione di legittimità costituzionale della legge regionale, reputando, ma a questo punto del tutto erroneamente, che la preclusione derivi al ricorrente dalla sola legge regionale».

2.2. – L'eccezione non è fondata.

Il giudizio di rilevanza, per costante giurisprudenza costituzionale, è riservato al giudice rimettente, sì che l'intervento della Corte deve limitarsi ad accertare l'esistenza di una motivazione sufficiente, non palesemente erronea o contraddittoria, senza spingersi fino a un esame autonomo degli elementi che hanno portato il giudice *a quo* a determinate conclusioni (*ex plurimis*, sentenza n. 41 del 2011).

In altre parole, nel giudizio di costituzionalità, ai fini dell'apprezzamento della rilevanza, ciò che conta è la valutazione che il giudice *a quo* deve effettuare in ordine alla possibilità che il procedimento pendente possa o meno essere definito indipendentemente dalla soluzione della questione sollevata, potendo la Corte interferire su tale valutazione solo se essa, a prima vista, appaia assolutamente priva di fondamento (sentenza n. 71 del 2015).

Un simile presupposto non si verifica nel caso di specie, perché il rimettente ha sufficientemente motivato nel senso che la pretesa tributaria della Regione trova fondamento nella disposizione censurata, che richiede, ai fini della esenzione, requisiti ulteriori rispetto a quelli previsti dalla legislazione statale. Dalla declaratoria di illegittimità costituzionale della disposizione censurata deriverebbe, pertanto, perlomeno un cambiamento del quadro normativo assunto dal giudice rimettente (sentenza n. 390 del 1996).

Non è quindi implausibile ritenere che l'eventuale illegittimità della suddetta disposizione incida sul procedimento principale, come richiesto dall'art. 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale) e costantemente confermato dalla giurisprudenza di questa Corte (*ex plurimis*, sentenza n. 91 del 2013).

3. – Quanto al merito, il giudice *a quo* ritiene le questioni non manifestamente infondate in quanto l'art. 7, comma 2, legge reg. Emilia-Romagna n. 15 del 2012 violerebbe i parametri evocati. A sostegno di tali doglianze richiama la sentenza n. 288 del 2012 di questa Corte e osserva che la tassa automobilistica resta pur sempre un tributo derivato, di modo che la Regione, con riferimento

ad essa, «non può escludere esenzioni, detrazioni e deduzioni già previste dalla legge statale».

Secondo il giudice rimettente, la legge regionale, nella vigenza della disciplina statale di cui al citato art. 63, comma 2, della legge n. 342 del 2000, non poteva dettare «una disciplina che in palese obliterazione della norma statale e del beneficio da essa testualmente previsto in favore di tali categorie di veicoli restringesse il campo di fruibilità dell'esenzione, prevedendo che non lo fossero i veicoli ultraventennali privi dell'iscrizione ad uno dei registri tenuti dagli enti riconosciuti».

3.1. – In via preliminare va osservato che la Regione eccipisce la manifesta infondatezza in ragione del non pertinente «costante richiamo» all'art. 117, quarto comma, Cost., relativo alla potestà legislativa cosiddetta residuale delle Regioni, in luogo dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., «che non viene, invece, mai menzionato, sicché non pare possa essere attribuito a mero errore materiale».

3.2. – L'eccezione non è fondata.

3.3. – Il riferimento alla competenza statale esclusiva in materia di «sistema tributario [...] dello Stato di cui all'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., piuttosto che all'art. 117, quarto comma, Cost., emerge in modo sufficientemente chiaro, ancorché implicito, dal contesto della ordinanza di rimessione (per casi analoghi, sentenze n. 116 del 2018 e n. 32 del 2018). Questa, infatti, già in sé piuttosto succinta, richiama diffusamente una pronuncia di questa Corte (la sentenza n. 288 del 2012) che, proprio in relazione all'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., ha statuito i principi che il giudice *a quo* vorrebbe far valere in relazione alla fattispecie che è chiamato ad applicare.

3.4. – Le questioni di legittimità costituzionale sollevate concernono dunque il rapporto tra la norma regionale e quella statale, vigenti *ratione temporis*, al fine di stabilire se la Regione, con l'art. 7, comma 2, della citata legge reg. Emilia-Romagna n. 15 del 2012, abbia violato la suddetta competenza statale esclusiva di cui all'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. e l'art. 119, secondo comma, Cost.

4. – Le questioni sono fondate nei limiti che seguono.

Occorre preliminarmente precisare che la normativa statale rilevante al fine della verifica di legittimità costituzionale è solo quella applicabile al giudizio principale tenuto conto dell'anno di imposta (2013), cui si riferisce la tassa automobilistica oggetto di recupero mediante cartella di pagamento. Non assumono, quindi, specifico rilievo le modificazioni nel tempo succedutesi con riguardo alla fattispecie disciplinata dal menzionato art. 63 della legge n. 342 del 2000: a) né l'abrogazione, a decorrere dal 1° gennaio 2015, dei citati commi 2 e 3 dello stesso articolo, disposta dall'art. 1, comma 666, lettera b), della legge 23 dicembre 2014, n. 190, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015)»; b) né l'introduzione, a decorrere dal 1° gennaio 2019, del comma 1-*bis* al medesimo art. 63, ad opera

dell'art. 1, comma 1048, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021), che – modificandone la precedente ratio – attualmente dispone «[g]li autoveicoli e motoveicoli di interesse storico e collezionistico con anzianità di immatricolazione compresa tra i venti e i ventinove anni, se in possesso del certificato di rilevanza storica di cui all'articolo 4 del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti 17 dicembre 2009, pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 65 del 19 marzo 2010, rilasciato dagli enti di cui al comma 4 dell'articolo 60 del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, e qualora tale riconoscimento di storicità sia riportato sulla carta di circolazione, sono assoggettati al pagamento della tassa automobilistica con una riduzione pari al 50 per cento».

4.1. – Ciò premesso, non coglie nel segno la difesa della Regione quando eccepisce l'infondatezza delle questioni affermando che, dall'entrata in vigore del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti 17 dicembre 2009, anche a livello statale «l'esenzione fiscale è subordinata al rilascio della predetta certificazione, che avviene contestualmente alla presentazione della domanda di iscrizione».

Qui rileva, infatti, il confronto tra le fattispecie normative: più precisamente tra quella configurata dalla legge regionale e quella configurata dalla legge statale allora vigente, ovvero dall'abrogato comma 3 del citato art. 63 della legge n. 342 del 2000, che prevedeva, ai fini dell'applicazione dell'esenzione dalla tassa automobilistica, che i veicoli di «particolare» interesse storico e collezionistico fossero «individuati, con propria determinazione dall'ASI e, per i motoveicoli, anche dalla FMI».

In merito a tale disposizione questa Corte ha ricordato (sentenza n. 209 del 2018) che, per la giurisprudenza di legittimità, ai fini del riconoscimento del relativo regime di favore non è prevista alcuna iscrizione nei registri tenuti dall'ASI o dalla FMI; l'esenzione, infatti, da un lato dipende dall'accertamento costitutivo demandato ai suddetti enti, ma, dall'altro, tale accertamento «non ha effetto “ad rem”, è limitato ad un elenco analitico di modelli e marche, ed ha portata generale e astratta, riferita, cioè, a categorie complessive di veicoli (nella specie, immatricolati da oltre vent'anni con determinate caratteristiche tecniche)» (da ultimo, in senso conforme, Corte di cassazione, sezione tributaria, ordinanza 20 luglio 2018, n. 19421).

La suddetta norma statale non è stata, quindi, incisa dalla circostanza che l'ASI, nelle determinazioni assunte in riferimento ad essa, adottate a partire dall'anno 2011, abbia variato la precedente prassi – che si limitava a richiedere il possesso dei requisiti previsti dal proprio regolamento tecnico nazionale – richiamando (con l'obiettivo di introdurre un'unica qualifica e procedura, valida sia per la circolazione che per ottenere i benefici fiscali in materia di tasse automobilistiche) il citato d.m. 17 dicembre 2009, attinente alla disciplina e alla circolazione stradale dei veicoli di interesse storico e collezionistico, e richie-

dendo, anche per l'applicazione dei benefici fiscali, l'iscrizione, a titolo oneroso, nei propri registri.

Ai fini che qui rilevano, la portata di una disciplina fiscale statale – che rimette all'ASI la sola individuazione, nell'ambito delle categorie elencate direttamente dal comma 2, dei veicoli di particolare interesse storico e collezionistico – non può, infatti, essere fatta discendere dai requisiti aggiuntivi introdotti da un ente privato di tipo associativo, quale l'ASI, a seguito della variazione della prassi seguita.

4.2. – La conferma che, per l'esenzione fiscale dei veicoli di particolare interesse storico e collezionistico dal pagamento della tassa automobilistica, non rilevasse la loro circolazione, si desume, del resto, dal comma 4 dell'art. 63 della legge n. 342 del 2000, il quale, nella formulazione vigente *ratione temporis*, stabiliva che i veicoli di cui ai commi 1 e 2 fossero assoggettati, «in caso di utilizzazione sulla pubblica strada», ad una tassa di circolazione forfettaria annua.

Tale disposizione, infatti, prevedendo come mera eventualità la «utilizzazione sulla pubblica strada», evidenziava che la suddetta esenzione dalla tassa automobilistica era riconosciuta a prescindere dalla circolazione (e quindi dalla relativa disciplina, ivi compresa l'iscrizione negli specifici registri), in ragione di altre caratteristiche dei veicoli «di particolare interesse storico e collezionistico», individuate direttamente dal comma 2 dell'art. 63, consistenti nell'essere gli stessi costruiti specificamente per le competizioni o a scopo di ricerca o aventi rilievo industriale, sportivo, estetico o di costume.

Questa Corte, del resto, ha già precisato che la disciplina della circolazione stradale dei veicoli di interesse storico e collezionistico è fattispecie distinta e diversa da quella dell'esenzione fiscale disposta dall'art. 63 della legge n. 342 del 2000 per i veicoli di «particolare» interesse storico e collezionistico. Infatti, nella sentenza n. 455 del 2005 si è affermato che l'art. 60, comma 4, del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 (Nuovo codice della strada) «individua i veicoli di interesse storico e collezionistico al solo fine di regolarne la circolazione stradale (subordinandola appunto, a pena di sanzioni amministrative, al possesso dei requisiti indicati nel regolamento di attuazione per tale tipo di veicoli: commi 5 e 6 del medesimo articolo) e non può estendersi al diverso ambito settoriale dell'esenzione dalla tassa automobilistica sia perché tale esenzione trova una compiuta e specifica disciplina nel citato art. 63 [della legge n. 342 del 2000], sia perché la norma agevolativa fa riferimento ai veicoli di “particolare” interesse storico e collezionistico e non a quelli di mero interesse storico e collezionistico».

Tale distinzione è stata poi confermata, sotto questo profilo, dalla giurisprudenza della Corte di cassazione, la quale ha ribadito che la disciplina prevista dalle norme inerenti alla circolazione stradale «rileva sia sotto il profilo dell'accertamento dell'adeguato modo di conservazione (richiesto dal D.Lgs. 24 giugno 2003, n. 209, concernente la “attuazione della direttiva 2000/53/CE,

relativa ai veicoli fuori uso” e successive modifiche), sia sotto il profilo della verifica delle prescrizioni di sicurezza richieste dal D.P.R. 16 dicembre 1992, n. 495, art. 215, (recante “regolamento di esecuzione al Codice della strada”, per la loro circolazione su strada) ma non certo sotto il profilo dell’esenzione di cui [all’art. 63 della legge n. 342 del 2000]. Di ciò è fatta espressa affermazione anche nella Risoluzione n. 112/2011 dell’Agenzia delle entrate nella quale si rileva – da un canto – che “la L. 21 novembre 2000, n. 342, citato art. 63, commi 2 e 3, non delineano alcuna procedura di tipo [...] autorizzatorio, né viene prevista, per il riconoscimento del regime di favore, l’iscrizione nei registri tenuti dall’ASI o dalla FMI o in altro registro storico” e – d’altro canto – si evidenzia che “per fruire del beneficio fiscale in commento non viene espressamente richiesta l’iscrizione del veicolo nei predetti registri, come è, invece, disposto dall’art. 60 C.d.S.”, onde appare pacifico che le previsioni dettate dal Codice della Strada non esplicano effetto alcuno in ordine al regime fiscale applicabile ai veicoli in argomento» (Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 15 febbraio 2013, n. 3837).

4.3. – Come sopra anticipato, le sollevate questioni di legittimità sono quindi fondate, non essendo consentito al legislatore regionale, in tema di tassa automobilistica relativa al 2013, ridurre la portata dell’esenzione prevista dal legislatore statale, per i veicoli di «particolare» interesse storico e collezionistico, dal comma 2 dell’art. 63 della legge n. 342 del 2000, subordinando detta esenzione a requisiti ulteriori rispetto a quelli stabiliti dalla legge statale.

Nella specie, occorre considerare che l’art. 8 del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 (Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario), laddove al comma 2 stabilisce che «[f]ermi restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale, le regioni disciplinano la tassa automobilistica regionale», costituisce principio di coordinamento del sistema tributario che assume la valenza di parametro interposto cui la Regione deve attenersi nell’esercizio della propria competenza legislativa. Come chiarito da questa Corte, «[d]alla formulazione del comma 2 si inferisce, infatti, non già la natura di tributo proprio della tassa automobilistica regionale, come in tesi della resistente, ma solo la volontà del legislatore di riservare ad essa un regime diverso rispetto a quello stabilito per gli altri tributi derivati, attribuendone la disciplina alle Regioni, senza che questo comporti una modifica radicale di quel tributo, come anche confermato dall’inciso “fermi restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale”» (sentenza n. 288 del 2012).

L’art. 7, comma 2, della denunciata l. reg. Emilia-Romagna n. 15 del 2012, nel subordinare l’esenzione fiscale dei veicoli di «interesse storico o collezionistico» (tra l’altro) all’iscrizione in uno dei registri previsti dall’art. 60 cod. strada, implicitamente richiede la medesima iscrizione anche per l’esenzione dei veicoli rientranti nel sottoinsieme costituito dai veicoli di «particolare» interesse storico

e collezionistico di cui al comma 2 dell'art. 63 della legge n. 342 del 2000; iscrizione non prevista dalla legge statale per l'attribuzione dell'indicato beneficio. In tal modo, però, la legge regionale viola gli artt. 117, secondo comma, lettera e), Cost., per lesione della competenza statale esclusiva sul «sistema tributario [...] dello Stato», e 119, secondo comma, Cost., per il mancato rispetto dei «principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario».

La norma regionale, per il suddetto sottoinsieme di veicoli, viene, infatti, a richiedere, ai fini dell'esenzione in discorso, requisiti per essi non previsti dall'art. 63, comma 2, della legge n. 342 del 2000, così restringendo in modo evidente la portata della fattispecie agevolativa statale e, modificandola *in peius*, eccedendo il vincolo dei «limiti massimi di manovrabilità» previsti dall'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 68 del 2011.

5. – La declaratoria di illegittimità costituzionale non riguarda, tuttavia, quella parte della norma regionale che amplia la portata dell'esenzione di cui all'art. 63, comma 2, della legge n. 342 del 2000, estendendola al più generale insieme dei veicoli di interesse storico o collezionistico sia pure alla condizione della sussistenza dei sopra richiamati requisiti. Dai lavori preparatori emerge, infatti, che la disposizione denunciata è stata introdotta allo scopo sia di ampliare l'esenzione, non limitandola, diversamente dalla norma statale, ai soli veicoli di «particolare» interesse storico e collezionistico, sia di richiedere requisiti più specifici al fine della fruibilità del beneficio.

Nella parte in cui l'esenzione viene ampliata non si può ritenere che la norma regionale abbia valicato il limite massimo di manovrabilità stabilito dal principio di coordinamento di cui al comma 2 dell'art. 8 del d.lgs. n. 68 del 2011.

Al riguardo, questa Corte ritiene opportuno – anche al fine di evitare effetti che potrebbero amplificare, nella perdurante inattuazione della legge 5 maggio 2009, n. 42, (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione), la compressione dell'autonomia finanziaria delle Regioni e degli enti locali (da ultimo, sentenza n. 169 del 2017) – chiarire la specifica natura assunta dalla tassa automobilistica a seguito dell'entrata in vigore del suddetto art. 8.

Tale disposizione si struttura distinguendo: a) i tributi propri autonomi (o «propri in senso stretto») «ceduti», ovvero quelli che il comma 1 prevede possano essere istituiti e interamente disciplinati (o anche soppressi) con legge regionale; b) la tassa automobilistica, la cui disciplina, dal comma 2, è demandata alle Regioni «entro i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale»; c) i tributi qualificati, dal comma 3, come «propri derivati».

In questa sistematica il legislatore ha attribuito alla tassa automobilistica una valenza differenziata, sia rispetto ai tributi propri autonomi (siano essi «originari» o, nei termini di cui sopra, «ceduti»), sia rispetto ai tributi propri derivati, configurandola come un tributo proprio derivato particolare, parzial-

mente “ceduto”, in quanto alle Regioni è riconosciuto un più ampio margine di autonoma disciplina, limitato dal vincolo, unidirezionale, di non superare il limite massimo di manovrabilità stabilito dalla legge statale.

In tal modo, la tassa automobilistica, di cui all'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 68 del 2011, si configura come un *tertium genus*, rispetto al quale le Regioni possono sviluppare una propria politica fiscale che, senza alterarne i presupposti strutturali (in quanto la tassa automobilistica continua a partecipare della natura dei tributi propri derivati) e senza superare i limiti massimi di manovrabilità definiti dalla legge statale, possa rispondere a specifiche esigenze di differenziazione.

Tale conclusione trova conferma nei lavori preparatori della suddetta disposizione.

In una prima versione della stessa, emergente dalla intesa – prescritta dall'art. 2, comma 3, della legge delega n. 42 del 2009 – raggiunta in Conferenza unificata il 16 ottobre 2010, la tassa automobilistica veniva qualificata «tributo proprio in senso stretto», già tuttavia con il vincolo dei «limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale».

A seguito dei pareri espressi dalla Commissione bicamerale sul federalismo fiscale e dalle altre commissioni competenti – alcuni dei quali facevano rilevare l'incongruenza di definire come autonomo un tributo che rimaneva, seppur parzialmente, vincolato dalla legge statale –, nel testo approvato dal Consiglio dei ministri il 31 marzo 2011 si ritenne opportuno omettere il riferimento ai tributi propri in senso stretto. Rimaneva però ferma, nel contesto del nuovo federalismo fiscale attuativo della legge n. 42 del 2009, la volontà di differenziare la tassa automobilistica, connotandola con un maggiore livello di autonomia rispetto a quello degli altri tributi propri derivati, anche perché essa, dal punto di vista storico, ha costituito la prima imposta di rilievo interamente “attribuita”, con il decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), alle Regioni.

Il legislatore statale ha quindi scelto di declinare in modo peculiare la competenza legislativa regionale sulla tassa automobilistica, che, da un lato, in quanto non interamente “ceduta” alle Regioni, come invece i tributi menzionati al comma 1 dell'art. 8, del d.lgs. n. 68 del 2011, continua a ricadere tra i tributi propri derivati, ma dall'altro, all'interno di tale categoria, assume caratteristiche distinte, in quanto il principio di coordinamento di cui al comma 2 del medesimo art. 8 introduce un più ampio margine alla competenza legislativa regionale – da esercitarsi, in ogni caso, nel rispetto dei principi dell'equilibrio di bilancio di cui all'art. 81 Cost. e senza alcuna ricaduta sulle finanze statali.

Non è indifferente, peraltro, considerare che una scelta analoga, nel processo avviato dalla legge n. 42 del 2009, è avvenuta in altri contesti disciplinari, nell'ambito delle modifiche statutarie delle Regioni a statuto speciale adottate in attuazione degli accordi previsti dall'art. 27 della medesima legge.

Più precisamente, l'art. 73 del decreto del Presidente della Repubblica 31 agosto 1972, n. 670 (Approvazione del testo unico delle leggi costituzionali concernenti lo statuto speciale per il Trentino-Alto Adige), come modificato dal 1° gennaio 2010, al comma 1-*bis*, primo periodo, prevede che «[l]e province, relativamente ai tributi erariali per i quali lo Stato ne prevede la possibilità, possono in ogni caso modificare aliquote e prevedere esenzioni, detrazioni e deduzioni purché nei limiti delle aliquote superiori definite dalla normativa statale».

Analogamente l'art. 1 del decreto legislativo 11 agosto 2014, n. 129 (Norme di attuazione concernenti l'articolo 51, comma 4, dello Statuto speciale della Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia in materia di tributi erariali), al comma 1, stabilisce che «[n]el rispetto delle norme dell'Unione europea sugli aiuti di Stato, la Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia con riferimento ai tributi erariali il cui gettito sia ad essa interamente devoluto, ove la legge statale consenta una qualsiasi manovra su aliquote, esenzioni di pagamento, detrazioni d'imposta o deduzioni dalla base imponibile, può compiere una qualsiasi di tali manovre, purché non venga superato il livello massimo di imposizione stabilito dalla normativa statale».

In termini ancora più puntuali rispetto alla tassa automobilistica, l'art. 5, comma 2, del decreto legislativo 20 novembre 2017, n. 184 (Norme di attuazione dello Statuto speciale della Valle d'Aosta/Vallée d'Aoste in materia di coordinamento e di raccordo tra la finanza statale e regionale), stabilisce che «[l]a competenza a disciplinare la tassa automobilistica regionale è trasferita alla Regione Valle d'Aosta/Vallée d'Aoste, entro i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale».

Tutte queste formulazioni esprimono, in termini simili o identici, il medesimo principio contenuto nell'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 68 del 2011: esse si riferiscono a tributi propri che non possono dirsi "autonomi", in quanto istituiti con legge statale, ma che neanche possono dirsi puramente "derivati", poiché rispetto a questi ultimi si individua un più ampio margine di manovrabilità, vincolato solo in termini unidirezionali.

Del resto, alcuni di questi riferimenti normativi, in particolare quello del novellato art. 73, comma 1-*bis*, del d.P.R. n. 670 del 1972, sono già stati posti a fondamento di alcune pronunce di questa Corte, e più precisamente delle sentenze n. 2 del 2012 (in materia di addizionale all'IRPEF) e n. 323 del 2011 (relativamente alla detrazione dell'IRAP).

In particolare, questa Corte, nell'interpretare l'art. 73, comma 1-*bis*, sopra riportato, ha affermato che «[n]on può essere condivisa, pertanto, la tesi del ricorrente secondo cui, in base allo statuto di autonomia, le Province potrebbero adottare solo la specifica modifica del tributo erariale espressamente consentita dalla legge statale. Il suddetto parametro statutario, attribuendo alle Province ampia libertà di manovra, le autorizza, infatti, ad introdurre modifiche anche diverse da quelle indicate dalla legge dello Stato e, quindi, ad influire sul

gettito del tributo erariale ad esse destinato, alla sola condizione che le modifiche apportate non determinino una pressione tributaria maggiore di quella derivante dall'applicazione dell'aliquota massima consentita. Ne consegue che, entro tali limiti, le Province potranno prevedere esenzioni o detrazioni anche nell'ipotesi in cui la legge statale consenta solo la variazione dell'aliquota» (sentenza n. 323 del 2011).

5.1. – Deve quindi ribadirsi che la rilevata illegittimità costituzionale della norma regionale censurata, nella parte in cui si riferisce ai veicoli di “particolare” interesse storico e collezionistico, non coinvolge la medesima norma nella parte in cui prevede per i veicoli di interesse storico o collezionistico, genericamente considerati, la necessità, ai fini della esenzione dalla tassa automobilistica, della «iscrizione in uno dei registri ASI, Storico Lancia, Italiano Fiat, Italiano Alfa Romeo, Storico FMI, previsti dall'articolo 60 del decreto legislativo n. 285 del 1992 e dal relativo regolamento attuativo», stabilendo poi che «[a]i fini dell'esonero fiscale, la certificazione d'iscrizione attestante la data di costruzione nonché le caratteristiche tecniche è prodotta alla Regione».

Ampliando l'ambito di esenzione rispetto a quello più limitato dei veicoli «di particolare interesse storico e collezionistico» previsto dalla coeva legislazione statale, la norma regionale non ha, infatti, ecceduto il vincolo del limite massimo di manovrabilità stabilito dal principio di coordinamento di cui al comma 2 dell'art. 8 del d.lgs. n. 68 del 2011.

L'ampliamento del regime di esenzione della tassa automobilistica non eccede quindi l'autonomia impositiva regionale, non risultando in contrasto nemmeno con i principi dell'ordinamento tributario cui comunque, anche nei maggiori margini di manovrabilità, la legislazione regionale è vincolata (sentenze n. 118 del 2017 e n. 102 del 2008).

Per questi motivi esso si sottrae alla dichiarazione di incostituzionalità che invece investe, come in precedenza precisato, l'art. 7, comma 2, della legge reg. Emilia-Romagna n. 15 del 2012, nella parte in cui implicitamente subordina anche l'esenzione fiscale del sottoinsieme dei veicoli «di particolare interesse storico e collezionistico» all'iscrizione in uno dei registri previsti dall'art. 60 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 e dal relativo regolamento di esecuzione e attuazione, anziché alla mera individuazione dei requisiti mediante determinazione dell'ASI o del FMI.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 7, comma 2, della legge della Regione Emilia-Romagna 21 dicembre 2012, n. 15 (Norme in materia di tributi regionali), nella parte in cui, nel riferirsi alla fattispecie degli autoveicoli e motoveicoli, esclusi quelli adibiti ad uso professionale, di anzianità tra i venti e i trenta anni, «classificati di interesse storico o collezionistico», subordina anche

l'esenzione fiscale dei veicoli «di particolare interesse storico e collezionistico» di cui all'art. 63, comma 2, della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale) all'iscrizione in uno dei registri previsti dall'art. 60 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 (Nuovo codice della strada) e dal relativo regolamento di esecuzione e attuazione, anziché alla mera individuazione dei requisiti mediante determinazione dell'Automobilclub storico italiano (ASI) o della Federazione motociclistica italiana (FMI).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 2 aprile 2019.

* * *

Sentenza n. 274/2020 (Pres. Coraggio; Red. Antonini)

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, ha promosso, in riferimento all'art. 117, secondo comma, lettera *e*), della Costituzione e in relazione alla materia «sistema tributario e contabile dello Stato», questione di legittimità costituzionale dell'art. 10, comma 3, della legge della Regione Lombardia 22 ottobre 2019, n. 16 (Istituzione della Leva civica lombarda volontaria – Abrogazione l.r. 2/2006 e l.r. 33/2014), il quale così dispone: «[p]er il compenso corrisposto ai volontari» del servizio civile regionale «trova applicazione quanto previsto dall'articolo 16, comma 3, del d.lgs. 40/2017».

2. – Il suddetto decreto legislativo 6 marzo 2017, n. 40 (Istituzione e disciplina del servizio civile universale, a norma dell'articolo 8 della legge 6 giugno 2016, n. 106) istituisce e disciplina il servizio civile universale, prevedendo, nella norma richiamata dal legislatore regionale, che gli «assegni attribuiti agli operatori in servizio civile universale, inquadrati nei redditi derivanti dalle assunzioni di obblighi di fare, non fare o permettere, sono esenti da imposizioni tributarie e non sono imponibili ai fini previdenziali» (art. 16, comma 3).

L'impugnato art. 10, comma 3, della legge reg. Lombardia n. 16 del 2019, dunque, determina l'effetto per cui anche i compensi erogati ai volontari del servizio civile regionale, al pari degli assegni percepiti da quelli del servizio civile universale, da un lato, sono inquadrati tra i «redditi derivanti dalle assunzioni di obblighi di fare, non fare o permettere» – i quali sono riconducibili alla categoria dei «redditi diversi» (art. 67, comma 1, lettera *l*, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, recante «Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi») –; dall'altro, sono esenti da imposizioni tributarie, e quindi anche dall'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), nonché dall'imponibile previdenziale.

Il Presidente del Consiglio dei ministri ritiene che tale previsione normativa

regionale rechi un *vulnus* all'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., in relazione alla materia «sistema tributario e contabile dello Stato», in quanto, nonostante il servizio civile universale non sia assimilabile a quello regionale, determinerebbe l'estensione all'ambito di quest'ultimo di un'agevolazione fiscale statale, con l'effetto della «non computabilità ai fini Irpef degli assegni» percepiti dai relativi volontari.

3. – Tanto premesso, va innanzitutto precisato l'oggetto della questione promossa. Alla luce delle censure poste a fondamento del ricorso, infatti, questo deve essere circoscritto alla sola parte della disposizione regionale impugnata che, nel disporre l'applicazione dell'art. 16, comma 3, del d.lgs. n. 40 del 2017, richiama l'esenzione dall'imposizione tributaria per i citati assegni.

Benché letteralmente impugni l'intero art. 10, comma 3, della legge reg. Lombardia n. 16 del 2019, il Presidente del Consiglio dei ministri non si duole, invero, dell'inquadramento dei compensi dei volontari regionali nella categoria dei «redditi derivanti dalle assunzioni di obblighi di fare, non fare o permettere», in quanto la dedotta violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. è stata prospettata esclusivamente con riguardo alla disposta estensione ai menzionati volontari del «trattamento tributario agevolato – *rectius*: [del]l'esenzione tributaria – che il legislatore statale ha inteso riservare ai soli volontari «statali»». Né il ricorrente censura l'estensione anche ai compensi in discorso del medesimo art. 16, comma 3, del d.lgs. n. 40 del 2017 nella parte in cui questo esclude l'imponibilità ai fini previdenziali dei redditi dei volontari del servizio universale; ciò in armonia, del resto, con il contenuto della delibera governativa di autorizzazione all'impugnazione, nella quale non vi è cenno a tale porzione normativa.

4. – Così precisati il *thema decidendum* e l'oggetto dell'impugnazione, la questione è fondata.

4.1. – La norma impugnata, infatti, stabilisce l'applicazione ai compensi corrisposti ai volontari del servizio civile regionale della generalizzata esenzione tributaria che l'art. 16, comma 3, del d.lgs. n. 40 del 2017 chiaramente dispone con esclusivo riguardo agli «assegni attribuiti agli operatori in servizio civile universale».

Essa, pertanto, determina l'effetto di introdurre una nuova esenzione dall'IRPEF, posto che i compensi corrisposti ai volontari della Leva civica lombarda sono soggetti a tale tributo, di cui integrano il presupposto in relazione ai «redditi diversi».

Ma in tal modo la norma regionale finisce sostanzialmente per «esportare» a carico del bilancio statale il costo di una misura agevolativa assunta in ambito regionale, con una grave distorsione della responsabilità finanziaria.

Essa si pone quindi in frontale violazione della *ratio* anche insita nella riserva alla sfera di competenza esclusiva statale del sistema tributario dello Stato, sulla cui disciplina le Regioni non possono evidentemente interferire, nemmeno con riguardo al «relativo regime agevolativo, che costituisce un'inte-

grazione della disciplina [medesima] (sentenze n. 30 del 2012 e n. 123 del 2010)» (sentenza n. 17 del 2018).

Non è irrilevante ricordare, del resto, che la legge 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione) ha strutturato l'autonomia impositiva degli enti territoriali intorno alla fondamentale esigenza di «garantire la loro massima responsabilizzazione e l'effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti» (art. 1, comma 1); proprio in questa prospettiva ha quindi disposto la «esclusione di interventi sulle basi imponibili e sulle aliquote dei tributi che non siano del proprio livello di governo» (art. 2, comma 2, lettera t).

Ciò non preclude alle Regioni la possibilità di realizzare, in linea con l'autonomia impositiva ad esse riconosciuta dall'art. 119 Cost., propri interventi di politica fiscale, anche di tipo agevolativo, ma questi, in coerenza con i presupposti che giustificano tale autonomia, possono inerire solo e unicamente a tributi il cui gettito è ad esse assegnato; mai, invece, a tributi il cui gettito pertiene allo Stato.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte, infatti, manovre fiscali regionali possono essere realizzate sia con riguardo ai tributi propri derivati – ma solo nelle ipotesi previste dalla legge statale (*ex plurimis*, sentenza n. 121 del 2013) –; sia con riguardo ai tributi propri derivati parzialmente “ceduti” – in questo caso con un «più ampio margine di autonoma disciplina, limitato dal vincolo, unidirezionale, di non superare il limite massimo di manovrabilità stabilito dalla legge statale» (sentenza n. 122 del 2019) –; sia, a maggior ragione, con riguardo ai tributi propri autonomi, la cui istituzione avviene con legge regionale. Proprio con riguardo a quest'ultima ipotesi questa Corte ha escluso la illegittimità costituzionale dell'art. 6, comma 7, della legge della Provincia autonoma di Bolzano 19 ottobre 2004, n. 7 (Disposizioni per la valorizzazione del servizio civile volontario in Provincia autonoma di Bolzano), il quale stabiliva che «[l]a Giunta provinciale determina, con deliberazione da pubblicarsi nel Bollettino Ufficiale della Regione, le esenzioni o riduzioni sui tributi locali a favore dei volontari e degli enti di servizio civile». Si è infatti precisato che tale previsione si riferiva «solo» a quei tributi «che possano definirsi a pieno titolo “propri” delle Province o degli enti locali, nel senso che essi siano frutto di una loro autonoma potestà impositiva, e quindi possano essere disciplinati da leggi o regolamenti della Provincia, nel rispetto solo dei principi di coordinamento» (sentenza n. 431 del 2005).

4.2. – Quanto detto assume valore logicamente prioritario e assorbente rispetto alle ulteriori considerazioni svolte dalla difesa regionale, anche in relazione alla asserita omogeneità, in termini sostanziali, tra il servizio civile universale e quello regionale.

Tali argomenti, infatti, non colgono comunque nel segno, essendo evidentemente inidonei ad attrarre nella sfera di competenza della Regione un

intervento legislativo che, per le ragioni dianzi illustrate, risulta ad essa radicalmente precluso.

4.3. – In definitiva, la norma regionale impugnata, disponendo un'esenzione dall'IRPEF dei compensi percepiti dai volontari della Leva civica lombarda, realizza un'integrazione della disciplina di un tributo statale che viola l'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., in relazione alla materia del sistema tributario dello Stato.

4.4. – Alla luce delle argomentazioni che precedono, deve dichiararsi l'illegittimità costituzionale dell'art. 10, comma 3, della legge reg. Lombardia n. 16 del 2019, nella parte in cui, rinviando all'art. 16, comma 3, del d.lgs. n. 40 del 2017, prevede che i compensi corrisposti ai volontari della Leva civica lombarda volontaria siano esenti da imposizioni tributarie.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 10, comma 3, della legge della Regione Lombardia 22 ottobre 2019, n. 16 (Istituzione della Leva civica lombarda volontaria – Abrogazione l.r. 2/2006 e l.r. 33/2014), nella parte in cui, rinviando all'art. 16, comma 3, del decreto legislativo 6 marzo 2017, n. 40 (Istituzione e disciplina del servizio civile universale, a norma dell'articolo 8 della legge 6 giugno 2016, n. 106), prevede che i compensi corrisposti ai volontari della Leva civica lombarda volontaria siano esenti da imposizioni tributarie.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 18 novembre 2020.

8.
**COMPARTECIPAZIONE E RISERVA DI GETTITO *POST* RIFORMA
DEL TITOLO V COSTITUZIONE
NELLE REGIONI A STATUTO SPECIALE**

8.1. Trentino-Alto Adige

SENTENZA N. 142/2012 (PRES. QUARANTA; RED. F. GALLO)

Provincia autonoma di Trento – Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria – Previsione, a partire dall'anno 2011, per le autovetture e per gli autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e cose, di una addizionale erariale della tassa automobilistica da versare alle entrate del bilancio dello Stato – Previsioni statutarie sulla natura di tributo proprio delle Province autonome delle tasse automobilistiche istituite con legge provinciale, e, in subordine, sulla riserva tributaria in favore delle Province autonome – Procedura concordata, prevista dallo statuto speciale, per il raggiungimento degli obiettivi di riequilibrio della finanza pubblica fissata da provvedimenti generali dello Stato.

Decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, nella legge 15 luglio 2011, n. 111 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria), art. 23, comma 21, sia nel testo originario sia in quello modificato dall'art. 16, comma 1, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici), convertito, con modificazioni, nella legge 22 dicembre 2011, n. 214.

Statuto speciale per la Regione Trentino-Alto Adige, art. 75, comma 1, alinea e), lett. g).

SENTENZA N. 107/2021 (PRES. CORAGGIO; RED. BUSCEMA)

Tassa automobilistica sul possesso di autoveicoli – Maggior gettito derivante dall'aumento – Riserva all'erario per gli anni 2020-2022 – Attribuzione, con vincolo di destinazione, dell'intero gettito alle Regioni e alle Province autonome per gli anni 2023-2033 – Estensione della medesima disciplina alla tassa sul possesso di motocicli.

Decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162 (Disposizioni urgenti in materia di proroga di termini legislativi, di organizzazione delle pubbliche amministrazioni, nonché di innovazione tecnologica), convertito, con modificazioni, nella legge 28 febbraio 2020, n. 8, art. 39, commi 14-*quater*, 14-*quinquies*, 14-*sexies* e 14-*septies*.

Statuto speciale per la Regione Trentino-Alto Adige, art. 73, comma 1.

Considerato in diritto

1. – La Giunta della Provincia autonoma di Trento – con deliberazione dell'8 settembre 2011, n. 1931, adottata d'urgenza ai sensi dell'art. 54, numero 7), del d.P.R. 31 agosto 1972, n. 670 (Approvazione del testo unico delle leggi costituzionali concernenti lo statuto speciale per il Trentino-Alto Adige) e ratificata dal Consiglio della medesima Provincia con deliberazione n. 11 dell'8 novembre 2011 – ha proposto in via principale, con ricorso notificato il 14 settembre 2011 e depositato il successivo 21 settembre, questione di legittimità costituzionale dell'art. 23, comma 21, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria), nella parte in cui prevede che, «A partire dall'anno 2011, per le autovetture e per gli autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e cose è dovuta una addizionale erariale della tassa automobilistica, pari ad euro dieci per ogni chilowatt di potenza del veicolo superiore a duecentoventicinque chilowatt, da versare alle entrate del bilancio dello Stato». La disposizione è impugnata per violazione degli artt. 73, 75 e 79 del citato d.P.R. n. 670 del 1972 e degli artt. 3, 9, 10 e 10-*bis* del decreto legislativo 16 marzo 1992, n. 268 (Norme di attuazione dello statuto speciale per il Trentino-Alto Adige in materia di finanza regionale e provinciale), nonché del principio di leale collaborazione.

La ricorrente premette che la tassa automobilistica provinciale è stata istituita con l'art. 4 della legge della Provincia autonoma di Trento 11 settembre 1998, n. 10 (Misure collegate con l'assestamento del bilancio per l'anno 1998), e che «Le tasse automobilistiche istituite con legge provinciale costituiscono tributi propri», in base al secondo periodo del comma 1 dell'art. 73 dello statuto del Trentino-Alto Adige (periodo introdotto, con effetto dal 1° gennaio 2010, dal numero 1 della lettera *c* del comma 107 della legge 23 dicembre 2009, n. 191, recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2010"). Su tale premessa, la Provincia autonoma deduce che lo Stato, con la disposizione impugnata, nel prevedere che l'addizionale erariale «è da versare alle entrate del bilancio dello Stato», si appropria illegittimamente del gettito di un tributo proprio provinciale. In via subordinata – per l'ipotesi in cui la disposizione oggetto di censura si interpreti nel senso che lo Stato ha con essa istituito «una imposta nuova e propria» – la Provincia autonoma di Trento deduce la violazione dell'art. 75, lettera *g*), dello statuto, che riserva alla Provincia medesima «i nove decimi di tutte le altre entrate tributarie erariali, dirette o indirette, comunque denominate, inclusa l'imposta locale sui redditi, ad eccezione di quelle di spettanza regionale o di altri enti pubblici».

Ad avviso della ricorrente, in entrambi i casi considerati – si tratti, cioè, della maggiorazione di una tassa provinciale ovvero di una nuova imposta statale – difetterebbero le condizioni poste dall'art. 9 del d.lgs. n. 268 del 1992

per la riserva del gettito all'erario e, pertanto, sarebbero violati gli articoli 73 e 75, lettera g) [*rectius*: art. 75, comma 1, alinea e lettera g)], dello statuto speciale di autonomia. Inoltre la norma impugnata, imponendo alla Provincia autonoma una forma di concorso al raggiungimento degli obiettivi di riequilibrio della finanza pubblica senza osservare lo specifico procedimento concordato previsto dall'art. 79 dello statuto, violerebbe tale disposizione statutaria ed il principio di leale collaborazione.

2. – Nel corso della discussione in pubblica udienza, la difesa del Presidente del Consiglio dei ministri ha eccepito l'inammissibilità del ricorso sotto il profilo della tardività del deposito in giudizio della ratifica, da parte del Consiglio provinciale, della deliberazione della Giunta provinciale di proporre il ricorso stesso. L'atto di ratifica, infatti, non è stato depositato in giudizio entro il termine previsto per la costituzione della parte ricorrente.

L'eccezione è fondata per le ragioni esposte nel punto 2.1., ma, nel caso di specie, non può essere dichiarata l'inammissibilità del ricorso, in considerazione dell'affidamento ingenerato dalla prassi di questa Corte circa la non perentorietà del termine di deposito della ratifica consiliare, come si dirà nel punto 2.2.

2.1. – In punto di fatto va rilevato che la Giunta provinciale ha deliberato in data 8 settembre 2011 la proposizione del ricorso avverso la sopra indicata normativa. Il ricorso è stato notificato il successivo 14 settembre, giorno in cui scadeva il termine di sessanta giorni dalla pubblicazione della legge statale nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica in data 16 luglio 2011; termine previsto dall'art. 127 Cost. per promuovere questione di legittimità costituzionale in via principale ed applicabile anche per l'impugnazione delle leggi statali o regionali da parte delle Province autonome, a norma del secondo comma dell'art. 32 della legge 11 marzo 1953 n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale), richiamato dall'art. 36 della medesima legge, in riferimento agli artt. 97 e 98 dello statuto d'autonomia. Dalla data del 14 settembre, in cui era stata effettuata la notificazione al Presidente del Consiglio dei ministri, cominciava a decorrere, ai sensi dell'art. 31, comma 4, richiamato dall'art. 32, terzo comma, della citata legge n. 87 del 1953, il termine di dieci giorni per il deposito del ricorso (termine avente scadenza, perciò, il 24 settembre). Il ricorso è stato depositato, senza che ad esso fosse allegato l'atto di ratifica, il 21 settembre 2011. La ratifica dell'impugnazione è stata successivamente deliberata dal Consiglio provinciale l'8 novembre ed è pervenuta nella cancelleria di questa Corte solo il 19 dicembre 2011 e, quindi, ben oltre il già menzionato termine del 24 settembre fissato per il deposito del ricorso.

2.1.1. – Ciò premesso, si deve rilevare che questa Corte – in tema di giudizi di legittimità costituzionale in via principale e per conflitto di attribuzione tra enti, promossi dal Presidente del Consiglio dei ministri o dal Presidente della Giunta regionale – ha costantemente affermato che la «previa deliberazione» della proposizione del ricorso introduttivo da parte dell'organo collegiale competente è «esigenza non soltanto formale, ma sostanziale [...] per l'impor-

tanza dell'atto e per gli effetti costituzionali ed amministrativi che l'atto stesso può produrre» (sentenza n. 33 del 1962; analogamente le sentenze n. 8 del 1967; n. 119 del 1966; n. 36 del 1962). Essa ha più volte precisato, altresì, che non sussiste un principio generale «secondo il quale ogni organo di presidenza potrebbe, in caso di urgenza e salvo ratifica, adottare i provvedimenti spettanti al collegio» (sentenza n. 119 del 1966), non valendo a sanare l'originario difetto di potere dell'organo ricorrente una delibera di ratifica del competente organo collegiale adottata dopo la scadenza del termine per l'impugnazione (sentenze n. 54 del 1990, n. 147 del 1972, n. 8 del 1967, n. 76 del 1963).

Tale tassativa esigenza di una preventiva deliberazione autorizzatoria da parte dell'organo collegiale competente a proporre il ricorso non ha tuttavia impedito a questa Corte, con riferimento all'ipotesi di impugnazioni di leggi regionali o provinciali da parte dello Stato, di riconoscere in via di principio che, in «circostanze straordinarie (da valutare caso per caso), il Presidente del Consiglio dei ministri – accertata l'oggettiva impossibilità di procedere alla convocazione del Consiglio dei ministri e l'esigenza di garantire la continuità e l'indefettibilità della funzione di governo – possa provvedere, sotto la propria responsabilità, alla proposizione dell'impugnativa avverso la legge regionale, salva, in ogni caso, la successiva ratifica consiliare» (sentenza n. 54 del 1990). Allorché ha accertato la sussistenza di una di tali «circostanze straordinarie», questa Corte ha ritenuto sufficiente, per la proposizione del ricorso da parte dello Stato, la volontà espressa in via d'urgenza dall'organo presidenziale privo della legittimazione processuale attiva (il Presidente del Consiglio dei ministri), con ciò derogando all'art. 31 della legge n. 87 del 1953. In quell'occasione ha tuttavia precisato che l'organo consiliare competente (il Consiglio dei ministri) deve esprimere «con una formale deliberazione la detta volontà, in modo diretto o in modo indiretto [...] almeno prima del deposito del ricorso davanti alla Corte» (sentenza n. 147 del 1972).

2.1.2. – Nel caso di specie, l'interinale legittimazione processuale straordinaria non è frutto di una interpretazione giurisprudenziale di questa Corte, ma è positivamente disciplinata, per l'ipotesi di impugnazione di leggi statali, dal più volte citato combinato disposto degli artt. 54, numero 7) – già art. 48, numero 7) –, e 98, primo comma, dello statuto del Trentino-Alto Adige, i quali espressamente subordinano l'efficacia dell'impugnazione di un atto legislativo statale, proposta in via d'urgenza dalla Giunta, alla ratifica da parte del Consiglio nella sua prima seduta successiva. Tale disposizione, data la sua generale formulazione, si riferisce a tutti i provvedimenti di competenza del Consiglio provinciale e, quindi, anche alle delibere di proposizione del ricorso avverso una legge o un atto avente valore di legge della Repubblica (sentenza n. 57 del 1957); delibere riservate espressamente dall'indicato art. 98 dello statuto alla competenza del Consiglio provinciale.

Il fatto, però, che in base al suddetto statuto d'autonomia sia consentito alla Giunta provinciale di proporre ricorso salvo ratifica non significa che questa sia

irrilevante ai fini del giudizio davanti a questa Corte e neppure che possa intervenire in qualunque momento di esso, purché entro l'udienza di discussione.

2.1.3. – Al contrario, con riferimento al caso di specie, deve ritenersi che l'eccezionale e temporanea legittimazione processuale della Giunta (sostitutiva di quella ordinaria attribuita al Consiglio provinciale dagli artt. 54, numero 7, e 98, primo comma, dello statuto) vada necessariamente consolidata e resa definitiva, in quanto prevista solo a titolo provvisorio, mediante ratifica entro un termine predeterminato. Nel processo costituzionale, in mancanza di una normativa specifica, tale termine va individuato in base alla disciplina ed ai relativi principi che attualmente regolano i giudizi davanti a questa Corte. In particolare, al fine di garantire l'economia, la celerità e la certezza del giudizio costituzionale, è necessario che la volontà del Consiglio provinciale di promuovere ricorso avverso una legge dello Stato sia accertata, mediante acquisizione della deliberazione agli atti del processo, al più tardi, al momento in cui il ricorso va depositato nella cancelleria della Corte; e cioè entro il termine perentorio di dieci giorni dall'ultima notificazione, stabilito dal combinato disposto del terzo comma dell'art. 32 e del comma 4 dell'art. 31 della legge n. 87 del 1953 (citare sentenze n. 54 del 1990 e n. 147 del 1972).

Il deposito del ricorso notificato, da effettuarsi entro il termine perentorio suddetto, costituisce, infatti, un momento essenziale del processo costituzionale, perché comporta la costituzione in giudizio della parte ricorrente, fissa definitivamente il *thema decidendum* (impedendone ogni successivo ampliamento), instaura il rapporto processuale con questa Corte e segna l'inizio del termine ordinatorio di novanta giorni per la fissazione dell'udienza di discussione del ricorso (art. 35 della legge n. 87 del 1953). Inoltre, dalla scadenza del termine stabilito per il deposito del ricorso decorre il termine perentorio entro il quale le altre parti possono costituirsi in giudizio (nella specie, per la parte convenuta nei ricorsi di impugnazione di leggi, trenta giorni, ai sensi del comma 3 dell'art. 19 delle citate norme integrative).

Questa non casuale scansione di termini processuali mostra in modo evidente che il processo costituzionale – in coerenza con la sua essenziale funzione di assicurare un preordinato e razionale sistema di giustizia legale, nel rispetto del principio del contraddittorio – è diretto a garantire alla parte resistente la possibilità di manifestare la propria volontà di opporsi al ricorso (costituendosi in giudizio) dopo che l'atto di impugnazione deliberato dall'organo solo provvisoriamente competente si sia definitivamente consolidato con la ratifica e dopo che questa sia stata prodotta in giudizio entro il termine perentorio fissato al ricorrente per il deposito in cancelleria del ricorso. Diversamente, si imporrebbe irragionevolmente alla parte resistente di costituirsi in giudizio quando ancora non è stata perfezionata e definitivamente accertata la volontà del ricorrente di proporre il ricorso. Ne segue che l'atto di ratifica

dell'impugnazione della legge statale deve essere depositato nel termine del deposito del ricorso stesso.

2.1.4. – La legittimazione sostitutiva della Giunta provinciale al Consiglio provinciale non è né incondizionata né a titolo definitivo, ma sorge solo in situazioni d'urgenza ed ha efficacia interinale e provvisoria, necessitando di un consolidamento mediante ratifica da parte del Consiglio stesso. L'instabilità e l'interinalità degli effetti di tale legittimazione sono analoghe, sotto tale aspetto, a quelle della legittimazione sostitutiva attribuita *extra ordinem* dalla giurisprudenza di questa Corte al Presidente del Consiglio dei ministri per i ricorsi proposti in luogo del Consiglio (sentenze ricordate al punto 2.1.1.). Poiché non ha alcun rilievo la diversità della fonte immediata delle suddette legittimazioni surrogatorie (statutaria nel caso della Giunta provinciale; giurisprudenziale nel caso del Presidente del Consiglio dei ministri), occorre concludere che anche l'atto di ratifica del Consiglio provinciale deve intervenire ed essere prodotto in giudizio, al più tardi, al momento del deposito del ricorso davanti alla Corte o, comunque, entro il termine per la costituzione in giudizio (analogamente a quanto statuito da questa Corte con la citata sentenza n. 147 del 1972 con riferimento alla ratifica del Consiglio dei ministri).

La conclusione sopra raggiunta circa la perentorietà del termine entro il quale la ratifica va depositata in giudizio non è contraddetta dalle ipotesi in cui l'organo ricorrente incompetente o con competenza meramente provvisoria ha rinunciato al ricorso prima dell'intervento della ratifica e la Corte abbia dichiarato estinto il giudizio senza rilevare il difetto di capacità processuale del rinunciante (come avvenuto, ad esempio, con la sentenza n. 461 del 1992). Infatti, la rinuncia del ricorrente (sia esso dotato o no di una definitiva capacità processuale), nel caso di accettazione del resistente costituito o nel caso in cui il resistente non sia costituito, comporta di per sé l'estinzione del giudizio ed impedisce, al pari delle ipotesi di cessazione della materia del contendere, la valutazione da parte della Corte della sussistenza del presupposto della legittimatio ad processum.

2.2. – Come si è anticipato, l'inammissibilità del ricorso per tardività del deposito della ratifica consiliare rispetto al termine per la costituzione in giudizio non può, tuttavia, essere dichiarata. Si deve, infatti, tener conto nel caso di specie della lunga prassi di questa Corte, la quale in numerose pronunce (*ex multis*, sentenze n. 57 del 1957; n. 56 del 1964; n. 768 del 1988; n. 104 del 2008) non ha rilevato l'inammissibilità del ricorso sotto questo profilo. Siffatta prassi ha determinato, anche per l'obiettivo incertezza interpretativa delle norme processuali in materia, un errore scusabile tale da ingenerare nelle Province autonome l'affidamento circa la non perentorietà del suddetto termine di deposito.

Questa Corte ritiene, pertanto, di dover procedere all'esame nel merito della questione e di non accogliere la richiesta dalla parte ricorrente di fissare un'ulteriore udienza di discussione.

3. – Prima di esaminare nel merito la sollevata questione di legittimità costituzionale, occorre prendere atto che, successivamente alla proposizione del ricorso, l'art. 16, comma 1, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici), convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, ha modificato il secondo periodo dell'impugnato comma 21 dell'art. 23 del decreto-legge n. 98 del 2011, variando, a partire dal 2012, l'importo dell'addizionale da 10 euro per ogni chilowatt superiore ai 225 a 20 euro per ogni chilowatt eccedente i 185 («A partire dall'anno 2012 l'addizionale erariale della tassa automobilistica di cui al primo periodo è fissata in euro 20 per ogni chilowatt di potenza del veicolo superiore a centottantacinque chilowatt.»).

Detto *ius superveniens*, tuttavia, non ha comportato la cessazione della materia del contendere sia perché la disciplina relativa all'anno 2011 (primo periodo del comma 21) è rimasta immutata sia perché la censura della Provincia autonoma è rivolta alla prevista riserva allo Stato del gettito dell'addizionale, indipendentemente dall'entità dell'addizionale stessa e dall'importo del suo gettito. Ne segue che la questione deve essere estesa alla nuova formulazione dell'art. 23, comma 21, del decreto-legge n. 98 del 2011.

4. – Nel merito, la ricorrente prospetta, in via graduata, tre diverse questioni di legittimità costituzionale. In via principale, deduce che la normativa impugnata, nel disporre l'acquisizione all'erario del gettito dell'addizionale sulla tassa automobilistica, illegittimamente stabilisce l'appropriazione da parte dello Stato del gettito di un tributo proprio della Provincia autonoma in violazione dell'art. 73 dello statuto. In via subordinata, afferma che la medesima normativa, nel prevedere l'attribuzione allo Stato dell'intero gettito di detta addizionale, viola l'art. 75, lettera g) [*rectius*: art. 75, comma 1, alinea e lettera g)], dello statuto, che riserva alla Provincia medesima «i nove decimi di tutte le altre entrate tributarie erariali, dirette o indirette, comunque denominate, inclusa l'imposta locale sui redditi, ad eccezione di quelle di spettanza regionale o di altri enti pubblici». Infine, lamenta, in via ulteriormente graduata («solo per scrupolo di completezza», come si esprime nel ricorso), che, mediante la disposizione censurata, lo Stato persegue obiettivi di riequilibrio della finanza pubblica senza la previa adozione delle specifiche modalità previste – in applicazione del principio di leale collaborazione – dall'art. 79 dello statuto, secondo cui, «Al fine di assicurare il concorso agli obiettivi di finanza pubblica, la regione e le province concordano con il Ministro dell'economia e delle finanze gli obblighi relativi al patto di stabilità interno con riferimento ai saldi di bilancio da conseguire in ciascun periodo».

4.1. – La prima di tali questioni, proposta in via principale, non è fondata. La ricorrente afferma che l'addizionale erariale, in quanto si innesta in un tributo proprio della Provincia – cioè nella tassa automobilistica provinciale istituita dall'art. 4 della legge prov. n. 10 del 1998, da qualificarsi «tributo proprio» in senso stretto a decorrere dal 1° gennaio 2010, ai sensi del secondo

periodo del comma 1 dell'art. 73 dello statuto d'autonomia –, costituisce maggiorazione di un tributo provinciale, con la conseguenza che anche il gettito di tale addizionale andrebbe attribuito alla Provincia.

Per giungere a questa conclusione, la ricorrente presuppone che tale addizionale abbia la stessa natura di tributo proprio provinciale della tassa cui inerisce. Tale presupposto è, tuttavia, errato perché l'addizionale (sia essa qualificabile come una vera e propria addizionale oppure come una sovrimposta), pur innestandosi in un tributo proprio della Provincia, resta un prelievo erariale, stabilito dallo Stato nell'esercizio della sua potestà legislativa esclusiva in materia di «sistema tributario dello Stato» (art. 117, secondo comma, lettera e, Cost.). Pertanto, anche il gettito di tale addizionale spetta all'erario, nei limiti consentiti dalle norme statutarie.

Né può accogliersi la tesi della ricorrente, la quale, per sostenere l'attribuzione in suo favore dell'intero gettito dell'addizionale, invoca il transitorio rinvio alla normativa statale della tassa automobilistica effettuato dal comma 2 del citato art. 4 della legge prov. n. 10 del 1998 («In attesa di una disciplina organica della tassa automobilistica provinciale il presupposto d'imposta, la misura della tassa, i soggetti passivi, le modalità di applicazione del tributo [...] rimangono assoggettati alla disciplina prevista dal decreto del Presidente della Repubblica n. 39 del 1953 [recante: «Testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche»], nonché alle altre disposizioni previste per la tassa automobilistica erariale e regionale vigenti nel restante territorio nazionale»). Infatti, mediante tale comma 2, il legislatore provinciale ha solo inteso mutuare dalla normativa statale la disciplina della propria tassa automobilistica, attraverso un rinvio avente ad oggetto esclusivamente le norme statali «vigenti» relative alla «tassa automobilistica» e non anche all'«addizionale erariale» in esame, che è stata introdotta dalla normativa censurata solo successivamente alla citata legge provinciale e che, comunque, non può costituire un «tributo proprio della Provincia», in quanto non «istituita con legge provinciale», ai sensi del comma 1 dell'art. 73 dello statuto.

Occorre, dunque, ritenere che la normativa impugnata è stata legittimamente introdotta dallo Stato nell'esercizio della propria potestà legislativa esclusiva nella materia «sistema tributario dello Stato» e che il fatto che l'addizionale erariale si innesti su un tributo proprio provinciale non implica che il relativo gettito costituisca anch'esso gettito di un tributo proprio provinciale.

4.2. – Con la seconda questione, proposta in via subordinata, la ricorrente afferma che l'attribuzione allo Stato dell'intero gettito dell'addizionale erariale e non soltanto di un decimo di esso viola gli articoli 73 e 75, comma 1, alinea e lettera g), dello statuto speciale di autonomia, difettando le condizioni poste dall'art. 9 del d.lgs. n. 268 del 1992, per la riserva del gettito all'erario. La ricorrente lamenta, in particolare, che il gettito non può attribuirsi allo Stato, ai sensi del citato art. 9, perché: 1) l'addizionale è stata introdotta senza limitazioni

temporali, ma a regime; 2) il gettito non è quantificato, né distintamente contabilizzato, in quanto alla copertura delle spese indicate nell'art. 40, comma 2, del decreto-legge n. 98 del 2011 è destinata solo una «quota parte» dell'addizionale stessa, oltre che una vasta congerie di nuove entrate; 3) l'addizionale è destinata alla copertura non di «nuove specifiche spese», ma dell'insieme indistinto di spese indicato dal citato art. 40, comma 2.

La questione è fondata.

4.2.1. – L'evocato art. 75, comma 1, alinea e lettera g), dello statuto riserva alle Province autonome «i nove decimi» delle «entrate tributarie erariali, dirette o indirette, comunque denominate [...], ad eccezione di quelle di spettanza regionale o di altri enti pubblici», che siano «percette nei rispettivi territori provinciali».

Il comma unico dell'art. 9 del d.lgs. n. 268 del 1992 (come modificato dall'art. 4 del decreto legislativo 24 luglio 1996, n. 432, recante «Norme di attuazione dello statuto speciale per la regione Trentino-Alto Adige recanti modifiche ed integrazioni al decreto legislativo 16 marzo 1992, n. 268, concernente la finanza regionale e provinciale»), nell'attuare lo statuto, stabilisce che: «Il gettito derivante da maggiorazioni di aliquote o dall'istituzione di nuovi tributi, se destinato per legge, per finalità diverse da quelle di cui al comma 6 dell'art. 10 e al comma 1, lettera b), dell'art. 10-*bis*, alla copertura, ai sensi dell'art. 81 della Costituzione, di nuove specifiche spese di carattere non continuativo che non rientrano nelle materie di competenza della regione o delle province, ivi comprese quelle relative a calamità naturali, è riservato allo Stato, purché risulti temporalmente delimitato, nonché contabilizzato distintamente nel bilancio statale e quindi quantificabile. Fuori dei casi contemplati nel presente articolo si applica quanto disposto dagli articoli 10 e 10-*bis*».

Per valutare se la riserva al bilancio statale dell'addizionale erariale disposta dalla norma censurata sia legittima occorre verificare se essa soddisfi tutte le condizioni previste dall'evocato art. 9 del d.lgs. n. 268 del 1992. In particolare, questo articolo richiede a tal fine che: 1) la suddetta riserva sia giustificata da «finalità diverse da quelle di cui al comma 6 dell'art. 10 e al comma 1, lettera b), dell'art. 10-*bis*» dello stesso d.lgs. n. 268 del 1992, e cioè da finalità diverse tanto dal «raggiungimento degli obiettivi di riequilibrio della finanza pubblica» (art. 10, comma 6) quanto dalla copertura di «spese derivanti dall'esercizio delle funzioni statali delegate alla regione» (art. 10-*bis*, comma 1, lettera b); 2) il gettito derivi da maggiorazioni di aliquote o dall'istituzione di nuovi tributi; sia temporalmente delimitato; sia contabilizzato distintamente nel bilancio dello Stato e, quindi, sia quantificabile; sia destinato per legge alla copertura (ai sensi dell'art. 81 Cost.) di spese specifiche, nuove, di carattere non continuativo, non riferibili a materie di competenza regionale o provinciale (ivi comprese quelle relative a calamità naturali).

Nella specie, il denunciato art. 23, comma 21, del decreto-legge n. 98 del 2011, sia nel testo originario che in quello modificato dall'art. 16, comma 1, del

decreto-legge n. 201 del 2011, non soddisfa quantomeno la condizione della delimitazione temporale del gettito, perché l'addizionale si applica senza limiti di tempo, «a partire dal 2011» e, in misura diversa, dal 2012 per effetto del citato *ius superveniens*. Né per delimitare gli effetti della normativa impugnata può invocarsi – come fa la difesa della resistente – il termine del 2013, entro il quale lo Stato italiano si è impegnato in sede europea a conseguire il pareggio di bilancio. Tale impegno, infatti, ha natura meramente politica e non si è tradotto in norme giuridiche vincolanti. Tanto è sufficiente per escludere la riserva allo Stato del gettito dell'addizionale.

E ciò, senza tener conto che anche la condizione del carattere non continuativo delle spese alla cui copertura il gettito stesso deve essere destinato non è soddisfatta per molte delle spese che l'addizionale è diretta a finanziare in base all'alinea del comma 2 dell'art. 40 del decreto-legge n. 98 del 2011. Tra tali spese (o minori entrate), infatti, hanno carattere continuativo quelle previste dai seguenti articoli del medesimo decreto-legge: a) 23, comma 8 (riduzione dal 10 al 4 per cento della ritenuta di acconto dell'imposta sul reddito); b) 23, comma 45 (istituzione della zona franca di Lampedusa, a condizione della previa autorizzazione comunitaria); c) 31 (esclusione da imposizione di alcuni proventi derivanti dalla partecipazione ai «Fondi per il Venture Capital»); d) 23, commi da 12 a 15 (riallineamento di valori fiscali e civilistici relativi all'avviamento ed alle altre attività immateriali); e) art. 27 (agevolazioni di imposta per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità); f) art. 37, comma 20 (spese di funzionamento, a decorrere dall'anno 2011, del Collegio dei revisori dei conti, chiamato ad esercitare il controllo sulla regolarità della gestione finanziaria e patrimoniale del Consiglio di presidenza della giustizia amministrativa, del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria e del Consiglio della magistratura militare).

4.3. – Da quanto precede risulta che il gettito dell'addizionale erariale in esame, percepito nel territorio della Provincia autonoma, non può essere attribuito integralmente allo Stato, perché non è delimitato temporalmente. Tale gettito, pertanto, spetta alla Provincia ricorrente nella misura dei nove decimi, ai sensi dell'art. 75, comma 1, alinea e lettera g), dello statuto. In tali limiti va accolta la promossa questione di legittimità costituzionale. Restano assorbiti gli altri profili di censura prospettati dalla ricorrente.

5. – Anche la terza questione – in quanto proposta dalla ricorrente in via ulteriormente subordinata – resta assorbita dall'accoglimento della seconda questione.

6. – Data l'identità della normativa statutaria e di attuazione dello statuto riguardante la Provincia autonoma ricorrente e la Provincia autonoma di Bolzano, la presente pronuncia – con riferimento all'attribuzione del gettito dell'addizionale erariale sulla tassa automobilistica provinciale – deve essere estesa a quest'ultima Provincia.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 23, comma 21, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria), sia nel testo originario sia in quello modificato dall'art. 16, comma 1, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici), convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, nella parte in cui dispone che sia integralmente versato al bilancio dello Stato il gettito dell'addizionale erariale sulla tassa automobilistica provinciale percepito nei rispettivi territori delle Province autonome di Trento e di Bolzano e non attribuisce a ciascuna di tali Province autonome i nove decimi di detto gettito.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 23 maggio 2012.

* * *

Sentenza n. 107/2021 (Pres. Coraggio; Red. Buscema)

Considerato in diritto

1. – Con il ricorso indicato in epigrafe (reg. ric. n. 47 del 2020), la Provincia autonoma di Trento ha impugnato l'art. 39, commi 14-*quater*, 14-*quinquies*, 14-*sexies* e 14-*septies*, del decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162 (Disposizioni urgenti in materia di proroga di termini legislativi, di organizzazione delle pubbliche amministrazioni, nonché di innovazione tecnologica), convertito, con modificazioni, nella legge 28 febbraio 2020, n. 8, in riferimento all'art. 119, secondo comma, della Costituzione e all'art. 73, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 31 agosto 1972, n. 670 (Approvazione del testo unico delle leggi costituzionali concernenti lo statuto speciale per il Trentino-Alto Adige); in subordine, all'art. 75-*bis*, comma 3-*bis*, dello statuto; in ulteriore subordine, all'art. 79, comma 4, dello statuto; ancora, agli artt. 103, 104 e 107 dello statuto o, in via alternativa, all'art. 120 Cost.; nonché, agli artt. 8, 9, 16 e all'intero Titolo VI dello statuto; in via subordinata, all'art. 3 Cost., per violazione dei principi di ragionevolezza e proporzionalità.

Le disposizioni impugunate modificano precedenti disposizioni relative alla tassa automobilistica sul possesso delle autovetture e dei motocicli, ossia l'art. 1, commi 321 e 322, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007)», e l'art. 2, comma 64, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262 (Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito, con modificazioni, nella legge 24 novembre 2006, n. 286.

In particolare, quanto alla tassa automobilistica sul possesso degli autoveicoli, le norme impugnate dispongono, per gli anni 2020, 2021 e 2022, la «riduzione dei trasferimenti erariali», ossia la riserva all'erario del maggior gettito derivante dall'aumento della tassa automobilistica (in relazione alla classe di inquinamento del veicolo) e, ai fini della regolazione finanziaria fra lo Stato e le Regioni e Province autonome, la conferma degli importi dell'ultima annualità definita con il decreto ministeriale di cui al comma 322 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006 (comma 14-*quinquies*).

Per gli anni compresi fra il 2023 e il 2033, è invece disposta «la sospensione della riduzione dei trasferimenti erariali», ossia l'attribuzione dell'intero gettito della tassa automobilistica alle Regioni e alle Province autonome (comma 14-*quater*), unitamente a un vincolo di destinazione sulle maggiori risorse ad esse spettanti (comma 14-*sexies*).

Il medesimo regime relativo alla tassa sul possesso degli autoveicoli è, infine, esteso anche a quella sul possesso dei motocicli dal comma 14-*septies*, il quale dispone la «riduzione dei trasferimenti erariali», ossia la riserva all'erario del maggior gettito per il triennio 2020-2022, e la sospensione della riduzione dei trasferimenti erariali per il periodo 2023-2033, ossia l'attribuzione alle Regioni e Province autonome dell'intero gettito della tassa automobilistica provinciale.

1.1. – La Provincia autonoma di Trento prospetta diverse questioni di legittimità costituzionale.

Anzitutto, deduce l'illegittimità costituzionale dell'art. 39, commi 14-*quater*, 14-*quinquies*, 14-*sexies* e 14-*septies*, del d.l. n. 162 del 2019, come convertito, per violazione dell'art. 73, comma 1, dello statuto, ai sensi del quale la tassa automobilistica provinciale sarebbe un tributo proprio “in senso stretto”; nonché dell'art. 119, secondo comma, Cost., ai sensi del quale lo Stato non potrebbe disciplinare tributi propri “in senso stretto” delle Regioni (è richiamato, al riguardo, anche l'art. 2, comma 2, lettera *t*, della legge 5 maggio 2009, n. 42, recante «Delega al Governo in materia di federalismo fiscale in attuazione dell'art. 119 della Costituzione»).

1.2. – In via subordinata, la ricorrente deduce l'illegittimità costituzionale di tutte le disposizioni impugnate per violazione dell'art. 75-*bis*, comma 3-*bis*, dello statuto, che esclude la legittimità di generiche riserve di gettito per obiettivi di riequilibrio della finanza pubblica e consente la riserva all'erario del gettito di risorse finanziarie derivante da maggiorazioni di aliquote o dall'istituzione di nuovi tributi, esclusivamente al ricorrere di tre condizioni: a) che la legge dello Stato indichi la destinazione di tali risorse alla copertura di nuove specifiche spese di carattere non continuativo, non rientranti nelle competenze regionali o provinciali, ivi comprese quelle relative a calamità naturali; b) che la riserva sia limitata nel tempo; c) che la relativa posta sia contabilizzata distintamente nel bilancio statale.

1.3. – La ricorrente prospetta altresì la violazione dell'art. 79, comma 4, dello statuto, ai sensi del quale alle Province autonome non sono applicabili

disposizioni statali che prevedono «obblighi, oneri, accantonamenti, riserve all'erario o concorsi comunque denominati, ivi inclusi quelli afferenti il patto di stabilità interno», diversi da quelli stabiliti dal Titolo VI dello statuto medesimo. In proposito, la ricorrente ricorda che, in virtù degli impegni assunti dalle Province autonome con l'accordo sottoscritto il 15 ottobre 2014 tra il Governo e la Regione autonoma Trentino-Alto Adige/Südtirol e le Province autonome di Trento e di Bolzano in materia di finanza pubblica e recepito dalla legge 23 dicembre 2014, n. 190, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015)», il citato Titolo VI ora indica in modo tassativo le misure del loro concorso al risanamento della finanza pubblica.

Le norme impugnate sarebbero costituzionalmente illegittime, dunque, perché inciderebbero sui rapporti finanziari fra lo Stato e la Provincia autonoma di Trento in deroga a quanto convenuto con l'accordo citato.

1.4. – In via ulteriormente subordinata, la ricorrente deduce l'illegittimità costituzionale dell'art. 39, commi 14-*quater*, 14-*quinqüies*, 14-*sexies* e 14-*septies*, del d.l. n. 162 del 2019, come convertito, per violazione degli artt. 103, 104 e 107 dello statuto, che prevedono procedure tassative per le modifiche statutarie e, nella specie, per la modifica delle forme di contribuzione alla finanza pubblica da parte delle Province autonome.

Poiché le norme impugnate comporterebbero delle modifiche ai flussi finanziari fra lo Stato e la Provincia ricorrente, previsti dagli artt. 73, comma 1, 75-*bis*, comma 3-*bis*, e 79, comma 4, dello statuto, lo Stato avrebbe dovuto raggiungere al riguardo un preventivo accordo.

1.5. – Per le stesse ragioni testé esposte e in via ulteriormente subordinata, la ricorrente lamenta la violazione, ad opera di tutte le norme impugnate, del principio di leale collaborazione di cui all'art. 120 Cost.

1.6. – La Provincia autonoma di Trento censura, poi, l'art. 39, comma 14-*sexies*, del d.l. n. 162 del 2019, come convertito, laddove introduce un vincolo di destinazione alle maggiori risorse a essa spettanti, per effetto della sospensione della riserva erariale sul gettito della tassa automobilistica, poiché tale vincolo sarebbe invasivo di plurimi ambiti di competenza amministrativa provinciale. La norma impugnata, infatti, imporrebbe la realizzazione di opere pubbliche per la messa in sicurezza degli edifici e del territorio, interventi di viabilità e per la messa in sicurezza del trasporto pubblico urbano, per la rigenerazione urbana e la riconversione energetica verso fonti rinnovabili, per infrastrutture locali e bonifiche ambientali dei siti inquinanti. Si tratterebbe di ambiti in cui, ai sensi degli artt. 8 e 9 dello statuto, è attribuita alla Provincia autonoma di Trento la relativa competenza legislativa e, ai sensi del successivo art. 16, anche le corrispondenti competenze amministrative (in particolare, nei settori dell'urbanistica, della tutela del paesaggio, dell'edilizia comunque sovvenzionata, totalmente o parzialmente, da finanziamenti a carattere pubblico,

della viabilità, degli acquedotti e lavori pubblici di interesse provinciale, delle opere idrauliche e dell'edilizia scolastica).

Peraltro, la disposizione impugnata, nell'inserire il menzionato vincolo di destinazione, violerebbe anche l'intero Titolo VI dello statuto, per lesione dell'autonomia finanziaria provinciale, intesa come facoltà di programmare e allocare risorse nei vari settori del proprio bilancio.

1.7. – Sempre in via gradata, i commi 14-*quinquies* e 14-*septies* dell'art. 39 del d.l. n. 162 del 2019, come convertito, contrasterebbero con i principi di ragionevolezza e proporzionalità di cui all'art. 3 Cost., poiché prevedono che la regolazione finanziaria dei trasferimenti fra Stato e Provincia autonoma di Trento sia «effettuata entro l'anno 2022 confermando gli importi dell'ultima annualità definita con il decreto di cui al presente comma».

Secondo la ricorrente, l'ancoraggio a dati potenzialmente obsoleti della regolazione dei rapporti finanziari fra lo Stato e la Provincia autonoma di Trento (l'ultimo decreto di regolazione finanziaria adottato dal Ministero dell'economia e delle finanze è il decreto direttoriale dell'8 maggio 2017, recante «Determinazione del maggiore gettito della tassa automobilistica da riservare allo Stato, ai sensi dell'art. 1, commi 321 e 322, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, per l'anno 2013»), oltre a essere irragionevole, dimostrerebbe la volontà dello Stato di sottrarsi al confronto sulla quantificazione dei trasferimenti erariali e delle relative riduzioni, escludendo così il contraddittorio.

2. – Il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, ha sollevato alcune eccezioni preliminari.

2.1. – Anzitutto, ha eccepito la parziale inammissibilità del ricorso, per carenza di interesse, in relazione all'art. 39, comma 14-*quater*, del d.l. n. 162 del 2019, come convertito, poiché tale disposizione, nel prevedere per gli anni dal 2023 al 2033 la sospensione della riserva erariale sul gettito della tassa automobilistica, determinerebbe un aumento di risorse in capo alla Provincia ricorrente e quindi non arreherebbe alcuna lesione alla sua autonomia finanziaria.

L'eccezione non è fondata.

Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, il giudizio in via principale «è condizionato alla mera pubblicazione di una legge che si ritenga lesiva della ripartizione di competenze, a prescindere dagli effetti che essa abbia prodotto (*ex multis*, sentenze n. 262 del 2016 e n. 118 del 2015). Questo non esclude, comunque, che debba sussistere un interesse attuale e concreto a proporre l'impugnazione, per conseguire, attraverso la pronuncia richiesta, un'utilità diretta e immediata; interesse che, peraltro, nei giudizi in esame consiste nella tutela delle competenze legislative nel rispetto del riparto delineato dalla Costituzione» (sentenza n. 56 del 2020).

Nel caso di specie, la ricorrente lamenta che lo Stato non abbia alcuna competenza a incidere – né in diminuzione, né in aumento – sul gettito dei tributi propri “in senso stretto” (autonomi) della Provincia, qual è, per diretta attribuzione statutaria, la tassa automobilistica provinciale (sentenza n. 118 del

2017): di qui la sussistenza dell'interesse a ricorrere in relazione all'art. 39, comma 14-*quater*, del d.l. n. 162 del 2019, come convertito.

Oltre a ciò, la menzionata disposizione va letta unitamente al successivo comma 14-*sexies*, ai sensi del quale è istituito un vincolo di destinazione sulle maggiori risorse spettanti anche alla Provincia autonoma di Trento; il che, incidendo sull'autonomia finanziaria e amministrativa provinciale, ulteriormente avvalorava la sussistenza dell'interesse al ricorso.

2.2. – In secondo luogo, l'Avvocatura eccepisce l'inammissibilità delle questioni per *aberratio ictus*, poiché il ricorso sarebbe, in realtà, volto a colpire precedenti disposizioni – in particolare, l'art. 1, commi 321 e 322, della legge n. 296 del 2006 e l'art. 2, comma 64, del d.l. n. 262 del 2006, come convertito – rispetto alle quali, però, sarebbero decorsi i termini perentori per l'impugnazione.

Anche tale eccezione non è fondata.

Per valutare la sussistenza di una *aberratio ictus*, che – come noto – ricorre ove sia erroneamente individuata la norma in ordine alla quale sono formulate le censure di illegittimità costituzionale (*ex plurimis*, sentenza n. 14 del 2019), occorre preliminarmente mettere a fuoco la portata delle disposizioni impugnate.

Per gli anni 2020, 2021 e 2022, la regolazione dei rapporti finanziari conseguenti alla riduzione di trasferimenti statali alle Regioni e alle Province autonome – in misura pari alla differenza tra il maggior gettito della tassa automobilistica derivante dalla rimodulazione in base alla categoria inquinante del veicolo e il minor gettito dello stesso tributo riscosso dalle Regioni e dalle Province autonome, per effetto delle esenzioni per la cosiddetta "rottamazione" – è quantificata secondo gli importi dell'ultima annualità definita con il decreto direttoriale del Ministero dell'economia e delle finanze dell'8 maggio 2017, recante «Determinazione del maggiore gettito della tassa automobilistica da riservare allo Stato, ai sensi dell'articolo 1, commi 321 e 322, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, per l'anno 2013» (commi 14-*quinquies* e 14-*septies*).

Per gli anni compresi fra il 2023 e il 2033, alle Regioni e alle Province autonome di Trento e di Bolzano è attribuito per intero il gettito della tassa automobilistica, senza alcuna compensazione da parte dello Stato (comma 14-*quater*), e sulle maggiori risorse ad esse spettanti è applicato il vincolo di destinazione stabilito dall'art. 1, comma 134, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, recante «Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021» (comma 14-*sexies*).

L'esame del ricorso rende evidente che il contenuto delle censure formulate è effettivamente e correttamente rivolto alle disposizioni impugnate, le quali, sebbene innestate in una preesistente normativa, sono dotate di autonomia e distinta portata precettiva, chiaramente individuabile come l'oggetto dell'odierna impugnazione; dal che l'insussistenza del dedotto vizio d'inammissibilità.

2.3. – Secondo il Presidente del Consiglio dei ministri, infine, il ricorso

sarebbe inammissibile perché la Provincia autonoma non avrebbe a suo tempo impugnato i menzionati commi 321 e 322 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006 e il comma 64 dell'art. 2 del d.l. n. 262 del 2006, disposizioni, queste, che sarebbero parimenti lesive delle competenze statutarie e dell'autonomia finanziaria provinciale.

Anche tale eccezione non è fondata.

Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, l'istituto dell'acquiescenza non si applica nei giudizi in via principale, «atteso che la norma impugnata, anche se riproduttiva, in tutto o in parte, di una norma anteriore non impugnata, ha comunque l'effetto di reiterare la lesione da cui deriva l'interesse a ricorrere» (sentenza n. 117 del 2020; nello stesso senso, sentenze n. 25 del 2021 e n. 106 del 2020).

Né a diversa conclusione può portare il rilievo della partecipazione della ricorrente alla Conferenza Stato-Regioni e Province autonome del 29 gennaio 2020 – all'esito della quale è stato espresso parere favorevole al disegno di legge di conversione del d.l. n. 162 del 2019 – circostanza che, secondo il resistente, avrebbe determinato l'acquiescenza alle decisioni maturate in quella sede.

Questa Corte, infatti, ha più volte affermato che «l'eventuale “adesione della ricorrente all'intesa non pregiudica, di regola, l'interesse a ricorrere, stante l'indisponibilità delle attribuzioni costituzionali di cui si controverte in tali giudizi [...] (sentenza n. 36 del 2018)» (sentenza n. 31 del 2019).

3. – Passando al merito delle questioni, per comprenderne appieno la portata, è necessario inquadrare il contesto normativo nel quale sono state introdotte le disposizioni oggetto di impugnazione.

Esse si inseriscono nella vicenda normativa che nel 2006 ha interessato la tassa automobilistica, in attuazione delle direttive anti-inquinamento per gli autoveicoli (direttiva 2005/55/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 28 settembre 2005, relativa all'omologazione dei veicoli commerciali pesanti riguardo alle loro emissioni – Euro IV e V, concernente il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative ai provvedimenti da prendere contro l'emissione di inquinanti gassosi e di particolato prodotti dai motori ad accensione spontanea destinati alla propulsione di veicoli e contro l'emissione di inquinanti gassosi prodotti dai motori ad accensione comandata alimentati con gas naturale o con gas di petrolio liquefatto destinati alla propulsione di veicoli, e direttiva 2006/51/CE della Commissione, del 6 giugno 2006, recante modifica, ai fini dell'adeguamento al progresso tecnico, dell'allegato I della direttiva 2005/55/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e dell'allegato IV e V della direttiva 2005/78/CE concernente i requisiti del sistema di controllo delle emissioni nei veicoli e le deroghe per i motori a gas).

In particolare, l'art. 1, comma 236, della legge n. 296 del 2006 ha concesso l'esenzione per cinque annualità dal pagamento della tassa automobilistica regionale a coloro che effettuassero la sostituzione, con contestuale rottamazione, di alcuni veicoli più inquinanti, delegando, a norma del precedente comma

235, al Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dei trasporti e il Ministero per le riforme e le innovazioni nella pubblica amministrazione, d'intesa con la Conferenza Stato-Regioni e Province autonome di Trento e di Bolzano, la regolazione finanziaria, nei confronti delle Regioni e delle Province medesime, delle minori entrate nette derivanti dall'agevolazione.

Il successivo comma 321 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006 ha aumentato l'importo delle tariffe delle tasse automobilistiche, in base, osserva la ricorrente, «al principio di sostenibilità ambientale dei veicoli» per il periodo successivo al 1° gennaio 2007, disponendo, al contempo, una riduzione percentuale dei trasferimenti statali destinati alle Regioni e alle Province autonome, in ragione del maggior gettito derivante dal predetto tributo.

Il comma 322 dello stesso articolo ha demandato a un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, da adottare d'intesa con la Conferenza Stato-Regioni e Province autonome di Trento e di Bolzano, la regolazione finanziaria nei confronti delle Regioni e delle Province autonome medesime, delle maggiori entrate nette derivanti dalla maggiorazione della tassa automobilistica di cui al comma 321 e dei criteri per la corrispondente riduzione di trasferimenti dello Stato alle Regioni e alle indicate Province autonome.

Il legislatore statale ha dunque disposto che le Regioni e le Province autonome – le quali riscuotono autonomamente il tributo in questione – debbano versare all'erario il maggior gettito risultante dalla differenza tra l'aumento tariffario del predetto comma 322 e la perdita di gettito derivante dal citato comma 321. Qualora le Regioni e le Province autonome non provvedano a versare spontaneamente all'erario tali somme, lo Stato procede al loro recupero «mediante corrispondente riduzione dei trasferimenti erariali destinati a ciascuna Regione e Provincia autonoma, le cui autorizzazioni di spesa risultano iscritte nello stato di previsione del Ministero dell'economia e finanze» (art. 2, comma 2, del citato decreto direttoriale dell'8 maggio 2017).

4. – Così definito il contesto normativo nel quale si collocano le disposizioni impugnate, va rilevato che tutte le questioni promosse dalla Provincia autonoma di Trento si basano sul comune presupposto che esse siano applicabili anche alla ricorrente, stante la non operatività delle clausole di salvaguardia, enunciate dall'art. 1, comma 1363, della legge n. 296 del 2006 e dall'art. 2, comma 181, del d.l. n. 262 del 2006, con la seguente identica formulazione: «[l]e disposizioni della presente legge sono applicabili nelle regioni a statuto speciale e nelle province autonome di Trento e di Bolzano compatibilmente con le norme dei rispettivi statuti e delle relative norme d'attuazione».

Occorre in proposito rammentare che, se, in generale, le clausole di salvaguardia rivestono la funzione di «limite per l'applicazione delle disposizioni della legge statale in cui ciascuna clausola è inserita e implica[no] che le disposizioni della legge statale non siano applicabili nei confronti degli enti a statuto speciale, se in contrasto con gli statuti e le relative norme di attuazione» (sentenza n. 191 del 2017), la loro presenza non consente, di per sé, di ritenere

non fondate le questioni proposte, ma impone di verificare se le specifiche disposizioni impugnate si rivolgano espressamente alle autonomie speciali, così da neutralizzarne la portata.

Nel caso in questione, le norme impugnate si innestano su disposizioni che fanno espresso riferimento alle Province autonome di Trento e di Bolzano, segnatamente, sull'art. 1, commi 321 e 322, della legge n. 296 del 2006, nonché sull'art. 2, comma 63, del d.l. n. 262 del 2006. L'impugnato comma 14-*septies*, poi, espressamente menziona la ricorrente fra i suoi destinatari.

La garanzia contenuta nelle generali clausole di salvaguardia risulta, quindi, contraddetta e vanificata dal dato testuale e da una lettura sistematica delle disposizioni impugnate.

Occorre, dunque, esaminare nel merito le questioni promosse dalla ricorrente.

5. – A tal fine è necessario, anzitutto, individuare a quali titoli di competenza sono riconducibili le norme impugnate, che l'Avvocatura dello Stato ascrive al coordinamento della finanza pubblica, nonché, alternativamente, alle materie della tutela dell'ambiente e dell'ecosistema e della «attuazione delle direttive europee in materia di sostituzione di autoveicoli».

Secondo il costante orientamento di questa Corte, la natura della norma va «verificata con riguardo “all’oggetto, alla *ratio* e alla finalità” (sentenza n. 164 del 2019) che ne costituiscono l’effettiva sostanza» (sentenza n. 78 del 2020), «tralasciando gli aspetti marginali e gli effetti riflessi, così da identificare correttamente e compiutamente anche l’interesse tutelato» (sentenza n. 116 del 2019).

Le norme impugnate, benché si inseriscano all'interno della disciplina statale relativa agli eco-incentivi e agli aumenti della tassa automobilistica in relazione alla categoria inquinante del veicolo, non riguardano la tutela dell'ambiente, bensì le compensazioni finanziarie relative all'ammontare di gettito “riservato” all'erario in seguito all'introduzione di un regime fiscale volto ad agevolare la rottamazione dei veicoli inquinanti e a ricalibrare il tributo in relazione alla classe di inquinamento degli stessi.

Quanto al fine, sebbene le misure introdotte perseguano anche, indirettamente, finalità extra-tributarie, giacché rivolte a «incentivare gli investimenti delle regioni nei rispettivi territori» (art. 39, comma 14-*quater*) – come evocato anche dal vincolo di destinazione di cui al comma 14-*sexies*, relativo alla realizzazione di opere pubbliche, di messa in sicurezza degli edifici e del territorio – nondimeno, dai lavori preparatori emerge che la *ratio* precipua delle norme impugnate è di dare attuazione alla sentenza di questa Corte n. 122 del 2019, con cui si è affermato che il vincolo erariale sul gettito introdotto dall'art. 1, comma 321, della legge n. 296 del 2006 «non sembra più compatibile con l'attribuzione alle Regioni della titolarità della tassa stessa». Il legislatore, pertanto, ha inteso realizzare una più corretta ripartizione del gettito della tassa automobilistica.

Deve perciò escludersi che le norme impugnate siano riconducibili alla competenza esclusiva statale in materia di tutela dell'ambiente, dovendosi piuttosto ritenere che la finalità della norma sia quella di regolazione finanziaria del gettito della tassa automobilistica.

6. – Tanto premesso, sono fondate, in riferimento all'art. 73, comma 1, dello statuto e nei termini di seguito esposti, le questioni di legittimità costituzionale di tutte le norme impugnate.

Nella Provincia autonoma di Trento, la tassa automobilistica è istituita e disciplinata dall'art. 4 della legge della Provincia di Trento 11 settembre 1998, n. 10 (Misure collegate con l'assestamento del bilancio per l'anno 1998), e dal relativo regolamento di esecuzione, adottato con decreto del Presidente della Giunta provinciale 21 dicembre 1998, n. 42-114/Leg (Regolamento di esecuzione dell'articolo 4, comma 3, della legge provinciale 11 settembre 1998, n. 10, concernente «Disciplina della tassa automobilistica provinciale»).

A partire dal 1° gennaio 2010, la tassa in questione è diventata un tributo proprio provinciale autonomo, per effetto dell'art. 2, comma 107, lettera c), della legge 23 dicembre 2009, n. 191, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2010)», che ha aggiunto – previa abrogazione dell'art. 75, comma 1, lettera b) – il seguente periodo all'art. 73, comma 1, dello statuto: «[l]e tasse automobilistiche istituite con legge provinciale costituiscono tributi propri».

Questa Corte ha già chiarito che nelle Province autonome di Trento e di Bolzano la tassa automobilistica si connota come tributo proprio “in senso stretto”, per effetto della richiamata modifica statutaria del 2009, modifica che «non troverebbe giustificazione logica se non si fosse voluto superare l'assetto, fino ad allora vigente, di partecipazione [...] al gettito di un tributo erariale e ricomprendere la tassa nella categoria dei tributi provinciali propri in senso stretto (ferma la necessaria armonia con i principi del sistema tributario dello Stato), negandone con ciò il carattere statale» (sentenza n. 118 del 2017).

Nella medesima sentenza si è osservato: «[è] vero che l'aggettivo “proprio”, nel sistema tracciato dall'art. 8 del d.lgs. n. 68 del 2011 con riferimento alle Regioni ordinarie, connota sia tributi affidati alla competenza regionale sia tributi che conservano natura erariale ma il cui gettito è devoluto alla Regione; tuttavia è l'evoluzione del tributo nella Provincia autonoma a deporre inequivocabilmente nel senso che le sia stata interamente riservata la disciplina normativa della tassa automobilistica, tanto che ad essa si riferisce ora il primo comma dell'art. 73 dello statuto, e non il comma 1-*bis*, che è invece dedicato ai tributi erariali».

Di conseguenza, con la ricordata modifica statutaria, «l'attribuzione di natura propria in senso stretto alla tassa automobilistica provinciale, disposta dal primo comma dell'art. 73 dello statuto, opera quale parametro di legittimità costituzionale (sentenza n. 323 del 2011)» (ancora sentenza n. 118 del 2017).

6.1. – In particolare, l'impugnato comma 14-*quater* dell'art. 39 del d.l. n.

162 del 2019, come convertito, prevede che, per il decennio 2023-2033, sull'intero gettito derivante dalla rimodulazione della tassa automobilistica in relazione alla categoria inquinante dei veicoli lo Stato non effettua alcuna compensazione. Ne consegue che, in base a tale previsione, esclusivamente negli anni compresi fra il 2023 e il 2033, l'intero gettito della tassa automobilistica resterà al bilancio delle Regioni senza alcuna corrispondente riduzione di trasferimenti statali, e ciò – secondo la norma statale – varrebbe anche per la Provincia autonoma.

Trattandosi, tuttavia, di un tributo proprio in senso stretto della Provincia autonoma, in virtù di espressa previsione statutaria, lo Stato non ha competenza a dettare alcuna disposizione che lo disciplini, nemmeno in senso apparentemente favorevole alla Provincia.

La previsione, quindi, della totale spettanza alla ricorrente del gettito proveniente dalla tassa automobilistica provinciale – peraltro delimitata a un decennio – si pone in contrasto con il menzionato art. 73, comma 1, dello statuto.

6.2. – L'impugnato comma 14-*quiquies*, modificando l'art. 1, comma 322, della legge n. 296 del 2006, protrae per gli anni 2020, 2021 e 2022 la riserva erariale sulla quota di gettito della tassa automobilistica, riserva quantificata nella differenza tra il maggior gettito derivante dall'aumento della stessa in relazione alla categoria inquinante del veicolo e le minori entrate per l'esenzione "rottamazione", e demanda la determinazione della regolazione finanziaria fra le parti agli importi calcolati con il più volte citato decreto direttoriale dell'8 maggio 2017.

Per effetto della ricordata evoluzione statutaria e giurisprudenziale, la tassa automobilistica provinciale è un tributo proprio "in senso stretto" della Provincia autonoma, e di conseguenza lo Stato non può intervenire sul relativo gettito e sulla sua regolazione senza violare l'art. 73, comma 1, dello statuto.

6.3. – Il comma 14-*sexies*, aggiungendo il comma 322-*bis* all'art. 1 della legge n. 296 del 2006, ha imposto un vincolo di destinazione alle maggiori risorse che resteranno nella disponibilità delle Regioni e delle Province autonome, negli anni compresi fra il 2023 e il 2033, per effetto della mancata riduzione dei richiamati trasferimenti erariali.

Per le ragioni già esposte, lo Stato non può apporre alcun vincolo di destinazione sul gettito della tassa automobilistica provinciale, essendo essa riservata interamente alla competenza e alla disponibilità esclusiva della Provincia autonoma.

6.4. – Infine, il comma 14-*septies* – aggiungendo due periodi all'art. 2, comma 64, del d.l. n. 262 del 2006 – estende le più volte descritte misure relative alla tassa automobilistica sul possesso delle autovetture alla tassa automobilistica provinciale sul possesso di motocicli.

Anche in relazione a tali norme, pertanto, si riscontrano i medesimi vizi di

illegittimità costituzionale che affliggono quelle relative alla tassa automobilistica sul possesso degli autoveicoli.

7. – Data l'identità della normativa statutaria e di attuazione dello statuto riguardante la Provincia autonoma ricorrente e la Provincia autonoma di Bolzano, gli effetti della presente pronuncia devono essere estesi anche a quest'ultima (*ex multis*, sentenze n. 198 del 2018, n. 169, n. 137 e n. 39 del 2014, n. 142 del 2012).

8. – Deve essere pertanto dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 39, commi 14-*quater*, 14-*quinquies*, 14-*sexies* e 14-*septies*, del d.l. n. 162 del 2019, come convertito, nella parte in cui si applica alle Province autonome di Trento e di Bolzano.

9. – Restano assorbiti gli altri motivi di ricorso.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 39, commi 14-*quater*, 14-*quinquies*, 14-*sexies* e 14-*septies*, del decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162 (Disposizioni urgenti in materia di proroga di termini legislativi, di organizzazione delle pubbliche amministrazioni, nonché di innovazione tecnologica), convertito, con modificazioni, nella legge 28 febbraio 2020, n. 8, nella parte in cui si applicano alle Province autonome di Trento e di Bolzano.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 14 aprile 2021.

8.2. Sicilia

SENTENZA N. 241/2012 (PRES. QUARANTA; RED. F. GALLO)

Riserva allo Stato del gettito delle entrate erariali connesse a condoni, sanatorie e controlli previsti dalla legge finanziaria del 2003 – Tributi riscossi nel territorio siciliano non nominativamente attribuiti all'Erario dallo statuto – Espressa applicabilità alla Regione siciliana – Riduzione del gettito spettante alla Regione in base allo statuto di autonomia e alle relative norme di attuazione.

Decreto-legge n. 138 del 2011 (Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo), convertito, con modificazioni, nella legge n. 148 del 2011, art. 2, commi 5-*bis* e 5-*ter*.

Statuto speciale per la Regione Siciliana, art. 36.

SENTENZA N. 145/2014 (PRES. SILVESTRI; RED. CAROSI)

Rideterminazione delle misure dell'imposta fissa di bollo – Destinazione delle maggiori entrate per l'anno 2013 all'incremento della dotazione del Fondo per interventi strutturali di politica economica, di cui all'articolo 10, comma 5, del d.l. n. 282 del 2004 – Ricorso della Regione siciliana – Destinazione che non può considerarsi specifica, ai sensi dello statuto speciale e delle relative norme di attuazione – Necessità di espungere dalla disposizione impugnata la norma che riserva allo Stato il maggior gettito tributario derivante dai commi 3 e 5 riscosso nell'anno 2013 nell'ambito del territorio della Regione siciliana.

Decreto-legge 26 aprile 2013, n. 43 (Disposizioni urgenti per il rilancio dell'area industriale di Piombino, di contrasto ad emergenze ambientali, in favore delle zone terremotate del maggio 2012 e per accelerare la ricostruzione in Abruzzo e la realizzazione degli interventi per Expo 2015) – convertito, con modificazioni, nella legge 24 giugno 2013, n. 71, art. 7-*bis*, commi 3 e 5.

Statuto speciale per la Regione Siciliana, artt. 36 e 37 (in relazione all'art. 2, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 luglio 1965 n. 1074 – Norme di attuazione dello Statuto della Regione siciliana in materia finanziaria).

SENTENZA N. 176/2015 (PRES. CRISCUOLO; RED. AMATO)

Maggiorazione, per il solo anno 2014, dello 0,5 per cento (dall'11 per cento all'11,50 per cento) dell'aliquota dell'imposta sostitutiva sul risultato dei fondi pensione – Destinazione di una quota delle maggiori entrate, pari a 4 milioni di euro per il 2015, all'incremento del Fondo per interventi strutturali di politica economica – Violazione della speciale disciplina finanziaria della Regione siciliana, che subordina la riserva erariale alla sussistenza di precisi requisiti – Mancanza, nella specie, del requisito della destinazione del gettito a particolari finalità contingenti o continuative dello Stato – Necessità di escludere la Regione siciliana dall'applicazione della norma.

Decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 (Misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 23 giugno 2014, n. 89, art. 4, comma 6-*ter*.

Statuto speciale per la Regione Siciliana, art. 36, primo comma, in combinato disposto con l'art. 2, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 luglio 1965 n. 1074 (Norme di attuazione dello Statuto della Regione siciliana in materia finanziaria).

SENTENZA N. 31/2016 (PRES. CARTABIA; RED. AMATO)

Maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto all'evasione fiscale – Riserva all'erario – Violazione delle norme statutarie sul riparto delle risorse finanziarie della ricorrente Regione

siciliana – Proventi che non costituiscono una “nuova” entrata, ma un recupero di imposte già spettanti alla ricorrente – Inoperatività della clausola di salvaguardia di cui all’art. 50-*bis* del decreto-legge impugnato e necessità di prevedere che le norme censurate non si applicano alla Regione siciliana.

Decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 (Misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale), convertito, con modificazioni, dall’art. 1, comma 1, della legge 23 giugno 2014, n. 89, art. 7, commi 1 e 1-*bis*.

Statuto speciale per la Regione Siciliana, art. 36, primo comma, in combinato disposto con l’art. 2, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 luglio 1965 n. 1074 (Norme di attuazione dello Statuto della Regione siciliana in materia finanziaria).

Considerato in diritto

1. – Quattro Regioni a statuto speciale, la Regione autonoma Valle d'Aosta/Vallée d'Aoste (ricorso n. 135 del 2011), la Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia (ricorso n. 139 del 2011), la Regione siciliana (ricorso n. 140 del 2011) e la Regione autonoma Sardegna (ricorso n. 160 del 2011) hanno promosso questioni principali di legittimità costituzionale di numerose disposizioni del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo), convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148.

L'esame di questa Corte è qui limitato alle questioni relative agli artt. 1 e 2 di detto decreto-legge, restando riservata a separate pronunce la decisione di quelle riguardanti altre disposizioni del citato decreto.

In particolare, l'art. 1 è impugnato, con riguardo al comma 6, dalla sola Regione Sardegna; l'art. 2 è impugnato: quanto al comma 1, dalla sola Regione siciliana; quanto al comma 2, dalle Regioni siciliana, Friuli-Venezia Giulia e Sardegna; quanto ai commi 2-*bis*, 2-*ter*, 2-*quater*, dalle Regioni siciliana, Friuli-Venezia Giulia e Sardegna; quanto al comma 3, da tutte le ricorrenti, tranne la Regione Sardegna; quanto ai commi 5-*bis* e 5-*ter*, dalle Regioni siciliana e Sardegna; quanto al comma 6, dalle Regioni siciliana, Friuli-Venezia Giulia e Sardegna; quanto al comma 9, dalla sola Regione Sardegna; quanto al comma 35-*octies*, dalla sola Regione siciliana; quanto al comma 36, da tutte le ricorrenti (da solo o in combinato disposto con le altre disposizioni); quanto, infine, ai commi 36-*bis*, 36-*quater*, 36-*quinquies* e 36-*decies*, dalla sola Regione Friuli-Venezia Giulia.

Le questioni sono promosse evocando a parametro: a) gli artt. 3, 117 e 119 della Costituzione (con il ricorso della Regione autonoma Sardegna) ed il principio di leale collaborazione (con i ricorsi delle Regioni autonome Valle d'Aosta e Friuli-Venezia Giulia); b) gli artt. 48-*bis* e 50, comma quinto, della legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 4 (Statuto speciale per la Valle d'Aosta), in relazione all'art. 1 del decreto legislativo 22 aprile 1994, n. 320 (Norme di attuazione dello statuto speciale della regione Valle d'Aosta), all'art. 8 della legge 26 novembre 1981, n. 690 (Revisione dell'ordinamento finanziario della regione Valle d'Aosta), e all'art. 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione), con il ricorso della Regione autonoma Valle d'Aosta; c) gli artt. 48, 49, 63, commi primo e quinto, 65 della legge costituzionale 31 gennaio 1963, n. 1 (Statuto speciale della Regione Friuli-Venezia Giulia), 4, comma primo, del d.P.R. 23 gennaio 1965, n. 114 (Norme di attuazione dello statuto speciale della regione Friuli-Venezia Giulia in materia di finanza regionale), e 6, comma 2, del decreto legislativo 2 gennaio 1997, n. 8 (Norme di attuazione dello Statuto speciale per la Regione Friuli-Venezia Giulia recanti modifiche ed integrazioni al d.P.R. 23 gennaio 1965, n. 114, concernente la

finanza regionale), con il ricorso della Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia; d) gli artt. 36 e 37 del r.d.lgs. 15 maggio 1946, n. 455 (Approvazione dello statuto della Regione siciliana), convertito in legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 2, in relazione all'art. 2 del d.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074 (Norme di attuazione dello Statuto della Regione siciliana in materia finanziaria), con il ricorso della Regione siciliana; e) gli artt. 7 e 8 della legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 3 (Statuto speciale per la Sardegna), con il ricorso della Regione autonoma Sardegna.

Le Regioni ricorrenti impugnano disposizioni che prevedono, in un caso, una diminuzione di entrate erariali (art. 2, comma 6, nella parte impugnata dalla Regione siciliana) oppure, negli altri casi, riservano allo Stato (art. 2, comma 36) le maggiori entrate derivanti dalla diminuzione di agevolazioni (art. 1, comma 6), dall'introduzione di nuovi giochi e lotterie o dall'aumento dell'accisa sui tabacchi lavorati (art. 2, comma 3), da specifiche misure attinenti a prelievi tributari (art. 2, commi 1, 2, 2-bis, 2-ter, 2-quater, 3, 5-bis, 5-ter, 6 – nella parte impugnata dalla Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia –, 35-octies, 36-bis, 36-quater, 36-quinquies e 36-decies), nonché, in generale, dall'attività di contrasto all'evasione fiscale (art. 2, comma 36, terzo e quarto periodo).

La diminuzione di entrate erariali, comportando una riduzione del gettito spettante per statuto alla Regione siciliana, viene censurata per l'asserito impoverimento arrecato alla finanza regionale. La riserva allo Stato delle suddette maggiori entrate è, a sua volta, ritenuta lesiva dell'autonomia finanziaria delle ricorrenti, le quali lamentano la violazione delle disposizioni statutarie e delle relative norme di attuazione che: a) attribuiscono ai bilanci regionali quote delle entrate derivanti dal gettito di tributi erariali riscossi nei rispettivi territori; b) pongono condizioni per la riserva allo Stato dell'intero gettito di tali tributi; c) prevedono, comunque, peculiari procedure consensuali per le modifiche dell'ordinamento finanziario delle Regioni a statuto speciale.

Il comune presupposto interpretativo di tutte tali censure – ivi comprese quelle in cui vengono evocati a parametro, oltre a norme di rango statuario, anche articoli della Costituzione – risiede nella ritenuta applicabilità delle norme impugate alle Regioni autonome ricorrenti.

2. – In considerazione della parziale identità delle norme denunciate e delle censure proposte, i giudizi, come sopra separati e delimitati, devono essere riuniti per essere trattati congiuntamente e decisi con un'unica pronuncia.

3. – L'Avvocatura generale dello Stato ha preliminarmente eccepito l'inammissibilità di tutte le questioni, sotto il profilo che le disposizioni censurate non sottraggono risorse alle Regioni e, quindi, non arrecano alcun *vulnus* diretto e concreto alla loro autonomia finanziaria.

L'eccezione non è fondata per due diverse ragioni.

In primo luogo, perché in tutti i casi di maggiori entrate integralmente riservate all'Erario la dedotta mancata partecipazione al gettito di tributi che spetterebbero pro quota o in toto alle ricorrenti in base alle norme statutarie

evocate come parametri, oltre a determinare evidenti effetti finanziari negativi in termini di minori introiti regionali, integra – secondo la prospettazione delle ricorrenti – una violazione diretta di norme di rango statutario e quindi, diversamente da quanto sostenuto dalla parte resistente, produce un *vulnus* alla loro autonomia finanziaria quale garantita da norme di rango costituzionale. In secondo luogo, perché, almeno nel caso di cui al censurato comma 6 dell'art. 2, per la parte impugnata dalla sola Regione siciliana, viene stabilita una riduzione delle aliquote di alcuni tributi, tale da comportare in relazione ad essi una "minore entrata" rispetto al gettito che sarebbe spettato alla Regione in assenza della riduzione; con la conseguenza che si verificherebbe una diminuzione delle risorse a disposizione della Regione e, quindi, una menomazione della sua autonomia finanziaria.

Tanto basta per giustificare l'interesse processuale al ricorso ed il rigetto dell'eccezione.

4. – Prima di procedere allo scrutinio nel merito delle suddette questioni è necessario vagliare la fondatezza del sopra ricordato presupposto interpretativo delle ricorrenti circa l'effettiva applicabilità alle Regioni autonome delle norme impuginate e, in caso positivo, accertare se si verifichino le prospettate lesioni degli statuti speciali.

A tal fine, occorre muovere dall'interpretazione dell'art. 19-*bis* del decreto-legge n. 138 del 2011 (articolo introdotto dalla legge di conversione e rubricato «Disposizioni finali concernenti le regioni a statuto speciale e le province autonome»), il quale, nel disciplinare, in via generale, il rapporto tra tale decreto e gli enti ad autonomia differenziata, dispone che: «L'attuazione delle disposizioni del presente decreto nelle regioni a statuto speciale e nelle province autonome di Trento e Bolzano avviene nel rispetto dei loro statuti e delle relative norme di attuazione e secondo quanto previsto dall'articolo 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42».

4.1. – In proposito, va precisato che l'«attuazione» del decreto, menzionata nell'articolo, deve essere intesa non nella ristretta accezione di predisposizione di fonti normative secondarie dirette a regolamentare in dettaglio i principi o le norme espressi nel decreto, ma in quella, più ampia e generica, di applicazione delle norme del decreto. Diversamente, si verrebbe a creare una insanabile contraddizione con la successiva statuizione, contenuta nello stesso articolo, la quale pone la regola del rispetto degli statuti speciali e delle relative norme di attuazione. Infatti, ove le norme del decreto fossero in contrasto con tali statuti e con le loro norme di attuazione, sarebbe palesemente illogico limitare il divieto di violare la normativa statutaria con riguardo alle sole norme secondarie del decreto, che ne costituiscono «attuazione» in senso stretto, e non anche al decreto stesso, di cui tali norme secondarie costituiscono semplice applicazione.

4.2. – La parte residua dell'articolo in esame presenta un duplice contenuto normativo: da un lato, una clausola di salvaguardia degli enti ad autonomia speciale (l'applicazione deve avvenire «nel rispetto dei loro statuti e delle

relative norme di attuazione»); dall'altro, un rinvio espresso all'art. 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42, recante «Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione» («secondo quanto previsto dall'articolo 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42»). Detto art. 27 prevede, in particolare, che le Regioni a statuto speciale e le Province autonome concorrano al conseguimento degli obiettivi di perequazione e di solidarietà ed all'esercizio dei diritti e doveri da essi derivanti, nonché al patto di stabilità interno ed all'assolvimento degli obblighi posti dall'ordinamento comunitario «nel rispetto degli statuti speciali» e «secondo criteri e modalità stabiliti da norme di attuazione dei rispettivi statuti, da definire, con le procedure previste dagli statuti medesimi».

Per quanto riguarda la clausola di salvaguardia, gli evocati parametri di rango statutario assumono, attraverso di essa, la funzione di generale limite per l'applicazione delle norme del decreto-legge n. 138 del 2011, nel senso che queste sono inapplicabili agli enti a statuto speciale ove siano in contrasto con gli statuti e le relative norme di attuazione. Detta inapplicabilità esclude la fondatezza delle questioni di legittimità costituzionale basate sulla violazione di tali parametri statutari (in tal senso, a proposito di disposizioni analoghe, le sentenze n. 64 del 2012 e n. 152 del 2011). Ovviamente, l'indicata clausola non opera nei particolari casi in cui singole norme del decreto-legge prevedano espressamente, derogando alla clausola in esame, la propria diretta ed immediata applicabilità agli enti ad autonomia speciale, ancorché esse siano in contrasto con lo statuto d'autonomia e con le relative norme di attuazione. Pertanto, solo in questi casi eccezionali – che ricorrono, per la Regione siciliana, con riguardo agli impugnati commi 5-*bis* e 5-*ter* dell'art. 2 (esaminati *infra*, al punto 7.3.5.) – si pone un problema di legittimità costituzionale della normativa introdotta dal decreto-legge.

Ne consegue che l'art. 19-*bis*, nel richiedere la necessità del «rispetto» degli statuti speciali, non costituisce una mera formula di stile, priva di significato normativo, ma ha la precisa funzione di rendere applicabile il decreto agli enti ad autonomia differenziata solo a condizione che siano «rispettati» gli statuti speciali e quindi, per quanto attiene alle «maggiori entrate» erariali derivanti dal decreto, soltanto se l'integrale riserva quinquennale allo Stato del gettito – prevista in via generale dal comma 36 dell'art. 2 – sia consentita da tali statuti. Pertanto, quando il contrasto non sussista o, pur sussistendo, operi la clausola di salvaguardia che determina l'inapplicabilità della norma denunciata alle Regioni a statuto speciale, la questione deve essere comunque dichiarata non fondata. E ciò perché, nel caso in cui il contrasto non sussista, non c'è, ovviamente, alcuna violazione della normativa statutaria e, nel caso in cui il contrasto sussista, la clausola di salvaguardia impedisce l'applicabilità alle ricorrenti della normativa censurata.

In questo contesto, l'ulteriore rinvio, contenuto nello stesso art. 19-*bis*, all'art. 27 della legge di delegazione sul federalismo fiscale n. 42 del 2009 assume

solo il significato di prefigurare un percorso procedurale, dominato dal principio consensualistico, per la modificazione delle norme di attuazione degli statuti speciali, con riguardo all'eventualità in cui lo Stato voglia introdurre negli enti ad autonomia differenziata, quanto alle materie trattate nel decreto-legge, una disciplina non conforme alle norme di attuazione statutaria. L'art. 27, infatti, pone una vera e propria «riserva di competenza alle norme di attuazione degli statuti» speciali per la modifica della disciplina finanziaria degli enti ad autonomia differenziata (sentenza n. 71 del 2012), così da configurarsi quale autentico presidio procedurale della specialità finanziaria di tali enti. Il suddetto richiamo all'art. 27 conferma, quindi, che il decreto-legge n. 138 del 2011 si applica agli enti ad autonomia differenziata solo se conforme ai loro statuti ed alle correlative norme di attuazione.

4.3. – Così interpretato l'art. 19-*bis*, si può ora passare ad accertare, come richiesto da tale articolo, se le singole norme impugnate “rispettino” gli statuti speciali e, quindi, se siano applicabili alle Regioni autonome ricorrenti.

È opportuno sottolineare che questa Corte, nel dichiarare la non fondatezza delle questioni, non può limitarsi a rilevare l'operatività della clausola di salvaguardia. È invece necessario, in considerazione delle opposte conseguenze in ordine alla spettanza delle «maggiori entrate», precisare le ragioni della non fondatezza, distinguendo – come sopra visto – i casi in cui la norma denunciata sia applicabile in quanto conforme alle norme statutarie (con conseguente spettanza dell'entrata allo Stato), da quelli in cui, proprio per effetto della predetta clausola, sia inapplicabile perché non conforme allo statuto (con conseguente spettanza del gettito alla Regione). In mancanza di una tale specificazione motivazionale, espressamente richiesta da tutte le parti in giudizio, il problema della spettanza delle «maggiori entrate» non verrebbe risolto e costringerebbe gli enti ad autonomia differenziata a riproporre le questioni di legittimità costituzionale sotto forma di conflitti di attribuzione aventi ad oggetto gli atti con i quali lo Stato provvederà ad acquisire dette «maggiori entrate».

5. – Con il ricorso n. 135 del 2011, la Regione autonoma Valle d'Aosta impugna l'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011, limitatamente ai commi 3, secondo e quarto periodo, e 36. Viene denunciata la violazione del principio di leale collaborazione, nonché degli artt. 48-*bis* e 50, comma quinto, dello statuto speciale (legge costituzionale n. 4 del 1948), dell'art. 1 delle norme di attuazione statutarie (d.lgs. n. 320 del 1994), dell'art. 8 della legge di revisione dell'ordinamento finanziario della Regione ricorrente (legge n. 690 del 1981) e dell'art. 27 della legge di delegazione in materia di federalismo fiscale (legge n. 42 del 2009).

5.1. – Il secondo e quarto periodo del comma 3 dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011 sono impugnati nella parte in cui prevedono l'integrale attribuzione allo Stato delle maggiori entrate derivanti dall'aumento dell'aliquota di base dell'accisa sui tabacchi lavorati: «Il Direttore generale dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato può proporre al Ministro dell'eco-

nomia e delle finanze di disporre con propri decreti, entro il 30 giugno 2012, [...] l'aumento dell'aliquota di base dell'accisa sui tabacchi lavorati prevista dall'allegato I al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504» (secondo periodo); «Le maggiori entrate derivanti dal presente comma sono integralmente attribuite allo Stato» (quarto periodo).

La Regione autonoma lamenta che la norma censurata riservi allo Stato detta maggiore entrata, nonostante che non sussistano le condizioni previste dall'art. 8 della legge n. 690 del 1981 per tale riserva. Tale parametro prevede che «Il provento derivante alla regione Valle d'Aosta da maggiorazioni di aliquote e da altre modificazioni dei tributi ad essa devoluti [...], ove sia destinato per legge, ai sensi dell'articolo 81, quarto comma, della Costituzione, per la copertura di nuove o maggiori spese che sono da effettuare a carico del bilancio statale, è riversato allo Stato» (comma primo), nella misura determinata «per ciascun esercizio finanziario con decreto dei Ministri delle finanze e del tesoro, d'intesa con il presidente della giunta regionale» (comma secondo).

La questione non è fondata.

L'accisa sui tabacchi lavorati è un tributo "devoluto" alla Regione autonoma ricorrente, ai sensi del primo comma dell'evocato art. 8 della legge n. 690 del 1981. Infatti, l'art. 4, comma 2, lettera e), della medesima legge n. 690 del 1981 riserva espressamente alla Regione autonoma «l'intero gettito dell'accisa sui tabacchi». Deve pertanto ritenersi devoluto alla Regione, ai sensi di tali parametri, anche il maggior gettito derivante dall'aumento dell'aliquota della suddetta accisa.

In base, poi, al secondo comma del medesimo art. 8 della legge n. 690 del 1981, per poter legittimamente "riversare allo Stato", in tutto o in parte, tale maggiore entrata tributaria, occorre non solo la destinazione del gettito a «copertura di nuove o maggiori spese che sono da effettuare a carico del bilancio statale», ma anche una specifica determinazione ministeriale sulla misura del "riversamento", che deve essere adottata «d'intesa» con il Presidente della Giunta regionale. Tale intesa, nella specie, non è intervenuta. Ciò è sufficiente per determinare un contrasto con i parametri statutarî evocati.

Opera, pertanto, la menzionata clausola di salvaguardia di cui al ricordato art. 19-*bis*, con conseguente inapplicabilità alla ricorrente della norma impugnata. Il che fa venir meno il presupposto interpretativo delle censure, costituito, appunto, dall'applicabilità della norma impugnata e comporta, quindi, la non fondatezza della questione in riferimento a tutti i parametri evocati dalla Regione autonoma.

5.2. – La medesima Regione impugna, altresì, il comma 36 dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011, il quale prevede – per quanto qui interessa – che: a) le maggiori entrate derivanti dal decreto-legge «sono riservate all'Erario, per un periodo di cinque anni, per essere destinate alle esigenze prioritarie di raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica concordati in sede europea, anche alla luce della eccezionalità della situazione economica internazionale»

(primo periodo); b) «con apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità di individuazione del maggior gettito, attraverso separata contabilizzazione» (secondo periodo). La Regione lamenta, anche in tale caso, la violazione dell'art. 8 della legge n. 690 del 1981, il quale indica le condizioni per riservare allo Stato i proventi derivanti dalle maggiorazioni di aliquote e da altre modificazioni dei tributi devoluti alla Regione stessa.

La questione è inammissibile per l'indeterminatezza del suo oggetto.

Infatti, la ricorrente omette di precisare quali siano le specifiche «maggiori entrate» previste dal decreto-legge n. 138 del 2011 che costituiscono «proventi» di tributi ad essa «devoluti» ai sensi delle norme statutarie e dell'ordinamento finanziario della Regione. Il ricorso, pertanto, per la sua generica formulazione, non consente di individuare quali, fra le maggiori entrate derivanti dalle numerose misure disposte dal suddetto decreto-legge, sarebbero state illegittimamente «riversate» allo Stato. La lacunosa formulazione della questione di legittimità costituzionale si risolve, perciò, nella carente individuazione delle «disposizioni ritenute viziata da illegittimità» e, quindi, nella mancanza di uno degli elementi richiesti dal combinato disposto degli artt. 34 e 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87, per la rituale proposizione del ricorso di legittimità costituzionale in via principale. Di qui l'inammissibilità della questione.

5.3. – La Regione autonoma Valle d'Aosta prospetta, infine, una censura generale che investe tutte le sopra indicate disposizioni da essa impugnate. La ricorrente assume che tali disposizioni avrebbero apportato modifiche alla normativa statutaria o di attuazione statutaria in materia di ordinamento finanziario delle Regioni senza aver seguito le peculiari procedure consensuali necessarie a tale fine, previste, in particolare, dagli artt. 48-*bis* e 50 dello statuto d'autonomia nonché dall'art. 1 del d.lgs. n. 320 del 1994, recante norme di attuazione statutaria. Ai fini della decisione, occorre distinguere tra le questioni aventi ad oggetto il secondo ed il quarto periodo del comma 3 dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011 e quella avente ad oggetto il comma 36 dell'art. 2 del medesimo decreto-legge.

Le questioni riguardanti il comma 3 non sono fondate; quella riguardante il comma 36 è inammissibile.

5.3.1. – Come si è osservato al punto 5.1., il secondo ed il quarto periodo del comma 3 dell'art. 2 non sono applicabili alla Regione ricorrente, per effetto della clausola di cui all'art. 19-*bis* del citato decreto-legge. Una volta accertato che tale clausola preclude l'applicazione agli enti ad autonomia speciale delle norme del decreto-legge n. 138 del 2011 contrastanti con i rispettivi statuti speciali e le relative norme attuative e preso atto che, nella specie, non risultano impedimenti all'operatività di tale clausola, viene meno il presupposto da cui muovono le censure, cioè l'applicabilità alla ricorrente di norme contrastanti con lo statuto speciale o con le norme di attuazione statutaria. Come già

osservato al punto 4.3., le disposizioni del decreto che derogano al regime statutario delle compartecipazioni regionali al gettito di tributi erariali non trovano applicazione nei confronti della Regione ricorrente e, conseguentemente, sono inidonee ad apportare modifiche al suo ordinamento finanziario. Di qui la non fondatezza delle questioni.

5.3.2. – Quanto alla questione riguardante il comma 36, valgono le stesse osservazioni svolte al punto 5.2. e, pertanto, la questione è inammissibile per l'indeterminatezza del suo oggetto. Anche in questo caso, infatti, la ricorrente omette di precisare quali siano le specifiche «maggiori entrate» previste dal decreto-legge n. 138 del 2011 che costituiscono «proventi» di tributi ad essa «devoluti» ai sensi delle norme statutarie e dell'ordinamento finanziario della Regione. Il ricorso non consente, pertanto, l'individuazione delle norme che, ad avviso della Regione, hanno apportato unilaterali ed illegittime modifiche all'ordinamento finanziario.

6. – Con il ricorso n. 139 del 2011, la Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia impugna l'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011, limitatamente ai commi 2, 2-*bis*, 2-*ter*, 2-*quater*, 6, 36, 36-*bis*, 36-*quater*, 36-*quinquies* e 36-*decies*. La ricorrente deduce che l'integrale riserva allo Stato delle maggiori entrate derivanti dalle disposizioni censurate si pone in contrasto con il principio di leale collaborazione e con gli artt. 48, 49, 63, commi primo e quinto, 65 dello statuto speciale (legge costituzionale n. 1 del 1963), con l'art. 4, comma primo, delle norme di attuazione statutaria (d.P.R. n. 114 del 1965) e con l'art. 6, comma 2, delle ulteriori norme di attuazione statutaria in materia di finanza regionale (d.lgs. n. 8 del 1997).

Le questioni non sono fondate perché le norme impugnate non si applicano alla Regione ricorrente in conseguenza dell'operatività della clausola di salvaguardia di cui all'art. 19-*bis* del decreto-legge n. 138 del 2011.

Come sarà evidenziato nei punti seguenti, non si verifica, infatti, la condizione prevista da tale clausola – il «rispetto» della normativa statutaria – per l'applicazione delle norme del decreto-legge agli enti ad autonomia differenziata.

6.1. – In primo luogo, viene denunciato (al pari della Regione siciliana e della Regione autonoma Sardegna, come sarà precisato ai punti 7.3.3. e 8.2.) il comma 2 dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011, che prevede un temporaneo «contributo di solidarietà» (dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2013, ma suscettibile di essere prorogato «anche per gli anni successivi al 2013, fino al raggiungimento del pareggio di bilancio», con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze) in misura pari al 3 per cento sulla parte del reddito complessivo (determinato ai sensi dell'art. 8 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, recante «Testo unico delle imposte sui redditi») eccedente l'importo di 300.000 euro lordi annui.

La disposizione è impugnata in combinato disposto con il comma 36 del medesimo art. 2 – il quale, come visto, attribuisce per un quinquennio allo Stato

le maggiori entrate derivanti dal decreto-legge, separatamente contabilizzate nel bilancio dello Stato – per violazione del combinato disposto dell'art. 49, primo comma, alinea e numero 1), dello statuto e dell'art. 4, comma primo, del d.P.R. 23 gennaio 1965, n. 114 (Norme di attuazione dello Statuto speciale della Regione Friuli-Venezia Giulia in materia di finanza regionale). Gli evocati parametri stabiliscono, rispettivamente, che: a) «Spettano alla Regione le seguenti quote fisse delle sottoindicate entrate tributarie erariali riscosse nel territorio della Regione stessa: [...] 1) sei decimi del gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche» (art. 49, primo comma, alinea e numero 1, dello statuto); b) «Il gettito derivante da maggiorazioni di aliquote o da altre modificazioni in ordine ai tributi devoluti alla regione, se destinato per legge, ai sensi dell'art. 81 della Costituzione, per finalità diverse da quelle di cui al comma 2, lettera *b*) [cioè diverse dal finanziamento delle funzioni statali delegate alla Regione], alla copertura di nuove specifiche spese di carattere non continuativo, che non rientrano nelle materie di competenza della regione, ivi comprese quelle relative a calamità naturali, è riservato allo Stato, purché risulti temporalmente delimitato, nonché contabilizzato distintamente nel bilancio statale e quindi quantificabile» (art. 4, comma primo, del d.P.R. n. 114 del 1965).

La normativa impugnata è in contrasto con lo statuto e le sue norme di attuazione, il cui «rispetto» è invece richiesto dal più volte citato art. 19-*bis* del decreto-legge n. 138 del 2011, al fine dell'applicabilità di detta normativa agli enti ad autonomia differenziata.

Va rilevato, in proposito, che l'entrata in esame ha natura indiscutibilmente tributaria, come incidentalmente rilevato dalla sentenza di questa Corte n. 223 del 2012, ai punti 13.2.2. e 13.3.1. del «*Considerato in diritto*», in quanto presenta la struttura di una sovrimposta dell'IRPEF, tanto che per il suo accertamento, riscossione e contenzioso lo stesso comma 2 stabilisce che «si applicano le disposizioni vigenti per le imposte sui redditi» (quinto periodo del comma). Dalla natura di imposta sui redditi discende la spettanza allo Stato non dell'intero gettito del contributo di solidarietà riscosso nel territorio regionale, ma solo dei quattro decimi del medesimo gettito, come previsto dall'evocata norma di attuazione statutaria.

Nella specie, poi, non risulta realizzata alcuna delle ipotesi statutarie di riserva integrale allo Stato delle entrate erariali. Con riferimento al citato primo comma dell'art. 4 del d.P.R. n. 114 del 1965, infatti, ricorrono solo i requisiti relativi alla delimitazione temporale del gettito ed alla sua quantificabilità e distinta contabilizzazione nel bilancio statale (prevista dal secondo periodo del comma 36), ma non ricorre anche il requisito consistente nella «copertura di nuove specifiche spese di carattere non continuativo», richiesto anch'esso dall'evocato parametro. Infatti, gli obiettivi ai quali è finalizzato il maggior gettito – le indicate «esigenze prioritarie di raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica concordati in sede europea» – sono privi della specificità

richiesta dall'indicata norma di attuazione statutaria in materia di finanza regionale. Né può farsi riferimento, come invece fa l'Avvocatura generale dello Stato, agli obiettivi di finanza pubblica inizialmente definiti nel Documento di economia e finanza (DEF) e successivamente concordati in sede europea, consistenti nell'impegno di raggiungere il pareggio di bilancio entro il 2013. Anche detti obiettivi, in realtà, sono generici, perché il raggiungimento del pareggio di bilancio è alla base di qualsiasi misura finanziaria adottata dallo Stato e perché comunque, nella visione unitaria del bilancio statale, tutto concorre al pareggio; e ciò a maggior ragione dopo la revisione dell'art. 81 Cost. che, con effetto dal 2014, ha elevato a dignità costituzionale la regola dell'equilibrio fra le entrate e le spese del bilancio statale. Va inoltre considerato che, come questa Corte ha già osservato, il suddetto impegno di ridurre il pareggio di bilancio «ha natura meramente politica e non si è tradotto in norme giuridiche vincolanti» (sentenza n. 142 del 2012). L'assenza di un tale carattere di giuridica cogenza rende ancora più evidente che la destinazione del gettito derivante dal primo periodo del comma 36 non è specifica, come invece richiesto dall'evocata norma statutaria.

Anche per tale ragione, la maggiore entrata derivante dal «contributo di solidarietà» non può essere integralmente riservata allo Stato.

6.2. – In secondo luogo, vengono impugnate dalla ricorrente i commi 2-*bis*, 2-*ter* e 2-*quater* dell'art. 2, in combinato disposto con il comma 36 del medesimo art. 2, il quale, come si è visto, riserva integralmente «all'Erario» per cinque anni e con separata contabilizzazione le maggiori entrate derivanti dall'intero decreto-legge. In particolare, i commi 2-*bis*, 2-*ter*, 2-*quater*: a) prevedono l'aumento dal 20 al 21 per cento dell'aliquota dell'IVA e specifiche modalità di calcolo dell'imponibile per alcuni contribuenti (comma 2-*bis*); b) disciplinano il regime temporale di applicazione di tali disposizioni attribuendo loro effetto dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto-legge (comma 2-*ter*); c) precisano i casi ed i tempi in cui detta variazione dell'aliquota dell'IVA non si applica nei confronti dello Stato e di altri enti pubblici (comma 2-*quater*). La ricorrente assume che non ricorrono le condizioni statutarie per tale integrale riserva allo Stato e, pertanto, denuncia il contrasto dei suddetti commi con il combinato disposto dell'art. 49, primo comma, numero 4), dello statuto (il quale riserva alla Regione i «9,1 decimi del gettito dell'imposta sul valore aggiunto, esclusa quella all'importazione [...]», riscossa nel territorio della Regione stessa) ed il sopra citato art. 4, comma primo, del d.P.R. n. 114 del 1965 (il quale, come precisato al punto precedente, indica le condizioni per la riserva allo Stato dell'intero gettito dell'imposta).

Anche in questo caso la normativa impugnata non presenta quella conformità allo statuto ed alle relative norme di attuazione che è, invece, richiesta dall'art. 19-*bis* del decreto-legge n. 138 del 2011 per l'applicabilità di detta normativa agli enti ad autonomia speciale.

L'aumento di gettito derivante dall'incremento dell'aliquota dell'IVA – che,

in base all'evocato art. 49 dello statuto, spetterebbe per i 9,1 decimi alla Regione ricorrente – è riservato interamente «all'Erario» dal richiamato comma 36 dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011. Come osservato al precedente punto 6.1., la censurata normativa non soddisfa, tuttavia, le sopra ricordate condizioni fissate dal primo comma dell'art. 4 del d.P.R. n. 114 del 1965 per una tale integrale riserva allo Stato, in quanto non ricorre il requisito della specificità della destinazione del gettito.

6.3. – In terzo luogo, la Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia impugna il comma 3 dell'art. 2, nella parte in cui, in combinato disposto con il più volte richiamato comma 36 dello stesso articolo (oltre che con il quarto periodo del medesimo comma 3), riserva per un quinquennio allo Stato la maggiore entrata, separatamente contabilizzata, derivante dall'aumento dell'aliquota di base dell'accisa sui tabacchi lavorati (come ricordato *supra*, al punto 5.1.). Anche qui, la ricorrente deduce che non ricorrono le condizioni statutarie per l'integrale riserva del gettito allo Stato e, pertanto, denuncia la violazione del combinato disposto dell'art. 49, primo comma, numero 7), dello statuto (il quale attribuisce alla Regione i «nove decimi del gettito della quota fiscale dell'imposta erariale di consumo relativa ai prodotti dei monopoli dei tabacchi consumati nella regione») e del primo comma dell'art. 4 del d.P.R. n. 114 del 1965 (riguardante – come visto nei due punti precedenti – le condizioni per l'integrale riserva allo Stato del gettito).

Va osservato, al riguardo, che le accise, pur avendo la struttura delle «imposte di produzione» esigibili al momento dell'immissione al consumo, vanno annoverate, secondo la terminologia attualmente utilizzata dal legislatore, tra le «imposte sul consumo» intese in senso lato (sentenze n. 185 del 2011 e n. 115 del 2010). L'accisa sui tabacchi lavorati di cui è questione, connotandosi come un'imposta erariale di consumo, rientra, dunque, nella sfera applicativa dell'evocato parametro statutario. Ne deriva che alla Regione ricorrente dovrebbero essere assegnati i nove decimi del gettito relativo, laddove il comma 36 dell'art. 2 riserva interamente allo Stato anche tale maggiore entrata tributaria. Né ricorre, per le stesse considerazioni svolte nei due punti precedenti, la condizione della «copertura di nuove specifiche spese» richiesta per la riserva integrale allo Stato del gettito dall'evocato art. 4, comma primo, del d.P.R. n. 114 del 1965.

Non sussiste, pertanto, il «rispetto» dei parametri statutarî, richiesto dall'art. 19-*bis* del decreto-legge n. 138 del 2011 per rendere applicabile alla ricorrente la normativa impugnata.

6.4. – In quarto luogo, la medesima ricorrente impugna il combinato disposto dei commi 6 e 36 dell'art. 2, in quanto riserva per un quinquennio allo Stato, con separata contabilizzazione, il maggior gettito complessivo derivante dalla fissazione nella misura unica del 20 per cento delle ritenute e delle imposte sostitutive sui redditi di capitale di cui all'art. 44 del d.P.R. n. 917 del 1986 e sui redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lettere da *c-bis*) a *c-quinquies*), dello

stesso decreto. La riconduzione del prelievo alla medesima percentuale del 20 per cento, eliminando la precedente varietà di aliquote sui predetti redditi, ha comportato in alcuni casi una riduzione della precedente aliquota (ad esempio, rispetto al 27 per cento sui conti correnti bancari o postali), in altri casi un aumento (ad esempio, rispetto al 12,5 per cento sulle obbligazioni, azioni, exchange traded funds, operazioni pronti conto termine). La ricorrente, diversamente dalla Regione siciliana (*infra*, punto 7.2.), denuncia tali norme non nella parte in cui la nuova misura dell'aliquota comporta una riduzione di quella precedente, ma in quanto, introducendo una misura unica dell'aliquota stessa, comporta complessivamente una «maggiore entrata» tributaria, integralmente attribuita allo Stato. La Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia afferma che non ricorrono le condizioni previste dalle norme di attuazione statutaria per tale integrale riserva all'Erario e, pertanto, deduce il contrasto: a) con gli articoli 49 dello statuto e 25, comma 6, della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2002), in base ai quali alla Regione spettano, ove le somme siano riscosse nel suo territorio, i sei decimi dell'imposta sostitutiva su interessi, premi e altri frutti di talune obbligazioni e titoli similari per i soggetti residenti (art. 2 del d.lgs. 1° aprile 1996, n. 239, recante «Modificazioni al regime fiscale degli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli similari, pubblici e privati»), nonché i 4,965 decimi dell'imposta sostitutiva sui redditi da capitale da fonte estera (art. 18 del d.P.R. n. 917 del 1986); b) con l'art. 4, comma primo, del d.P.R. n. 114 del 1965 (il quale, come visto nei tre punti precedenti, specifica le condizioni per attribuire il gettito integralmente allo Stato).

Va rilevato, in proposito, che le maggiori entrate cui fa riferimento la disposizione denunciata hanno sicuramente natura tributaria e, precisamente, di imposte sui redditi. Da tale natura dei prelievi discende la spettanza allo Stato non dell'intero loro maggior gettito complessivo, ma solo della quota di esso che residua rispetto a quella attribuita alla Regione autonoma dai suddetti parametri statutari. Né – come osservato nei tre punti precedenti – ricorre il requisito di specificità richiesto per la riserva integrale allo Stato del gettito dall'evocato art. 4, comma primo, del d.P.R. n. 114 del 1965.

Anche in questo caso, dunque, l'applicabilità alla Regione autonoma ricorrente della denunciata normativa è impedita dal citato art. 19-*bis* del decreto-legge n. 138 del 2011, il quale richiede per tale applicabilità il «rispetto» dello statuto speciale e delle sue norme di attuazione.

6.5. – In quinto luogo, la Regione autonoma impugna i commi 36-*bis*, 36-*quater*, 36-*quinquies* e 36-*decies* dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011. I commi 36-*bis* e 36-*quater* dispongono, rispettivamente, l'incremento, ai fini dell'IRES, della quota di utili netti annuali delle società cooperative destinati alla riserva obbligatoria che sono sottratti al regime di esenzione, nonché l'esclusione dal regime di esenzione anzidetto del 10 per cento di tali riserve. I commi 36-*quinquies* e 36-*decies* prevedono la maggiorazione dell'aliquota IRES,

pari a 10,5 punti percentuali, a carico sia delle società (cosiddette “di comodo”) di cui all’art. 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica) sia delle società che presentano per tre periodi di imposta consecutivi dichiarazioni in perdita fiscale. La ricorrente sostiene che la riserva quinquennale all’Erario dell’intero ammontare di tali maggiori entrate è illegittima, perché non sussistono le condizioni indicate dalle norme di attuazione statutaria per una tale riserva. Lamenta, pertanto, la violazione del combinato disposto dell’art. 49, primo comma, numero 2), dello statuto (che attribuisce alla Regione i «quattro decimi e mezzo del gettito dell’imposta sul reddito delle persone giuridiche» riscossa sul suo territorio) e del più volte citato primo comma dell’art. 4 del d.P.R. n. 114 del 1965 (relativo alle condizioni per riservare il gettito interamente allo Stato: vedi i quattro punti precedenti).

Le norme denunciate costituiscono maggiori entrate derivanti dall’IRES, cioè dall’imposta che ha sostituito l’abrogata IRPEG, menzionata dallo statuto. L’assimilabilità, a tali fini, tra l’IRES e l’IRPEG (naturalmente, solo per quanto attiene ai soggetti passivi aventi personalità giuridica) rende applicabile alla fattispecie l’art. 49, primo comma, numero 2), dello statuto, che, attribuendo alla Regione i quattro decimi e mezzo del gettito dell’«imposta sul reddito delle persone giuridiche», non consente l’integrale attribuzione allo Stato di tale gettito. Né tale attribuzione è consentita dalla normativa di attuazione statutaria, perché, come osservato nei quattro punti precedenti, non ricorre la condizione della specificità della destinazione del gettito, richiesta a tal fine da detta normativa.

La normativa impugnata contrasta, pertanto, con gli evocati parametri statutari e, dunque, ai sensi dell’art. 19-*bis* del decreto-legge n. 138 del 2011, non è applicabile alla ricorrente.

6.6. – In sesto luogo, la ricorrente prospetta una censura generale – analoga a quella proposta dalla Regione autonoma Valle d’Aosta, già esaminata al punto 5.3. – che investe tutte le norme da essa impugunate. Essa assume che tali norme avrebbero apportato modifiche alla normativa statutaria o di attuazione statutaria in materia di ordinamento finanziario della Regione senza aver seguito le peculiari procedure consensuali necessarie a tale fine, previste, in particolare, dagli artt. 63, commi primo e quinto, e 65 dello statuto d’autonomia.

La già rilevata inapplicabilità di tutte le disposizioni impugunate dalla Regione autonoma per l’operare della clausola di cui all’art. 19-*bis* del decreto-legge n. 138 del 2011 fa venire meno il presupposto su cui si fonda il vizio denunciato e ne comporta la non fondatezza.

7. – Con il ricorso n. 140 del 2011, la Regione siciliana impugna i commi 1, 2, 2-*bis*, 2-*ter*, 2-*quater*, 3, secondo e quarto periodo, 5-*bis*, 5-*ter*, 6, 35-*octies*, 36, terzo periodo, dell’art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011, per violazione degli artt. 36 e 37 del r.d.lgs. n. 455 del 1946, convertito in legge costituzionale n. 2 del 1948, in relazione all’art. 2 del d.P.R. n. 1074 del 1965.

7.1. – La difesa dello Stato ha eccepito in via generale l'inammissibilità di tali censure, deducendone la genericità.

L'eccezione non è fondata.

Il ricorso – ancorché conciso – rende, infatti, ben identificabili i termini delle questioni proposte, individuando le disposizioni impugnate, i parametri evocati e le ragioni dei dubbi di legittimità costituzionale.

7.2. – La Regione siciliana impugna, in primo luogo, l'art. 2, comma 6, nella parte in cui prevede una "minore entrata" per effetto della fissazione della misura unica del 20 per cento delle ritenute e delle imposte sostitutive sui redditi di capitale di cui all'art. 44 del d.P.R. n. 917 del 1986 e sui redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lettere da c-*bis*) a c-*quinquies*) dello stesso decreto. Come rilevato al punto 6.4., la riconduzione del prelievo alla medesima percentuale del 20 per cento, eliminando la precedente varietà di aliquote sui predetti redditi, ha comportato in alcuni casi una riduzione ed in altri casi un aumento dell'aliquota preesistente. Diversamente dalla Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia, la ricorrente censura la norma in relazione non al risultato complessivo («maggiore entrata») derivante dall'applicazione della nuova aliquota fissa a tutti i redditi suddetti, ma ai soli casi di diminuzione della precedente aliquota e per i quali – ad avviso della Regione siciliana – sarebbe stato necessario introdurre misure compensative idonee a conservare l'entità del gettito in precedenza spettante alla Regione. Sono evocati a parametri l'art. 36 dello statuto e l'art. 2 delle correlative norme di attuazione in materia finanziaria.

La questione non è fondata.

Occorre innanzitutto osservare che gli effetti della norma denunciata devono essere considerati nel loro complesso e, pertanto, è ben possibile che essi determinino un incremento netto di gettito e, quindi, una «maggiore entrata», nella specie di natura indubbiamente tributaria. Si è già sottolineato, del resto, che la Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia ha impugnato la medesima norma (vedi *supra*, al punto 6.4.) proprio sul plausibile presupposto che essa determini complessivamente una «maggiore entrata». Tanto basta a inficiare la correttezza del diverso presupposto da cui muove la ricorrente, la quale, nella sua censura, ha ommesso di considerare l'effetto globale dell'unitaria manovra fiscale introdotta con la disposizione impugnata, limitando artificiosamente la propria doglianza a un solo segmento di essa. Di qui la non fondatezza della censura per l'erronea ricostruzione del quadro normativo.

In ogni caso, anche ad ammettere l'ipotesi che l'impugnato comma 6 comporti, nell'insieme, una riduzione di gettito, detto comma non violerebbe, comunque, i parametri evocati, perché da questi non è desumibile alcun principio di invarianza di gettito per la Regione in caso di modifica di tributi erariali. In particolare, il primo comma dell'art. 36 dello statuto si limita a stabilire che «Al fabbisogno finanziario della regione si provvede con i redditi patrimoniali della Regione a mezzo di tributi, deliberati dalla medesima». L'art.

2 delle norme di attuazione in materia finanziaria, poi, prevede soltanto che spettano alla Regione tutte le entrate tributarie erariali riscosse nell'ambito del suo territorio, ad eccezione sia «delle nuove entrate tributarie il cui gettito sia destinato con apposite leggi alla copertura di oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato specificate nelle leggi medesime», sia di alcune specifiche entrate, nominativamente indicate e parimenti riservate allo Stato. Al riguardo va qui ribadito – in conformità alla giurisprudenza di questa Corte – che «le norme statutarie e di attuazione non stabiliscono, a favore della Regione, una rigida garanzia “quantitativa”, cioè la garanzia della disponibilità di entrate tributarie non inferiori a quelle ottenute in passato: onde nel caso di abolizione di tributi erariali il cui gettito era devoluto alla Regione, o di complesse operazioni di riforma e di sostituzione di tributi [...] possono aversi, senza violazione costituzionale, anche riduzioni di risorse per la Regione, purché non tali da rendere impossibile lo svolgimento delle sue funzioni» (sentenza n. 138 del 1999). Poiché la Regione, nella specie, non ha fornito la dimostrazione che la dedotta riduzione di gettito rende impossibile lo svolgimento delle funzioni regionali, deve ritenersi che la norma impugnata non comporta una violazione dello statuto e delle norme di attuazione e quindi soddisfa la più volte richiamata condizione prevista dall'art. 19-bis ai fini della diretta applicabilità della disposizione denunciata alla ricorrente.

7.3. – La Regione siciliana impugna, in secondo luogo, le misure riguardanti le «maggiori entrate» previste dai commi 1, 2, 2-bis, 2-ter, 2-quater, 3, secondo e quarto periodo, 5-bis, 5-ter, 35-octies, 36, terzo periodo, dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011, deducendo di avere diritto all'attribuzione del gettito corrispondente, con conseguente illegittimità della sua devoluzione all'Erario.

Più in dettaglio, con riguardo a tali disposizioni: a) il comma 1 – attraverso il richiamo sia dell'art. 9, comma 2, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 (Misure urgenti di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica), convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, sia dell'art. 18, comma 22-bis, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria), convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111 – prevede: a.1.) la riduzione del 5 per cento del trattamento economico complessivo dei dipendenti pubblici superiore a 90.000 euro e la riduzione del 10 per cento per la parte di tale trattamento eccedente i 150.000 euro (art. 9, comma 2, del decreto-legge n. 78 del 2010); a.2.) il contributo di perequazione per trattamenti pensionistici i cui importi complessivamente superino 90.000 euro lordi annui, pari al 5 per cento della parte eccedente il predetto importo fino a 150.000 euro, al 10 per cento per la parte eccedente 150.000 euro ed al 15 per cento per la parte eccedente 200.000 euro (art. 18, comma 22-bis, del decreto-legge n. 98 del 2011); b) il comma 2 introduce un temporaneo (ma suscettibile di proroga) «contributo di solidarietà» – sopra

descritto al punto 6.1. – pari al 3 per cento sulla parte del reddito complessivo eccedente l'importo di 300.000 euro lordi annui; c) i commi 2-*bis*, 2-*ter*, 2-*quater* disciplinano l'aumento al 21 per cento dell'aliquota dell'IVA e stabiliscono specifiche modalità di calcolo dell'imponibile per alcuni contribuenti (come illustrato al punto 6.2.); d) il secondo periodo del comma 3 dispone l'aumento dell'aliquota di base dell'accisa sui tabacchi lavorati (come ricordato ai punti 5.1. e 6.3.); e) il comma 5-*bis* prevede il recupero al bilancio dello Stato di somme dichiarate e non versate dai contribuenti che si sono avvalsi dei condoni e delle sanatorie previsti dalla legge finanziaria del 2003; f) il comma 5-*ter* prevede, in caso di omesso tempestivo pagamento delle somme richieste ai sensi dell'indicato comma 5-*bis*, l'applicazione di una sanzione e la sottoposizione a controllo della posizione del contribuente relativa agli anni successivi a quelli condonati e per i quali sia ancora in corso il termine per l'accertamento; prevede altresì una proroga annuale dei termini di accertamento dell'IVA ancora pendenti al 31 dicembre 2011; g) il comma 35-*octies* istituisce l'imposta di bollo sui trasferimenti di denaro all'estero attraverso gli istituti bancari, le agenzie «money transfer» ed altri agenti in attività finanziaria, determinandola in misura pari al 2 per cento dell'importo trasferito con ogni singola operazione, con un minimo di prelievo pari a 3 euro; h) il terzo periodo del comma 36 prevede «maggiori entrate» derivanti «dall'attività di contrasto all'evasione».

Tutte queste «maggiori entrate» (come ricordato, in particolare, ai punti 5.2. e 6.1.) sono acquisite, con separata contabilizzazione, al bilancio dello Stato per un periodo di cinque anni, ai sensi del primo periodo del comma 36 dell'art. 2, per essere «destinate alle esigenze prioritarie di raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica concordati in sede europea, anche alla luce della eccezionalità della situazione economica internazionale». In particolare, per le maggiori entrate derivanti dall'applicazione del comma 3 (ivi comprese, perciò, quelle conseguenti alla maggiorazione dell'accisa sui tabacchi lavorati, oggetto del ricorso della Regione siciliana), il quarto periodo del medesimo comma 3 ne ribadisce l'integrale attribuzione allo Stato. Anche i commi 5-*bis* e 5-*ter* – attraverso l'indicazione della finalità «di recuperare all'entrata del bilancio dello Stato» sia le somme dichiarate e non versate dai contribuenti che si sono avvalsi delle agevolazioni di cui alla legge n. 289 del 2002, sia gli ammontari delle nuove sanzioni previste per l'omesso versamento delle somme dovute ed iscritte a ruolo – confermano il disposto del primo periodo del comma 36, riservando al bilancio statale le maggiori entrate da essi previste. Analogamente, il terzo ed il quarto periodo del comma 36 riservano espressamente allo Stato le maggiori entrate derivanti «dall'attività di contrasto all'evasione», precisando che esse sono destinate al Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale «al netto di quelle necessarie al mantenimento del pareggio di bilancio ed alla riduzione del debito».

Va osservato che, benché il comma 35-*octies* sia stato abrogato, dopo la proposizione del ricorso, dall'art. 3, comma 15, del decreto-legge 2 marzo 2012,

n. 16 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, non può ritenersi che tale abrogazione abbia comportato la cessazione della materia del contendere relativa alla questione avente ad oggetto detto comma 35-*octies*. Infatti, non risulta provato in giudizio che la norma abrogata non abbia mai avuto applicazione.

La ricorrente deduce che la riserva allo Stato delle suddette maggiori entrate riscosse nel territorio siciliano viola i sopra ricordati artt. 36 dello statuto speciale e 2 del d.P.R. n. 1074 del 1965, perché mancherebbero le condizioni statutariamente previste per l'operatività della riserva.

L'evocato art. 36, primo comma, dello statuto, in combinato disposto con l'art. 2, primo comma, del d.P.R. n. 1074 del 1965 indica le seguenti tre condizioni per l'eccezionale riserva allo Stato del gettito delle entrate erariali: a) la natura tributaria dell'entrata; b) la novità di tale entrata; c) la destinazione del gettito «con apposite leggi alla copertura di oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato specificate nelle leggi medesime».

Occorre però precisare che vi sono anche altre disposizioni dello statuto e delle sue norme di attuazione che riservano allo Stato altre entrate erariali (tutte testualmente definite «tributarie») nominativamente indicate. In particolare, per quel che qui interessa, il secondo comma dell'art. 36 dello statuto stabilisce che «Sono [...] riservate allo Stato le imposte di produzione e le entrate dei monopoli dei tabacchi e del lotto». In attuazione di tale disposizione, il secondo ed il terzo comma dell'art. 2 del d.P.R. n. 1074 del 1965 prevedono che «competono allo Stato le entrate derivanti: a) dalle imposte di produzione; b) dal monopolio dei tabacchi; c) dal lotto e dalle lotterie a carattere nazionale» (secondo comma) e che «Le entrate previste nelle lettere precedenti sono indicate nelle annesse tabelle A), B) e C), che fanno parte integrante del presente decreto» (terzo comma). Tra le «Entrate tributarie riservate allo Stato in base all'art. 36 secondo comma dello Statuto della Regione siciliana», la tabella A) indica, al numero 16), «Entrate eventuali diverse concernenti le imposte di fabbricazione e i residui attivi» e, al numero 17), «Indennità di mora per ritardato versamento imposte di produzione»; la tabella B) indica «Proventi del monopolio dei tabacchi»; la tabella C) indica «Proventi del lotto».

Ai fini dello scrutinio delle promosse questioni, è perciò necessario esaminare ciascuna norma impugnata per valutare se la riserva allo Stato della maggiore entrata da essa prevista sia conforme alla normativa statutaria ed alle relative norme di attuazione.

7.3.1. – In proposito, occorre constatare, innanzitutto, che il censurato comma 3 dell'art. 2 riguarda una delle entrate tributarie nominativamente riservate allo Stato dallo statuto d'autonomia. Gli impugnati secondo, terzo e quarto periodo del comma 3 dell'art. 2 stabiliscono – come visto nel punto precedente – l'aumento dell'aliquota di base dell'accisa sui tabacchi lavorati,

prevedendo che: «Il Direttore generale dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato può proporre al Ministro dell'economia e delle finanze di disporre con propri decreti, entro il 30 giugno 2012, tenuto anche conto dei provvedimenti di variazione delle tariffe dei prezzi di vendita al pubblico dei tabacchi lavorati eventualmente intervenuti, l'aumento dell'aliquota di base dell'accisa sui tabacchi lavorati prevista dall'allegato I al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 e successive modificazioni. L'attuazione delle disposizioni del presente comma assicura maggiori entrate in misura non inferiore a 1.500 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2012. Le maggiori entrate derivanti dal presente comma sono integralmente attribuite allo Stato».

La questione sollevata dalla Regione siciliana in ordine alla spettanza ad essa del gettito derivante dall'aumento dell'aliquota di base di detta accisa non è fondata. La riserva allo Stato del prelievo in esame, infatti, è conforme ai parametri evocati, in quanto espressamente prevista da due distinte disposizioni statutarie e di attuazione statutaria.

Tali disposizioni sono: in primo luogo, gli artt. 36, secondo comma, dello statuto siciliano e 2, secondo comma, lettera *a*), del d.P.R. n. 1074 del 1965; in secondo luogo gli artt. 36, secondo comma, del medesimo statuto e 2, secondo comma, lettera *b*), del d.P.R. n. 1074 del 1965, nonché la Tabella B) allegata a tale decreto del Presidente della Repubblica. Il primo gruppo di disposizioni attribuisce allo Stato, con norma speciale, le entrate derivanti dalle «imposte di produzione», tra le quali vanno annoverate, secondo la terminologia all'epoca utilizzata dal legislatore statutario, anche le accise (comprehensive di quelle sui tabacchi lavorati), che attualmente sono invece denominate dal legislatore «imposte sul consumo», in senso lato (sentenza n. 115 del 2010). Il secondo gruppo di disposizioni, unitamente alla Tabella B), riserva espressamente allo Stato, sempre con norma speciale, le entrate derivanti dal monopolio dei tabacchi e, in particolare, tutti i proventi di tale monopolio, tra cui l'«imposta sul consumo dei tabacchi», da intendersi in senso lato, ivi compresa, quindi, anche l'accisa sui tabacchi lavorati. In ogni caso, dunque, l'entrata tributaria in esame è nominativamente destinata all'Erario.

Ne consegue che la normativa denunciata, essendo conforme agli statuti, si applica legittimamente, ai sensi all'art. 19-*bis* del decreto-legge n. 138 del 2011, alla Regione ricorrente. Di qui la non fondatezza della questione promossa, per difetto di contrasto con i parametri statutari e di attuazione statutaria.

7.3.2. – Venendo ora alle questioni riguardanti le entrate erariali previste dai commi 5-*bis* e 5-*ter*, va rilevato che tali entrate sono accessorie ad altre entrate, in quanto attengono (come sopra ricordato al punto 7.3.): a) alle somme dichiarate e non versate dai contribuenti che si sono avvalsi dei condoni e delle sanatorie previsti dalla legge finanziaria del 2003 (comma 5-*bis*); b) alle sanzioni per l'omesso tempestivo pagamento delle somme suddette (comma 5-*ter*); c) alle somme incassate per effetto degli ulteriori controlli effettuati a carico dei predetti contribuenti (medesimo comma 5-*ter*). La tipologia di tali maggiori

entrate tributarie è perciò diversa a seconda dell'entrata cui accedono, cioè, a seconda dell'oggetto dei singoli condoni, sanatorie o controlli.

7.3.2.1. – Ne segue che, nel caso in cui il condono, la sanatoria o il controllo abbiano ad oggetto entrate tributarie interamente e nominativamente riservate all'Erario in base alla normativa statutaria (ad esempio, le accise), le questioni devono essere dichiarate non fondate, non sussistendo alcun contrasto con i parametri statutari ed essendo quindi le norme impugnate direttamente applicabili alle Regioni a statuto speciale ai sensi dell'art. 19-*bis*. In particolare, occorre sottolineare che costituiscono entrata tributaria – nonostante i dubbi prospettati dalla difesa dello Stato – anche le sanzioni previste dal comma 5-*ter*: si tratta, infatti, di entrata che spetta alla Regione, ove acceda ad entrate tributarie spettanti alla Regione medesima, come stabilito dall'art. 3 delle citate norme di attuazione statutaria in materia finanziaria, secondo cui «Le entrate spettanti alla Regione comprendono anche quelle accessorie [...] derivanti dall'applicazione di sanzioni pecuniarie amministrative [...]».

7.3.2.2. – Nel caso in cui, invece, il condono, la sanatoria o il controllo abbiano ad oggetto entrate non nominativamente riservate allo Stato dalla normativa di rango statutario, è necessario valutare, preliminarmente, se la riserva del relativo gettito all'Erario rispetti le tre condizioni ricordate *supra*, al punto 7.3. che, in base allo statuto, debbono congiuntamente ricorrere per l'eccezionale e integrale riserva statale di tale gettito.

Va rilevato che per dette entrate ricorre indubbiamente la prima delle suddette tre condizioni, rappresentata dal carattere tributario dell'entrata erariale. Non ricorrono invece le altre due condizioni.

Quanto alla seconda condizione, relativa alla novità dell'entrata tributaria, va ricordato che, secondo la giurisprudenza di questa Corte: a) per la sua sussistenza «deve verificarsi un “incremento di gettito” (sentenza n. 198 del 1999), cioè una entrata aggiuntiva, rilevando la novità del provento, non la novità del tributo» (sentenza n. 135 del 2012; le sentenze n. 47 del 1968 e n. 49 del 1972, che hanno ritenuto “nuova” l'entrata derivante da un'addizionale); b) può considerarsi “nuova” «anche la maggiore entrata» complessiva «derivante da disposizioni legislative che introducono nuovi tributi o aumentano le aliquote di tributi preesistenti e contestualmente dispongono la soppressione di tributi esistenti o la riduzione delle loro aliquote» (sentenza n. 143 del 2012; sentenza n. 348 del 2000); c) costituisce nuova entrata tributaria «una entrata aggiuntiva che non venga anticipatamente a sostituire quelle già in precedenza previste siccome spettanti alla Regione» (sentenza n. 342 del 2010). Alla stregua di tali criteri, deve escludersi che l'entrata di cui al comma 5-*bis* (recupero di somme dichiarate e non versate dai contribuenti che si sono avvalsi del condono) costituisca una «nuova entrata», riguardando essa somme già dovute in base alla precedente normativa fiscale. Detto comma, infatti, non incide sulla legislazione fiscale previgente, non introduce alcun nuovo tributo né determina modificazione di aliquote. Pertanto, non si verifica alcuna “novità del provento”.

Analoghe osservazioni valgono con riguardo alle «maggiori entrate» derivanti dagli ulteriori controlli sui contribuenti, previste dal citato comma 5-ter. Infatti, l'attività di ulteriore accertamento fiscale non comporta alcuna modifica della legislazione fiscale vigente, né determina un «nuovo provento». La riserva allo Stato delle entrate di cui ai commi 5-bis e 5-ter (per la parte relativa agli ulteriori controlli fiscali) non è, pertanto, consentita dallo statuto.

Quanto alla terza condizione, relativa alla «specificità della destinazione del gettito della nuova entrata», va ricordato che essa «è soddisfatta quando la legge statale stabilisce che il gettito sia utilizzato per la copertura di oneri diretti a perseguire “particolari finalità contingenti o continuative dello Stato specificate”» nella legge stessa (sentenza n. 135 del 2012). Ne deriva che la destinazione del gettito di tali entrate «alle esigenze prioritarie di raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica concordati in sede europea, anche alla luce della eccezionalità della situazione economica internazionale» (comma 36, primo periodo) non può considerarsi specifica, per le medesime ragioni già esposte al punto 6.1., a proposito del ricorso del Friuli-Venezia Giulia.

In definitiva, la mancanza delle tre condizioni di riserva allo Stato delle entrate in esame, ove queste accedano ad entrate non nominativamente riservate allo Stato dalla normativa di rango statutario, rende la devoluzione all'Erario del gettito non conforme allo statuto ed alle relative norme di attuazione. Da ciò deriverebbe, ove operasse anche in tale caso la clausola di salvaguardia di cui all'art. 19-bis, l'inapplicabilità alla ricorrente delle norme censurate. Invece, con riferimento a tali entrate, la suddetta clausola di salvaguardia non opera, perché il tenore letterale dei commi impugnati eccezionalmente dispone che essi siano immediatamente applicabili alla Regione siciliana.

In particolare, il suddetto comma 5-bis stabilisce che: «L'Agenzia delle entrate e le società del gruppo Equitalia e di Riscossione Sicilia, al fine di recuperare all'entrata del bilancio dello Stato le somme dichiarate e non versate dai contribuenti che si sono avvalsi dei condoni e delle sanatorie di cui alla legge 27 dicembre 2002, n. 289, anche dopo l'iscrizione a ruolo e la notifica delle relative cartelle di pagamento, provvedono all'avvio, entro e non oltre trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, di una ricognizione di tali contribuenti. Nei successivi trenta giorni, le società del gruppo Equitalia e quelle di Riscossione Sicilia provvedono, altresì, ad avviare nei confronti di ciascuno dei contribuenti di cui al periodo precedente ogni azione coattiva necessaria al fine dell'integrale recupero delle somme dovute e non corrisposte, maggiorate degli interessi maturati, anche mediante l'invio di un'intimazione a pagare quanto concordato e non versato alla prevista scadenza, inderogabilmente entro il termine ultimo del 31 dicembre 2011». L'art. 5-ter prevede, a sua volta, che: «In caso di omesso pagamento delle somme dovute e iscritte a ruolo entro il termine di cui al comma 5-bis, si applica una sanzione pari al 50 per cento delle predette somme e la posizione del contribuente relativa a tutti i periodi di imposta successivi a quelli condonati,

per i quali è ancora in corso il termine per l'accertamento, è sottoposta a controllo da parte dell'Agenzia delle entrate e della Guardia di finanza entro il 31 dicembre 2013, anche con riguardo alle attività svolte dal contribuente medesimo con identificativo fiscale diverso da quello indicato nelle dichiarazioni relative al condono. Per i soggetti che hanno aderito al condono di cui alla legge 27 dicembre 2002, n. 289, i termini per l'accertamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto pendenti al 31 dicembre 2011 sono prorogati di un anno». Tali commi, pertanto, fanno espresso riferimento alle attività di ricognizione e di accertamento fiscale svolte dall'agente della riscossione competente per la Sicilia (denominato «Riscossione Sicilia»), esercitate con la specifica finalità di «recuperare all'entrata del bilancio dello Stato» il gettito correlato a tale attività. Detta finalità implica, perciò, la volontà di acquisire al bilancio dello Stato l'intero ammontare sia delle somme dichiarate e non versate dai contribuenti che si sono avvalsi dei condoni e delle sanatorie di cui alla legge 27 dicembre 2002, n. 289, sia delle nuove sanzioni previste per il ritardo di tali pagamenti, sia di quanto accertato per effetto dei nuovi controlli e della proroga del termine di accertamento dell'IVA. E ciò anche se tali somme, in quanto riscosse nel territorio della Regione siciliana, sarebbero spettate alla Regione per il più volte richiamato combinato disposto dell'art. 36 dello statuto siciliano e dell'art. 2 delle norme di attuazione in materia finanziaria.

I commi impugnati, dunque, nella parte in cui riguardano tutti i tributi riscossi nel territorio siciliano non nominativamente attribuiti all'Erario dallo statuto, violano direttamente i parametri evocati con conseguente loro illegittimità costituzionale.

7.3.3. – La Regione siciliana, come sopra ricordato, denuncia l'illegittimità della riserva allo Stato anche delle entrate di cui ai commi 1, 2, 2-*bis*, 2-*ter*, 2-*quater* e 35-*octies* dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011, nessuna delle quali risulta nominativamente riservata allo Stato dalla normativa statutaria e di attuazione statutaria.

In proposito valgono considerazioni in parte analoghe a quelle di cui al precedente punto 7.3.2.2. È necessario valutare, pertanto, anche con riguardo a tali norme, se la riserva delle entrate all'Erario rispetti tutte le indicate tre condizioni poste dallo statuto per la devoluzione allo Stato del gettito.

7.3.3.1. – Occorre prendere atto *in limine* che, con sentenza n. 223 del 2012, questa Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 9, comma 2, del decreto-legge n. 78 del 2010, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 122 del 2010, nella parte in cui prevede la «riduzione» dei trattamenti economici complessivi dei dipendenti pubblici. Poiché la norma dichiarata illegittima costituisce l'indefettibile presupposto per l'applicazione della denunciata prima parte del comma 1 dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011 (che non è autonoma, in quanto si limita ad affermare la vigenza dell'art. 9, comma 2, del decreto-legge n. 78 del 2010), la questione deve essere dichiarata inammissibile

per il sopraggiunto venir meno di detto presupposto, e cioè dell'entrata, rivendicata dalla ricorrente, corrispondente all'indicata «riduzione».

7.3.3.2. – Ad analoga conclusione di inammissibilità si deve giungere con riguardo alla questione relativa all'ulteriore entrata espressamente richiamata dall'impugnato comma 1 dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011; cioè il contributo di perequazione di cui all'art. 18, comma 22-*bis*, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria), convertito, con modificazioni, dalla legge n. 111 del 2011. L'inammissibilità, in questo caso, deve essere pronunciata non per effetto di una precedente dichiarazione di illegittimità costituzionale della norma che prevede il prelievo (dichiarazione, nella specie, non intervenuta), ma in forza di un diverso percorso argomentativo, fondato sull'erronea individuazione della disposizione ritenuta lesiva.

Il contributo oggetto di censura è previsto a carico dei trattamenti pensionistici corrisposti da enti gestori di forme di previdenza obbligatorie ed ha natura certamente tributaria, in quanto costituisce un prelievo analogo a quello effettuato sul trattamento economico complessivo dei dipendenti pubblici (sopra descritto al punto 7.3.) previsto dallo stesso comma 1 nella parte dichiarata illegittima da questa Corte con la suddetta sentenza n. 223 del 2012 e la cui natura tributaria è stata espressamente riconosciuta dalla medesima sentenza. La norma impugnata, infatti, integra una decurtazione patrimoniale definitiva del trattamento pensionistico, con acquisizione al bilancio statale del relativo ammontare, che presenta tutti i requisiti richiesti dalla giurisprudenza di questa Corte per caratterizzare il prelievo come tributario (*ex plurimis*, sentenze n. 223 del 2012; n. 141 del 2009; n. 335, n. 102 e n. 64 del 2008; n. 334 del 2006; n. 73 del 2005).

Tuttavia, da quanto precede emerge anche che il contributo e la sua attribuzione al bilancio dello Stato sono previsti non dall'impugnato decreto-legge n. 138 del 2011, ma dal non impugnato e tuttora vigente decreto-legge n. 98 del 2011, il quale – come si è visto – aveva già riservato allo Stato il prelievo gravante sul trattamento pensionistico e la cui vigenza è stata ribadita, senza nulla innovare, dalla normativa denunciata. In particolare, la legge 14 settembre 2011, n. 148, nel non convertire in legge l'originaria formulazione del comma 1 dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011 (che aveva abrogato il comma 22-*bis* dell'art. 18 del decreto-legge n. 98 del 2011), ha sostituito il comma non convertito con una disposizione che si è limitata a riaffermare la perdurante efficacia del comma 22-*bis* dell'art. 18 del decreto-legge n. 98 del 2011 («le disposizioni di cui agli articoli [...] 18, comma 22-*bis*, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, continuano ad applicarsi nei termini ivi previsti rispettivamente dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2013 e dal 1° agosto 2011 al 31 dicembre 2014»). Non può obiettarsi, al riguardo, che il comma 22-*bis* dell'art. 18 del decreto-legge n. 98 del 2011 è stato abrogato, con effetto irreversibile, ad opera del comma 1

dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011, ancorché il decreto non sia stato convertito in legge sul punto. In realtà, con la mancata conversione, la stessa abrogazione è venuta meno, con effetto retroattivo, così da determinare la reviviscenza del comma 22-*bis* abrogato dal decreto non convertito (art. 77, terzo comma, Cost.: «I decreti perdono efficacia sin dall'inizio, se non sono convertiti in legge [...]»).

Ne deriva che l'impugnazione, in parte qua, del comma 1 dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011 è incorsa in una *aberratio ictus*, che comporta, secondo la giurisprudenza di questa Corte, una pronuncia di inammissibilità della questione (*ex plurimis*, in tema di *aberratio ictus*, ordinanze n. 180 e 120 del 2011, n. 335 e n. 248 del 2010; n. 92 del 2009).

7.3.3.3. – Una volta escluso l'esame nel merito delle questioni dichiarate inammissibili, è ora necessario valutare se sussistano le sopra indicate tre condizioni statutariamente richieste per riservare allo Stato le altre entrate non nominativamente attribuite all'Erario e rivendicate dalla Regione (precisate al punto 7.3.3.).

Quanto alla prima condizione posta dallo statuto, relativa alla natura tributaria delle entrate, è indubbio che essa sussiste: a) il censurato comma 2 dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011 attiene al temporaneo contributo di solidarietà sul reddito complessivo ed ha natura tributaria – come già rilevato al punto 6.1., a proposito del ricorso proposto dalla Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia –, perché si risolve in un prelievo corrispondente ad una aliquota aggiuntiva rispetto al reddito imponibile dell'IRPEF e, quindi, in una temporanea sovrimposta di tale tributo; b) i commi 2-*bis*, 2-*ter* e 2-*quater* dello stesso articolo disciplinano l'aumento dell'aliquota dell'IVA, cioè di una imposta tipica; c) il comma 35-*octies* regola l'imposta di bollo sui trasferimenti all'estero e, quindi, afferisce anch'esso ad una imposta tipica.

Anche la seconda condizione – consistente nella novità dell'entrata tributaria – appare soddisfatta, perché le norme indicate introducono nuovi proventi (anche se non nuovi tributi).

Non è soddisfatta, invece, la condizione relativa alla «specificità della destinazione del gettito della nuova entrata», perché, come già osservato ai punti 6.1. e 7.3.2.2., il disposto del comma 36, primo periodo, dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011 prevede una destinazione solo generica di tale gettito.

Ne deriva che la devoluzione all'Erario di tali entrate viola la normativa di rango statutario, con la conseguenza che, in forza della clausola generale di salvaguardia di cui all'art. 19-*bis* del citato decreto-legge, le norme censurate (a differenza di quelle di cui ai commi 5-*bis* e 5-*ter*) non sono applicabili alla Regione siciliana. Di qui la non fondatezza delle questioni.

7.4. – La ricorrente Regione impugna, infine, la normativa che riserva allo Stato le «maggiori entrate» derivanti dall'attività di contrasto all'evasione fiscale,

ai sensi del comma 36, terzo periodo, dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011.

Come nell'ipotesi esaminata al punto 7.3.2., le entrate tributarie in esame (derivanti dal contrasto all'evasione fiscale) fanno riferimento ad altre entrate tributarie. La tipologia di tali maggiori entrate è, perciò, diversa a seconda dell'entrata cui si riferiscono, cioè, a seconda dell'oggetto delle singole evasioni fiscali.

Ne segue che, ove l'evasione abbia ad oggetto entrate tributarie interamente e nominativamente riservate all'Erario in base alla normativa statutaria, la questione deve essere dichiarata non fondata, perché si verifica la condizione del «rispetto» delle norme statutarie richiesta dal menzionato art. 19-*bis* del decreto-legge n. 138 del 2011 ai fini della diretta applicabilità alle Regioni speciali della normativa impugnata, con esclusione, dunque, di qualsiasi violazione di tali parametri. Ove, invece, l'evasione abbia ad oggetto entrate non nominativamente riservate allo Stato dalla normativa di rango statutario, è necessario valutare – come nelle ipotesi esaminate al punto 7.3.2.2. – se la riserva del gettito all'Erario sia conforme alla normativa statutaria siciliana.

Nella specie, si è in presenza di una entrata tributaria (in quanto effetto dell'attività di contrasto all'evasione fiscale), ma non «nuova» (perché il recupero delle somme sottratte al fisco non comporta alcuna modifica della legislazione fiscale vigente, né determina un «nuovo provento») e, comunque, priva (per le stesse considerazioni svolte ai punti 6.1., 7.3.2.2. e 7.3.3.) della destinazione specifica richiesta dal combinato disposto degli artt. 36 dello statuto e 2 delle correlative norme di attuazione in materia finanziaria ai fini della devoluzione del gettito all'Erario. Poiché la riserva allo Stato di tali somme (non nominativamente destinate allo Stato dallo statuto speciale) non è consentita dalla normativa di rango statutario, il mancato «rispetto» dello statuto comporta, in forza della clausola di salvaguardia di cui all'art. 19-*bis*, l'inapplicabilità alla Regione ricorrente dell'impugnato terzo periodo del comma 36 e, quindi, la non fondatezza della questione.

7.5. – In estrema sintesi, dunque, le questioni sollevate dalla Regione siciliana sono fondate con riferimento ai commi 5-*bis* e 5-*ter* dell'art. 2, nella parte in cui riguardano tributi riscossi in Sicilia non nominativamente riservati allo Stato dalla normativa statutaria e, perciò, dalla stessa attribuiti alla Regione. Non sono, invece, fondate né con riferimento al comma 1 dell'art. 2, sia per la parte relativa alla «riduzione» del trattamento economico complessivo, sia per la parte relativa al contributo perequativo gravante sui trattamenti pensionistici; né con riferimento ai commi 5-*bis*, 5-*ter* e 36, terzo periodo, dello stesso art. 2, nella parte in cui tali commi riguardano tributi riscossi in Sicilia nominativamente riservati allo Stato dalla normativa statutaria; né con riferimento al comma 6 dello stesso articolo, impugnato nella sola parte in cui prevede una «minore entrata»; né con riferimento, infine, al comma 36, terzo periodo, dello

stesso art. 2 per la parte riguardante entrate non nominativamente riservate allo Stato e riscosse in Sicilia.

8. – Con il ricorso n. 160 del 2011, la Regione autonoma Sardegna ha promosso questioni di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 36 (rectius: comma 36, primo e secondo periodo), del decreto-legge n. 138 del 2011, in combinato disposto con gli artt. 1, comma 6, 2, commi 2, 2-*bis*, 2-*ter*, 2-*quater*, 3, 5-*bis*, 5-*ter*, 6, 9, 36, terzo e quarto periodo, dello stesso decreto-legge, per violazione degli artt. 3, 117 e 119 della Costituzione e degli artt. 7 e 8 dello statuto speciale (legge costituzionale n. 3 del 1948). Le norme sono censurate in quanto, in contrasto con la normativa statutaria e di attuazione dello statuto, riservano integralmente allo Stato, per un periodo di cinque anni e con separata contabilizzazione, le maggiori entrate da esse previste.

A parte la questione di cui si dirà al successivo punto 8.1., per la quale va dichiarata la cessazione della materia del contendere, tutte le questioni promosse dalla ricorrente non sono fondate per l'inapplicabilità alla Regione autonoma ricorrente delle norme oggetto di impugnazione.

8.1. – La ricorrente impugna, in primo luogo, il combinato disposto degli artt. 2, comma 36, primo e secondo periodo, e 1, comma 6, del decreto-legge n. 138 del 2011 per violazione degli artt. 7 e 8 dello statuto speciale, nonché degli artt. 3, 117 e 119 Cost.

In ordine a tale questione deve essere dichiarata la cessazione della materia del contendere.

L'impugnato comma 6 dell'art. 1 del suddetto decreto-legge ha modificato i commi 1-*ter* e 1-*quater* dell'art. 40 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria), convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, nel senso di anticipare all'anno 2012 la riduzione del 5 per cento delle agevolazioni tributarie («regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale»), di cui all'Allegato C-*bis* al medesimo decreto, già prevista per l'anno 2013, nonché di anticipare al 2013 la riduzione del 20 per cento delle medesime agevolazioni già prevista a decorrere dall'anno 2014. Più precisamente, l'art. 1, comma 6, alinea e lettera *a*), del decreto-legge n. 138 del 2011 dispone che: «All'art. 40 del [...] decreto-legge n. 98 del 2011 convertito con legge n. 111 del 2011, sono apportate le seguenti modificazioni: a) al comma 1-*ter*, le parole: “del 5 per cento per l'anno 2013 e del 20 per cento a decorrere dall'anno 2014”, sono sostituite dalle seguenti: “del cinque per cento per l'anno 2012 e del 20 per cento a decorrere dall'anno 2013” [...]». Successivamente alla proposizione del ricorso, il comma 1-*ter* dell'art. 40 del decreto-legge n. 98 del 2011, come modificato dall'impugnato art. 1, comma 6, del decreto-legge n. 138 del 2011, è stato sostituito – con effetto dal 6 dicembre 2011 – dall'art. 18, comma 1, lettera *a*), del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici), convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 (che prevede l'incremento di alcune aliquote dell'IVA). Il comma 1-*quater* dello stesso art. 40

è stato modificato dalla lettera *b*) del medesimo comma 1 dell'art. 18 (che disciplina una ipotesi di possibile non applicazione del novellato comma 1-*ter*). Tale *ius superveniens*, pertanto, ha abrogato la riduzione delle agevolazioni che il denunciato art. 1, comma 6, del decreto-legge n. 138 del 2011 aveva anticipato. Poiché detta abrogazione ha avuto effetto prima ancora che le agevolazioni – previste, al più presto, a far data dal 1° gennaio 2012 – trovassero applicazione, la sopravvenuta modifica normativa è pienamente soddisfattiva delle pretese della ricorrente, tanto che, venute meno le ragioni della controversia, si è determinata la cessazione della materia del contendere in ordine alla questione in esame.

8.2. – La ricorrente impugna, in secondo luogo, il combinato disposto dei commi 36, primo e secondo periodo, e 2 dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011, in quanto riservano all'Erario il gettito del temporaneo prelievo tributario introdotto dallo stesso comma 2, denominato «contributo di solidarietà», pari al tre per cento sulla parte del reddito complessivo imponibile ai fini dell'IRPEF eccedente l'importo di 300.000,00 euro annui. La ricorrente deduce che la riserva allo Stato del gettito di tale contributo di solidarietà viola, in particolare, l'art. 8, primo comma, lettera *a*), del proprio statuto, che attribuisce alla Regione autonoma Sardegna i «sette decimi del gettito delle imposte sul reddito delle persone fisiche [...] riscosse nel territorio della regione».

Il prelievo in esame – come si è già osservato *supra*, ai punti 6.1. e 7.3.3. con riguardo alle questioni promosse dalla Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia e dalla Regione siciliana – costituisce indubbiamente una sovrimposta dell'IRPEF, in quanto si risolve nell'applicazione di una aliquota aggiuntiva rispetto al reddito imponibile di tale tributo. Il «contributo di solidarietà» va, quindi, qualificato come una temporanea imposta sul reddito delle persone fisiche, il cui gettito – ove riscosso nel territorio regionale – va attribuito, per i sette decimi, alla Regione autonoma Sardegna, ai sensi dell'evocato art. 8, primo comma, lettera *a*), dello statuto d'autonomia (come indicato al punto precedente). Non risultano, infatti, eccezioni poste da norme di rango statutario a tale attribuzione di gettito alla Regione autonoma.

La normativa impugnata pertanto, nel riservare allo Stato l'intero gettito del prelievo, si pone in contrasto con l'evocato parametro statutario. Da tale contrasto deriva l'operatività della clausola di salvaguardia di cui al più volte citato art. 19-*bis* del decreto-legge n. 138 del 2011, così da escludere l'applicazione alla ricorrente della norma impugnata (come precisato *supra* ai punti 4.1. e 4.3.). Viene meno, pertanto, la premessa interpretativa sottesa alla sollevata questione, la quale va conseguentemente dichiarata non fondata.

8.3. – La Regione autonoma Sardegna promuove, in terzo luogo, questioni aventi ad oggetto il primo e secondo periodo del comma 36 dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011, in combinato disposto con i commi 2-*bis*, 2-*ter*, 2-*quater* dello stesso art. 2, i quali – come visto al punto 6.2. – hanno aumentato l'aliquota base dell'IVA (comma 2-*bis*) con effetto dalla data di entrata in vigore

della legge di conversione del decreto-legge (comma 2-ter), escludendo, tuttavia, l'applicazione di tale variazione di aliquota alle operazioni effettuate nei confronti dello Stato e, in alcuni casi, di altri enti e istituti (comma 2-quater). La ricorrente deduce che tali commi, nel riservare allo Stato per il periodo di cinque anni il gettito derivante da tale maggiorazione dell'aliquota, violano, in particolare, l'art. 8, primo comma, lettera f), dello statuto speciale, che attribuisce alla Regione Sardegna i «nove decimi del gettito dell'imposta sul valore aggiunto generata sul territorio regionale da determinare sulla base dei consumi regionali delle famiglie rilevati annualmente dall'ISTAT».

Appare evidente che la mancata attribuzione alla Regione autonoma Sardegna dei nove decimi del maggior gettito derivante dall'aumento dell'aliquota base dell'IVA generata sul territorio regionale si pone in contrasto con l'invocata previsione statutaria, non risultando previste integrali riserve statutarie di gettito in favore dello Stato. Ne consegue, per effetto della clausola di salvaguardia, l'inapplicabilità alla ricorrente della norma impugnata e la non fondatezza della questione per le medesime ragioni indicate nel punto precedente.

8.4. – La Regione autonoma impugna, in quarto luogo, il combinato disposto del primo e secondo periodo del comma 36 dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011 e del primo e quarto periodo del comma 3 dello stesso art. 2, il quale riserva integralmente all'Erario (comma 3, quarto periodo), «per un periodo di cinque anni» (comma 36, primo periodo) ed «attraverso separata contabilizzazione» (comma 36, secondo periodo), le maggiori entrate derivanti dall'adozione, da parte del «Ministero dell'economia e delle finanze-Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato» (comma 3, primo periodo), di disposizioni in materia di giochi pubblici utili ad assicurare maggiori entrate (introduzione di nuovi giochi; indizione di nuove lotterie adozione di nuove modalità di gioco del Lotto e dei giochi numerici a totalizzazione nazionale; variazione dell'assegnazione della percentuale della posta di gioco a montepremi ovvero a vincite di denaro, della misura del prelievo erariale unico e della percentuale del compenso per le attività di gestione ovvero per quella dei punti vendita). Secondo la ricorrente, tale riserva di gettito allo Stato viola l'art. 8, primo comma, lettera m), dello statuto speciale, che assegna alla Regione autonoma i «sette decimi di tutte le entrate erariali, dirette o indirette, comunque denominate, ad eccezione di quelle di spettanza di altri enti pubblici» (salve le specifiche assegnazioni previste dalle precedenti lettere da a ad l del primo comma dello stesso art. 8, in relazione alle entrate derivanti dall'IRPEF, dall'IRPEG, dalle imposte di bollo, registro, ipotecarie, sul consumo dell'energia elettrica, dalle tasse sulle concessioni governative, dalle imposte sulle successioni e donazioni, dalle imposte di fabbricazione, dall'imposta erariale di consumo sui prodotti dei monopoli dei tabacchi, dall'IVA, dai canoni per le concessioni idroelettriche, dai tributi propri e sul turismo, dai redditi patrimoniali e demaniali, dai contributi statali straordinari per particolari piani di opere pubbliche e di trasformazione fondiaria).

Come nei due casi precedenti, la mancata attribuzione alla Regione autonoma Sardegna della quota fissa statutariamente prevista (nella specie, i sette decimi del maggior provento derivante dalle suddette misure relative ai giochi pubblici) si pone in contrasto con lo statuto, non risultando disposte integrali riserve statutarie di gettito in favore dello Stato. Infatti – premesso che è pacifica la natura di «entrate erariali» (ai sensi dell'evocata lettera *m* del primo comma dell'art. 8 dello statuto speciale sardo) sia del prelievo erariale unico (PREU) sia dei proventi derivanti dai giochi pubblici –, è evidente che l'impugnata normativa, sottraendo alla Regione autonoma Sardegna la quota ad essa spettante dei sette decimi delle entrate erariali riscosse o percepite nel territorio della Regione, violerebbe l'evocato parametro statutario ove non operasse la clausola di inapplicabilità della norma alla Regione ricorrente.

Da qui la non fondatezza della questione.

8.5. – La Regione autonoma impugna, in quinto luogo, il combinato disposto del primo e secondo periodo del comma 36 dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011 e dei commi 5-*bis*, 5-*ter* dello stesso art. 2, il quale, riserva all'Erario, «per un periodo di cinque anni» ed «attraverso separata contabilizzazione», le maggiori entrate derivanti dall'applicazione dei commi 5-*bis* e 5-*ter* dello stesso art. 2. Questi ultimi due commi (come visto ai punti 7.3. e 7.3.4.) prevedono, rispettivamente, il recupero «all'entrata del bilancio dello Stato» delle somme dichiarate e non versate dai contribuenti che si sono avvalsi dei condoni e delle sanatorie di cui alla legge n. 289 del 2002 (comma 5-*bis*); l'applicazione, in caso di omesso pagamento delle somme dovute e iscritte a ruolo entro il termine del 31 dicembre 2011, di una sanzione pari al 50 per cento delle somme medesime; la sottoposizione a controllo della posizione del contribuente relativa agli anni successivi a quelli condonati e per i quali sia ancora in corso il termine per l'accertamento; la proroga di un anno dei termini di accertamento dell'IVA ancora pendenti al 31 dicembre 2011 (comma 5-*ter*). La ricorrente deduce che anche in questo caso la suddetta riserva allo Stato delle maggiori entrate viola l'art. 8 dello statuto speciale, trattandosi di un gettito che, ove le somme dovute dai contribuenti fossero state tempestivamente riscosse nel territorio regionale, sarebbe spettato, in base a detto parametro statutario, alla Regione.

Come si è già visto in precedenza, le maggiori entrate in esame hanno entrambe natura tributaria: quelle che derivano dal comma 5-*bis*, perché sono relative alle somme dovute dai contribuenti sulla base dei condoni e delle sanatorie tributari introdotti dalla legge n. 289 del 2002; quelle derivanti dal comma 5-*ter*, perché sono accessorie alle prime per effetto dell'applicazione di sanzioni amministrative pecuniarie tributarie previste per il caso di mancato pagamento di dette somme o, comunque, per effetto di accertamenti tributari. Diversamente dallo statuto della Regione siciliana (sul quale vedi *supra* il punto 7.3.), non risultano riserve integrali allo Stato previste dallo statuto della Regione autonoma Sardegna. Pertanto, la denunciata mancata attribuzione a

tale Regione degli importi corrispondenti all'applicazione delle quote fisse di compartecipazione previste dall'art. 8 dello statuto speciale in relazione ai diversi tributi oggetto del condono o della sanatoria, contrasta con l'evocato parametro statutario.

Analogamente a quanto osservato nei tre punti precedenti, la sussistenza di tale contrasto comporta, in forza della clausola di salvaguardia di cui al sopra menzionato art. 19-*bis* del decreto-legge n. 138 del 2011, l'inapplicabilità alla ricorrente delle norme impugnate e la non fondatezza delle questioni.

8.6. – La medesima ricorrente impugna, in sesto luogo, il combinato disposto del primo e secondo periodo del comma 36 dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011 e dei commi 6 e 9 dello stesso art. 2, il quale (come visto ai punti 6.4. e 7.2.) riserva all'Erario, per un quinquennio, le maggiori entrate derivanti dalla fissazione nella misura unica del 20 per cento delle ritenute e delle imposte sostitutive sui redditi di capitale di cui all'art. 44 del d.P.R. n. 917 del 1986 e sui redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lettere da *c-bis*) a *c-quinquies*) del medesimo decreto (comma 6), rispettivamente, divenuti esigibili e realizzati a decorrere dal 1° gennaio 2012 (comma 9). Ad avviso della ricorrente, tale combinato disposto viola, in particolare, l'art. 8, primo comma, lettera *m*), dello statuto speciale, che – come già osservato nel punto 8.4. – assegna alla Regione Sardegna i «sette decimi di tutte le entrate erariali, dirette o indirette, comunque denominate, ad eccezione di quelle di spettanza di altri enti pubblici».

Anche tale denunciata normativa si pone in contrasto con lo statuto speciale, perché: 1) le complessive maggiori entrate derivanti dall'applicazione dei commi impugnati costituiscono «entrate erariali», ai sensi dell'evocata lettera *m*) del primo comma dell'art. 8 dello statuto speciale; 2) sottrae, pertanto, alla Regione autonoma Sardegna, in favore dell'Erario, i sette decimi di tali maggiori entrate, riscosse nel territorio regionale.

Di qui l'inapplicabilità alla Regione della norma e la non fondatezza della questione per le stesse ragioni esposte nei quattro punti precedenti.

8.7. – Con la settima ed ultima questione, la Regione autonoma Sardegna impugna, con riferimento alle maggiori entrate derivanti dall'«attività di contrasto all'evasione», il comma 36 dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011, il quale destina al Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale le maggiori entrate derivanti da tale attività, «al netto di quelle necessarie al mantenimento del pareggio di bilancio ed alla riduzione del debito» (vedi *supra*, il punto 7.3.). La Regione deduce che l'acquisizione in capo allo Stato di tali maggiori entrate viola l'art. 8 dello statuto speciale, trattandosi di un gettito che, in assenza di condotte evasive degli obblighi tributari, sarebbe spettato pro quota, in base a detto parametro statutario, alla Regione.

In mancanza di riserve statutarie in favore dello Stato, deve osservarsi che la normativa impugnata non è conforme allo statuto speciale. Infatti, le complessive maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale costituiscono «entrate tributarie» che l'evocato art. 8 dello statuto speciale

attribuisce alla Regione autonoma (se riscosse o percette nel suo territorio), secondo le quote fisse indicate nello stesso articolo con riguardo ai diversi tributi oggetto di tale attività. Ne consegue anche qui l'inapplicabilità alla Regione autonoma Sardegna della normativa denunciata e la non fondatezza della questione per le medesime ragioni esposte nei punti precedenti.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, commi 5-*bis* e 5-*ter*, del decreto-legge n. 138 del 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 148 del 2011, nella parte in cui dispone che la riserva allo Stato del gettito delle entrate derivanti da tali commi si applica alla Regione siciliana con riguardo a tributi spettanti alla Regione ai sensi del r.d.lgs. 15 maggio 1946, n. 455 (Approvazione dello statuto della Regione siciliana), convertito in legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 2, e dal d.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074 (Norme di attuazione dello Statuto della Regione siciliana in materia finanziaria);

2)-10) [*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 24 ottobre 2012.

* * *

Sentenza n. 145/2014 (Pres. Silvestri; Red. Carosi) ¹

Considerato in diritto

1. – Con il ricorso in epigrafe la Regione siciliana ha promosso questione di legittimità costituzionale dell'art. 7-*bis*, commi 3 e 5, del decreto-legge 26 aprile 2013, n. 43 (Disposizioni urgenti per il rilancio dell'area industriale di Piombino, di contrasto ad emergenze ambientali, in favore delle zone terremotate del maggio 2012 e per accelerare la ricostruzione in Abruzzo e la realizzazione degli interventi per Expo 2015) – come convertito, con modificazioni, dalla legge 24 giugno 2013, n. 71 – in riferimento agli artt. 36 e 37 del regio decreto legislativo 15 maggio 1946, n. 455 (Approvazione dello statuto della Regione siciliana), convertito in legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 2, in relazione all'art. 2, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 luglio 1965, n.

(¹) La sentenza n. 145 del 2014 ha altresì dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7-*bis*, commi 3 e 5, del d.l. n. 43 del 2013 – convertito, con modificazioni, dalla legge n. 71 del 2013 – promossa dalla Regione siciliana, con il ricorso indicato in epigrafe, in riferimento all'art. 43 del regio decreto legislativo 15 maggio 1946, n. 455 (Approvazione dello statuto della Regione siciliana) – convertito in legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 2 – ed al principio di leale collaborazione.

1074 (Norme di attuazione dello Statuto della Regione siciliana in materia finanziaria), all'art. 43 del medesimo r.d.lgs. n. 455 del 1946 ed al principio di leale collaborazione.

1.1. – L'impugnato art. 7-*bis* del d.l. n. 43 del 2013, oltre a prevedere la concessione di contributi ai privati per la ricostruzione, la riparazione o l'acquisto sostitutivo di immobili, prioritariamente adibiti ad abitazione principale, danneggiati o distrutti nel sisma che ha colpito l'Abruzzo nel 2009 (comma 1), e l'incremento del fondo istituito dall'art. 10, comma 5, del decreto-legge 29 novembre 2004, n. 282 (Disposizioni urgenti in materia fiscale e di finanza pubblica) – convertito, con modificazioni, dalla legge 27 dicembre 2004, n. 307 –, per interventi strutturali di politica economica (comma 4), dispone al comma 3 che le misure dell'imposta fissa di bollo stabilite in euro 1,81 ed in euro 14,62 siano rideterminate, rispettivamente, in euro 2,00 ed in euro 16,00 e, al comma 5, che agli oneri derivanti dall'art. 7-*bis* si provveda con le maggiori entrate derivanti dall'aumento previsto dal comma 3.

Quanto all'art. 43 dello statuto ed al principio di leale collaborazione, la ricorrente lamenta che né le disposizioni impugnate né il contesto normativo in cui sono inserite contemplino una clausola di salvaguardia che ne rimetta l'applicazione alle procedure di recepimento previste dagli statuti speciali e dalle relative norme di attuazione in modo da garantire che il mantenimento alla Regione siciliana del gettito dell'imposta di bollo, come rimodulata, o, in subordine, il contributo della stessa alla ricostruzione privata nei Comuni abruzzesi interessati dal sisma del 2009 avvengano nel rispetto dei vincoli che gli statuti speciali stabiliscono nei rapporti tra lo Stato e le Regioni e dell'intesa sulle modalità di compensazione del gettito sottratto. In via subordinata, la ricorrente deduce la violazione del principio di leale collaborazione contemplato dalle norme statutarie e di attuazione per i casi in cui vengano previste dal legislatore statale nuove entrate tributarie.

Inoltre, la Regione siciliana lamenta la violazione degli artt. 36 e 37 dello statuto nonché dell'art. 2, primo comma, del d.P.R. n. 1074 del 1965, in quanto la rideterminazione dell'imposta fissa di bollo operata dalla normativa censurata non sarebbe riconducibile al concetto di nuova entrata tributaria quale esPLICITATO dalla giurisprudenza costituzionale, non introducendo alcun nuovo tributo né determinando una modificazione di aliquote. Dunque, non sarebbe integrata l'eccezione prevista dai parametri invocati all'integrale spettanza regionale del gettito del tributo. In via subordinata, la ricorrente nega che la destinazione del maggior gettito per il periodo 2013-2019 risponda a specifiche necessità dello Stato. Peraltro, la destinazione non sarebbe neppure indicata per gli anni successivi al 2019. Difetterebbe, pertanto, uno dei presupposti necessari per derogare al principio di integrale spettanza regionale delle entrate riscosse nell'ambito del territorio siciliano.

2. – Preliminarmente deve essere dichiarata inammissibile la questione di

legittimità costituzionale dell'art. 7-*bis*, commi 3 e 5, del d.l. n. 43 del 2013 in riferimento all'art. 43 dello Statuto ed al principio di leale collaborazione.

Nel lamentare che le disposizioni censurate non siano state accompagnate dalla previsione di una clausola di salvaguardia che ne rimetta l'applicazione alle procedure di recepimento previste dagli statuti speciali e dalle relative norme di attuazione, la ricorrente non tiene conto che le norme di attuazione sono già state adottate. In particolare, l'art. 2, primo comma, del d.P.R. n. 1074 del 1965 stabilisce che «[...] spettano alla Regione siciliana, oltre le entrate tributarie da essa direttamente deliberate, tutte le entrate tributarie erariali riscosse nell'ambito del suo territorio, dirette o indirette, comunque denominate, ad eccezione delle nuove entrate tributarie il cui gettito sia destinato con apposite leggi alla copertura di oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato specificata nelle leggi medesime».

Non chiarendo in che modo la previsione di una clausola di salvaguardia avrebbe potuto impedire il preteso *vulnus* all'art. 43 dello statuto ed all'invocato principio di leale collaborazione, la Regione non ha dunque illustrato adeguatamente le ragioni per le quali le disposizioni impugnate avrebbero violato i parametri costituzionali invocati.

[*omissis*]

4. – Deve essere scrutinata nel merito la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7-*bis*, commi 3 e 5, del d.l. n. 43 del 2013 in riferimento agli artt. 36 e 37 dello statuto, in relazione all'art. 2, primo comma, del d.P.R. n. 1074 del 1965, sia sotto il profilo del difetto del carattere di novità dell'entrata tributaria, sia, in subordine, sotto il profilo della destinazione specifica del suo maggior gettito.

4.1. – A tal fine è opportuno premettere che, come già chiarito da questa Corte, «l'evocato art. 36, primo comma, dello statuto, in combinato disposto con l'art. 2, primo comma, del d.P.R. n. 1074 del 1965 indica le seguenti tre condizioni per l'eccezionale riserva allo Stato del gettito delle entrate erariali: a) la natura tributaria dell'entrata; b) la novità di tale entrata; c) la destinazione del gettito “con apposite leggi alla copertura di oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato specificate nelle leggi medesime”» (sentenza n. 241 del 2012).

Quanto alla prima condizione, nemmeno la ricorrente mette in dubbio la natura tributaria dell'imposta di bollo.

In relazione alla seconda, invece, la Regione nega il carattere di novità dell'entrata, determinata dagli incrementi di due misure dell'imposta stessa. A suo avviso, non sarebbe legittima la deroga all'integrale spettanza regionale del relativo gettito, atteso che la normativa impugnata opererebbe una mera rideterminazione dell'imposta fissa di bollo, non riconducibile al concetto di nuova entrata tributaria.

Quanto al terzo requisito, la ricorrente contesta che l'entrata tributaria in esame sia vincolata a particolari finalità contingenti o continuative dello Stato e

lamenta che, comunque, non venga indicata la destinazione del maggior gettito per gli esercizi finanziari successivi al 2019.

4.2. – La censura relativa all'assenza del requisito di novità dell'entrata tributaria consistente nell'aumento di due misure dell'imposta fissa di bollo, introdotto dall'art. 7-*bis*, comma 3, del d.l. n. 43 del 2013, non è fondata.

Il consolidato orientamento di questa Corte è nel senso che «per nuova entrata tributaria, di cui all'art. 2 del d.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074, contenente le norme di attuazione dello statuto della Regione siciliana in materia finanziaria, deve intendersi non un tributo nuovo, ma solo un'entrata derivante da un atto impositivo nuovo, in mancanza del quale l'entrata non si sarebbe verificata, a nulla rilevando che il nuovo atto impositivo introduca un tributo nuovo o ne aumenti soltanto uno precedente (sentenza n. 49 del 1972 e, più recentemente, *ex plurimis*, sentenze n. 348 del 2000 e n. 143 del 2012)» (sentenza n. 265 del 2012).

Per aversi novità dell'entrata, è sufficiente il verificarsi di «un “incremento di gettito” (sentenza n. 198 del 1999), cioè una entrata aggiuntiva, rilevando la novità del provento, non la novità del tributo» (sentenza n. 241 del 2012).

Nella fattispecie, l'art. 7-*bis*, comma 3, del d.l. n. 43 del 2013, aumentando due misure dell'imposta fissa di bollo, determina proprio un incremento di gettito, un'entrata aggiuntiva che senza tale disposizione non si sarebbe verificata.

4.3. – Mentre il requisito della novità dell'entrata – previsto quale ipotesi di deroga alla regola generale contenuta nel combinato disposto dell'art. 36 dello statuto e dell'art. 2, primo comma, del d.P.R. n. 1074 del 1965 – rapporta in modo univoco il precetto costituzionale alla fattispecie in esame, con riguardo invece alla destinazione del gettito della nuova entrata a particolari finalità contingenti o continuative dello Stato, lo scrutinio delle censure in riferimento ai medesimi parametri costituzionali si configura in modo differenziato, in relazione a tre diversi segmenti temporali afferenti alla vigenza dell'incremento tributario.

Il primo segmento temporale riguarda l'esercizio 2013, nel quale il nuovo gettito viene destinato all'incremento di un fondo per interventi strutturali di politica economica istituito dall'art. 10, comma 5, del d.l. n. 282 del 2004 «al fine di agevolare il perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, anche mediante interventi volti alla riduzione della pressione fiscale»; il secondo prevede interventi per l'edilizia privata nei territori della Regione Abruzzo, colpiti dagli eventi sismici del 2009, in relazione agli esercizi 2014-2019; il terzo attiene a quelli successivi, nei quali non è prevista alcuna destinazione.

4.3.1. – La questione di legittimità costituzionale proposta in riferimento ai richiamati parametri è fondata con riguardo alla destinazione del maggior gettito 2013 all'incremento di un fondo istituito per interventi strutturali di politica economica.

Come emerge dalla lettura congiunta dei commi 4 e 5 dell'art. 7-*bis*, la

destinazione al fondo istituito «al fine di agevolare il perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, anche mediante interventi volti alla riduzione della pressione fiscale», identificandosi con le finalità generali di istituzione del fondo stesso al cui incremento è volta, non può considerarsi specifica.

La mancata integrazione della terza delle condizioni di riserva allo Stato delle entrate in questione rende quindi la devoluzione erariale del maggior gettito non conforme allo statuto speciale ed alle relative norme di attuazione.

4.3.2. – Viceversa, quanto alla destinazione della nuova entrata alla concessione di contributi statali ai privati per la ricostruzione, riparazione o acquisto sostitutivo di immobili, prioritariamente adibiti ad abitazione principale, danneggiati o distrutti nel sisma che ha colpito l'Abruzzo nel 2009, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7-*bis* del d.l. n. 43 del 2013 non è fondata.

In questo caso, infatti, il requisito della specifica destinazione del maggior gettito dell'imposta di bollo realizzato nel periodo 2014-2019 emerge con chiarezza dalla lettura congiunta dei commi 1 e 5 della predetta disposizione, poiché la nuova entrata viene espressamente finalizzata alla copertura degli oneri rappresentati dai contributi per far fronte alle esigenze dell'edilizia privata derivanti dal sisma.

4.3.3. – Infine, la questione di legittimità costituzionale proposta dalla Regione siciliana non è fondata quanto alla mancata indicazione della destinazione del maggior gettito per il periodo successivo all'esercizio 2019.

Destinando «le maggiori entrate derivanti dal comma 3» alla copertura degli oneri nascenti dall'art. 7-*bis* – che sono esattamente una spesa di 197,2 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2014 al 2019 per i contributi di cui al comma 1 e l'incremento del fondo statale di cui al comma 4 per l'importo di 98,6 milioni di euro per l'anno 2013 – il legislatore ha, sì, riservato allo Stato il maggior gettito, ovunque conseguito, scaturente dall'aumento delle due misure dell'imposta di bollo, ma ciò ha disposto soltanto per il lasso temporale 2013-2019.

La censura regionale muove dunque da un presupposto ermeneutico errato, ossia che per gli anni successivi al 2019 il maggior gettito derivante dall'aumento previsto dal censurato comma 3 continui ad essere riservato allo Stato.

Non rinvenendosi nelle disposizioni impugnate elementi che inducano ad avvalorare tale interpretazione, si deve concludere che per quell'epoca non operi più il regime derogatorio alla regola generale di cui al combinato disposto degli artt. 36 dello statuto e 2, primo comma, del d.P.R. n. 1074 del 1965, regola che si riepande automaticamente, senza necessità di un'esplicita previsione, in applicazione dell'art. 14 delle disposizioni sulla legge in generale premesse al codice civile, secondo cui «Le leggi [...] che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi non si applicano oltre [...] i tempi in esse considerati».

5. – In definitiva, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7-*bis*, commi 3 e 5, del d.l. n. 43 del 2013 in riferimento agli artt. 36 e 37 dello statuto della Regione siciliana, in relazione all'art. 2, primo comma, del d.P.R. n. 1074

del 1965, è fondata solo per la parte in cui riserva allo Stato il maggior gettito tributario riscosso nell'anno 2013 nell'ambito del territorio della Regione siciliana.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 7-*bis*, commi 3 e 5, del decreto-legge 26 aprile 2013, n. 43 (Disposizioni urgenti per il rilancio dell'area industriale di Piombino, di contrasto ad emergenze ambientali, in favore delle zone terremotate del maggio 2012 e per accelerare la ricostruzione in Abruzzo e la realizzazione degli interventi per Expo 2015) – convertito, con modificazioni, dalla legge 24 giugno 2013, n. 71 – nella parte in cui riserva allo Stato il maggior gettito tributario derivante da tali commi riscosso nell'anno 2013 nell'ambito del territorio della Regione siciliana;

2) [*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 19 maggio 2014.

* * *

Sentenza n. 176/2015 (Pres. Criscuolo; Red. Amato)

Considerato in diritto

1. – Con il ricorso in epigrafe la Regione siciliana ha promosso, tra l'altro, questione di legittimità costituzionale dell'art. 4, comma 6-*ter*, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 (Misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 23 giugno 2014, n. 89, per violazione degli artt. 14, 17, 36, 37, 38 e 43 dello Statuto della Regione siciliana (approvato con il regio decreto legislativo 15 maggio 1946, n. 455, convertito in legge costituzionale dalla legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 2), nonché dell'art. 2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 luglio 1965, n. 1074 (Norme di attuazione dello Statuto della Regione siciliana in materia finanziaria).

L'impugnato art. 4, comma 6-*ter*, dispone, per il solo anno 2014, una maggiorazione dello 0,5 per cento (dall'11 per cento all'11,50 per cento) dell'aliquota dell'imposta sostitutiva sul risultato dei fondi pensione, destinando una quota delle maggiori entrate, pari a 4 milioni di euro per il 2015, all'incremento del Fondo per interventi strutturali di politica economica.

2. – Riservata a separate pronunce la decisione sulle altre questioni promosse dalla ricorrente, vanno preliminarmente esaminate le eccezioni di inammissibilità sollevate dal Presidente del Consiglio dei ministri.

2.1. – Secondo l'Avvocatura generale dello Stato, il ricorso sarebbe in primo

luogo inammissibile alla luce della clausola di salvaguardia contenuta nell'art. 50-*bis* del d.l. n. 66 del 2014.

L'eccezione non può essere accolta.

Il richiamato art. 50-*bis* rimette l'applicazione delle norme introdotte dal decreto alle procedure previste dagli statuti speciali e dalle relative norme di attuazione. Una clausola di tale tenore, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, «non costituisce una mera formula di stile, priva di significato normativo, ma ha la “precisa funzione di rendere applicabile il decreto agli enti ad autonomia differenziata solo a condizione che siano ‘rispettati’ gli statuti speciali” (sentenza n. 241 del 2012) ed i particolari percorsi procedurali ivi previsti per la modificazione delle norme di attuazione degli statuti medesimi» (sentenza n. 236 del 2013).

La disciplina introdotta dalla disposizione impugnata, tuttavia, rinviene il proprio fondamento direttamente nell'art. 36 dello statuto e nell'art. 2 del d.P.R. n. 1074 del 1965, che consentono – a determinate condizioni – di riservare allo Stato il gettito dei propri tributi riscossi sul territorio siciliano.

Ai fini della sua applicazione alla Regione siciliana, pertanto, l'impugnato art. 4, comma 6-*ter*, non ricade nell'ambito della clausola di salvaguardia, ma comporta il rispetto dei requisiti sostanziali previsti dallo statuto e dalle norme di attuazione, con la conseguenza che tale clausola deve ritenersi, nei confronti della disposizione de qua, non operante.

2.2. – Secondo la difesa statale, il ricorso sarebbe inammissibile in quanto l'art. 4, comma 6-*ter*, costituirebbe principio di coordinamento della finanza pubblica, ai sensi dell'art. 117, terzo comma, della Costituzione.

Neppure questa eccezione può essere accolta.

È bensì vero, come questa Corte ha di recente ribadito, proprio con riguardo alla Regione siciliana (sentenza n. 46 del 2015), che, «di regola, i principi di coordinamento della finanza pubblica recati dalla legislazione statale si applicano anche ai soggetti ad autonomia speciale» (sentenza n. 77 del 2015), ma quand'anche, in ipotesi, la disposizione impugnata fosse ritenuta un principio di coordinamento della finanza pubblica, da tale qualificazione discenderebbe, semmai, l'infondatezza e non già l'inammissibilità del ricorso.

[*omissis*]

4. – Nel merito, la questione è fondata.

Questa Corte ha più volte precisato che «L'evocato art. 36, primo comma, dello statuto, in combinato disposto con l'art. 2, primo comma, del d.P.R. n. 1074 del 1965 indica le seguenti tre condizioni per l'eccezionale riserva allo Stato del gettito delle entrate erariali: a) la natura tributaria dell'entrata; b) la novità di tale entrata; c) la destinazione del gettito “con apposite leggi alla copertura di oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato specificate nelle leggi medesime”» (sentenza n. 241 del 2012).

Ai fini dello scrutinio del censurato art. 4, comma 6-*ter*, occorre dunque

verificare se la (parziale) riserva allo Stato del maggior gettito dell'imposta sui fondi pensione sia conforme a tali presupposti.

Quanto ai primi due, nemmeno la ricorrente mette in dubbio la natura tributaria dell'entrata in oggetto e la sua novità. Viene lamentata, piuttosto, la mancanza del terzo requisito legittimante la riserva erariale, relativo alla destinazione del gettito «a finalità contingenti o continuative dello Stato specificate nelle leggi medesime».

Ebbene, questa Corte, riguardo ad un'ipotesi di incremento del medesimo Fondo per interventi strutturali di politica economica, mediante devoluzione ad esso di un aumento dell'imposta di bollo, ha ritenuto che tale destinazione «identificandosi con le finalità generali di istituzione del fondo stesso al cui incremento è volta, non può considerarsi specifica» (sentenza n. 145 del 2014).

Pertanto, in mancanza di una specifica destinazione al soddisfacimento di particolari esigenze erariali, la riserva allo Stato del maggior gettito dell'imposta sui fondi pensione è illegittima.

5. – Restano assorbiti gli ulteriori motivi di censura.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 4, comma 6-ter, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 (Misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 23 giugno 2014, n. 89, nella parte in cui si applica alla Regione siciliana.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 24 giugno 2015.

* * *

Sentenza n. 31/2016 (Pres. Cartabia; Red. Amato) ¹

Considerato in diritto

1. – La Provincia autonoma di Bolzano (ricorso n. 57 del 2014), la Provincia autonoma di Trento (ricorso n. 65 del 2014) e la Regione siciliana (ricorso n. 66 del 2014) hanno promosso questioni di legittimità costituzionale di numerose disposizioni del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 (Misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 23 giugno 2014, n. 89.

⁽¹⁾ La sentenza n. 31 del 2016 ha dichiarato altresì estinti i processi relativamente alle questioni di legittimità costituzionale, limitatamente all'art. 7, commi 1 e 1-bis, del d.l. n. 66 del 2014, come convertito, e alle questioni di legittimità costituzionale, limitatamente all'art. 7, comma 1, del d.l. n. 66 del 2014, come convertito.

L'esame di questa Corte è qui limitato alle questioni relative ai commi 1 e 1-*bis* dell'art. 7 del richiamato decreto-legge, restando riservata a separate pronunce la decisione sulle altre questioni promosse dalle ricorrenti.

In particolare, l'art. 7 è impugnato, con riguardo al comma 1, da tutte le ricorrenti; con riguardo al comma 1-*bis*, dalla Provincia autonoma di Bolzano e dalla Regione siciliana.

1.1. – La disposizione di cui al comma 1, al primo periodo, fissa al 2013 il termine per l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 2, comma 36, terzo e quarto periodo, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo), convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, con riferimento alla valutazione delle maggiori entrate della medesima annualità 2013 rispetto a quelle dell'anno precedente. A loro volta, le disposizioni del richiamato art. 2 riservano allo Stato le maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto all'evasione fiscale.

Il secondo periodo del comma 1 dell'art. 7, invece, prevede che le maggiori entrate strutturali ed effettivamente incassate nel 2013, derivanti dal contrasto all'evasione fiscale e valutate, ai sensi del menzionato art. 2, comma 36, in 300 milioni di euro annui dal 2014, concorrano alla copertura degli oneri derivanti dallo stesso d.l. n. 66 del 2014, come convertito dalla l. n. 89 del 2014.

1.2. – Quanto al comma 1-*bis* dell'art. 7, esso riscrive in parte i commi 431 e 435 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge di stabilità 2014), prolungandone l'applicabilità. Anche tali commi introducono riserve all'erario di maggiori entrate derivanti dal contrasto all'evasione fiscale, destinandole al «Fondo per la riduzione della pressione fiscale».

In particolare, ai sensi della lettera *a*) del comma 1-*bis* si prevede che tale Fondo venga alimentato, tra l'altro, dall'ammontare di risorse espressamente qualificate come «permanenti» che, in sede di Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza, si stima di incassare non solo quali maggiori entrate rispetto alle previsioni iscritte nel bilancio dell'esercizio in corso, ma anche rispetto «a quelle effettivamente incassate nell'esercizio precedente» derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale, al netto di quelle derivanti dall'attività svolta da Regioni, Province e Comuni.

La lettera *b*) del comma 1-*bis*, invece, estende al 2015 la destinazione alla riduzione della pressione fiscale delle entrate incassate in un apposito capitolo, derivanti da misure straordinarie di contrasto dell'evasione fiscale e non computate nei saldi di finanza pubblica, mediante riassegnazione al predetto Fondo.

1.3. – Tutte le censure delle ricorrenti si incentrano, in sostanza, sul fatto che le disposizioni impugunate riserverebbero allo Stato le maggiori entrate da esse previste, in spregio ai requisiti statutariamente richiesti ai fini della legittimità di una simile riserva.

2. – In considerazione della parziale identità delle norme denunciate e delle

censure proposte, i tre giudizi, come sopra delimitati, devono essere riuniti per essere trattati congiuntamente e decisi con un'unica pronuncia.

3. – Nelle more del giudizio, le Province autonome di Bolzano e di Trento hanno raggiunto con lo Stato un accordo in materia di finanza pubblica. Ne è seguita, da parte di tali ricorrenti, la rinuncia ai ricorsi. Il Presidente del Consiglio dei ministri, tramite l'Avvocatura generale dello Stato, ha dichiarato di accettare tali rinunce.

Pertanto, ai sensi dell'art. 23 delle norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, l'accettazione della rinuncia determina l'estinzione del processo in riferimento alle questioni di legittimità promosse dalla Provincia autonoma di Bolzano, con il ricorso n. 57 del 2014, limitatamente ai commi 1 e 1-*bis* dell'art. 7 del d.l. n. 66 del 2014; nonché in riferimento alle questioni promosse dalla Provincia autonoma di Trento, con il ricorso n. 65 del 2014, limitatamente al solo comma 1.

Nonostante abbia raggiunto un analogo accordo, la Regione siciliana non ha rinunciato al ricorso. Restano, dunque, da esaminare le questioni promosse dalla stessa Regione, con il ricorso n. 66 del 2014, limitatamente ai commi 1 e 1-*bis* dell'art. 7 del d.l. n. 66 del 2014.

4. – Ad avviso della ricorrente, i proventi previsti dai commi impugnati non costituirebbero una «nuova» entrata, ma un «recupero» di imposte spettanti alla Regione.

5. – Preliminarmente, devono essere esaminate le eccezioni di inammissibilità sollevate dal Presidente del Consiglio dei ministri.

5.1. – Secondo l'Avvocatura generale dello Stato, il ricorso sarebbe in primo luogo inammissibile alla luce della clausola di salvaguardia contenuta nell'art. 50-*bis* del d.l. n. 66 del 2014, ai sensi del quale «Le disposizioni del presente decreto si applicano alle regioni a statuto speciale e alle province autonome di Trento e di Bolzano secondo le procedure previste dai rispettivi statuti e dalle relative norme di attuazione».

L'eccezione non è fondata.

In base alla giurisprudenza di questa Corte, infatti, la clausola di salvaguardia svolge una «funzione di generale limite» per l'applicazione delle norme statali ove queste siano in contrasto con gli statuti e le relative norme di attuazione e «Detta inapplicabilità esclude la fondatezza delle questioni di legittimità costituzionale basate sulla violazione di tali parametri statutari» (*ex plurimis*, sentenza n. 241 del 2012); di conseguenza, l'eccezione non può essere accolta poiché essa «attiene, in realtà, non al preliminare profilo dell'ammissibilità della questione promossa, ma a quello, successivo, del merito della stessa» (sentenza n. 199 del 2014).

5.2. – Secondo la difesa statale, il ricorso sarebbe, altresì, inammissibile in quanto le disposizioni impugnate sarebbero espressione di un principio di coordinamento della finanza pubblica, ai sensi dell'art. 117, terzo comma, Cost.

Neppure questa eccezione può essere accolta.

È bensì vero che, «di regola, i principi di coordinamento della finanza pubblica recati dalla legislazione statale si applicano anche ai soggetti ad autonomia speciale» (sentenza n. 77 del 2015), ma quand'anche, in ipotesi, alle disposizioni impugnate fosse riconosciuta una simile natura, «da tale qualificazione discenderebbe, semmai, l'infondatezza e non già l'inammissibilità del ricorso» (sentenza n. 176 del 2015).

5.3. – Ugualmente priva di fondamento è l'ulteriore eccezione di inammissibilità del ricorso per genericità delle censure.

La ricorrente, infatti, richiama correttamente il parametro costituzionale – l'art. 36 dello statuto regionale, in relazione all'art. 2 del d.P.R. n. 1074 del 1965 – e ne lamenta la violazione in ragione del fatto che le maggiori risorse derivanti dall'attività di contrasto all'evasione fiscale non costituirebbero entrate «nuove», ma mero «recupero» di imposte già spettanti alla Regione.

A ben vedere, dunque, «Il ricorso – ancorché conciso – rende [...] ben identificabili i termini delle questioni proposte, individuando le disposizioni impugnate, i parametri evocati e le ragioni dei dubbi di legittimità costituzionale» (sentenza n. 241 del 2012). Di qui l'infondatezza di questa ulteriore eccezione.

6. – Il Presidente del Consiglio dei ministri invoca, altresì, la cessazione della materia del contendere, alla luce dell'Accordo in materia di finanza pubblica sottoscritto tra il Ministero dell'economia e delle finanze e il Presidente della Regione siciliana in data 9 giugno 2014, con il quale è stato definito il concorso della Regione al rispetto del patto di stabilità interno per il periodo 2014-2017.

Nonostante abbia raggiunto tale accordo, tuttavia, la Regione siciliana non ha rinunciato al ricorso; pertanto, non può essere dichiarata cessata la materia del contendere.

7. – Nel merito, la questione è fondata nei termini di seguito precisati.

Questa Corte ha escluso l'operatività di clausole di salvaguardia analoghe a quella di cui all'art. 50-*bis* del d.l. n. 66 del 2014, come convertito dalla l. n. 89 del 2014, ogniquale volta «il tenore letterale dei commi impugnati eccezionalmente dispone che essi siano immediatamente applicabili alla Regione siciliana» (sentenza n. 241 del 2012).

È bensì vero che gli impugnati commi 1 e 1-*bis* dell'art. 7 del d.l. n. 66 del 2014, non recano un esplicito riferimento all'attività di contrasto all'evasione fiscale posta in essere dall'agente della riscossione competente per la Sicilia; nondimeno, nessun dubbio può sussistere sul fatto che le somme recuperate dalla lotta all'evasione fiscale non costituiscono nuove entrate (sentenza n. 246 del 2015) e che tra esse rientrano anche quelle derivanti dall'attività svolta sul territorio siciliano dagli organismi competenti.

D'altra parte, questa Corte, nell'escludere che possa essere motivo di inammissibilità della questione la mancata indicazione, da parte della Regione siciliana, delle specifiche «maggiori entrate» che costituiscono proventi di

tributi ad essa devoluti, ha sottolineato che «Nessuna incertezza, infatti, può sussistere in ordine all'oggetto del giudizio, sia perché le censure della Regione non possono che riferirsi alle entrate su cui essa abbia titolo; sia perché, a sua volta, è lo stesso comma 431 a far riferimento ad un generico "ammontare di risorse permanenti che [...] si stima di incassare quali maggiori entrate [...] derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale", senza dunque indicare con precisione su quali ambiti si concentrerà la lotta all'evasione e se, di conseguenza, potrà incidere anche su entrate di spettanza regionale» (sentenza n. 246 del 2015).

Se dunque le censure della Regione siciliana non possono che riferirsi ad entrate ad essa spettanti, ne deriva che anche nel presente giudizio la clausola di cui all'art. 50-*bis* deve ritenersi inoperante; di conseguenza, «I commi impugnati [...] nella parte in cui riguardano tutti i tributi riscossi nel territorio siciliano non nominativamente attribuiti all'Erario dallo statuto, violano direttamente i parametri evocati con conseguente loro illegittimità costituzionale» (sentenza n. 241 del 2012).

8. – Restano assorbiti gli ulteriori motivi di censura.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

riservata a separate pronunce la decisione delle altre questioni di legittimità costituzionale promosse con i ricorsi indicati in epigrafe;

riuniti i giudizi,

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 7, commi 1 e 1-*bis*, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 (Misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 23 giugno 2014, n. 89, nella parte in cui si applica alla Regione siciliana;

2)-3) [*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 27 gennaio 2016.

8.3. Sardegna

SENTENZA N. 31/2015 (PRES. CRISCUOLO; RED. CAROSI)

Norme della Regione Sardegna – Compartecipazione regionale a tributi erariali – Previsione che nelle entrate spettanti alla Regione sono comprese anche le imposte di fabbricazione su tutti i prodotti che ne siano gravati generate nel territorio regionale anche se riscosse nel restante territorio dello Stato – Contrasto con il criterio statutario che circoscrive le accise sulle quali calcolare il riparto a quelle percepite nel territorio regionale.

Legge della Regione Sardegna 21 gennaio 2014, n. 7 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – legge finanziaria 2014), art. 1, comma 1.

Statuto speciale per la Regione Sardegna, art. 8.

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri ha proposto questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1, della legge della Regione autonoma Sardegna 21 gennaio 2014, n. 7 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – legge finanziaria 2014).

L'art. 1, comma 1, dispone che «Ai sensi dell'articolo 8, primo comma, lettera d), e secondo comma della legge costituzionale 26 febbraio 1948 n. 3 (Statuto speciale per la Sardegna), nelle entrate spettanti alla Regione sono comprese anche le imposte di fabbricazione su tutti i prodotti che ne siano gravati generate nel territorio regionale anche se riscosse nel restante territorio dello Stato».

Secondo il ricorrente tale disposizione contrasterebbe con il richiamato art. 8 della legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 3 (Statuto speciale per la Sardegna), il quale dispone al comma 1 che «Le entrate della regione sono costituite: [...] d) dai nove decimi dell'imposta di fabbricazione su tutti i prodotti che ne siano gravati, percetta nel territorio della regione» ed al comma 2 che «Nelle entrate spettanti alla regione sono comprese anche quelle che, sebbene relative a fattispecie tributarie maturate nell'ambito regionale, affluiscono, in attuazione di disposizioni legislative o per esigenze amministrative, ad uffici finanziari situati fuori del territorio della regione».

Secondo il Presidente del Consiglio dei ministri le imposte di fabbricazione sarebbero ricomprese nell'ambito delle “accise” e, in quanto tali, sarebbero esigibili solo al momento della immissione in consumo, in coerenza con le prescrizioni contenute nel decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative), e della direttiva 16 dicembre 2008, n. 2008/118/CE (Direttiva del Consiglio relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE).

Ad avviso della difesa erariale, la norma impugnata attribuirebbe alla Regione autonoma Sardegna, oltre alle imposte conseguenti ai prodotti “consumati” nel territorio sardo, anche quelle “percette” altrove, in quanto riferibili a prodotti fabbricati in Sardegna.

Al contrario, secondo il ricorrente, il fatto generatore dell'accisa (produzione od importazione dei prodotti sottoposti al tributo) non risulterebbe sufficiente da solo a quantificare concretamente l'entità della pretesa tributaria, che dipenderebbe dall'impiego degli stessi prodotti nel luogo di effettivo consumo.

Da quanto sopra ne deriverebbe che potrebbero spettare alla Regione autonoma Sardegna solamente le somme relative alle accise per le quali si è verificato nella Regione non soltanto il fatto generatore ma anche la condizione di esigibilità, che avviene al momento dell'immissione in consumo nello stesso territorio dei prodotti soggetti ad accisa.

Per tali motivi, la disposizione impugnata violerebbe l'art. 8 dello statuto, in quanto, attraverso il termine «generate», si porrebbe in contrasto col criterio della «percezione», cui fa testualmente riferimento la stessa norma statutaria.

Essa violerebbe, inoltre, l'art. 54 dello statuto sotto il profilo del mancato rispetto, da parte di una semplice legge regionale, di un precetto contenuto nel Titolo III dello statuto afferente alla materia finanziaria che, ai sensi del comma 5 del citato art. 54, potrebbe essere modificato solo da una fonte di pari grado dello statuto o da una legge ordinaria dello Stato, secondo la prevista procedura concordata tra Governo e Regione.

La norma impugnata, se ritenuta disposizione di attuazione statutaria, violerebbe altresì l'art. 56 del medesimo statuto, che prevede per le disposizioni attuative la necessaria adozione di un apposito decreto legislativo, su proposta di una Commissione paritetica designata dallo Stato e dalla Regione autonoma Sardegna.

Inoltre, secondo il ricorrente, il criterio di quantificazione del gettito delle accise introdotto dall'art. 1, comma 1, della legge reg. Sardegna n. 7 del 2014, in quanto derogante all'applicazione di disposizioni comunitarie attraverso una diversa ripartizione del gettito delle accise spettanti alla Regione, creerebbe solo per la stessa un'anomala figura di accisa imponibile a prescindere dall'immissione in consumo.

Contrasterebbe, pertanto, con gli artt. 117, primo e secondo comma, lettere a), e) e q), Cost., nonché con l'art. 119, primo e secondo comma, Cost., in quanto attribuirebbe alla Regione una quota di tutte le accise potenzialmente riconducibili ai prodotti fabbricati nel territorio regionale, pur se destinati ad essere immessi in consumo fuori di esso.

La Regione autonoma Sardegna non si è costituita.

Hanno spiegato atto di intervento in giudizio, dichiarato inammissibile con ordinanza letta nell'udienza del 27 gennaio 2015, gli onorevoli Michele Cossa e Attilio Dedoni, deducendo l'inammissibilità e, comunque, l'infondatezza della questione di legittimità costituzionale proposta dal ricorrente.

2. – Ai fini della presente decisione è utile una premessa inerente al quadro normativo di riferimento.

L'art. 8 dello statuto della Regione autonoma Sardegna disciplina la compartecipazione regionale a vari tributi erariali. Tale disposizione, in seguito alle modifiche introdotte da ultimo dall'art. 1, comma 834, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2007), ha lasciato immutata la previsione riferita alla compartecipazione all'imposta di fabbricazione, limitata a quella «percepita nel territorio della regione», e reca ora un secondo comma secondo il quale «Nelle entrate spettanti alla regione sono comprese anche quelle che, sebbene relative a fattispecie tributarie maturate nell'ambito regionale, affluiscono, in attuazione di disposizioni legislative o per esigenze amministrative, ad uffici finanziari situati fuori del territorio della regione».

L'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1995 precisa che l'obbligazione tributaria sorge già al momento della fabbricazione od importazione dei prodotti soggetti al tributo, compresa l'estrazione dal sottosuolo, mentre il successivo comma 2 chiarisce che l'accisa è esigibile all'atto dell'immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato. Ne consegue che l'imposta diviene liquida ed esigibile in coincidenza con l'immissione in consumo dei prodotti soggetti al tributo. Solo in quel momento quest'ultimo viene riscosso da parte dello Stato mediante il versamento cui è tenuto il soggetto obbligato.

Prima di tale evento (o dei casi ad esso equiparati *ex lege*: art. 2, comma 2, capoverso, del d.lgs. n. 504 del 1995) l'imposta difetta ancora di liquidità, in quanto l'importo calcolato al momento della fabbricazione o dell'importazione dei prodotti è suscettibile di correzioni in diminuzione («abbuoni» secondo la terminologia del testo unico), con conseguente estinzione parziale dell'obbligo tributario, nei casi di perdite, distruzioni o cali (art. 4 del d.lgs. n. 504 del 1995). Ulteriore conferma della rilevanza fondamentale dell'immissione in consumo è poi la previsione che qualora le aliquote vigenti al momento dell'importazione o della fabbricazione dei prodotti ed a quello della loro immissione in consumo siano diverse, si applicano le aliquote in vigore al momento dell'immissione (art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1995).

3. – Alla luce di tale premessa, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1, della legge reg. Sardegna n. 7 del 2014, proposta in riferimento all'art. 8 dello statuto, è fondata.

L'art. 8, comma 1, lettera. d), dello statuto circoscrive le accise sulle quali calcolare il riparto a quelle percette «nel territorio della Sardegna».

Questa previsione non è contraddetta dal comma 2 del medesimo art. 8, laddove sono menzionate le «[...] fattispecie tributarie maturate nell'ambito regionale [...]»: tale disposizione non estende la compartecipazione regionale alle accise riferibili a prodotti fabbricati od importati in Sardegna, ma poi immessi in consumo in altre Regioni.

In generale, la fattispecie tributaria può dirsi “matura” solo quando giunge a perfezionamento e l'imposta diviene quindi liquida ed esigibile; nel caso delle accise, come già visto, i momenti della liquidazione e della conseguente esigibilità del tributo coincidono con quello dell'immissione in consumo.

Quindi, il comma 2 dell'art. 8 dello statuto sardo può riguardare solamente fattispecie tributarie la cui condizione di esigibilità si verifichi pienamente nel territorio della Sardegna, sebbene la riscossione dei relativi tributi avvenga, per motivi derivanti dalla loro peculiare struttura, in diversa Regione. Così, ad esempio – come suggeriscono gli stessi lavori preparatori della legge n. 296 del 2006 che ha introdotto il comma 2 all'art. 8 dello statuto sardo – la norma è riferibile ai casi delle imposte sul reddito corrisposte a titolo di sostituto d'imposta da imprese aventi la sede legale in altra Regione dello Stato ma riferibili ad attività produttive insediate in Sardegna.

L'art. 1, comma 1, della l. reg. Sardegna n. 7 del 2014, sebbene assuma di

disporre in coerenza con la richiamata norma statutaria, stabilisce, invece, che «nelle entrate spettanti alla Regione sono comprese anche le imposte di fabbricazione su tutti i prodotti che ne siano gravati generate nel territorio regionale anche se riscosse nel restante territorio dello Stato». Quest'ultimo precetto è chiaramente in contrasto con l'art. 8 dello statuto, il quale circoscrive le accise sulle quali calcolare il riparto a quelle «percette nel territorio della Sardegna».

In base a tale previsione statutaria la Regione autonoma Sardegna non può vantare alcun diritto di compartecipazione al gettito delle accise riscosse dallo Stato se riferibili a prodotti che, pur realizzati od importati all'origine nel territorio sardo, nondimeno siano stati successivamente immessi in consumo al di fuori dello stesso; di contro, concorrono certamente a tale riparto i prodotti fabbricati altrove, ma immessi in consumo in Sardegna.

Per quanto esposto deve essere dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1, della legge reg. Sardegna n. 7 del 2014.

4. – Restano assorbiti gli altri profili di censura.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1, della legge della Regione autonoma Sardegna 21 gennaio 2014, n. 7 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – legge finanziaria 2014).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 27 gennaio 2015.

8.4. Friuli-Venezia Giulia

SENTENZA N. 188/2016 (PRES. GROSSI; RED. CAROSI)

Legge di stabilità 2014 – Previsioni attuative e complementari al meccanismo di riserva del maggior gettito dell'imposta municipale propria (IMU) applicabili ai Comuni – Ricorso della Regione Friuli-Venezia Giulia – Stabilizzazione del meccanismo di accantonamento sulle quote spettanti alla Regione a titolo di compartecipazione ai tributi erariali, già previsto dal d.l. n. 201 del 2011 e dalla legge n. 228 del 2012, e mancata compensazione delle risorse finanziarie sottratte alla fiscalità territoriale, senza un previo contraddittorio tra le parti – Principi cardine della riforma tributaria afferente alle autonomie speciali (legge n. 42 del 2009), quali il metodo pattizio, il principio di neutralità, la perequazione fiscale e il criterio della “sostituzione” dei tributi.

Legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge di stabilità 2014), art. 1, commi 711, 712 e 729.

Statuto speciale per la Regione Friuli-Venezia Giulia, artt. 49, 51, secondo comma, e 63, quarto comma; Costituzione, art. 120 (leale collaborazione).

Considerato in diritto

1. – Con ricorso iscritto al n. 10 del registro ricorsi del 2014, la Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia ha proposto, tra le altre, questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1, commi 711, 712, 715, 723, 725, 727 e 729, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge di stabilità 2014), in riferimento agli artt. 4, numero 1-*bis*), 48, 49, 51, secondo comma, 54, 63 e 65 della legge costituzionale 31 gennaio 1963, n. 1 (Statuto speciale della Regione Friuli-Venezia Giulia), in relazione alla normativa di attuazione di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1965, n. 114 (Norme di attuazione dello Statuto speciale della Regione Friuli-Venezia Giulia in materia di finanza regionale), al decreto legislativo 2 gennaio 1997, n. 8 (Norme di attuazione dello statuto speciale per la regione Friuli-Venezia Giulia recanti modifiche ed integrazioni al D.P.R. 23 gennaio 1965, n. 114, concernente la finanza regionale), al decreto legislativo 2 gennaio 1997, n. 9 (Norme di attuazione dello statuto speciale per la regione Friuli-Venezia Giulia in materia di ordinamento degli enti locali e delle relative circoscrizioni), in relazione al principio di neutralità finanziaria previsto dall'art. 1, comma 159, della legge 13 dicembre 2010, n. 220 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge di stabilità 2011), nonché in riferimento agli artt. 3 e 119, primo, secondo e quarto comma, Cost. ed ai principi dell'accordo in materia finanziaria e di leale collaborazione.

Le norme impugnate sono state censurate con riguardo agli effetti complessivi prodotti dalle stesse sulla finanza regionale in correlazione a precedenti disposizioni: in particolare l'art. 1, comma 729, consoliderebbe gli effetti prodotti dall'art. 13, comma 17, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201

(¹) La sentenza n. 188 del 2016 ha altresì dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1, commi 723, 725 e 727, della legge n. 147 del 2013, promosse dalla Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia, in riferimento agli artt. 4, numero 1-*bis*), 48, 49, 51, secondo comma, 54, 63 e 65 della legge costituzionale 31 gennaio 1963, n. 1 (Statuto speciale della Regione Friuli-Venezia Giulia), in relazione alla normativa di attuazione di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1965, n. 114 (Norme di attuazione dello Statuto speciale della Regione Friuli-Venezia Giulia in materia di finanza regionale), al decreto legislativo 2 gennaio 1997, n. 8 (Norme di attuazione dello statuto speciale per la regione Friuli-Venezia Giulia recanti modifiche ed integrazioni al D.P.R. 23 gennaio 1965, n. 114, concernente la finanza regionale), al decreto legislativo 2 gennaio 1997, n. 9 (Norme di attuazione dello statuto speciale per la regione Friuli-Venezia Giulia in materia di ordinamento degli enti locali e delle relative circoscrizioni), in relazione al principio di neutralità finanziaria previsto dall'art. 1, comma 159, della legge 13 dicembre 2010, n. 220 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge di stabilità 2011), nonché in riferimento agli artt. 3 e 119, primo, secondo e quarto comma, Cost. ed ai principi dell'accordo in materia finanziaria e di leale collaborazione.

La Corte ha dichiarato, inoltre, inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 715, della legge n. 147 del 2013, promossa, in riferimento ai medesimi parametri di cui al punto precedente, dalla Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia.

(Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici), e dall'art. 1, comma 380, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge di stabilità 2013), precedentemente impugnati dalla stessa Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia con i ricorsi rispettivamente iscritti nel registro ricorsi al n. 50 del 2012 ed al n. 32 del 2013. Tali questioni sono state dichiarate inammissibili da questa Corte con la sentenza n. 155 del 2015, ma – secondo la Regione – proprio la motivazione di detta sentenza rafforzerebbe la fondatezza delle censure formulate in questa sede.

1.1. – La ricorrente deduce la violazione del procedimento consensuale per le modifiche alla fiscalità delle Regioni a statuto speciale e dei loro Comuni previsto dall'art. 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione), che è espressamente richiamato nell'art. 13 del d.l. n. 201 del 2011, il quale ha anticipato al 2012 l'applicazione dell'imposta municipale propria (IMU). Ad avviso della Regione, tutte le norme impugunate violerebbero il principio dell'accordo che regolerebbe i rapporti fra Stato ed autonomie speciali in materia finanziaria, come affermato più volte da questa Corte (si richiamano le sentenze n. 133 del 2010, n. 74 del 2009, n. 82 del 2007, n. 353 del 2004, n. 98 del 2000 e n. 39 del 1984).

Secondo la ricorrente, sarebbe ulteriormente violato lo statuto di autonomia perché le norme impugunate, con riguardo alla disciplina della finanza comunale, inciderebbero su una materia statutariamente attribuita alla competenza legislativa regionale. Vengono poi censurate le modalità di sostituzione della componente immobiliare dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), e delle addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari concernenti i beni non locati e dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), in quanto produrrebbero una complessiva riduzione delle risorse di natura fiscale spettanti alla Regione, a beneficio dello Stato. Ciò sia mediante meccanismi di recupero ed accantonamento a carico della Regione, sia in modo indiretto, attraverso i conferimenti – a carico dei Comuni friulani – al Fondo di solidarietà comunale, alla cui ripartizione questi ultimi non parteciperebbero.

Secondo la ricorrente, ulteriormente lesivo per le finanze regionali sarebbe il prelievo di risorse a favore dello Stato attraverso stime apodittiche, in ogni caso svincolate dalla doverosa correzione in sede di accertamento del gettito, e ciò ridonderebbe in senso pregiudizievole sull'autonomia finanziaria in riferimento all'art. 119 Cost. ed alle norme statutarie invocate, verificandosi la sottrazione di una componente essenziale sia per la finanza della Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia, sia per quella dei suoi Comuni. Le norme impugunate, oltre ad inasprire ulteriormente la sottrazione del gettito fiscale di spettanza della Regione e dei propri Comuni, renderebbero stabile il *vulnus* all'autonomia finanziaria in ragione dell'abolizione di qualsiasi limite temporale alla loro applicazione. Ciò sarebbe ulteriormente in contrasto con il principio di

leale collaborazione e con il principio consensuale, ispiratori dei rapporti tra Stato ed autonomie speciali; inoltre non sarebbe assicurata «la neutralità finanziaria [in quanto le disposizioni contestate] regolano un nuovo tributo, sostituendolo a tributi preesistenti, con il risultato di spostare risorse dal sistema regionale allo Stato».

Sotto il profilo dell'art. 3 Cost., la ricorrente lamenta la violazione del principio di parità di trattamento tra le diverse Regioni e tra i Comuni delle stesse, in quanto quelli friulani non beneficerebbero della ripartizione del Fondo di solidarietà comunale, pur contribuendo ad esso.

Sotto il profilo del buon andamento di cui all'art. 97 Cost., il depauperamento del sistema regionale rappresenterebbe una violazione dell'autonomia finanziaria della Regione e dei suoi Comuni, perché produrrebbe incertezza sulle risorse disponibili ed impossibilità di un'adeguata programmazione delle diverse funzioni.

La Regione deduce ulteriormente e specificamente: a) l'illegittimità dell'art. 1, comma 711, della legge n. 147 del 2013, in quanto, incidendo (seppur in senso riduttivo) sul meccanismo di accantonamento di fondi – che già la ricorrente ritiene costituzionalmente illegittimo – confermerebbe ulteriormente la natura “sottrattiva” e lesiva dell'accantonamento stesso, che il medesimo legislatore statale considererebbe non un regime di temporanea indisponibilità ma una vera e propria posta passiva; b) l'illegittimità costituzionale del successivo comma 712, in quanto tale disposizione dovrebbe essere interpretata nel senso di non tener conto, ai fini dell'accantonamento, del minor gettito derivante dalle disposizioni recate dal comma 707. In tal caso, secondo la Regione, sarebbe palese l'irragionevolezza di una disposizione la quale stabilisce che la misura dell'accantonamento debba restare costante nonostante il maggior gettito dell'IMU dei Comuni abbia subito una diminuzione. Secondo la ricorrente, inoltre, entrambi i commi da ultimo menzionati aggraverebbero la lesione del principio di neutralità finanziaria, in quanto si fonderebbero su meri dati di stima e non terrebbero in considerazione il gettito di tutti i tributi introdotti o soppressi dalla riforma, e dunque anche il gettito della tassa sui servizi indivisibili (TASI) e dell'IMU sull'abitazione principale, e neppure l'effetto indiretto della novella sul gettito degli altri tributi del sistema regionale come la contrazione del gettito dell'imposta sul reddito delle società (IRES) e dell'IRPEF (per effetto di quanto disposto dal successivo comma 715).

1.2. – Secondo l'Avvocatura generale dello Stato il ricorso sarebbe inammissibile per carenza di interesse, in quanto l'ente ricorrente lamenterebbe un *vulnus* alle proprie prerogative finanziarie senza dimostrare in concreto come le norme contestate si traducano nella denunciata alterazione del rapporto tra complessivi bisogni regionali e mezzi finanziari necessari a farvi fronte.

Viene altresì eccepita l'infondatezza delle questioni, dal momento che i meccanismi di regolazione finanziaria previsti dalla norma introduttiva dell'IMU e dalle successive disposizioni modificative oggetto del ricorso, pur riflet-

tendosi inevitabilmente sulla finanza regionale, rappresenterebbero il necessario e doveroso contributo all'azione generale di risanamento, cui sarebbero chiamati a concorrere tutti i livelli di governo. Le norme impugnate rientrerebbero nel quadro degli interventi necessari al rispetto degli equilibri generali, cui tutti gli enti devono partecipare, e si porrebbero quali principi di «coordinamento della finanza pubblica» la cui *ratio* deriverebbe dal particolare momento congiunturale.

1.3. – All'esito dell'udienza pubblica del 4 novembre 2015 questa Corte, con ordinanza del 26 novembre 2015, ha disposto incumbenti istruttori, chiedendo alle parti una serie di informazioni e di documenti, così articolata: a) notizie circa l'eventuale avvio dei procedimenti pattizi individuati con la sentenza n. 155 del 2015; b) in caso di avvio degli stessi, la relativa documentazione; c) l'entità del gettito dell'IRPEF di spettanza della Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia, distintamente per ciascun esercizio finanziario, nel quadriennio 2011-2014, con evidenziazione degli eventuali scostamenti tra somme giuridicamente accertate e somme effettivamente "riversate" dallo Stato alla Regione. Ciò limitatamente all'indicazione delle scadenze temporali di versamento antecedenti e successive all'esercizio 2012; d) l'entità degli accantonamenti e delle riserve, distintamente per ciascun esercizio finanziario, posti in essere nel triennio 2012-2014 per effetto dell'art. 1, comma 711, della legge n. 147 del 2013 e delle disposizioni che lo hanno preceduto (in particolare, dell'art. 13, comma 17, del d.l. n. 201 del 2011 e dell'art. 1, comma 380, della legge n. 228 del 2012), nonché le modalità tecniche e procedurali che li hanno caratterizzati; e) con riferimento all'art. 1, comma 712, della legge n. 147 del 2013 ed alle disposizioni che lo hanno preceduto (in particolare, all'art. 13, comma 17, del d.l. n. 201 del 2011 ed all'art. 1, comma 380, della legge n. 228 del 2012), l'entità del minor gettito fiscale registratosi nei Comuni friulani nel triennio 2012-2014, distintamente per ciascun esercizio finanziario; f) gli effetti diretti ed indiretti indotti nel triennio 2012-2014, distintamente per ciascun esercizio finanziario, dall'art. 1, comma 729, della legge n. 147 del 2013 e dalle disposizioni che lo hanno preceduto (in particolare, dall'art. 13, comma 17, del d.l. n. 201 del 2011 e dall'art. 1, comma 380, della legge n. 228 del 2012) sulla finanza dei Comuni friulani nonché le modalità tecniche e procedurali che regolano l'attribuzione di fondi agli enti locali friulani dopo la riforma del regime dei trasferimenti; g) l'incidenza degli effetti complessivamente determinati dalla riforma fiscale attuativa della legge n. 42 del 2009 sul totale delle entrate tributarie regionali accertate nell'esercizio antecedente alla riforma.

2. – Le risposte fornite dalle parti in ordine alla citata istruttoria hanno posto in rilievo dati concordanti oppure complementari e sostanzialmente compatibili. È la loro lettura che continua a differenziare le due posizioni processuali ed in particolare: il giudizio sulla mancata previsione normativa della procedura pattizia e della sua doverosità (l'Avvocatura generale dello Stato ammette l'omesso avvio, rivendicando tuttavia – a differenza della Regione – la

legittimità di tale mancata previsione); la valutazione in tema di neutralità della manovra; l'esistenza di dati analitici sui quali basare la procedura pattizia.

Risulta quindi opportuno sintetizzare il contenuto delle risposte ottenute nell'assolvimento degli incombenti disposti e mettere in rilievo i punti di dissenso con particolare riguardo alle censure formulate dalla Regione.

2.1. – Tra i dati concordanti vi è quello della mancata previsione normativa e del mancato avvio dei procedimenti pattizi volti ad individuare, in conformità all'art. 27 della legge n. 42 del 2009, la fissazione dei criteri di riparto definitivo del gettito fiscale come rideterminato dalla riforma della fiscalità territoriale.

La Regione precisa inoltre che sarebbero tuttora bloccate le procedure – necessarie ai sensi dell'art. 63, secondo comma, dello statuto medesimo, dopo la revisione delle norme statutarie in materia finanziaria operata dalla legge n. 220 del 2010 – per l'adeguamento e l'aggiornamento delle disposizioni attuative dello statuto speciale.

2.2. – Per quel che riguarda i dati relativi all'entità ed alle scadenze temporali delle operazioni di versamento e verifica del gettito dell'IRPEF di spettanza della Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia, le risposte fornite dalle parti sono diverse ma sostanzialmente complementari.

L'Avvocatura generale dello Stato precisa che il Fondo di solidarietà comunale viene alimentato unicamente dai Comuni delle Regioni a statuto ordinario e da quelli delle Regioni autonome siciliana e Sardegna, enti che beneficiano del riparto a differenza di quelli delle altre autonomie speciali.

I versamenti statali sarebbero tempestivi (sette giorni lavorativi) sulla base delle cifre risultanti dalla sommatoria dei modelli F24 utilizzati dai contribuenti. I dati sintetici relativi alla descritta operazione sono stati forniti dallo Stato.

La Regione sostiene che gli accantonamenti sarebbero effettuati non sui dati effettivi del gettito, bensì su stime congetturali, come confermato dallo stesso Presidente del Consiglio dei ministri nella memoria illustrativa: gli importi di stima del gettito dell'ICI e dell'IMU sarebbero individuati in via unilaterale dal Ministero dell'economia e delle finanze, sulla base di criteri prevalentemente statistici, mentre le operazioni di “neutralizzazione”, che dovrebbero dare definitività alle relazioni finanziarie tra le parti, sarebbero effettuate in via unilaterale dal Ministero stesso per “riproporzionare” la variazione tra dati effettivi e dati stimati, sottraendo in questo modo al sistema regionale buona parte delle risorse ad esso spettanti. A tal proposito la Regione sostiene di versare in una situazione di deficit informativo, che non le consente di verificare la misura e la correttezza degli accantonamenti operati dall'Agenzia delle entrate: essi sarebbero imputati con un mero criterio di cassa sulla base del riscosso attraverso i modelli F24, di modo che non sarebbe consentito all'ente territoriale di sapere in che misura gli stessi siano riferibili all'IRPEF o ad altri tributi erariali oggetto di compartecipazione.

Le stime contenute nelle disposizioni impugnate avrebbero un vizio genetico derivante dalla grave sottovalutazione del precedente gettito effettivo

dell'ICI, indefettibile termine di paragone per verificare la neutralità finanziaria delle compensazioni previste dalla riforma. A ciò sarebbe correlata la sovrastima del maggior gettito dell'IMU, la quale altererebbe ulteriormente la forbice differenziale, riverberandosi sul calcolo dell'accantonamento per tutte le annualità successive.

Nel prendere atto che il gettito in contestazione non rifluisce nel Fondo di solidarietà comunale, la ricorrente ribadisce che il relativo ammontare, peraltro a suo avviso sovradimensionato, viene percepito dallo Stato e non può alimentare il fondo con il quale la Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia finanzia i trasferimenti ai propri enti territoriali.

2.3. – Per quel che riguarda l'entità degli accantonamenti nel triennio 2012-2014, l'Avvocatura generale dello Stato precisa che gli stessi sono così articolati: euro 73.027.450,06 nel 2012; euro 83.913.991,99 nel 2013; euro 144.155.582,14 (ammontare che include anche un conguaglio relativo ad anni precedenti e pari ad euro 1.308.002, 72) nel 2014.

L'Avvocatura generale dello Stato si sofferma sulla tecnica estimatoria utilizzata, affermando che le valutazioni effettuate si baserebbero su criteri metodologici condivisi in sede di tavolo tecnico della finanza locale con l'Associazione nazionale dei Comuni italiani (ANCI), che avrebbe la rappresentanza negoziale dei Comuni d'Italia.

La Regione sottolinea come dalla risposta dello Stato si evinca che i criteri di quantificazione degli importi degli accantonamenti sono stati approvati dalla Conferenza Stato-Città e autonomie locali dopo apposito confronto tra il Ministero dell'economia e delle finanze e l'ANCI. Da tale contraddittorio sarebbero state completamente pretermessi la Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia ed i Comuni del suo territorio.

La ricorrente evidenzia, inoltre, che sussisterebbe divergenza tra le risultanze del proprio bilancio e le quantificazioni fornite dallo Stato relativamente al gettito dell'IRPEF di spettanza della Regione per il periodo 2011-2014. Gli importi comunicati dal Presidente del Consiglio sarebbero significativamente superiori, dal momento che essi comprenderebbero voci relative ad entrate che non sarebbero nella disponibilità effettiva della Regione oppure non riguarderebbero il profilo compensativo IMU-IRPEF.

Secondo la ricorrente, la denunciata lesività dell'art. 1, comma 712, della legge n. 147 del 2013 troverebbe conferma nelle deduzioni statali, in quanto la riduzione del gettito dell'IMU in seguito all'esenzione relativa all'abitazione principale non sarebbe equivalente al gettito della TASI. Ciò emergerebbe dagli stessi dati forniti dalla difesa erariale: dalla tabella 3C riportata nella memoria del Presidente del Consiglio dei ministri risulterebbe per la Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia una differenza pari a circa euro 9.300.000,00, nel senso che la TASI produrrebbe un gettito inferiore di tale importo rispetto al gettito teorico dell'IMU sull'abitazione principale. Qualora i conteggi esposti dall'Avvocatura generale dello Stato fossero presi a riferimento per la quantificazione

dell'accantonamento, si verificherebbe dunque una penalizzazione aggiuntiva quantificabile nel citato importo.

2.4. – Quanto all'entità del minor gettito fiscale registratosi nei Comuni friulani nel triennio 2012-2014 per ciascun esercizio finanziario ed agli effetti diretti ed indiretti indotti nel triennio 2012-2014 per ciascun esercizio finanziario dall'art. 1, comma 729, della legge n. 147 del 2013, nonché alle modalità tecniche e procedurali che regolano l'attribuzione di fondi agli enti locali friulani dopo la riforma del regime dei trasferimenti, le parti non hanno fornito determinazioni finanziarie esaustive, pur dissentendo sulla neutralità dell'operazione: l'Avvocatura generale dello Stato, riferendosi al complesso delle autonomie speciali, afferma che il minor gettito dell'IMU sarebbe sostanzialmente equivalente a quello relativo alla TASI, mentre la Regione, proprio prendendo spunto dall'indeterminatezza analitica della risposta dell'Avvocatura generale, riferisce di non essere in possesso degli strumenti informativi necessari a dare una puntuale e completa risposta al quesito posto da questa Corte. Così, in ordine all'impatto sul regime dei trasferimenti, l'Avvocatura generale dello Stato afferma la sostanziale neutralità, per i bilanci degli enti locali interessati, delle operazioni fiscali in contestazione, mentre la Regione, pur dichiarando di non essere in possesso degli strumenti informativi necessari per dare una puntuale e completa risposta in termini quantitativi al quesito istruttorio, asserisce che, per effetto della manovra stessa, ha dovuto provvedere ad assegnazioni integrative straordinarie ai Comuni per compensare la minore disponibilità finanziaria, dipendente dal gettito accantonato dallo Stato, tenendo conto dei trasferimenti storici corrisposti agli enti locali.

2.5. – Per quel che riguarda gli effetti complessivamente determinati dalla riforma fiscale attuativa della legge n. 42 del 2009 sul totale delle entrate tributarie regionali accertate nell'esercizio ad essa antecedente, l'Avvocatura generale dello Stato afferma che le misure di cui all'art. 13 del d.l. n. 201 del 2011 non avrebbero avuto alcun impatto sulle entrate tributarie regionali, in quanto gli accantonamenti operati sarebbero neutralizzati da una minore spesa per trasferimenti ai Comuni, nei confronti dei quali la ricorrente potrebbe recuperare la minore entrata da accantonamento. L'attuazione dell'art. 13, comma 17, del d.l. n. 201 del 2011 non avrebbe pertanto avuto incidenza alcuna sugli equilibri di bilancio della Regione.

Al contrario, quest'ultima sostiene che gli accantonamenti complessivi previsti ai fini del raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica nel quadriennio 2011-2014 inciderebbero sul totale delle entrate tributarie della Regione in una misura variabile tra il quindici ed il diciotto per cento.

3. – Per inquadrare appieno le questioni sollevate nel presente giudizio occorre ricostruire l'evoluzione del quadro normativo che ha determinato la stabilizzazione dell'accantonamento a carico della Regione ricorrente e la mancata compensazione delle risorse finanziarie sottratte alla fiscalità territo-

riale in contrasto con la riforma della stessa, la quale, come noto, prende le mosse dalla legge n. 42 del 2009.

Ai fini che qui interessano l'art. 27 di detta legge dispone, al comma 1, – per quel che riguarda le Regioni a statuto speciale e le Province autonome – che «1. [...] nel rispetto degli statuti speciali, concorrono al conseguimento degli obiettivi di perequazione e di solidarietà ed all'esercizio dei diritti e doveri da essi derivanti [...] secondo criteri e modalità stabiliti da norme di attuazione dei rispettivi statuti [...]. 2. Le norme di attuazione di cui al comma 1 tengono conto della dimensione della finanza delle predette regioni e province autonome rispetto alla finanza pubblica complessiva, delle funzioni da esse effettivamente esercitate e dei relativi oneri, anche in considerazione degli svantaggi strutturali permanenti, ove ricorrano, dei costi dell'insularità e dei livelli di reddito pro capite che caratterizzano i rispettivi territori o parte di essi, rispetto a quelli corrispondentemente sostenuti per le medesime funzioni dallo Stato, dal complesso delle regioni e, per le regioni e province autonome che esercitano le funzioni in materia di finanza locale, dagli enti locali. Le medesime norme di attuazione disciplinano altresì le specifiche modalità attraverso le quali lo Stato assicura il conseguimento degli obiettivi costituzionali di perequazione e di solidarietà per le regioni a statuto speciale i cui livelli di reddito pro capite siano inferiori alla media nazionale, ferma restando la copertura del fabbisogno standard per il finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali di cui all'articolo 117, secondo comma, lettera *m*), della Costituzione, conformemente a quanto previsto dall'articolo 8, comma 1, lettera *b*), della presente legge. 3. [...] Inoltre, le predette norme, per la parte di propria competenza [...] b) definiscono i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario con riferimento alla potestà legislativa attribuita dai rispettivi statuti alle regioni a statuto speciale e alle province autonome in materia di tributi regionali, provinciali e locali [...]. 7. Al fine di assicurare il rispetto delle norme fondamentali della presente legge e dei principi che da essa derivano, nel rispetto delle peculiarità di ciascuna regione a statuto speciale e di ciascuna provincia autonoma, è istituito presso la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano, in attuazione del principio di leale collaborazione, un tavolo di confronto tra il Governo e ciascuna regione a statuto speciale e ciascuna provincia autonoma, costituito dai Ministri per i rapporti con le regioni, per le riforme per il federalismo, per la semplificazione normativa, dell'economia e delle finanze e per le politiche europee nonché dai Presidenti delle regioni a statuto speciale e delle province autonome. Il tavolo individua linee guida, indirizzi e strumenti per assicurare il concorso delle regioni a statuto speciale e delle province autonome agli obiettivi di perequazione e di solidarietà e per valutare la congruità delle attribuzioni finanziarie ulteriori intervenute successivamente all'entrata in vigore degli statuti, verificandone la coerenza con i principi di cui alla presente legge e con i nuovi assetti della finanza pubblica [...]».

Sulla base di tali presupposti normativi, l'art. 2 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale), emanato in attuazione della delega contenuta nella legge n. 42 del 2009, ha attribuito ai Comuni, con decorrenza dal 2011, il gettito o quote del gettito derivante, relativamente agli immobili ubicati nel loro territorio, dei seguenti tributi: a) imposta di registro ed imposta di bollo; b) imposte ipotecaria e catastale; c) imposta sul reddito delle persone fisiche, in relazione ai redditi fondiari, escluso il reddito agrario; d) imposta di registro ed imposta di bollo sui contratti di locazione relativi ad immobili; e) tributi speciali catastali; f) tasse ipotecarie; g) cedolare secca sugli affitti. Inoltre, il successivo art. 14 di detto decreto, ai commi 2 e 3, ha prescritto: «2. Al fine di assicurare la neutralità finanziaria del presente decreto, nei confronti delle regioni a statuto speciale il presente decreto si applica nel rispetto dei rispettivi statuti e in conformità con le procedure previste dall'articolo 27 della citata legge n. 42 del 2009, e in particolare: a) nei casi in cui, in base alla legislazione vigente, alle regioni a statuto speciale spetta una compartecipazione al gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche ovvero al gettito degli altri tributi erariali, questa si intende riferita anche al gettito della cedolare secca di cui all'articolo 3; b) sono stabilite la decorrenza e le modalità di applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 2 nei confronti dei comuni ubicati nelle regioni a statuto speciale, nonché le percentuali delle compartecipazioni di cui alla lettera a); con riferimento all'imposta municipale propria di cui all'articolo 8 si tiene conto anche dei tributi da essa sostituiti. 3. Nelle regioni a statuto speciale e nelle province autonome che esercitano le funzioni in materia di finanza locale, le modalità di applicazione delle disposizioni relative alle imposte comunali istituite con il presente decreto sono stabilite dalle predette autonomie speciali in conformità con i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione; per gli enti locali ubicati nelle medesime regioni e province autonome non trova applicazione quanto previsto dall'articolo 2, commi da 1 a 8; alle predette regioni e province autonome spettano le devoluzioni e le compartecipazioni al gettito delle entrate tributarie erariali previste dal presente decreto nelle misure e con le modalità definite dai rispettivi statuti speciali e dalle relative norme di attuazione per i medesimi tributi erariali o per quelli da essi sostituiti».

Occorre infine rammentare che l'art. 63, quarto comma, dello statuto della Regione autonoma Friuli Venezia-Giulia disciplina, accanto alle ordinarie procedure di modifica previste dalla Costituzione, il procedimento finalizzato all'accordo per la modifica delle sole norme statutarie in materia.

Dalla legge n. 42 del 2009, dal decreto attuativo in tema di federalismo fiscale municipale e dallo statuto di autonomia si evincono alcuni principi cardine della riforma tributaria afferente alle autonomie speciali ed in particolare alla Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia: «a) conferma del metodo pattizio quale strumento indefettibile, anche sotto il profilo procedurale, nella disciplina delle relazioni finanziarie tra Stato e autonomie speciali; b) principio

di neutralità nella rideterminazione delle attribuzioni fiscali alle autonomie speciali da attuare secondo il canone della leale collaborazione; c) finalità di razionalizzazione e perequazione del meccanismo rideterminativo del riparto fiscale; d) criterio guida della “sostituzione” dei tributi per assicurare il nuovo riparto della fiscalità territoriale. In definitiva, si tratta di criteri guida per realizzare il necessario bilanciamento tra le ragioni di salvaguardia delle autonomie speciali, quelle di realizzazione del federalismo solidale e quelle di tutela degli equilibri di bilancio, intesi questi ultimi come riferiti sia alle singole autonomie che al sistema della finanza pubblica allargata» (sentenza n. 155 del 2015).

L'art. 1, comma 157, della legge n. 220 del 2010 ha integrato – con la procedura speciale prevista dall'art. 63, quarto comma, dello statuto – l'art. 51 dello stesso, inserendo tra l'altro il seguente secondo comma: «Il gettito relativo a tributi propri e a compartecipazioni e addizionali su tributi erariali che le leggi dello Stato attribuiscono agli enti locali spetta alla Regione con riferimento agli enti locali del proprio territorio, ferma restando la neutralità finanziaria per il bilancio dello Stato».

Il successivo comma 159 di detto articolo ha previsto che «[q]ualora con i decreti legislativi di attuazione della legge 5 maggio 2009, n. 42, siano istituite sul territorio nazionale nuove forme di imposizione, in sostituzione totale o parziale di tributi vigenti, con le procedure previste dall'articolo 27 della medesima legge n. 42 del 2009, è rivisto l'ordinamento finanziario della Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia al fine di assicurare la neutralità finanziaria dei predetti decreti nei confronti dei vari livelli di governo».

La cornice costituzionale delle regole riguardanti il riparto del gettito fiscale tra lo Stato e i livelli di governo territoriale della Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia prevede una procedura pattizia semplificata per la modifica dello statuto, utile sia per assicurare la più ampia razionalizzazione delle relazioni finanziarie in materia fiscale, come disposto dall'art. 27 della legge n. 42 del 2009 e dall'art. 14 del d.lgs. n. 23 del 2011, sia per un'ipotesi più limitata di assestamento – secondo il combinato dei richiamati commi 157 e 159 dell'art. 1 della legge n. 220 del 2010 – finalizzata alla semplice neutralità finanziaria della riforma fiscale nei riguardi di tutti i diversi livelli di governo.

Indipendentemente dalla possibilità di ricorrere ad una rideterminazione più complessa secondo i plurimi criteri dell'art. 27 della legge n. 42 del 2009 o a quella più semplice basata sul solo criterio della neutralità finanziaria, quel che risulta di tutta evidenza è che l'epilogo della riforma afferente al riparto del gettito fiscale non può che passare – in alternativa all'ordinaria procedura di revisione costituzionale dello statuto – attraverso il procedimento negoziato dell'accordo.

3.1. – Per spiegare l'evoluzione legislativa della riforma della fiscalità territoriale occorre poi rammentare la diversa posizione, nella materia della

finanza degli enti locali, delle Regioni a statuto ordinario e delle Regioni siciliana e Sardegna rispetto alle altre autonomie speciali, tra cui la stessa ricorrente.

In particolare, per i Comuni ubicati nel territorio di queste ultime l'art. 13, comma 17, del d.l. n. 201 del 2011 ha previsto che l'acquisizione al bilancio dello Stato del maggior gettito stimato dell'IMU avvenga attraverso le procedure previste dall'art. 27 della legge n. 42 del 2009, e che fino all'emanazione delle norme di attuazione richiamate dal citato art. 27, un importo pari a detto maggior gettito venga accantonato a valere sulle quote di compartecipazione ai tributi erariali.

La legge n. 214 del 2011, di conversione del suddetto decreto-legge, ha introdotto l'ultimo periodo del comma 17, il quale stabilisce che «l'importo complessivo della riduzione del recupero [afferente alle suddette autonomie speciali] risulta pari per l'anno 2012 a 1.627 milioni di euro, per l'anno 2013 a 1.762,4 milioni di euro e per l'anno 2014 a 2.162 milioni di euro».

La legge n. 228 del 2012 ha previsto all'art. 1, comma 380, lettera *b*), che il comma 17 dell'art. 13 del d.l. n. 201 del 2011 continui ad applicarsi nei soli territori delle Regioni autonome Friuli-Venezia Giulia e Valle d'Aosta e delle Province autonome di Trento e di Bolzano.

L'impugnato art. 1, comma 729, della legge n. 147 del 2013 ha infine modificato l'art. 1, comma 380, lettera *b*), della legge n. 228 del 2012, in particolare consolidando la prescrizione dell'art. 13, comma 17, del d.l. n. 201 del 2011 nei territori delle autonomie speciali da ultimo menzionate.

Tale disposizione, attraverso il complesso riferimento alle precedenti, è venuta così a perpetuare l'istituto dell'accantonamento in assenza di qualsiasi scadenza temporale che ne prevedesse quanto meno la definitiva determinazione. È proprio su tale stabilizzazione che si concentrano le censure della ricorrente.

4. – Alla luce di quanto premesso, le censure rivolte all'art. 1, comma 729, della legge n. 147 del 2013 sono fondate in riferimento agli artt. 49, 51, secondo comma, e 63, quarto comma, dello statuto della Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia ed al principio di leale collaborazione.

Dalla relazione della norma impugnata con quelle precedenti e dall'istruttoria conseguente all'ordinanza di questa Corte del 26 novembre 2015 emergono infatti plurimi elementi di contrasto con i suddetti parametri costituzionali: a) il comma 729 non contempla il contraddittorio e l'accordo come procedimenti necessari per la definizione del nuovo riparto della fiscalità territoriale conseguente alla riforma; b) la norma impugnata non configura l'accantonamento come istituto provvisorio suscettibile di rideterminazione, nel senso già precisato da questa Corte con la sentenza n. 77 del 2015; c) non è stato rispettato il principio di neutralità degli effetti della riforma nell'ambito delle relazioni finanziarie tra Stato e Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia; d) la norma impugnata non prevede l'ostensibilità dei dati analitici di composizione

del gettito, necessari per compiere le operazioni di conguaglio, stabilizzare e mettere a regime le entrate fiscali della Regione e dei propri enti locali.

4.1. – La violazione del principio dell'accordo emerge confrontando la disposizione impugnata con il combinato delle norme contenute nell'art. 49 dello statuto della Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia, che prevede le compartecipazioni regionali ai tributi erariali, nel successivo art. 51, secondo comma, il quale stabilisce la spettanza alla Regione di compartecipazioni ed addizionali su tributi erariali che le leggi dello Stato attribuiscono agli enti locali del proprio territorio, e nell'art. 63, quarto comma, del medesimo statuto, il quale prevede il metodo dell'accordo, nonché nell'art. 1, comma 159, della legge n. 220 del 2010, volto ad assicurare la neutralità finanziaria correlata a nuove forme di imposizione in sostituzione di tributi vigenti.

È stato già precisato da questa Corte (sentenza n. 19 del 2015) che lo strumento dell'accordo serve a conciliare, nel loro complesso, punti controversi o indefiniti, anche attraverso la modulazione progressiva delle regole di evoluzione dei flussi finanziari, soprattutto quando queste sono fortemente influenzate dalle tendenze di fondo dell'economia e da incisive riforme di tipo fiscale, così da presentare scarti previsionali rilevanti in ragione delle traiettorie assunte da dinamiche molto complesse, le quali possono essere assoggettate – solo dopo una fase di sperimentazione – ad una regolamentazione chiara e stabile nell'ambito delle relazioni tra Stato ed ente territoriale. Ne consegue che «il contenuto degli accordi, oltre che la riduzione dei programmi in rapporto al concorso della Regione interessata ad obiettivi di finanza pubblica, può e deve riguardare anche altri profili di natura contabile quali, a titolo esemplificativo, le fonti di entrata fiscale, la cui compartecipazione sia quantitativamente controversa, l'accollo di rischi di andamenti difformi tra dati previsionali ed effettivo gettito dei tributi, le garanzie di finanziamento integrale di spese essenziali, la ricognizione globale o parziale dei rapporti finanziari tra i due livelli di governo e di adeguatezza delle risorse rispetto alle funzioni svolte o di nuova attribuzione, la verifica di congruità di dati e basi informative finanziarie e tributarie, eventualmente conciliandole quando risultino palesemente difformi [...]. Il principio dell'accordo non implica un vincolo di risultato, bensì di metodo (sentenza n. 379 del 1992). Ciò significa che le parti devono porre in essere un confronto realmente orientato al superiore interesse pubblico di conciliare, nei limiti del possibile, l'autonomia finanziaria della Regione con [gli indefettibili vincoli di finanza pubblica]» (sentenza n. 19 del 2015).

Proprio l'esigenza di questa specificazione in itinere, originata da fenomeni obiettivi della finanza pubblica che si impongono, *ex ante* ed *ex post*, al processo decisionale normativo, deve essere conciliata attraverso il metodo dell'accordo con i principi costituzionali inerenti al rapporto tra lo Stato e le autonomie speciali. L'espressione di tale esigenza si rinviene, tra l'altro, nel già richiamato art. 1, comma 159, della legge n. 220 del 2010.

La definizione in contraddittorio dei criteri per il riparto della fiscalità

territoriale non impedisce certamente allo Stato di adottare determinazioni normative unilaterali come quella dell'accantonamento: quest'ultimo deve essere tuttavia inteso come rimedio provvisorio per assicurare una corretta fase di "sperimentazione finanziaria", indispensabile per realizzare un neutrale trapasso al nuovo sistema tributario definito dalla riforma. È evidente che aver reso definitivo l'accantonamento dopo due anni di sperimentazione, in relazione ai quali ben poteva essere svolto in contraddittorio un confronto tra le stime previsionali e l'effettivo andamento del gettito per fissare in via definitiva il neutrale riparto delle entrate fiscali attraverso la modifica semplificata dello statuto e delle relative norme di attuazione, determina l'illegittimità della disposizione impugnata con riferimento al modello previsto dagli evocati parametri.

L'indefettibilità costituzionale del meccanismo dell'accordo assorbe qualsiasi considerazione circa la questione, controversa tra le parti, concernente la composizione della Conferenza Stato-Città e autonomie locali, la quale avrebbe negoziato con il Ministero dell'economia e delle finanze e con l'ANCI la quantificazione degli accantonamenti in assenza della Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia.

4.2. – Quanto alla illegittimità della stabilizzazione dell'accantonamento senza un previo contraddittorio tra le parti, rileva il profilo funzionale di tale istituto nell'ambito della legislazione statale afferente alle relazioni finanziarie tra Stato e autonomie speciali.

È stato a tal proposito affermato da questa Corte che «[p]er mezzo dell'accantonamento [...], poste attive che permangono nella titolarità della Regione, cui infatti spettano in forza degli statuti e della normativa di attuazione (sentenza n. 23 del 2014), sono sottratte a un'immediata disponibilità per obbligare l'autonomia speciale a ridurre di un importo corrispondente il livello delle spese. Una volta chiarito che il contributo imposto a tal fine alle ricorrenti è legittimo, si deve concludere che l'accantonamento transitorio delle quote di compartecipazione, in attesa che sopraggiungano le norme di attuazione cui rinvia l'art. 27 della legge n. 42 del 2009, costituisce il mezzo procedurale con il quale le autonomie speciali, anziché essere private definitivamente di quanto loro compete, partecipano al risanamento delle finanze pubbliche, impiegando a tal fine le risorse che lo Stato trattiene. Le quote accantonate rimangono, in tal modo, nella titolarità della Regione e sono strumentali all'assolvimento di un compito legittimamente gravante sul sistema regionale» (sentenza n. 77 del 2015).

In sostanza, l'accantonamento ha natura intrinsecamente provvisoria e la sua utilizzazione si giustifica solo con riguardo a quelle situazioni che per obiettive difficoltà non possono essere definite contestualmente alla redazione dei bilanci di previsione. Esso si differenzia dall'istituto del contributo delle autonomie speciali – come definito nella sentenza n. 19 del 2015 – per il raggiungimento degli obiettivi del patto di stabilità, previsti dagli ordinamenti

nazionale e comunitario, proprio per il carattere di necessaria temporaneità (anche il contributo diretto finalizzato ad assicurare il rispetto del patto di stabilità e dei vincoli di finanza pubblica può essere rideterminato attraverso il procedimento pattizio, ma ciò avviene soltanto in via ipotetica: sul punto ancora sentenza n. 19 del 2015), strettamente correlato a situazioni di innovazione normativa che presentano una complessità analitica obiettiva e non si prestano a definizioni istantanee finanziariamente univoche.

Le esposte considerazioni mettono in luce l'indissolubile collegamento, in termini dinamici, dell'accantonamento con l'accordo, nel quale viene depositato l'epilogo delle complesse transazioni ispirate al leale contraddittorio tra lo Stato e le autonomie speciali.

Solo il fallimento di reiterate trattative può giustificare, pur sempre nel rispetto degli statuti e dei principi di proporzionalità e ragionevolezza, una composizione normativa unilaterale da parte dello Stato, mentre analogo risultato non è possibile perseguire indirettamente, rendendo stabile una disciplina intrinsecamente provvisoria.

4.3. – Quanto alla violazione del principio di neutralità degli effetti fiscali della riforma sulle relazioni finanziarie tra Stato e Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia, occorre preliminarmente precisare che il legislatore statale avrebbe potuto scegliere, indifferentemente, un percorso di integrale “rideterminazione” secondo i criteri previsti dall'art. 27 della legge n. 42 del 2009 e dall'art. 14 del d.lgs. n. 23 del 2011 oppure scegliere il criterio minimale della neutralità fissato dal combinato dei commi 157 e 159 dell'art. 1 della l. n. 220 del 2010; in entrambi i casi, tuttavia, solo attraverso il procedimento pattizio dell'accordo. Al contrario, esso ha proceduto in via unilaterale mediante la stabilizzazione dell'accantonamento, determinato su base esclusivamente estimatoria. Avendo la ricorrente richiamato il criterio di neutralità previsto dal combinato dei suddetti commi 157 e 159, è in relazione a questi ultimi che deve essere dichiarata la illegittimità costituzionale della disposizione impugnata.

Quanto alla sussistenza per la ricorrente della lesione di carattere finanziario e del conseguente pregiudizio per la programmazione regionale, non può essere condivisa l'eccezione dell'Avvocatura generale dello Stato secondo cui vi sarebbe carenza di interesse all'impugnativa, in quanto la Regione lamenterebbe un *vulnus* alle proprie prerogative finanziarie senza dimostrare in concreto come le norme contestate si traducano nella denunciata alterazione del rapporto tra complessivi bisogni regionali e mezzi finanziari necessari a farvi fronte.

Innanzitutto, valgono a provare tale lesione gli accertamenti compiuti, in sede di parificazione del rendiconto regionale 2014, dalla Corte dei conti, sezione regionale di controllo per la Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia, la quale ha rilevato anomalie nei meccanismi di accreditamento delle entrate tributarie della Regione, sottolineando il perdurare (rispetto all'esercizio 2013 egualmente inciso) «di “variabili ingovernabili dalla Regione” dipendenti dalle misure di finanza pubblica statale che, con contenuti finanziari talvolta non

immediatamente quantificabili, producevano effetti diretti sull'ammontare delle compartecipazioni regionali, condizionando la programmazione [nonché l'esistenza di] ulteriori variabili ingovernabili, o quanto meno imprevedibili, connesse al sistema normativo di quantificazione e riscossione del gettito tributario spettante alla Regione [...]. Per tale motivo anche le vicende connesse al tempo e al luogo del mero versamento delle imposte (ad es. anticipi delle scadenze di pagamento, mobilità dei contribuenti versanti) influiscono direttamente sulla quantificazione del gettito annuale spettante alla Regione» (delibera n. 95 del 2015).

Ciò risulta pregiudizievole non solo sotto il profilo meramente finanziario, ma anche sotto quello della corretta programmazione, poiché rimane incerta per l'intero esercizio finanziario la quantificazione delle risorse sulla base delle quali determinare l'attuazione delle politiche regionali. Osserva in proposito la Corte dei conti nella succitata delibera che «l'accertamento delle entrate non opera in conformità alla nozione giuridica propria della contabilità finanziaria, bensì esprime le “somme finalizzate” e cioè l'importo dell'effettivo accredito sul conto di tesoreria della Regione delle somme ripartite e cioè incassate».

Inoltre, dagli stessi dati comunicati dall'Avvocatura generale dello Stato, in ottemperanza alla richiesta istruttoria di questa Corte, appare una progressiva espansione nel triennio 2012-2014 degli accantonamenti a carico della Regione: euro 73.027.450,06 nel 2012; euro 83.913.991,99 nel 2013; euro 144.155.582,14 nel 2014. Indipendentemente dalle plurime variabili che incidono su tali quantificazioni, la progressione degli incrementi appare inequivocabile sintomo dell'accennata contrazione delle risorse fiscali a disposizione della Regione in assenza di qualsiasi meccanismo compensativo fondato su accertamenti in contraddittorio con lo Stato.

È da sottolineare, poi, come il Presidente del Consiglio dei ministri non risponda alla censura regionale, secondo cui le stime contenute nelle disposizioni impugnate avrebbero un vizio genetico derivante dalla grave sottovalutazione del precedente gettito effettivo dell'ICI, indefettibile termine di paragone per verificare la neutralità finanziaria delle compensazioni previste dalla riforma. A ciò sarebbe correlata la sovrastima del maggior gettito dell'IMU, la quale altererebbe ulteriormente la forbice differenziale, riverberandosi sul calcolo dell'accantonamento per tutte le annualità successive. Malgrado le puntuali richieste istruttorie in proposito formulate da questa Corte, non vi è traccia nella risposta dell'Avvocatura generale dello Stato di informazioni e quantificazioni finanziarie circa il problema sollevato dalla ricorrente in ordine al mancato rispetto della neutralità finanziaria.

Peraltro, non può essere accolta neppure l'ulteriore eccezione del Presidente del Consiglio secondo cui la Regione potrebbe recuperare il gettito fiscale accantonato dallo Stato attraverso una speculare riduzione dei trasferimenti ai Comuni friulani. Occorre in proposito ricordare che la finanza degli enti locali si basa su tributi propri ma anche su trasferimenti, i quali nel caso della Regione

autonoma Friuli-Venezia Giulia – a differenza di quel che avviene per i Comuni delle Regioni a statuto ordinario e per quelli della Regione siciliana e della Regione Sardegna – vengono somministrati dalla stessa Regione (cosiddetti “trasferimenti istituzionali”), in conformità a quanto previsto dal proprio statuto. Ne consegue che, dovendosi effettuare la pretesa compensazione sui predetti trasferimenti, sarebbe violata la neutralità finanziaria complessiva dell’operazione ai danni degli enti locali friulani, i quali non potrebbero a loro volta compensare la riduzione dei trasferimenti con il maggior gettito dell’IMU, che per legge è attribuito allo Stato.

4.4. – L’art. 1, comma 729, della legge n. 167 del 2013 viene altresì a collidere con le richiamate disposizioni statutarie e con il principio di leale collaborazione sotto un ulteriore profilo: ossia per la mancata previsione di una corretta condivisione, da parte dello Stato, dei dati analitici necessari ad effettuare in contraddittorio le compensazioni indispensabili ad assicurare la neutralità della riforma fiscale nelle relazioni finanziarie tra Stato ed enti territoriali della Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia ed, eventualmente, le altre operazioni di cui all’art. 27 della legge n. 42 del 2009 finalizzate alla razionalizzazione delle risorse tributarie assegnate alla medesima Regione ed ai propri enti locali.

È utile ricordare come il sistema tributario regionale sia caratterizzato, quasi per intero, dall’eteronomia della struttura dei tributi (propri derivati, addizionali, compartecipazioni al gettito di quelli erariali) e dalla centralizzazione dei meccanismi di riscossione e riparto tra gli enti territoriali, soluzioni giustificate dall’interrelazione con più parametri costituzionali di primaria importanza, tra i quali spiccano il coordinamento della finanza pubblica ed il rispetto dei vincoli comunitari *ex* art. 117, primo comma, Cost., e come tale “supremazia normativa” sia giustificata sul piano funzionale da inderogabili istanze unitarie che permeano la Costituzione. Tuttavia, aggiungere a questa fondamentale prerogativa del legislatore statale anche l’esonero per lo Stato dall’obbligo di rendere ostensibili e confrontabili i dati necessari per una corretta attuazione del precetto costituzionale, inerente alla salvaguardia delle risorse spettanti all’autonomia speciale, costituisce un’ingiustificata compressione dell’autonomia stessa.

Con riguardo alla fattispecie normativa in esame può dunque dirsi che il legislatore statale, durante l’ampio percorso di attuazione della riforma fiscale previsto dalla legge n. 42 del 2009, abbia prima fissato regole costituzionalmente corrette afferenti ai meccanismi di funzionamento delle relazioni finanziarie tra lo Stato e le autonomie territoriali in materia tributaria ma, successivamente, abbia determinato un quadro opaco ed autoreferenziale per quel che concerne le dinamiche applicative del riparto del gettito.

Questa inadeguata traduzione del modello costituzionale nel meccanismo giuridico, che lo avrebbe dovuto in concreto attuare, viene a pregiudicare – attraverso la mancata previsione dell’obbligo di produrre adeguate informazioni

finanziarie da parte dello Stato – la possibilità di un consapevole contraddittorio, finalizzato ad assicurare la cura di interessi generali quali l'equilibrio dei reciproci bilanci, la corretta definizione delle responsabilità politiche dei vari livelli di governo in relazione alle scelte e alle risorse effettivamente assegnate e la sostenibilità degli interventi pubblici in relazione alle possibili utilizzazioni alternative delle risorse contestate, nel tessuto organizzativo delle amministrazioni concretamente interessate al riparto del gettito fiscale.

Pur dovendo necessariamente utilizzare metodologie di stima preventiva, la pianificazione di detto riparto (conseguente alla riforma) tra i diversi livelli di governo territoriale rimane un fenomeno intrinsecamente giuridico e costituzionalmente rilevante. In quanto tale, riguarda anche gli interessi delle diverse collettività locali coinvolte, le quali hanno diritto ad un'informazione chiara e trasparente sull'utilizzazione del prelievo obbligatorio e sulla imputabilità delle scelte politiche sottese al suo impiego.

È opportuno in proposito ricordare che l'art. 1 della legge n. 42 del 2009 declina l'autonomia degli enti territoriali come finalizzata a garantire «i principi di solidarietà e di coesione sociale [nonché] la massima responsabilizzazione [di detti enti] e l'effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti». La Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia ed i propri enti territoriali sono comunità esponenziali del pluralismo sociale, nella cornice di una Repubblica una e indivisibile, tale anche in ragione del pluralismo istituzionale e delle istanze di autonomia che ne caratterizzano il tessuto democratico. In tale contesto, la chiarezza e la trasparenza dei rapporti tra prelievo tributario e suo impiego per le politiche regionali diventano un corredo indefettibile affinché tale esponenzialità si espliciti con connotati concreti.

Se i citati principi sono riferibili al prelievo tributario in generale, essi sono ancor più stringenti con riguardo alla disciplina del meccanismo dell'accantonamento, il quale comporta un sacrificio preventivo della fiscalità territoriale in attesa della definitiva attuazione del parametro normativo, una volta che siano disponibili con chiarezza i dati necessari per il conguaglio tra lo Stato e la Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia del gettito proveniente dalle diverse tipologie tributarie interessate dalla riforma.

5. – In riferimento agli stessi parametri considerati per l'art. 1, comma 729, della legge n. 147 del 2013, anche le censure rivolte al comma 711 del medesimo articolo sono fondate.

La norma prevede che la compensazione del minor gettito dell'IMU, derivante dai precedenti commi 707, lettera c), e 708, avvenga attraverso un minor accantonamento delle quote di compartecipazione regionali ai tributi erariali. Dall'illegittimità del predetto meccanismo di accantonamento, affermata in relazione al comma 729, deriva che le operazioni di marginale rideterminazione quantitativa come quella prevista dalla disposizione in esame non possano essere preservate.

6. – Sono altresì fondate in riferimento ai richiamati parametri anche le

questioni sollevate nei confronti dell'art. 1, comma 712, della legge n. 147 del 2013.

Con riguardo all'IMU sull'abitazione principale lo Stato ha comunque determinato l'accantonamento, sostituendo tale mancato gettito con quello della TASI. Per l'esercizio finanziario 2014 quest'ultimo tributo non ha fornito un provento equivalente a quello presunto dell'IMU, determinando quindi una maggiore riduzione ai danni della Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia di oltre euro 9.300.000,00. Dalla precedente enunciazione di illegittimità costituzionale nei confronti del comma 729 e dall'acclarato inserimento della norma in esame nel meccanismo degli accantonamenti deriva pertanto anche l'illegittimità del comma 712.

7. – In ordine alle dichiarate illegittimità sono necessarie alcune precisazioni circa gli effetti dalle stesse prodotti sul meccanismo dell'accantonamento. Quest'ultimo, proprio in base al principio dell'equilibrio dinamico del bilancio, verrà meno a far data dalla pubblicazione della presente sentenza, fermo restando tuttavia che per i decorsi esercizi gli accantonamenti effettuati in via preventiva dovranno essere conciliati con i dati del gettito fiscale accertato, restituendo alla Regione ricorrente le somme trattenute in eccedenza.

La stessa ricorrente – consapevole della complessità della situazione finanziaria sedimentatasi a seguito della mancata compensazione degli accantonamenti – chiede in via subordinata la cessazione dell'accantonamento a far data dal giorno della pubblicazione della eventuale sentenza di accoglimento a condizione che lo Stato proceda in contraddittorio alle necessarie compensazioni per il periodo intercorso dalla data di entrata in vigore del primo accantonamento (esercizio 2012), assicurandone la relativa copertura finanziaria nell'esercizio di effettuazione di tale compensazione. A ben vedere, con riguardo alla particolare situazione in esame, tale effetto risulta naturale conseguenza della specificità delle relazioni finanziarie tra Stato e Regioni e del carattere di continuità dei bilanci pubblici, che consente rimodulazioni dei rapporti debitori e creditori tra Stato ed autonomie territoriali anche in esercizi successivi alla loro scadenza.

E ciò è coerente con quanto questa Corte ha già avuto occasione di sottolineare con riguardo all'inscindibile connessione tra il principio dell'equilibrio dinamico del bilancio ed il carattere di continuità degli esercizi finanziari, il quale ne risulta naturale declinazione essendo «essenziale per garantire nel tempo l'equilibrio economico, finanziario e patrimoniale» (sentenza n. 155 del 2015), anche attraverso appropriate rimodulazioni dei rapporti fra Stato ed autonomie speciali «con riguardo ai decorsi esercizi» (sentenza n. 155 del 2015).

D'altronde, il principio dell'equilibrio dinamico, «[e]ssendo strettamente connesso [a quello] di continuità del bilancio, essenziale per garantire nel tempo l'equilibrio economico, finanziario e patrimoniale, [...] può essere applicato anche ai fini della tutela della finanza pubblica allargata, consentendo in sede

pattizia di rimodulare in modo più appropriato le relazioni finanziarie anche con riguardo ai decorsi esercizi» (sentenza n. 155 del 2015).

Peraltro, scrutinando una diversa fattispecie di natura tributaria proposta in via incidentale, questa Corte ha affermato che il legislatore deve provvedere tempestivamente «al fine di rispettare il vincolo costituzionale dell'equilibrio di bilancio, anche in senso dinamico (sentenze n. 40 del 2014, n. 266 del 2013, n. 250 del 2013, n. 213 del 2008, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966), [...] ciò anche eventualmente rimediando ai rilevati vizi della disciplina tributaria in esame» (sentenza n. 10 del 2015).

8. – Restano assorbite le ulteriori censure rivolte all'art. 1, commi 711, 712 e 729, della legge n. 147 del 2013. Va inoltre precisato che la dichiarazione d'illegittimità costituzionale delle suddette disposizioni, «essendo fondata sugli evocati parametri statutari [e sul principio di leale collaborazione tra le parti in causa] ha efficacia, con riguardo all'applicazione di dette norme, limitatamente all[a] Region[e] autonom[a] Friuli-Venezia Giulia» (sentenza n. 39 del 2014).

9. – La questione di costituzionalità dell'art. 1, comma 723, della legge n. 147 del 2013 non è fondata in riferimento a tutti i parametri invocati dalla ricorrente.

La disposizione si limita ad introdurre a carico di tutti gli enti locali un mero obbligo di comunicazione, senza che il meccanismo di riparto del gettito fiscale venga modificato o alterato da tale disposizione. Inoltre, laddove tale comma richiama l'art. 1, comma 380, lettera b), della legge n. 228 del 2012, si appalesa l'infondatezza dell'impugnazione per erroneità del presupposto interpretativo, dacché è stato confermato che esso non trova applicazione per l'autonomia speciale ricorrente.

10. – Anche le censure rivolte ai successivi commi 725 e 727 del medesimo articolo non sono fondate.

Le due disposizioni disciplinano rispettivamente il caso in cui sia stata versata allo Stato, a titolo di IMU, una somma spettante al Comune ed il caso opposto di indebito versamento a quest'ultimo, dettando prescrizioni per la comunicazione degli errori e le modalità con cui porvi rimedio. Per la Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia è previsto che la “regolazione” avvenga nell'ambito dell'attuazione degli accantonamenti. I due commi non contengono nel loro precetto principale alcuna previsione lesiva e si limitano a rimettere la fase della “regolazione” concreta alla sede dell'accantonamento. Una volta rimosso il meccanismo degli accantonamenti, la “regolazione” avverrà semplicemente in altro modo, senza alcun pregiudizio per le finanze regionali.

11. – La questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 715, della legge n. 147 del 2013 è inammissibile.

Con riferimento alla norma di specie difetta ogni specifico percorso argomentativo a suffragio della dedotta illegittimità, non essendo sufficiente il generico rinvio al precedente ricorso, deciso nel senso della inammissibilità con la sentenza n. 155 del 2015 di questa Corte. Per tale ragione la censura,

genericamente proposta nei confronti della citata disposizione, deve essere dichiarata inammissibile per carenza di motivazione (*ex multis*, sentenza n. 220 del 2013).

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

riservata a separate pronunce la decisione delle ulteriori questioni di legittimità costituzionale promosse dalla Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia con il ricorso indicato in epigrafe,

1) *dichiara*, con gli effetti di cui in motivazione, l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, commi 711, 712 e 729, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge di stabilità 2014), nella parte in cui si applica alla Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia;

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 14 giugno 2016.

PARTE IV
L'ATTUAZIONE DEI TRIBUTI

1. ACCERTAMENTO

1.1. Notificazione degli atti impositivi

SENTENZA N. 360/2003 (PRES. ZAGREBELSKY; RED. A. MARINI)

Accertamento delle imposte sui redditi – Notificazioni – Variazioni di indirizzo del contribuente non risultanti dalla dichiarazione annuale dei redditi – Termine di sessanta giorni per l'opponibilità della variazione anagrafica all'amministrazione finanziaria – Riserva al legislatore della individuazione di un termine congruo.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), art. 60, ultimo comma.

Costituzione, art. 24.

Considerato in diritto

1. – La Commissione tributaria provinciale di Trapani dubita, in riferimento agli artt. 3, 24 e 97 della Costituzione, della legittimità costituzionale dell'art. 60, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), nella parte in cui prevede che le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo del contribuente, non risultanti dalla dichiarazione annuale dei redditi, abbiano effetto, ai fini delle notificazioni, solamente dal sessantesimo giorno successivo a quello della avvenuta variazione anagrafica, ed in ogni caso nella parte in cui non prevede che abbiano immediato effetto, ai medesimi fini, le variazioni e le modificazioni di indirizzo comunque conosciute dall'amministrazione finanziaria.

Ad avviso del rimettente, la norma impugnata, consentendo all'amministrazione finanziaria di effettuare la notificazione in un luogo diverso dall'effettivo indirizzo del destinatario, quale risultante dai registri anagrafici, sarebbe irragionevolmente lesiva del diritto di difesa del contribuente e contrasterebbe con i principi di efficienza e buon andamento della pubblica amministrazione.

2. – La questione è fondata.

Questa Corte ha avuto modo di affermare che un limite inderogabile alla discrezionalità del legislatore nella disciplina delle notificazioni è rappresentato dall'esigenza di garantire al notificatario l'effettiva possibilità di una tempestiva conoscenza dell'atto notificato e, quindi, l'esercizio del suo diritto di difesa (sentenza n. 346 del 1998).

Il legislatore può, dunque, nell'esercizio della sua discrezionalità, prevedere che le variazioni di indirizzo, ai fini delle notificazioni da effettuarsi da parte dell'amministrazione finanziaria, non abbiano un effetto immediato, agevolando, in tal modo, l'attività dei relativi uffici ed assicurando una migliore tutela degli interessi di carattere generale di cui sono portatori. Tale differimento di efficacia, pur legittimo in linea di principio, va, tuttavia, contenuto entro limiti tali da non pregiudicare, sacrificando l'effettiva possibilità di conoscenza dell'atto da parte del destinatario, l'esercizio del suo diritto di difesa.

Pregiudizio che certamente si verifica ove l'anzidetto differimento sia stabilito, come nella previsione di cui alla norma impugnata, per un periodo di tempo (sessanta giorni) non solo eccessivamente lungo, ma addirittura pari al termine di impugnazione dell'atto dinanzi alle commissioni tributarie.

Va, dunque, dichiarata l'illegittimità costituzionale della norma impugnata, restando comunque riservata al legislatore l'individuazione di un diverso e più congruo termine per l'opponibilità della variazione anagrafica all'amministrazione finanziaria.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 60, ultimo comma, del decreto

del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), nella parte in cui prevede che le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo del contribuente, non risultanti dalla dichiarazione annuale, hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal sessantesimo giorno successivo a quello della avvenuta variazione anagrafica.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 10 dicembre 2003.

1.2. Definitività dell'accertamento e rapporti tra giurisdizioni: la pregiudiziale tributaria

SENTENZA N. 88/1982 (PRES. ELIA; REL. O. REALE)

Reati tributari – Imposte dirette – Accertamento delle imposte divenuto definitivo in via amministrativa – Efficacia vincolante per il giudice penale.

Legge 7 gennaio 1929, n. 4 (Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie), artt. 21, terzo comma, e 60.

Costituzione, artt. 3 (eguaglianza e ragionevolezza), 24 e 101, secondo comma.

SENTENZA N. 247/1983 (PRES. ELIA; REL. PALADIN)

Accertamento definitivo dell'imposta in conseguenza della decisione di una Commissione tributaria – Vincolo per il giudice penale nella cognizione di reati contestati a chi sia rimasto estraneo al giudizio tributario.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), art. 56, ultimo comma.

Costituzione, art. 24.

SENTENZA N. 258/1991 (PRES. CORASANITI; RED. SPAGNOLI)

Accertamento dell'imposta divenuto definitivo a seguito di decisioni della Commissione tributaria – Vincolatività per il giudice penale nella cognizione del reato di omessa o infedele dichiarazione dei redditi.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), art. 56, in relazione agli artt. 60, 21, terzo comma, e 22 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 (Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie).

Costituzione, art. 24.

Considerato in diritto

1. – Come si evince dalla narrativa, la Corte d'Appello di Palermo doveva giudicare della responsabilità penale di un contribuente che aveva denunciato nel 1971, con riferimento all'anno 1970, un reddito che – secondo le risultanze di un concordato fra un mandatario dello stesso contribuente e l'Ufficio delle Imposte – sarebbe stato invece prodotto nell'anno 1969 e avrebbe dovuto quindi essere denunciato nell'anno 1970. Il contribuente aveva chiesto in tribunale (dove era stato condannato), e chiedeva in appello, di essere ammesso a provare che in realtà il reddito era stato percepito nel 1970, e quindi la denuncia era stata tempestiva. Ma la Corte d'Appello rilevava che l'art. 60 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, (come interpretato dalla Cassazione), escludendo l'applicabilità alla materia delle imposte dirette dell'art. 22 della stessa legge, vincolava “tassativamente il giudice penale all'esito di un procedimento amministrativo” e quindi, nella specie, precludeva la prova invocata dal contribuente al fine di escludere il fatto-reato imputatogli. La Corte dubitava quindi della costituzionalità del detto vincolo che “costituisce deroga a due principi fondamentali dell'ordinamento processuale penale: quello che affida l'accertamento dei fatti al libero convincimento del giudice, con esclusione assoluta, nel suo ambito, di prove legali; e quello che ammette rispetto al giudizio penale vincoli di pregiudizialità solo in rapporto a casi limitati di decisioni di altri giudici”.

2. – La questione è fondata.

Occorre preliminarmente osservare che, pur avendo nel dispositivo invocato quali parametri soltanto gli artt. 3 e 24 della Costituzione, tutta l'impostazione dell'ordinanza, come espressamente risulta dalle proposizioni sopra citate, nelle quali si denuncia la violazione del principio del libero convincimento del giudice, chiama in causa anche l'art. 101, 2 comma, della Costituzione. Pertanto, in conformità di quanto già altre volte ritenuto dalla Corte (cfr. sent. n. 1 del 1971), la questione deve essere esaminata anche con riferimento all'art. 101, 2 comma, della Costituzione.

Il fatto che il reddito del quale si discuteva fosse stato percepito nel 1969 (non nel 1970, come sostenuto dal contribuente) risultava da un “concordato al riguardo intervenuto il 17 febbraio 1972 tra l'ufficio impositore e un legale da lui (il contribuente) incaricato”.

Esattamente il giudice *a quo* ha attribuito al concordato il valore di un atto amministrativo, contrapponendolo alle “decisioni di altri giudici” rispetto alle quali sarebbero ipotizzabili “vincoli di pregiudizialità” per il giudice penale.

In effetti la giurisprudenza della Cassazione e della Commissione Centrale Tributaria e la prevalente dottrina, escludendo il carattere transattivo del concordato, lo qualificano come un atto di accertamento autoritativo cui il contribuente presti adesione; comunque, come “atto amministrativo”, che esclude ogni connotato del provvedimento giurisdizionale.

Ora l'art. 60 della legge n. 4 del 1929, escludendo l'applicabilità ai tributi

diretti dell'art. 22 della stessa legge, sostanzialmente conferma la disposizione del terzo comma dell'art. 21 ("per i reati previsti dalla legge sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti la materia"), che, secondo la costante giurisprudenza, attribuisce a tale accertamento, anche quando si sia verificato in fase amministrativa, un'efficacia vincolante per il giudice penale, certamente incompatibile con il principio del libero convincimento, tanto più rigoroso in sede di giudizio penale. E anche l'art. 21, terzo comma, così interpretato e applicato, deve perciò intendersi compreso nella questione sollevata.

Tale evidente violazione dell'art. 101, secondo comma, della Costituzione si combina con quella degli artt. 24 e 3. Il primo è violato in quanto l'accertamento amministrativo che fa stato nel giudizio penale impedisce l'esercizio del diritto inviolabile della difesa. Il secondo perché la preclusione per il giudice penale, che deriva dall'accertamento amministrativo in materia tributaria, differenzia irrazionalmente la condizione degli imputati secondo che la imputazione sia conseguente a un accertamento amministrativo tributario o no e, nell'ambito degli accertamenti amministrativi tributari, sia relativa a imposte dirette o indirette.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale degli artt. 60 e 21, terzo comma, della legge 7 gennaio 1929, n. 4, nella parte in cui prevedono che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta, divenuto definitivo in via amministrativa, faccia stato nei procedimenti penali per la cognizione dei reati previsti dalle leggi tributarie in materia di imposte dirette.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 27 aprile 1982.

* * *

Sentenza n. 247/1983 (Pres. Elia; Rel. Paladin) ¹

Considerato in diritto

1. – Questa Corte, con la sentenza n. 88 del 1982, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale degli artt. 60 e 21, terzo comma, della legge 7 gennaio 1929, n. 4, "nella parte in cui prevedono che l'accertamento dell'imposta e della

(¹) La sentenza n. 247 del 1983 ha inoltre dichiarato inammissibili, in riferimento agli artt. 24, secondo comma, e 27 Cost., le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 42 e 61 del d.P.R. n. 600 del 1973, 16 e 19 del d.P.R. n. 636 del 1972.

relativa sovrimposta, divenuto definitivo in via amministrativa, faccia stato nei procedimenti penali per la cognizione dei reati preveduti dalle leggi tributarie in materia di imposte dirette". Ma tale decisione non consente di considerare già risolto, neppure in modo implicito, il caso che ora è in questione, nel senso che le norme denunciate non si prestino più a determinare le conseguenze ipotizzate e censurate dal giudice *a quo* (secondo la motivazione dell'ordinanza n. 95 di quest'anno).

Effettivamente, la Corte ha avuto cura di precisare più volte, non solo nel dispositivo ma nella motivazione della citata sentenza, che la pronuncia aveva esclusivo riguardo agli atti amministrativi dotati di efficacia vincolante per il giudice penale, impregiudicato restando il diverso problema dell'autorità spettante agli accertamenti divenuti definitivi per effetto di un provvedimento giurisdizionale. Ora, nel giudizio pendente dinanzi al Tribunale di Ravenna, il giudice penale risulta vincolato dalla decisione di una Commissione tributaria; sicché la presente questione non può essere confusa con quella esaminata dalla sentenza n. 88 del 1982, ma richiede di venire affrontata nel merito.

2. – A tal fine, l'indagine va concentrata sull'art. 56, ultimo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ("Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi"), nella parte in cui si stabilisce che "l'azione penale per i reati di cui ai commi precedenti non può essere iniziata o proseguita prima che l'accertamento dell'imposta sia divenuto definitivo". E questa, infatti, fra le molte norme impugnate dal Tribunale di Ravenna, la sola che abbia tuttora una diretta rilevanza nel giudizio *a quo* – pur dopo l'abrogazione disposta, ma con effetto dal 1 gennaio 1983, mediante l'art. 13 del d.l. n. 429 del 1982, convertito nella legge n. 516 del medesimo anno – in quanto interpretata ed applicata nel senso che l'accertamento divenuto definitivo per effetto della pronuncia di una Commissione tributaria abbia autorità di cosa giudicata e dunque faccia stato nel conseguente giudizio penale. Ed è su tale norma che in sostanza si appuntano le censure dell'ordinanza di rimessione, là dove essa coinvolge anche casi in cui l'imputato sia rimasto estraneo, perché impossibilitato a parteciparvi, al giudizio tributario in seguito al quale l'imposta dovuta sia stata definitivamente accertata: come appunto si è verificato nella specie, dal momento che l'art. 43 della legge fallimentare, privando il fallito della legittimazione processuale nelle controversie relative a rapporti di diritto patrimoniale, determina per esso l'impossibilità giuridica di agire e difendersi dinanzi alle Commissioni tributarie, pur quando vengano in considerazione illeciti penali inerenti all'evasione delle imposte sui redditi.

Così circoscritta, la questione è fondata. Ad esigere l'annullamento della norma denunciata, valgono ragioni analoghe a quelle che hanno già indotto la Corte a temperare – per mezzo di varie decisioni – il rigore della cosiddetta unità della giurisdizione o del necessario coordinamento fra giurisdizioni diverse: nel cui nome si rendevano vincolanti vari tipi di accertamenti giurisdizionali, nei confronti di terzi che pur s'erano trovati nell'impossibilità di intervenire o

di assumere veste di parte nei relativi giudizi. Effettivamente, con la sentenza n. 55 del 1971, la Corte ha ritenuto che sotto questo aspetto l'art. 28 cod. proc. pen. (sull'autorità del giudicato penale in altri giudizi civili o amministrativi) fosse incompatibile con la garanzia costituzionale del diritto di difesa. Nel medesimo senso ed entro analoghi limiti, la sentenza n. 99 del 1973 ha poi dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 27 cod. proc. pen. (sull'autorità del giudicato penale nel giudizio di danno). Più di recente, la sentenza n. 102 del 1981 ha nuovamente affermato "che la subordinazione, anche per i terzi rimasti estranei, dell'esercizio dei diritti civilistici all'accertamento che ne sia risultato in sede penale, viene a violare non soltanto il diritto di difesa ma anche il diritto di azione, inibendo la possibilità di dare la prova dei fatti posti a fondamento del proprio diritto"; e quindi ha annullato una serie di norme del d.P.R. n. 1124 del 1965, in tema di diritto di regresso dell'INAIL e di giudizio civile di danno a carico del datore di lavoro.

Dato il principio del libero convincimento del giudice penale, conclusioni del genere si impongono a fortiori quando si tratti di decisioni di altri tipi di giudici, destinate a far comunque stato in procedimenti come quello pendente dinanzi al Tribunale di Ravenna. Deve, pertanto, considerarsi in contrasto con l'art. 24 cpv. Cost. la previsione per cui l'accertamento dell'imposta, divenuto definitivo in conseguenza della decisione di una Commissione tributaria, vincola agli stessi effetti penali chi sia rimasto estraneo a quel giudizio, perché non posto in condizione di intervenire o di parteciparvi. E resta dunque assorbita l'ulteriore censura, proposta dal giudice *a quo* in riferimento all'art. 27 della Costituzione.

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 56, ultimo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nella parte in cui comporta che l'accertamento dell'imposta divenuto definitivo in conseguenza della decisione di una commissione tributaria vincoli il giudice penale, nella cognizione dei reati previsti in materia di imposte sui redditi, contestati a chi sia rimasto estraneo al giudizio tributario, perché non posto in condizioni di intervenire o di parteciparvi;

2) [*omissis*]

Così deciso in Roma, in camera di consiglio, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 15 luglio 1983.

* * *

Sentenza n. 258/1991 (Pres. Corasaniti; Red. Spagnoli)*Considerato in diritto*

1. – La c.d. pregiudiziale tributaria, oggetto del presente giudizio, è stata introdotta nell'ordinamento, per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti, dall'art. 21 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 (coordinato con i successivi artt. 22 e 60) e ribadita nell'ultimo comma dell'art. 56 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 che, con formula analoga a quella precedente, stabilisce che "L'azione penale per i reati di cui ai commi precedenti non può essere iniziata o proseguita prima che l'accertamento dell'imposta sia divenuto definitivo": norma applicabile, tra l'altro, al reato di cui al primo comma del medesimo art. 56, che punisce con pena detentiva chi ometta di presentare la dichiarazione dei redditi, o la presenti incompleta o infedele, quando l'imposta relativa al reddito accertato è superiore a cinque milioni di lire.

Introducendo, con la legge 7 agosto 1982, n. 516 (di conversione del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429), un nuovo sistema penal-tributario imperniato su ipotesi criminose sganciate dalla determinazione dell'entità dell'evasione, il legislatore ha, da un lato, abrogato l'intero art. 56 ora citato, ma ne ha dall'altro disposto la sopravvivenza – anche per quanto attiene la norma processuale – limitatamente ai reati commessi anteriormente al 1° gennaio 1983 (art. 13, primo e secondo comma, quest'ultimo sostituito dall'art. 2 del decreto-legge 15 dicembre 1982, n. 916, convertito nella legge 12 febbraio 1983, n. 27).

Stante la riserva contenuta nell'art. 2, primo comma, del codice di procedura penale ed il dettato dell'art. 246 delle relative disposizioni transitorie, l'istituto deve ritenersi vigente, nei predetti limiti, anche dopo il varo del nuovo codice di rito.

Secondo la comune interpretazione, la norma così mantenuta in vigore non contiene una mera condizione di procedibilità, ma ha la portata sostanziale di una pregiudiziale obbligatoria, assolutamente devolutiva, sì che l'accertamento effettuato in sede tributaria e divenuto definitivo fa stato nel processo penale.

2. – Giudicando di un caso di omessa presentazione, per l'anno 1978, delle dichiarazioni di redditi per un importo di poco superiore ai cinque milioni di lire, nel quale l'accertamento – divenuto definitivo a seguito di decisione della commissione tributaria di primo grado, non impugnata – era stato effettuato sulla base di indizi privi dei caratteri di gravità, precisione e concordanza (ai sensi dell'art. 41, secondo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973), il Tribunale di Pistoia dubita che il citato art. 56, ultimo comma, letto anche in relazione alle soprarichiamate disposizioni della legge n. 4 del 1929 e riferito alla fattispecie di cui al primo comma del medesimo articolo, violi gli artt. 3 e 24 della Costituzione.

Il vincolo per il giudice penale derivante da un accertamento definitivo

effettuato con le predette modalità in sede di giurisdizione tributaria darebbe luogo, infatti, a irragionevole disparità di trattamento tra imputati per reati comuni e per reati fiscali, condizionerebbe il pieno esplicarsi del diritto di difesa e porrebbe il contribuente nell'alternativa o di rinunciare al ricorso alle commissioni tributarie per avere pienezza di difesa nel giudizio penale, o di accettare le limitazioni del diritto di difesa conseguenti alla pregiudizialità della decisione tributaria.

3. – Premesso che la censura non investe la pregiudiziale tributaria nel suo aspetto processuale – e cioè la funzione di condizione di procedibilità esplicita dalla pronuncia giurisdizionale tributaria definitiva – la questione deve ritenersi fondata.

Tra processo penale e processo tributario intercorrono, sul piano del regime probatorio, profonde differenze strutturali. Il primo è ispirato al principio della ricerca della verità materiale e della più ampia facoltà di prova dei fatti oggetto del giudizio. Il secondo, non solo soffre di consistenti limitazioni nell'accertamento dei fatti rilevanti (solo in casi limitati, ad esempio, è consentita la deroga al segreto bancario: art. 35 d.P.R. n. 600 del 1973), ma si caratterizza per un largo impiego di presunzioni legali e presunzioni semplici: le quali ultime, talora devono essere qualificate dai requisiti di gravità, precisione e concordanza (artt. 38, terzo comma e 39, lettera *d*)), talaltra ne possono anche prescindere (artt. 39, secondo comma e 41 d.P.R. cit.). Non è ammesso, inoltre, il ricorso al giuramento e, soprattutto, alla prova testimoniale.

Tali limitazioni nel regime probatorio non inficiano il processo tributario in sé considerato, dato che è giurisprudenza costante di questa Corte che il diritto di difesa può essere diversamente regolato a seconda delle specifiche peculiarità dei singoli procedimenti. Ciò che conta, però, ai fini della conformità della disciplina ai principi costituzionali in tema di difesa giurisdizionale, “è che vengano rispettate l'essenza e la funzione proprie del processo in quello di volta in volta preso in considerazione” (sentenza n. 560 del 1989).

Da questo punto di vista, non v'è dubbio che nel processo penale il diritto di difesa debba trovare la più ampia possibilità di esplicazione, dato che con esso si esercita nei confronti dei singoli la più penetrante autorità dello Stato e se ne mette in gioco la libertà personale. Viceversa, l'efficacia vincolante della pronuncia giurisdizionale tributaria non solo preclude che – agli esclusivi fini della responsabilità penale e della determinazione della pena – le risultanze dell'accertamento possano essere controllate con i più incisivi strumenti propri del processo penale, ma non di rado impedisce all'imputato di poterne contestare e contrastare efficacemente gli esiti. Basti pensare, per convincersene, che quando – come nel caso oggetto del giudizio principale – l'accertamento si fonda su presunzioni prive dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, la sua efficacia vincolante si pone in flagrante contraddizione con la regola propria del processo penale (art. 192, secondo comma) secondo cui non può darsi valore ad indizi sprovvisti di tali requisiti.

È perciò evidente che solo preminenti esigenze di tutela di altri valori di rilievo costituzionale potrebbero giustificare così gravi limitazioni del diritto di difesa.

4. – Già nel sistema dei rapporti tra gli accertamenti e le pronunce di autorità giurisdizionali diverse stabilito dal codice di procedura penale del 1930, la pregiudiziale tributaria era un istituto del tutto eccezionale. Quel sistema era infatti improntato non solo alla preminenza dell'accertamento e del giudizio penale, ma all'esclusione – salvo che nella delicatissima materia delle questioni di stato delle persone (art. 19) – della possibilità che le sentenze dei giudici civili o amministrativi facessero stato nel giudizio penale qualora le leggi da essi applicate ponessero limitazioni alla prova del diritto controverso (artt. 20 e 21).

Per parte sua, la Corte aveva provveduto, nell'ambito del predetto sistema, a contenere la portata della pregiudiziale tributaria, escludendo, da un lato, che la pronuncia giurisdizionale tributaria potesse far stato nel processo penale nei confronti dei terzi che non avevano potuto partecipare al relativo giudizio (sentenza n. 247 del 1983); dall'altro, che in tale processo potesse avere efficacia vincolante il mero accertamento amministrativo (sentenza n. 88 del 1982); e ciò, in entrambi i casi, per la constatata violazione del diritto di difesa. Aveva escluso, inoltre, che la pregiudiziale potesse operare quando l'accertamento del reato è del tutto indipendente dall'entità del tributo (sentenze nn. 89 del 1982 e 2 del 1989).

Residuavano le controversie a contenuto estimativo, che secondo una tradizionale impostazione si volevano sottratte al giudice penale: tant'è che – come si è detto – il superamento della pregiudiziale obbligatoria è stato essenzialmente perseguito, nel nuovo sistema penal-tributario, con la configurazione di fattispecie che prescindono dall'entità del tributo in contestazione.

Sotto il profilo costituzionale, a giustificare tale indirizzo non poteva, né può valere l'argomento della specialità e del complesso tecnicismo degli accertamenti a contenuto estimativo: altrimenti, la preclusione all'indagine ed al sindacato del giudice penale avrebbe dovuto valere anche nei confronti dell'accertamento amministrativo non seguito da un giudizio tributario, ciò che la Corte ha escluso con la ricordata sentenza n. 88 del 1982. Il tecnicismo degli accertamenti, del resto, comporta solo esigenze di specializzazione del magistrato penale, inquirente e giudicante, non dissimili da quelle che si riscontrano in varie altre materie che pur formano oggetto del giudizio penale senza particolari limitazioni.

Nemmeno può sostenersi, come fa l'Avvocatura, che il permanere della pregiudizialità processuale – che non è qui in contestazione – comporti di necessità il mantenimento di quella sostanziale. Altro, infatti, è subordinare l'azione penale all'accertamento tributario definitivo, onde consentire al pubblico ministero di avere solidi elementi per iniziarla ed al giudice di tenerlo nel debito conto; altro è dire che quell'accertamento è vincolante e non può essere

in alcun modo sindacato pur se basato su regole di giudizio estranee al processo penale.

A sorreggere il mantenimento della pregiudiziale tributaria nelle controversie del tipo suddetto ha giocato, invece, “l’esigenza fondamentale di evitare accertamenti discordanti anche a livello giurisdizionale dell’imposta dovuta” (sentenza n. 89 del 1982), di impedire, cioè, la formazione di giudicati contraddittori e salvaguardare così il principio di unità della giurisdizione.

Questa base giustificativa non può più valere, però, dopo l’entrata in vigore del nuovo processo penale, che ha profondamente eroso la portata di tale principio, introducendo – salvo limitatissime eccezioni – un regime di reciproca separazione tra azione penale, civile ed amministrativa e di autonomia dei rispettivi procedimenti: privilegiando, con ciò, le specificità strutturali e funzionali di ciascun tipo di giudizio anche a scapito della coerenza delle relative pronunce. In un sistema che contiene in limiti assai ristretti tanto l’ambito delle pregiudiziali – escludendo qualunque forma di devoluzione obbligatoria (art. 3) – quanto le ipotesi di sospensione (facoltativa) del dibattimento penale (art. 479); che demanda in linea di principio allo stesso giudice penale di risolvere in via incidentale, e senza efficacia vincolante per altri giudizi, ogni questione da cui dipende la decisione (art. 2); che esclude che nel processo penale si osservino i limiti di prova stabiliti dalle leggi civili (salvo quelli concernenti lo stato di famiglia e di cittadinanza: art. 193); è evidente che l’esigenza di evitare giudicati contraddittori non può più valere a ritenere costituzionalmente lecita la vincolatività per il giudice penale di pronunce tributarie che, pur se valide ai fini fiscali, sono basate su regole di giudizio estranee al processo penale e contraddittorie con la sua essenza, quali quelle di cui all’art. 41, secondo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Poiché uno dei termini del bilanciamento così effettuato ha ormai perso gran parte della sua pregnanza, non può più ritenersi consentita la compressione del diritto di difesa conseguente a quel vincolo.

La norma impugnata va perciò dichiarata costituzionalmente illegittima per violazione dell’art. 24 della Costituzione, restando con ciò assorbiti gli altri parametri investiti.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l’illegittimità costituzionale dell’ultimo comma, dell’art. 56 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), in relazione agli artt. 60, 21, terzo comma e 22 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 (Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie), nella parte in cui stabilisce che l’accertamento dell’imposta divenuto definitivo a seguito di decisione di una commissione

tributaria faccia stato nel giudizio penale relativo al reato previsto dal primo comma, dell'art. 56 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte Costituzionale, Palazzo della Consulta il 23 maggio 1991.

1.3. Accertamento e condono

SENTENZA N. 85/1965 (PRES. AMBROSINI; REL. PETROCELLI)

Condono per sanzioni non aventi natura penale – Applicazione condizionata alla previa definizione amministrativa dell'accertamento tributario entro l'anno dall'entrata in vigore della legge.

Legge 30 luglio 1959, n. 559 (Condono in materia tributaria per sanzioni non aventi natura penale), art. 2, terzo comma.

Costituzione, art. 3 (eguaglianza).

SENTENZA N. 121/1967 (PRES. AMBROSINI; REL. BENEDETTI)

Condono di sanzioni non penali – Termine per la definizione in via amministrativa dell'accertamento tributario.

Legge 31 ottobre 1963, n. 1458 (Condono in materia tributaria delle sanzioni non aventi natura penale), art. 2, terzo comma.

Costituzione, art. 3 (eguaglianza).

SENTENZA N. 175/1986 (PRES. PALADIN; REL. FERRARI)

Scadenza dei termini per la presentazione – Definizione agevolata delle pendenze mediante dichiarazioni integrative – Condizioni – Applicabilità del beneficio rimessa ad un'attività irragionevolmente eventuale dell'amministrazione.

Decreto-legge 10 luglio 1982 n. 429 (Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria), art. 16.

Costituzione, art. 3 (eguaglianza).

Considerato in diritto

Non è dubbio che dalla condizione imposta dal comma terzo dell'art. 2 della legge 30 luglio 1959, n. 559, cioè che per l'applicazione del condono concorra l'intervento della definizione amministrativa dell'accertamento tributario entro l'anno dall'entrata in vigore della legge stessa, derivi una disparità nel trattamento dei contribuenti; dei quali, soltanto taluni riescono a veder definito l'accertamento entro l'anno, mentre gli altri, per i quali l'accertamento rimane tuttavia pendente, non possono avvalersi del beneficio. Tale disparità non trova, ad avviso della Corte, un fondamento di ragionevolezza. I rilievi circa le finalità della norma, la quale – ad avviso dell'Avvocatura dello Stato – sarebbe stata diretta a stimolare i contribuenti per la sollecita definizione degli accertamenti, se valgono in certo modo a rivelare gli originari motivi della disposizione impugnata, non sono idonei a fornire una soddisfacente e razionale spiegazione della lamentata disparità. Né vale il richiamare la sentenza di questa Corte n. 171 del 1963, con la quale fu dichiarata infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 151 del Codice penale e del provvedimento di amnistia previsto dalla legge 23 gennaio 1963, n. 2. Come la Corte ebbe ad osservare, la diversità di situazione in cui vengono a trovarsi coloro che sono stati giudicati e condannati prima rispetto a coloro che sono giudicati dopo il provvedimento di amnistia è una disparità di fatto cui rimane estranea la legge, e deriva dalla diversa condizione nella quale inevitabilmente si trovano condannati e imputati al momento della entrata in vigore del provvedimento stesso. Nel caso in esame, invece, è proprio la norma impugnata che, mediante la condizione disposta per l'applicazione del condono, viene a creare la disparità di trattamento. La quale è da ritenersi priva di ogni ragionevolezza, in considerazione delle varie e molteplici cause di ogni genere, non imputabili ai contribuenti, che possono accelerare o ritardare la definizione amministrativa degli accertamenti tributari. Sussiste per conseguenza la denunziata violazione dell'art. 3 della Costituzione, e la disposizione impugnata deve dichiararsi costituzionalmente illegittima.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, dell'art. 2, comma terzo, della legge 30 luglio 1959, n. 559, nella parte in cui stabilisce che la definizione amministrativa dell'accertamento tributario deve intervenire entro un anno dalla entrata in vigore della legge, come condizione per l'applicazione del condono di cui ai numeri 1 e 2 del primo comma dello stesso articolo.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 14 dicembre 1965.

* * *

Sentenza n. 121/1967 (Pres. Ambrosini; Rel. Benedetti)*Considerato in diritto*

Rileva esattamente la Commissione distrettuale delle imposte di La Spezia che la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma terzo, della legge 31 ottobre 1963, n. 1458, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, è analoga a quella promossa dalla stessa Commissione, con la precedente ordinanza del 28 aprile 1964, nei riguardi dell'art. 2, comma terzo, della legge 30 luglio 1959, n. 559, questione decisa con sentenza n. 85 del 1965 di questa Corte.

Anche nel presente giudizio si deduce, infatti, che la norma impugnata sia in contrasto con il principio di eguaglianza sancito dalla Costituzione, perché subordina l'applicazione del condono in materia tributaria alla condizione che la definizione amministrativa dell'accertamento intervenga entro sei mesi dall'entrata in vigore della legge.

Analogamente al caso deciso con la richiamata sentenza è a dirsi che la norma in esame dà luogo ad una evidente disparità di trattamento tra i contribuenti che riescono a beneficiare del condono per aver visto definire il loro accertamento nel termine stabilito dalla legge e gli altri che non possono godere del medesimo beneficio perché i loro accertamenti non sono stati definiti. La disparità di trattamento non è poi sorretta da alcuna ragionevole giustificazione in quanto cause varie e molteplici, non imputabili al contribuente, possono impedire il verificarsi della condizione stabilita per l'applicazione del condono. Fondata è per conseguenza la denunziata violazione dell'art. 3 della Costituzione, e costituzionalmente illegittima deve dichiararsi anche la disposizione in questa sede impugnata.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma terzo, della legge 31 ottobre 1963, n. 1458, concernente il condono in materia tributaria delle sanzioni non aventi natura penale, nella parte in cui stabilisce che la definizione amministrativa dell'accertamento tributario deve intervenire entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della legge, come condizione per l'applicazione del condono di cui ai numeri 1 e 2 del primo comma dello stesso articolo.

Così deciso in Roma, in camera di consiglio, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 15 novembre 1967.

* * *

Sentenza n. 175/1986 (Pres. Paladin; Rel. Ferrari)*Considerato in diritto*

1. – La questione su cui la Corte è chiamata a pronunciarsi risulta sollevata con dieci ordinanze, emesse tutte da Commissioni tributarie di primo grado, e precisamente: una, rispettivamente, da quella di Firenze il 20 dicembre 1983 (r.o. 810/1984), di Catanzaro il 22 marzo 1984 (r.o. 1094/1984), di Bologna il 3 aprile 1984 (r.o. 284/1985), due da quella di Larino il 29 marzo 1984 (r.o. 1190/1984) ed il 5 luglio 1984 (r.o. 174/1985), e cinque da quella di Termini Imerese il 20 giugno 1984 (r.o. 16, 17, 18, 19 e 20 del 1985). Dette ordinanze si accomunano, sia per la norma impugnata – l'art. 16 del decreto legge 10 luglio 1982, n. 429, e più propriamente come modificato con la legge di conversione 7 agosto 1982, n. 516 –, sia per i parametri costituzionali invocati – gli artt. 3 e 97 Cost. –, giacché solo la Commissione tributaria di Catanzaro invoca anche l'art. 53 Cost.. Conseguentemente, i relativi giudizi vanno riuniti e decisi con unica sentenza.

2. – Il decreto legge n. 429 del 1982, recante “norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria”, stabiliva (art. 14) – con riguardo alle imposte sul reddito delle persone fisiche e giuridiche e su quella locale sui redditi – che i contribuenti i quali avevano lasciato scadere il termine per la presentazione della dichiarazione annuale, ed intendevano ottenere la definizione agevolata delle loro pendenze, erano “ammessi a presentare”, “entro il mese di novembre 1982”, “dichiarazioni integrative in luogo di quelle omesse e per rettificare in aumento quelle già presentate”. All'uopo, distingueva tra definizione in assenza di accertamento e definizione in presenza di accertamento. Nel primo caso (art. 19), non solo i contribuenti godevano della “definizione automatica”, che si risolveva nel versamento, per ciascun periodo, di “una maggiore imposta”, rispetto alla dichiarazione integrativa, “di almeno 50.000 lire, elevato a lire 300.000 per i titolari di redditi di impresa” sino a lire 600.000 “per i soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche”, ma la dichiarazione integrativa produceva l'effetto di impedire la notifica di futuri accertamenti. Nel secondo caso (art. 16), viceversa, che si verificava ove l'accertamento fosse stato notificato “anteriamente alla data di entrata in vigore del presente decreto”, la definizione della controversia era possibile, se la dichiarazione integrativa recava un imponibile non inferiore a quello determinato, “riducendo l'imponibile accertato dall'ufficio di un importo pari al quaranta per cento della differenza tra l'imponibile stesso e quello dichiarato dal contribuente e di un ulteriore importo pari al venticinque per cento dell'imponibile dichiarato”, ovvero “di un importo pari al trenta per cento” rispetto all'imponibile accertato, ove si trattasse di omessa dichiarazione.

In sede di conversione, tuttavia, vennero modificati, sia l'art. 14, secondo comma, introducendosi, accanto al termine finale, anche un termine iniziale ("tra il 10 e il 30 novembre 1982"), sia l'art. 16, primo comma, stabilendosi che potevano ottenere la definizione automatica i contribuenti, ai quali l'accertamento fosse stato notificato, non più anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto legge (14 luglio 1982) bensì "anteriormente alla data di presentazione della dichiarazione integrativa". E poiché questa, da redigersi, a pena di nullità, su appositi modelli predisposti dal Ministro delle finanze, non poteva essere presentata prima del 10 novembre 1982, dallo spostamento delle suddette date derivò la conseguenza che, potendo gli uffici finanziari operare e notificare accertamenti anche dopo l'entrata in vigore del decreto legge – in concreto, per oltre quattro mesi, dal 14 luglio al 30 novembre 1982 –, l'eventualità di essere "accertato" e, quindi, la possibilità di avvalersi, o meno, della definizione automatica dipendevano dalla scelta discrezionale compiuta di volta in volta dai singoli uffici nei confronti di alcuni contribuenti, anziché di altri.

3. – Secondo tutti i giudici a *quibus*, il sistema risultante dalle modifiche apportate dalla legge di conversione al decreto legge violerebbe gli artt. 3 e 97 Cost., cioè i principi di eguaglianza e di imparzialità della pubblica amministrazione, ma anche (secondo la Commissione tributaria di Catanzaro) l'art. 53 Cost., cioè il principio del concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva. Ed invero – si legge nelle ordinanze –, mentre a sensi della formulazione originaria dell'art. 16 del decreto legge n. 429 del 1982 "tutti i contribuenti "non accertati" alla data del 14 luglio potevano seguire la via della definizione automatica", "ciò non è più possibile una volta che l'amministrazione finanziaria, procedendo agli accertamenti dopo il 14 luglio 1982", divide "in due la categoria dei contribuenti", in quanto discrimina "gli "accertati" dai non accertati senza alcuna valida ragione" e, quindi, consente solo a questi ultimi di avvalersi della definizione automatica. Tale discriminazione "deriverebbe esclusivamente da un fatto della pubblica amministrazione, lasciata arbitra di rettificare o meno i redditi dichiarati da alcuni contribuenti a differenza dei redditi dichiarati da altri od omessi", nonostante che le norme tributarie non possano "non possedere il carattere di assoluta imparzialità ed inderogabilità". Ma la disparità di trattamento fra contribuenti si verificherebbe anche secondo che si tratti di imposte dirette o di imposte di registro, sulle successioni e donazioni, nonché sull'incremento di valore degli immobili, giacché per queste ultime rimaneva precluso agli uffici di notificare accertamenti dopo l'entrata in vigore del decreto legge.

4. – La questione deve ritenersi fondata.

Sembra innegabile, infatti, che la disposizione impugnata determina una differente imposizione, cioè una disparità di trattamento fra soggetti che versavano nell'identica situazione iniziale, e che tale ineguaglianza risulta priva di ragionevolezza. In pratica, alcuni contribuenti sono ammessi alla definizione automatica, perché l'ufficio finanziario competente ha ommesso – non importa se

per inerzia o per altro motivo – di notificare l'accertamento, altri hanno soltanto la possibilità di aderire all'accertamento loro notificato, sia pure con la riduzione prevista dalla legge, sicché gli uffici finanziari – per di più con condotta difforme gli uni dagli altri – vengono resi arbitri di stabilire quali contribuenti possono beneficiare della definizione agevolata e quali ne vanno esclusi; tanto più che i contribuenti non potevano, come si è detto, presentare dichiarazioni integrative prima del 10 novembre 1982. Non può allora non ricordarsi al riguardo che questa Corte ha avuto modo di affermare (sentenze n. 85 del 1965 e n. 121 del 1967) che si pongono fuori dal principio di ragionevolezza, e perciò violano il principio costituzionale di eguaglianza, i provvedimenti legislativi i quali condizionano la applicazione del c.d. "condono" tributario ad un atto dell'amministrazione finanziaria. E non rileva in contrario l'obiezione dell'Avvocatura dello Stato, secondo cui, poiché ricevere, o meno, l'accertamento dipende dai tempi del procedimento, il congegno sarebbe del tutto razionale, una volta che i richiamati tempi del procedimento dipendono proprio dagli uffici finanziari.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 16 del decreto legge 10 luglio 1982 n. 429 (norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria), come modificato con la legge di conversione 7 agosto 1982, n. 516, nella parte in cui consente la notifica di accertamenti in rettifica o d'ufficio sino alla data di presentazione della dichiarazione integrativa, anziché sino alla data di entrata in vigore del decreto legge n. 429 del 1982.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 27 giugno 1986.

2. RISCOSSIONE DEI TRIBUTI

2.1. Notificazione e termini

SENTENZA N. 280/2005 (PRES. CAPOTOSTI; RED. VACCARELLA)

Cartella recante il ruolo derivante dalla liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi – Notifica al contribuente – Mancata fissazione del termine di decadenza – Omessa previsione del termine per la notifica al contribuente – Impossibilità di desumere detto termine da altri atti del procedimento – Assoggettamento del contribuente alla pretesa esecutiva del fisco per un tempo indeterminato o corrispondente al termine ordinario di prescrizione.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come modificato dal decreto legislativo 27 aprile 2001, n. 193 (Disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 26 febbraio 1999, n. 46, e 13 aprile 1999, n. 112, in materia di riordino della disciplina relativa alla riscossione), art. 25.

Costituzione, art. 24.

SENTENZA N. 366/2007 (PRES. BILE; RED. F. GALLO)

Cartella di pagamento – Notificazione presso il domicilio fiscale del contribuente persona fisica non residente nel territorio dello Stato e iscritta all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE) – Previsione della inapplicabilità dell'art. 142 cod. proc. civ. – Disciplina inidonea ad assicurare l'effettiva conoscenza dell'atto.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) artt. 58, primo comma e secondo periodo del secondo comma, e 60, primo comma, lett. c), e) ed f), in combinato disposto con il decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), art. 26.

Costituzione, artt. 3 e 24.

SENTENZA N. 258/2012 (PRES. QUARANTA; RED. F. GALLO)

Notificazione della cartella di pagamento – Temporanea assenza di soggetto idoneo a ricevere l'atto presso il luogo di residenza, dimora o domicilio del destinatario – Perfezionamento della notificazione nel giorno successivo a quello in cui l'avviso del deposito dell'atto è affisso nell'albo del comune – Denunciata conseguente impossibilità per il destinatario di pervenire alla conoscenza effettiva dell'atto notificato.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), art. 26, terzo comma (corrispondente all'attualmente vigente quarto comma).

Costituzione, art. 3 (ragionevolezza)

Considerato in diritto

1. – Le Commissioni tributarie provinciali di Latina e di Rovigo dubitano, in riferimento all'articolo 24 (e, la prima, anche in riferimento all'articolo 3) della Costituzione, della legittimità costituzionale dell'articolo 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, recante (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera *b*), del d.lgs. 27 aprile 2001, n. 193 (Disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 26 febbraio 1999, n. 46, e 13 aprile 1999, n. 112, in materia di riordino della disciplina relativa alla riscossione), nella parte in cui non fissa un termine decadenziale per la notifica al contribuente della cartella recante il ruolo derivante dalla liquidazione, ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi, così compromettendo «il diritto del contribuente all'effettiva conoscenza dell'iscrizione a ruolo, procrastinandola a tempo indeterminato e ledendo, in tal modo, il diritto di difesa del contribuente».

2. – I giudizi, in quanto pongono sostanzialmente la medesima questione, devono essere riuniti.

3. – La questione è fondata.

3.1. – La norma censurata disciplina, con la notifica della cartella di pagamento al contribuente, l'atto finale di un procedimento che prende le mosse, a seguito della presentazione della dichiarazione, da un'attività dell'amministrazione finanziaria diretta, "avvalendosi di procedure automatizzate", alla "liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta".

L'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, che analiticamente disciplina tale attività – da svolgersi «sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria» – prevedeva (art. 1 del d.P.R. 27 settembre 1979, n. 506) che essa si concludesse entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione; per le dichiarazioni presentate a decorrere dal 1° gennaio 1999, alla liquidazione l'Amministrazione procede «entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo» (d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241). Tale termine non ha carattere perentorio non essendo fissato a pena di decadenza (art. 28 della legge n. 449 del 1997).

L'art. 17 del d.P.R. n. 602 del 1973 disciplina l'iscrizione a ruolo delle imposte così liquidate: fino al d.lgs. n. 46 del 1999, era previsto che l'iscrizione in ruoli e la loro consegna all'Intendente di finanza avvenissero, a pena di decadenza, entro il termine di cui all'art. 43, comma primo, del d.P.R. n. 600 del 1973 (e cioè, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione); successivamente, è stato invece previsto che le somme dovute, a seguito di liquidazione *ex* art. 36-*bis*, sono iscritte nei ruoli

resi esecutivi, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (art. 6 del d.lgs. n. 46 del 1999).

L'atto successivo di tale procedimento – la consegna del ruolo esecutivo (olim, all'esattore, ora) al concessionario – è disciplinato dall'art. 24 del d.P.R. n. 602 del 1973, a tenore del quale, in un primo tempo, la consegna del ruolo doveva avvenire almeno 30 giorni prima della scadenza della prima rata, quindi (art. 13 del d.P.R. 28 novembre 1980, n. 787) almeno 90 giorni prima della scadenza dell'unica rata, infine (d.lgs. n. 46 del 1999, art. 10) «secondo le modalità indicate con decreto del Ministero delle finanze, di concerto con il Ministero del tesoro e del bilancio e della programmazione economica». Il d.m. 3 settembre 1999, n. 321, che tali “modalità” disciplina, tace sul termine di consegna del ruolo al concessionario.

L'atto conclusivo ed “esterno” del procedimento fin qui descritto – la notifica della cartella di pagamento da parte del concessionario al contribuente – è disciplinato dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, il quale originariamente prevedeva che la notifica avvenisse non oltre il giorno cinque del mese successivo alla scadenza della prima rata successiva alla consegna dei ruoli all'esattore (d.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920); quindi, entro il giorno cinque del mese successivo a quello della consegna del ruolo all'esattore (d.P.R. n. 787 del 1980); successivamente, entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo (d.lgs. n. 46 del 1999); infine il d.lgs. n. 193 del 2001 – emesso utilizzando il potere “correttivo” previsto dalla legge-delega 28 settembre 1998, n. 337, in base alla quale era stato emanato il d.lgs. n. 46 del 1999 – ha soppresso nell'art. 25 le parole «entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo» e, pertanto, l'art. 25 (fino alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, non rilevante nel presente giudizio) recitava: «il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede».

Il complesso quadro normativo deve essere completato ricordando che il d.l. 31 maggio 1994, n. 330, ha previsto l'obbligo del contribuente di conservare i documenti allegati alla dichiarazione per un tempo coincidente con il termine, previsto dall'art. 43, comma primo, del d.P.R. n. 600 del 1973, per la notifica degli avvisi di accertamento: termine inizialmente pari al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione e, a seguito del d.lgs. n. 241 del 1997, pari al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

3.2. – Questa Corte è stata investita della questione di legittimità costituzionale del descritto procedimento – assumendo che esso fosse congegnato in modo da lasciare il contribuente troppo a lungo esposto alla pretesa del fisco per l'assenza di un termine perentorio entro il quale dovesse avvenire la notifica della cartella di pagamento – in un'ipotesi in cui, *ratione temporis*: a) la liquidazione *ex art. 36-bis* doveva avvenire entro il 31 dicembre dell'anno

successivo a quello di presentazione della dichiarazione; b) l'iscrizione nei ruoli e la consegna all'Intendente doveva, *ex art.* 17 del d.P.R. n. 602 del 1973, avvenire nel termine di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, e cioè entro il 31 dicembre del quinto anno successivo alla presentazione della dichiarazione; c) la consegna del ruolo all'esattore doveva avvenire, *ex art.* 24 cit., almeno novanta giorni prima della scadenza della rata; d) la notifica della cartella doveva avvenire, *ex art.* 25 cit., «non oltre il giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo è stato consegnato» all'esattore.

In quella occasione questa Corte, rilevato che il tenore letterale dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 ben si prestava ad essere inteso nel senso che il termine da esso previsto fosse perentorio, ha osservato che tale interpretazione, peraltro non ignota alla giurisprudenza di legittimità, era tale da escludere che il contribuente fosse indefinitamente esposto all'azione esecutiva del fisco; dal che la manifesta inammissibilità della questione per non avere il giudice rimettente compiuto il doveroso tentativo di ricercare un'interpretazione adeguatrice prima di proporre l'incidente di costituzionalità (ordinanza n. 107 del 2003).

3.3. – Successivamente, la questione di legittimità del descritto procedimento – anche stavolta per assenza del termine decadenziale finale – è stata riproposta a questa Corte in due ipotesi nelle quali, *ratione temporis*, l'attività di liquidazione doveva esaurirsi entro il 31 dicembre dell'anno successivo alla presentazione della dichiarazione e quella di formazione e consegna dei ruoli entro il 31 dicembre del quinto anno successivo; ipotesi nelle quali, a seguito delle modifiche legislative intervenute nel 1999 e nel 2001, non emergeva dalle ordinanze di rimessione se la censura investiva il (presunto) carattere ordinatorio del termine previsto dall'art. 25 (ante modifica del 2001), ovvero la soppressione del termine operata nel 2001, ovvero ancora la soppressione del termine in precedenza previsto dall'art. 24 quale indispensabile *dies a quo* del termine (finché ivi previsto) dell'art. 25.

Nel dichiarare manifestamente inammissibili le questioni così sollevate, questa Corte (ordinanza n. 352 del 2004) ha ribadito «che è conforme a Costituzione, e va dall'interprete ricercata, soltanto una ricostruzione del sistema che non lasci il contribuente esposto, senza limiti temporali, all'azione esecutiva del fisco» ed ha osservato che l'esigenza, pur costituzionalmente inderogabile, di rinvenire un termine decadenziale non poteva essere soddisfatta interpretando il termine fissato dall'art. 17 del d.P.R. n. 602 del 1973 (all'epoca, attraverso il richiamo dell'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973) per attività interne all'amministrazione (formazione e consegna dei ruoli all'Intendente) come comprensivo anche delle successive attività previste dagli artt. 24 (consegna al concessionario) e 25 (notifica della cartella al contribuente) del medesimo d.P.R. n. 602 del 1973.

4. – I giudici rimettenti denunciano, come contrastante con il precetto di cui all'art. 24 Cost. (e la Commissione tributaria di Rovigo anche con l'art. 3

Cost.), l'art. 25 del d.P.R. n. 602 come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera b), del d.lgs. 27 aprile 2001, n. 193: modifica consistita, si è detto (*sub* 2.1.), nella pura e semplice soppressione delle parole attraverso le quali era fissato per la notifica della cartella di pagamento un termine che questa Corte (ordinanza n. 107 del 2003) e la giurisprudenza di legittimità avevano qualificato, perché solo così inteso soddisfaceva inderogabili esigenze costituzionali, come di decadenza.

Nel ribadire tale principio, riaffermato nella ordinanza n. 352 del 2004, questa Corte non può che trarne la conseguenza della illegittimità costituzionale dell'art. 25, come modificato dal citato d.lgs. n. 193 del 2001, non essendo consentito, dall'art. 24 Cost., lasciare il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione, certamente eccessivo e irragionevole. Irragionevolezza – come più ampiamente si dirà *sub* 4.2. – che discende dal peculiare trattamento che verrebbe riservato, con la soggezione al termine prescrizionale ordinario, proprio all'ipotesi nella quale l'Amministrazione (lato sensu intesa), sempre soggetta a rigorosi termini di decadenza per attività ben più complesse, è chiamata a compiere una elementare operazione di verifica (non a caso definita dalla legge meramente) formale.

4.1. – Questa Corte non può esimersi dal precisare che la dichiarazione di incostituzionalità colpisce certamente la soppressione, operata dal d.lgs. “correttivo” n. 193 del 2001, del termine olim previsto dall'art. 25, ma non sarebbe mancata – come si era già avvertito con l'ordinanza n. 352 del 2004 – anche se non fosse intervenuta tale “correzione” della norma.

Ed infatti, come emerge dalla sommaria descrizione delle disposizioni che si sono succedute nel disciplinare il procedimento di riscossione delle imposte liquidate *ex art. 36-bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, l'atto finale ed “esterno” del procedimento stesso (la notifica della cartella) è sempre stato legato ad un atto precedente (consegna dei ruoli all'esattore) a sua volta legato ad atti preesistenti: e poiché questa concatenazione di atti era scandita da termini, a partire da ciascuno dei quali decorreva il successivo, ne derivava – per quanto generosi, rispetto all'elementare attività demandata all'Amministrazione, fossero quei termini – certezza relativamente al termine ultimo entro il quale il contribuente doveva venire a conoscenza della pretesa del fisco.

Il d.lgs. n. 46 del 1999, se ha reso autonomo (art. 6) il termine per l'iscrizione nei ruoli esecutivi delle imposte liquidate *ex art. 36-bis* fissandolo nel 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (in precedenza, per il richiamo dell'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, del quinto e poi del quarto anno successivo), ha interrotto la sequenza temporale rimandando ad un decreto ministeriale (muto sul punto) la fissazione del termine per la consegna dei ruoli al concessionario (art. 10); sicché, pur dovendo dichiarare manifestamente inammissibili le questioni allora sollevate, questa Corte non aveva mancato di segnalare il problema che si creava con «la nuova formulazione dell'art. 24 nella parte in cui, sopprimendo il termine dal

quale decorre quello previsto dall'art. 25, vanifica anche quest'ultimo con il rendere indeterminato il *dies a quo*» (ordinanza n. 352 del 2004).

Né può dirsi che sia sostanzialmente mutata la situazione a seguito della modifica – operata dall'art. 1, comma 417, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 – dell'art. 25, il quale ora prevede che «il concessionario notifica la cartella di pagamento [...], a pena di decadenza, entro l'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo»: essendo evidente che, in assenza di un termine certo fissato per la consegna del ruolo, è totalmente inefficace il termine decadenziale privo di un *dies a quo*.

4.2. – La descritta situazione normativa impone a questa Corte, essendo rimasto senza seguito quanto rilevato nelle richiamate ordinanze n. 107 del 2003 e n. 352 del 2004, di dichiarare incostituzionale, per il rispetto del principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato, l'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, come modificato dal d.lgs. n. 193 del 2001, nella parte in cui non prevede per la notifica al contribuente della cartella di pagamento un termine, fissato a pena di decadenza, e per il quale, pertanto, sia stabilito il *dies a quo*.

È del tutto ovvio, infatti, che a questa Corte è preclusa la possibilità di determinare essa tale termine, competendo la sua individuazione alla ragionevole discrezionalità del legislatore, così come le è precluso, dalla struttura del procedimento, di individuare in taluno di quelli già previsti dalla legge – ma per attività “interne” all'Amministrazione – un termine che possa disciplinare anche la (successiva) notifica della cartella di pagamento al contribuente.

Il presente giudizio, pertanto, deve essere definito con una pronuncia di illegittimità costituzionale che rende indispensabile un sollecito intervento legislativo con il quale si colmi ragionevolmente la lacuna che si va a creare. Ma questa Corte non può esimersi dal rilevare che la ragionevolezza del termine che verrà stabilito dal legislatore, ferma la sua natura decadenziale, discenderà dalla adeguata considerazione del carattere estremamente elementare (tanto da richiedere “procedure automatizzate”) dell'attività di liquidazione *ex art. 36-bis* e della successiva attività di iscrizione nei ruoli: attività che la vigente disciplina prevede si esauriscano entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (laddove, significativamente, la più complessa attività prevista dall'art. 36-ter deve esaurirsi entro il 31 dicembre del terzo anno successivo alla presentazione). Così come, nel fissare il termine la cui mancanza qui si dichiara incostituzionale, il legislatore non potrà non considerare che il vigente art. 43, comma primo, del d.P.R. n. 600 del 1973 prevede che l'avviso di accertamento – quale atto conclusivo di un ben più complesso procedimento – sia notificato a pena di decadenza entro il 31 dicembre del quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione, e che solo entro tale limite temporale il contribuente è obbligato a conservare la documentazione sulla base della quale ha redatto la dichiarazione.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'articolo 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come modificato dal decreto legislativo 27 aprile 2001, n. 193 (Disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 26 febbraio 1999, n. 46, e 13 aprile 1999, n. 112, in materia di riordino della disciplina relativa alla riscossione), nella parte in cui non prevede un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario deve notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 7 luglio 2005.

* * *

Sentenza n. 366/2007 (Pres. Bile; Red. F. Gallo) ¹

Considerato in diritto

1. – La Commissione tributaria provinciale di Genova dubita, in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione, della legittimità degli articoli 58, primo comma e secondo periodo del secondo comma, e 60, primo comma, lettere *c*), *e*) ed *f*), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) [quest'ultimo nel testo applicabile *ratione temporis*, anteriore alle modifiche ad esso apportate dal comma 27 dell'art. 37 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223 (Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale), convertito, con modificazioni, dall'art. 1 della legge 4 agosto 2006, n. 248], nella parte in cui, nel caso di notificazione di atti tributari a un cittadino italiano avente all'estero una residenza conoscibile dall'amministrazione finanziaria in base all'iscrizione nell'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE), escludono – in combinato disposto con l'articolo 26, ultimo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito) – «l'applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 142 c.p.c.».

2. – Il Tribunale di Genova dubita, in riferimento agli artt. 1, 3, 24 e 42 della Costituzione, della legittimità costituzionale degli artt. 58, primo e secondo

(¹) La sentenza n. 366 del 2007 ha dichiarato altresì la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale del combinato disposto degli articoli 58, primo e secondo comma, e 60, primo comma, lettere *c*), *e*) ed *f*), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sollevata, in riferimento agli artt. 1, 3, 24 e 42 della Costituzione.

comma, e 60, primo comma, lettere *c*), *e*) ed *f*) del d.P.R. n. 600 del 1973 [quest'ultimo nel testo applicabile *ratione temporis*, anteriore alle modifiche ad esso apportate dal comma 27 dell'art. 37 del decreto-legge n. 223 del 2006, convertito, con modificazioni, dall'art. 1 della legge n. 248 del 2006], nella parte in cui, nel caso di notificazione di atti tributari a un cittadino italiano avente all'estero una residenza conoscibile dal concessionario per la riscossione in base all'iscrizione nell'AIRE, non prevedono che la notificazione sia eseguita mediante la spedizione a mezzo posta al destinatario di una copia dell'atto o, almeno, di un avviso dell'avvenuto deposito dell'atto nella Casa comunale.

3. – La sostanziale identità delle norme denunciate e delle censure prospettate dai giudici a *quibus* impone la riunione dei giudizi di legittimità costituzionale, al fine di decidere congiuntamente le sollevate questioni.

4. – Quanto alla questione sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Genova, il giudice rimettente – chiamato a decidere, previo accertamento della validità della notificazione delle cartelle di pagamento impugnate, sulla prescrizione dei crediti con esse fatti valere – censura le seguenti disposizioni del d.P.R. n. 600 del 1973: a) l'art. 58, primo comma, il quale stabilisce che «Agli effetti dell'applicazione delle imposte sui redditi ogni soggetto si intende domiciliato in un comune dello Stato»; b) il secondo periodo del secondo comma dello stesso art. 58, per il quale le persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato «hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito è prodotto in più comuni, nel comune in cui si è prodotto il reddito più elevato»; c) l'art. 60, primo comma, lettera *c*), secondo cui, «salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario»; d) l'art. 60, primo comma, lettera *e*), il quale prevede che, quando nel comune del domicilio fiscale «non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente», la notificazione è eseguita mediante deposito di copia dell'atto nella casa comunale ed affissione dell'avviso di deposito nell'albo dello stesso comune e, «ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione»; e) l'art. 60, primo comma, lettera *f*), in forza del quale «le disposizioni contenute negli articoli 142, 143, 146, 150 e 151 del codice di procedura civile non si applicano»; f) l'ultimo comma dell'art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973, il quale stabilisce che «Per quanto non è regolato dal presente articolo si applicano le disposizioni dell'articolo 60» del d.P.R. n. 600 del 1973 e, quindi, rende applicabili, nell'ipotesi della notificazione della cartella di pagamento al contribuente residente all'estero – non contemplata dagli altri commi dello stesso art. 26 e in relazione alla quale è stata sollevata la questione –, le censurate lettere *c*) ed *e*) del primo comma del richiamato art. 60 e, attraverso queste, anche le altre disposizioni censurate.

La Commissione rimettente lamenta che le denunciate disposizioni escludono, per l'ipotesi in cui la residenza estera sia conoscibile in base alle risultanze anagrafiche, che la notificazione sia eseguita a norma dell'art. 142 cod. proc.

civ., secondo il quale: a) «Salvo quanto disposto nel secondo comma, se il destinatario non ha residenza, dimora o domicilio nello Stato e non vi ha eletto domicilio o costituito un procuratore a norma dell'articolo 77, l'atto è notificato mediante spedizione al destinatario per mezzo della posta con raccomandata e mediante consegna di altra copia al pubblico ministero che ne cura la trasmissione al Ministero degli affari esteri per la consegna alla persona alla quale è diretta» (primo comma); b) «Le disposizioni di cui al primo comma si applicano soltanto nei casi in cui risulta impossibile eseguire la notificazione in uno dei modi consentiti dalle Convenzioni internazionali e dagli articoli 30 e 75 del decreto del Presidente della Repubblica 5 gennaio 1967, n. 200» (secondo comma).

Ad avviso del giudice *a quo*, l'esclusione dell'applicabilità dell'art. 142 cod. proc. civ. si porrebbe in contrasto con gli artt. 24 e 3 Cost., perché pregiudicherebbe l'esercizio del diritto di difesa del destinatario della notificazione, non assicurandogli l'effettiva conoscenza dell'atto e determinerebbe un'ingiustificata disparità di trattamento tra i cittadini residenti all'estero, con residenza conoscibile in base alle risultanze anagrafiche, per i quali la disciplina vigente non garantirebbe l'effettiva conoscenza degli atti tributari, e gli altri destinatari di notificazioni di tali atti, per i quali invece detta conoscenza sarebbe garantita.

[*omissis*]

4.3. – Nel merito, il rimettente afferma che la normativa censurata, non garantendo ai cittadini italiani iscritti nell'AIRE l'effettiva conoscenza degli atti tributari loro notificati, realizza un'ingiustificata disparità di trattamento rispetto ai residenti in Italia, ai quali detta conoscenza è invece garantita dal fatto che le notificazioni degli atti tributari sono effettuate nel domicilio fiscale, e cioè, ai sensi del denunciato art. 58, secondo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 «nel comune nella cui anagrafe sono iscritte» le persone fisiche contribuenti.

La questione è fondata.

Questa Corte ha affermato che «un limite inderogabile alla discrezionalità del legislatore nella disciplina delle notificazioni è rappresentato dall'esigenza di garantire al notificatario l'effettiva possibilità di una tempestiva conoscenza dell'atto notificato e, quindi, l'esercizio del suo diritto di difesa» (sentenza n. 360 del 2003; si veda anche la sentenza n. 346 del 1998).

Le norme censurate violano detto limite, perché, equiparando la situazione del contribuente residente all'estero e iscritto nell'AIRE a quella del contribuente che non ha abitazione, ufficio o azienda nel comune del domicilio fiscale, impongono di eseguire le notificazioni a lui destinate solo mediante il deposito di copia dell'atto nella casa comunale e l'affissione dell'avviso di deposito nell'albo dello stesso comune.

In tal modo, esse non garantiscono al notificatario non più residente in Italia l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati, senza che a tale diminuita garanzia corrisponda un apprezzabile interesse dell'amministrazione finanziaria

notificante a non subire eccessivi aggravii nell'espletamento della procedura notificatoria.

Le modalità di notificazione previste in via generale dall'art. 142 cod. proc. civ. assicurerebbero, invece, al notificatario l'effettiva conoscenza dell'atto a lui destinato, imponendo all'amministrazione finanziaria di espletare la non troppo gravosa procedura di notifica presso la residenza estera risultante dall'AIRE. L'inapplicabilità di detta disposizione stabilita dalle norme censurate comporta, dunque, la violazione degli artt. 3 e 24 Cost.

Del resto, proprio al fine di ampliare le possibilità di effettiva conoscenza, da parte del destinatario dell'atto, il legislatore ha successivamente modificato (con norma non applicabile *ratione temporis* al caso di specie e, quindi, non oggetto di esame nel presente giudizio) il regime della notifica degli atti tributari ai cittadini italiani residenti all'estero. Infatti, pur mantenendo ferma l'esclusione dell'applicabilità dell'art. 142 cod. proc. civ., il legislatore ha inteso limitare l'inconveniente denunciato dal rimettente, seguendo la diversa via della «spedizione a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento» dell'atto tributario all'«indirizzo estero» che il contribuente ha «facoltà» di comunicare al «competente ufficio locale» (comma 27 dell'art. 37 del decreto-legge n. 223 del 2006, che ha introdotto nel suddetto art. 60, primo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 la lettera *e-bis*). In tal modo, nel caso di iscrizione del contribuente nell'AIRE, l'applicazione della disciplina censurata dal rimettente resta circoscritta all'ipotesi in cui il contribuente abbia omissso di indicare al competente ufficio locale l'indirizzo estero per la notificazione degli atti tributari.

[omissis]

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

[omissis]

dichiara l'illegittimità costituzionale del combinato disposto degli articoli 58, primo comma e secondo periodo del secondo comma, e 60, primo comma, lettere c), e) ed f), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), e dell'articolo 26, ultimo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), nella parte in cui prevede, nel caso di notificazione a cittadino italiano avente all'estero una residenza conoscibile dall'amministrazione finanziaria in base all'iscrizione nell'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE), che le disposizioni contenute nell'articolo 142 del codice di procedura civile non si applicano;

[omissis]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 24 ottobre 2007.

* * *

Sentenza n. 258/2012 (Pres. Quaranta; Red. F. Gallo)*Considerato in diritto*

1. – Il giudice del lavoro del Tribunale di Padova dubita – in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione – della legittimità del combinato disposto degli artt. 26, «comma 1» [*recte*: terzo comma, nel testo applicabile *ratione temporis*, anteriore alle modifiche apportate dall'art. 38, comma 4, lettera *b*, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, recante «Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica», convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122], del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), e 60, «comma 1» [*rectius*: «primo comma, alinea e lettera *e*)»], del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), nella parte in cui stabilisce che la notificazione della cartella di pagamento si perfeziona nel giorno successivo a quello in cui l'avviso dell'avvenuto deposito di tale atto nella casa comunale è affisso nell'albo del Comune anche «nei casi previsti dall'art. 140 del codice di procedura civile» e non solo, quindi, nei casi in cui nel Comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi sia abitazione, ufficio o azienda del destinatario.

In particolare, le disposizioni impugnate stabiliscono, rispettivamente, che: 1) «Nei casi previsti dall'art. 140 del codice di procedura civile, la notificazione della cartella di pagamento si effettua con le modalità stabilite dall'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e si ha per eseguita nel giorno successivo a quello in cui l'avviso del deposito è affisso nell'albo del comune» (terzo comma dell'art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973); 2) «La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, con le seguenti modifiche: [...] *e*) quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 del codice di procedura civile, in busta chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione» (primo comma, alinea e lettera *e*, dell'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973).

Ad avviso del giudice rimettente, il censurato combinato disposto viola gli evocati parametri perché l'applicazione del suddetto procedimento notificatorio anche nell'ipotesi in cui la consegna della cartella di pagamento sia stata impedita dalla cosiddetta “irreperibilità relativa” del destinatario (cioè dalla sua temporanea assenza dal domicilio fiscale e dalla mancanza, incapacità o rifiuto di altri soggetti legittimati alla ricezione dell'atto): *a*) è irragionevole, in quanto rende applicabile una modalità di notificazione che presuppone la cosiddetta

“irreperibilità assoluta” del destinatario (per essere ignoto il luogo in cui egli effettivamente abita, lavora od ha sede la sua azienda) ad una ipotesi in cui, invece, è noto il suo effettivo domicilio fiscale; b) crea una ingiustificata disparità di trattamento rispetto all’analoga ipotesi di notificazione di un atto di accertamento a soggetto solo “relativamente irreperibile”, nella quale la notificazione va effettuata, invece, con le modalità di cui all’art. 140 cod. proc. civ., predisposte per consentire all’interessato l’effettiva conoscibilità dell’atto notificato; c) lede il diritto di difesa del destinatario, il quale non è posto nella condizione di avere conoscenza della cartella, senza che a ciò corrisponda un apprezzabile interesse del soggetto notificante.

2. – In via preliminare, l’Avvocatura generale dello Stato (per l’intervenuto Presidente del Consiglio dei ministri) e le parti costituite nel giudizio di legittimità costituzionale (l’INPS; la s.p.a. Società di cartolarizzazione dei crediti INPS; l’agente della riscossione s.p.a. Equitalia Nord) hanno eccepito l’inammissibilità della questione sotto vari profili.

2.1. – L’INPS eccepisce l’inammissibilità della questione assumendo che il difetto di notificazione dell’ordinanza di rimessione alla parte rimasta contumace nel giudizio principale (la s.p.a. Equitalia Polis) impedisce di ritenere perfezionata la speciale procedura di cui al quarto comma dell’art. 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (in forza del quale il giudice deve ordinare la notificazione dell’ordinanza «alle parti in causa») ed evidenzia la lesione del diritto della parte di costituirsi e di esercitare il proprio diritto di difesa nel giudizio di legittimità costituzionale (art. 25 della medesima legge n. 87 del 1953).

L’eccezione non è fondata per le ragioni già esposte nell’ordinanza n. 47 del 2012 alle quali si fa qui integrale richiamo.

2.2. – La difesa dello Stato eccepisce, poi, che la questione è inammissibile perché il rimettente è incorso in una *aberratio ictus*, avendo indicato, quale disposizione censurata, il «comma 1» dell’art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973, relativo alle forme di notificazione della cartella di pagamento e rispetto al quale non sono pertinenti le prospettate censure, e non il successivo «comma 4» [*recte*: «terzo comma»] dello stesso articolo, il quale precisa le denunciate modalità e il momento di perfezionamento della notificazione di pagamento nei casi previsti dall’art. 140 cod. proc. civ.

Anche tale eccezione non è fondata.

Dal complessivo tenore dell’ordinanza di rimessione risulta chiaramente, infatti, che il giudice *a quo* ha inteso censurare l’art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973 nella parte in cui dispone che, «nei casi previsti dall’art. 140 del codice di procedura civile», la notificazione della cartella di pagamento si perfeziona «nel giorno successivo a quello in cui l’avviso del deposito è affisso nell’albo del comune». Ne deriva che l’oggetto della sollevata questione è costituito esclusivamente dal terzo comma di detto art. 26, il quale ha appunto tale contenuto normativo, a nulla rilevando che nell’ordinanza di rimessione sia erroneamente indicato, per un evidente *lapsus calami*, il «comma 1», anziché il solo «terzo

comma», dell'articolo («terzo», beninteso, in relazione al testo applicabile alla fattispecie di causa *ratione temporis*, corrispondente all'attuale «quarto» comma, per effetto delle modifiche apportate dall'art. 38, comma 4, lettera *b*, del decreto-legge n. 78 del 2010, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 122 del 2010).

2.3. – L'Avvocatura generale dello Stato eccepisce, altresì, l'inammissibilità della questione per omessa descrizione della fattispecie, perché il rimettente non ha precisato la natura del credito posto in riscossione (in particolare, se di diritto pubblico o di diritto privato) e, quindi, non chiarisce se sussista una posizione di parità tra le parti.

Neppure tale eccezione è fondata.

Innanzitutto, diversamente da quanto sostenuto dalla difesa dello Stato, nell'ordinanza di rimessione è espressamente affermato sia che il giudizio principale ha ad oggetto la riscossione di crediti previdenziali dell'INPS, sia che l'opposizione è stata proposta dal debitore ai sensi dell'art. 24, comma 5, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, recante «Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'articolo 1 della legge 28 settembre 1998, n. 337»), cioè davanti al giudice del lavoro avverso l'iscrizione a ruolo di crediti di enti previdenziali. Non sussiste, dunque, dubbio alcuno circa la natura previdenziale e non tributaria dei crediti menzionati nella cartella di pagamento oggetto di opposizione nel giudizio principale.

Oltre a ciò, va rilevato, in punto di diritto, che il denunciato combinato disposto degli artt. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973 e 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 si applica alle notificazioni delle cartelle di pagamento riguardanti tutte le entrate riscosse mediante ruolo previste dagli artt. 17 e 18 del d.lgs. n. 46 del 1999 e, quindi, anche le entrate non tributarie dello Stato e degli altri enti pubblici, anche previdenziali, esclusi quelli economici. In particolare, poiché gli artt. 19 e 20 del medesimo d.lgs. n. 46 del 1999 non ricomprendono i censurati articoli nell'elenco di quelli applicabili alle sole entrate tributarie, è irrilevante – ai fini della questione di legittimità costituzionale – se i crediti indicati nella cartella siano di natura previdenziale o tributaria, dovendo il giudice *a quo* far applicazione in ogni caso della denunciata normativa.

2.4. – L'INPS, la s.p.a. Società di cartolarizzazione dei crediti INPS (SCCI) e l'intervenuto Presidente del Consiglio dei ministri deducono l'inammissibilità della questione per difetto di rilevanza, perché il mancato raggiungimento, nel giudizio principale (secondo quanto segnalato dallo stesso rimettente), della prova dell'avvenuto ricevimento, da parte del debitore, della lettera raccomandata spedita dall'agente della riscossione recante la notizia del deposito della cartella nella casa comunale avrebbe dovuto indurre, alternativamente: a) l'agente della riscossione (contumace nel giudizio *a quo*) a fornire tale prova, al fine di rendere inutile la questione medesima (eccezione sollevata dall'INPS e dalla predetta società per azioni); b) il giudice rimettente a prendere atto dell'inadempimento dell'onere probatorio gravante sull'ente previdenziale di

dimostrare la tardività del ricorso e, quindi, a dichiarare «nulla la notifica della cartella» e tempestivo il ricorso, con conseguente irrilevanza della questione (eccezione sollevata dalla difesa dello Stato).

Neanche questa eccezione è fondata.

2.4.1. – Come puntualmente osserva il giudice rimettente, il denunciato combinato disposto non prevede, «nei casi previsti dall'art. 140 del codice di procedura civile», alcun invio al debitore di una lettera raccomandata recante la notizia del deposito nella casa comunale della cartella di pagamento non potuta notificare per la sua irreperibilità “relativa” (dovuta, come visto, alla temporanea assenza dalla casa di abitazione o dal luogo in cui ha l'ufficio od esercita l'industria o il commercio, nonché alla mancanza, incapacità o rifiuto di altri soggetti legittimati alla ricezione dell'atto). L'univoco e dettagliato contenuto delle impugnate disposizioni esclude, infatti, la possibilità di interpretarle nel senso che, nei casi di irreperibilità meramente “relativa” del destinatario della notificazione, si applichino le modalità notificatorie previste dal citato art. 140 cod. proc. civ., quali precisate dalla sentenza di questa Corte n. 3 del 2010. L'art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973 – stabilendo in modo inequivoco che, nei casi suddetti, la notificazione della cartella si perfeziona il giorno successivo a quello in cui è stato affisso nell'albo comunale l'avviso di deposito della cartella nella casa comunale – è palesemente incompatibile con il disposto dell'art. 140 cod. proc. civ., secondo cui la notificazione si perfeziona soltanto con la ricezione della lettera raccomandata contenente la notizia del deposito della cartella nella casa comunale o, comunque, decorsi dieci giorni dalla spedizione di detta lettera. Ne deriva l'impossibilità di una interpretazione adeguatrice che consenta di applicare integralmente alla fattispecie di causa il medesimo art. 140 cod. proc. civ. Va precisato che non risulta essersi formato un diritto vivente al riguardo, perché nella giurisprudenza di legittimità si rinviene una sola pronuncia sullo specifico tema, la quale sembra ammettere l'applicazione delle formalità di cui all'art. 140 cod. proc. civ. nella notificazione della cartella di pagamento al contribuente “relativamente” irreperibile (ordinanza n. 14316 del 2011), limitandosi ad affermare, senza specifica motivazione e nell'ambito di un discorso meramente ipotetico, che in tal caso il deposito nella casa comunale della cartella costituisce un adempimento ulteriore («un quid pluris») rispetto a quelli previsti dall'art. 140 cod. proc. civ.

2.4.2. – Nella specie, ove la notificazione della cartella di pagamento si fosse perfezionata – in base all'art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973, come sopra interpretato – in data 14 agosto 2009 (cioè il giorno successivo a quello in cui è stato affisso nell'albo comunale l'avviso di deposito della cartella nella casa comunale), l'opposizione al ruolo dovrebbe considerarsi tardiva, perché proposta il 25 settembre 2009, cioè dopo la scadenza del termine decadenziale di 40 giorni decorrente dalla notificazione della cartella, previsto dall'art. 24, comma 5, del d.lgs. n. 46 del 1999 per le opposizioni avverso l'iscrizione a ruolo di crediti previdenziali. Sussiste, perciò, la rilevanza della sollevata questione,

perché le modalità di notificazione stabilite dall'art. 140 cod. proc. civ., delle quali il rimettente invoca l'applicazione quale conseguenza della richiesta pronuncia di illegittimità costituzionale, renderebbero tempestiva l'opposizione, altrimenti tardiva.

2.4.3. – Le parti costituite e l'intervenuto Presidente del Consiglio dei ministri obiettano a tale conclusione che, con riguardo alla cartella di pagamento oggetto del giudizio principale, l'agente della riscossione ha comunque applicato, di fatto, il procedimento notificatorio previsto dall'art. 140 cod. proc. civ., in quanto ha inviato al debitore una lettera raccomandata contenente la notizia del deposito nella casa comunale, anche se a tale invio non era obbligato dal denunciato art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973.

L'obiezione non può accogliersi.

In proposito, va preliminarmente osservato che la questione sarebbe irrilevante soltanto a condizione che, nel caso concreto, l'opposizione al ruolo previdenziale proposta dal debitore fosse tardiva anche ove si applicasse – per individuare il momento perfezionativo della notificazione della cartella e, quindi, il *dies a quo* del termine previsto per proporre l'azione – l'art. 140 cod. proc. civ. È evidente, infatti, che se, alla stregua di quest'ultimo articolo, l'azione del debitore fosse, invece, tempestiva, la questione sarebbe rilevante, perché il giudice *a quo* potrebbe esaminare il merito della controversia previdenziale solo per effetto della dichiarazione di illegittimità costituzionale delle disposizioni censurate, in base alle quali si sarebbe maturata, come visto, la decadenza dall'azione.

Nella fattispecie, l'applicabilità delle modalità previste dall'art. 140 cod. proc. civ. alla notificazione della cartella di pagamento renderebbe tempestiva l'opposizione e, pertanto, rilevante la questione. A tale conclusione si giunge attraverso due distinte argomentazioni, procedenti entrambe dalla circostanza, riferita dal rimettente, che nel giudizio principale non è stata raggiunta la prova della ricezione della raccomandata informativa dell'avvenuto deposito della cartella nella casa comunale.

In primo luogo, occorre sottolineare che l'art. 140 cod. proc. civ. richiede non solo che al destinatario sia data notizia del deposito nella casa comunale mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, ma anche che l'avviso del deposito sia affisso, in busta chiusa e sigillata, alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario medesimo. Nel caso in esame, la notificazione sarebbe viziata, ai sensi del predetto articolo, perché l'affissione alla porta del destinatario non risulta essere stata effettuata e perché al vizio derivante da tale omissione non sarebbe applicabile – proprio per il riferito difetto di prova della ricezione della lettera raccomandata – la sanatoria per raggiungimento dello scopo derivante, secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità, dalla ricezione della lettera informativa del deposito nella casa comunale (*ex plurimis*, le pronunce della Corte di cassazione, n. 11713 del 2011 e n. 15856 del 2009, che consolidano l'orientamento in precedenza espresso, tra

le tante, dalle sentenze n. 14817 e n. 5450 del 2005, nonché n. 8929 del 1998). L'invalidità della notificazione della cartella renderebbe tempestiva, così, l'opposizione al ruolo e rilevante la questione di legittimità costituzionale.

In secondo luogo, va osservato che, ai sensi dell'art. 140 cod. proc. civ., nel testo risultante a séguito della sentenza di questa Corte n. 3 del 2010, la notificazione si perfeziona, per il destinatario, il giorno del ricevimento della lettera raccomandata informativa o, comunque, con il decorso del termine di dieci giorni dalla data di spedizione di tale raccomandata (nello stesso senso si è espressa anche la sentenza della Corte di cassazione n. 11713 del 2011, in dichiarata adesione alla citata pronuncia della Corte costituzionale). Dalla mancata prova della ricezione della lettera raccomandata discende che la notificazione della cartella – anche a voler considerare comunque valida tale notificazione ai sensi dell'art. 140 cod. proc. civ. ed a voler computare il suo momento perfezionativo nel modo più favorevole per l'ente previdenziale – può ritenersi perfezionata non prima del decimo giorno successivo alla spedizione della notizia del deposito (deposito avvenuto il 13 agosto 2009) e, pertanto, non prima del 23 agosto 2009, con conseguente tempestività dell'opposizione, proposta il successivo 25 settembre, prima della scadenza del termine di 40 giorni decorrente dalla notificazione della cartella stessa. Ne deriverebbe, anche per questo aspetto, la rilevanza della questione proposta dal rimettente, intesa a rendere applicabile l'art. 140 cod. proc. civ. alla notificazione della cartella di pagamento.

2.5. – L'agente della riscossione s.p.a. Equitalia Nord (successore della s.p.a. Equitalia Polis), infine, ha eccepito l'inammissibilità della questione perché il rimettente non ha tentato di pervenire ad una interpretazione conforme a Costituzione della normativa denunciata. La parte sostiene che l'art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973, nel rinviare, per la notificazione a destinatario relativamente irreperibile, all'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, richiama tale articolo nel suo complesso e non esclusivamente alla lettera *e*) del primo comma. Ciò consentirebbe di applicare la disciplina di cui agli «artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile» (come recita l'alinea del primo comma dell'art. 60), ivi compreso l'art. 140 cod. proc. civ., e, quindi, di pervenire in via interpretativa allo stesso risultato che deriverebbe dalla richiesta dichiarazione di illegittimità costituzionale.

L'eccezione non è fondata, perché la normativa denunciata non consente – come sottolineato dal rimettente – la prospettata interpretazione adeguatrice a Costituzione, secondo quanto risulta dall'esame delle disposizioni denunciate e dai diversi significati ad esse ascrivibili.

2.5.1. – Con riguardo alla notificazione degli atti di accertamento, l'alinea e la lettera *e*) del primo comma dell'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 stabiliscono che «La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, con le seguenti modifiche: [...] e)

quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 del codice di procedura civile, in busta chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione».

Tali disposizioni sono costantemente interpretate dalla giurisprudenza di legittimità e di merito, ormai assunta a diritto vivente (*ex plurimis*, Corte di cassazione, sentenze n. 14030 del 2011; n. 3426 del 2010; n. 15856 e n. 10177 del 2009; n. 28698 del 2008; n. 22677 e n. 20425 del 2007), nel senso che, se il destinatario dell'atto di accertamento è temporaneamente assente dal (noto) suo domicilio fiscale (sia esso la casa di abitazione, l'ufficio od il luogo in cui esercita l'industria o il commercio) e se non è possibile consegnare l'atto per irreperibilità, incapacità o rifiuto delle persone legittimate alla ricezione (in altri termini: se ricorrono i casi di irreperibilità cosiddetta "relativa", previsti dall'art. 140 cod. proc. civ.), la notifica si perfeziona con il compimento delle attività stabilite dall'art. 140 cod. proc. civ., richiamato dall'alinea del primo comma dell'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 («La notificazione [...] è eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile»). Occorrono, dunque, per perfezionare la notificazione di un atto di accertamento ad un destinatario "relativamente" irreperibile: a) il deposito di copia dell'atto, da parte del notificatore, nella casa del Comune dove la notificazione deve eseguirsi; b) l'affissione dell'avviso di deposito (avviso avente il contenuto precisato dall'art. 48 delle disposizioni di attuazione al codice di procedura civile), in busta chiusa e sigillata, alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario; c) la comunicazione, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, dell'avvenuto deposito nella casa comunale dell'atto di accertamento; d) il ricevimento della lettera raccomandata informativa o, comunque, il decorso del termine di dieci giorni dalla data di spedizione della raccomandata informativa (sentenza n. 3 del 2010 di questa Corte).

Le modalità di notificazione dell'atto di accertamento previste dalla lettera e) del primo comma dell'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 sono applicabili, invece, nella diversa ipotesi di cosiddetta "irreperibilità assoluta" del destinatario (quando, cioè, il domicilio fiscale risulti oggettivamente inidoneo, per effetto della mancanza, nel Comune in cui deve essere eseguita la notificazione, dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda del contribuente). In tal caso occorrono, per perfezionare la notificazione: a) il deposito di copia dell'atto di accertamento, da parte del notificatore, nella casa del Comune dove la notificazione deve eseguirsi; b) l'affissione dell'avviso di deposito (avviso avente lo stesso contenuto di quello indicato negli artt. 140 cod. proc. civ. e 48 disp. att. cod. proc. civ.), in busta chiusa e sigillata, nell'albo del medesimo Comune; c) il decorso del termine di otto giorni dalla data di affissione nell'albo comunale. L'irreperibilità "assoluta" del destinatario impedisce, ovviamente, di inviargli la raccomandata informativa dell'avvenuto deposito nella casa comunale. Secondo

questo procedimento, dunque, la notificazione di un atto di accertamento ad un destinatario “assolutamente” irreperibile si perfeziona nell’ottavo giorno successivo a quello di affissione nell’albo comunale.

2.5.2. – Con riguardo alla diversa ipotesi di notificazione delle cartelle di pagamento, il censurato terzo comma dell’art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973 stabilisce che, «Nei casi previsti dall’art. 140 del codice di procedura civile», la notificazione si effettua con le modalità stabilite dall’art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 e «si ha per eseguita nel giorno successivo a quello in cui l’avviso del deposito è affisso nell’albo del comune».

Il suddetto terzo comma dell’art. 26 (corrispondente al quarto comma del testo attualmente vigente dello stesso articolo), nel menzionare l’affissione nell’albo comunale dell’avviso di deposito e nel fissare il momento perfezionativo della notificazione nel giorno successivo a quello di detta affissione, si riferisce evidentemente soltanto alle modalità notificatorie previste dalla sopra esaminata lettera e) del primo comma dell’art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973. Tale letterale e specifico riferimento all’affissione nell’albo comunale impedisce, cioè, di ritenere, nel caso di destinatario relativamente irreperibile, che il richiamo alle modalità di notificazione stabilite dal citato art. 60 possa intendersi alla stregua di un richiamo alle modalità previste dall’art. 140 cod. proc. civ. Tra queste, infatti, è prevista non l’affissione all’albo comunale, ma solo l’affissione alla porta del destinatario ed il deposito nella casa comunale. Ne deriva l’impraticabilità dell’interpretazione prospettata dall’agente della riscossione, in quanto essa appare basata su una lettura palesemente contrastante sia con la lettera della legge che con l’intento del legislatore di ridurre le formalità della notificazione agli irreperibili delle cartelle di pagamento. Poiché, contrariamente a quanto affermato dalla s.p.a. Equitalia Nord, non risulta neppure che detta interpretazione antiletterale costituisca diritto vivente, occorre scrutinare nel merito la questione, valutando la conformità a Costituzione delle denunciate disposizioni, interpretate – come di norma – secondo il senso fatto palese dal significato proprio delle parole, secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore.

3. – Nel merito, il rimettente deduce, tra l’altro, che la disciplina della notificazione da effettuarsi a soggetto temporaneamente assente dalla sua casa di abitazione o dal luogo in cui ha l’ufficio od esercita l’industria o il commercio è ingiustificatamente diversa (nel caso in cui non sia possibile consegnare l’atto per irreperibilità, incapacità o rifiuto delle persone abilitate alla ricezione), a seconda che oggetto della notificazione sia un atto di accertamento oppure una cartella di pagamento. Nel primo caso, infatti, si applicherebbero le modalità di notificazione previste dall’art. 140 cod. proc. civ.; nel secondo, invece, solo quelle previste dall’art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973, che garantiscono al destinatario una minore conoscibilità dell’atto.

La questione è fondata.

3.1. – Come emerge dalla sopra ricordata ricostruzione del quadro norma-

tivo in cui si inseriscono le censurate disposizioni, nell'ipotesi di irreperibilità meramente "relativa" del destinatario (cioè «nei casi previsti dall'art. 140 del codice di procedura civile», come recita il denunciato terzo comma dell'art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973), la cartella di pagamento va notificata applicando non l'art. 140 cod. proc. civ., ma le formalità previste per la notificazione degli atti di accertamento a destinatari "assolutamente" irreperibili (lettera *e* del primo comma dell'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973). Pertanto, nonostante che il domicilio fiscale sia noto ed effettivo, non sono necessarie, per la validità della notificazione della cartella, né l'affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda del destinatario, né la comunicazione del deposito mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento.

Inoltre, in forza dell'ultimo comma (quinto comma, trasfuso nel più ampio attuale sesto comma) dell'art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973 – secondo cui «Per quanto non è regolato dal presente articolo, si applicano le disposizioni dell'art. 60 del predetto decreto» n. 600 del 1973 –, le sopra ricordate modalità di notificazione previste dalla menzionata lettera *e*) del primo comma dell'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 sono applicabili non solo, come visto, nell'ipotesi in cui il destinatario della cartella di pagamento sia solo "relativamente" irreperibile («nei casi previsti dall'art. 140 cod. proc. civ.»), ma anche in quella in cui detto destinatario sia "assolutamente" (cioè oggettivamente e permanentemente) irreperibile.

3.2. – Da quanto precede risulta, dunque, che – come esattamente rilevato dal rimettente – nella medesima ipotesi di irreperibilità "relativa" del destinatario (cioè nei casi previsti dall'art. 140 cod. proc. civ.), la notificazione si esegue con modalità diverse, a seconda che l'atto da notificare sia un atto di accertamento oppure una cartella di pagamento: nel primo caso, si applicano le modalità previste dall'art. 140 cod. proc. civ.; nel secondo caso, quelle previste dalla lettera *e*) del primo comma dell'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973.

Tale peculiarità della normativa riguardante la notificazione a soggetto "relativamente" irreperibile comporta che, nella notificazione di un atto di accertamento, l'avvenuto deposito di tale atto nella casa comunale viene comunicato al destinatario sia con l'affissione di un avviso alla porta dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda, sia con l'invio di una lettera raccomandata con avviso di ricevimento e, quindi, secondo modalità improntate al criterio dell'effettiva conoscibilità dell'atto. Viceversa, nella notificazione di una cartella di pagamento, l'avvenuto deposito di questa nella casa comunale non viene comunicato al destinatario, né con l'affissione alla porta, né con l'invio di una raccomandata informativa, ma – essendo prevista solo l'affissione nell'albo del Comune – secondo modalità improntate ad un criterio legale tipico di conoscenza della cartella. Tale disciplina, con riferimento alla cartella di pagamento, non assicura, dunque, né l'«effettiva conoscenza da parte del contribuente», né, quale mezzo per raggiungere tale fine, la comunicazione «nel luogo di effettivo domicilio del contribuente, quale desumibile dalle informazioni in possesso della [...] ammi-

nistrazione» finanziaria; finalità queste fissate dal comma 1 dell'art. 6 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente).

3.3. – Siffatta evidente diversità della disciplina di una medesima situazione (notificazione a soggetto “relativamente” irreperibile) non appare riconducibile ad alcuna ragionevole ratio, con violazione dell'evocato art. 3 Cost. Per ricondurre a ragionevolezza il sistema, è necessario pertanto, nel caso di irreperibilità “relativa” del destinatario, uniformare le modalità di notificazione degli atti di accertamento e delle cartelle di pagamento. A questo risultato si perviene restringendo la sfera di applicazione del combinato disposto degli artt. 26, terzo comma, del d.P.R. n. 602 del 1973 e 60, primo comma, alinea e lettera e), del d.P.R. n. 600 del 1973 alla sola ipotesi di notificazione di cartelle di pagamento a destinatario “assolutamente” irreperibile e, quindi, escludendone l'applicazione al caso di destinatario “relativamente” irreperibile, previsto dall'art. 140 cod. proc. civ. In altri termini, la notificazione delle cartelle di pagamento con le modalità indicate dal primo comma, alinea e lettera e), dell'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 deve essere consentita solo ove sussista lo stesso presupposto richiesto dalla medesima lettera e) per la notificazione degli atti di accertamento: la mancanza, nel Comune, dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda del destinatario (irreperibilità “assoluta”).

Ne consegue che, in accoglimento della sollevata questione di costituzionalità, deve essere dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'impugnato terzo comma (corrispondente all'attualmente vigente quarto comma) dell'art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973 nella parte in cui dispone che, «Nei casi previsti dall'art. 140 del codice di procedura civile, la notificazione della cartella di pagamento si esegue con le modalità stabilite dall'art. 60 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600», invece che: «Quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, la notificazione della cartella di pagamento si esegue con le modalità stabilite dall'art. 60, primo comma, alinea e lettera e), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600». Per effetto di tale pronuncia, nei casi di irreperibilità “relativa” (cioè nei casi di cui all'art. 140 cod. proc. civ.), sarà applicabile, con riguardo alla notificazione delle cartelle di pagamento, il disposto dell'ultimo comma dello stesso art. 26 del d.P.R. n. 602 del 1973, in forza del quale – come visto – «Per quanto non è regolato dal presente articolo, si applicano le disposizioni dell'art. 60 del predetto decreto» n. 600 del 1973 e, quindi, in base all'interpretazione data a tale normativa dal diritto vivente, quelle dell'art. 140 cod. proc. civ., cui anche rinvia l'alinea del primo comma dell'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973.

Resta assorbita la censura basata sulla violazione dell'art. 24 Cost.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale del terzo comma (corrispondente al-

l'attualmente vigente quarto comma) dell'art. 26 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), nella parte in cui stabilisce che la notificazione della cartella di pagamento «Nei casi previsti dall'art. 140 del codice di procedura civile [...] si esegue con le modalità stabilite dall'art. 60 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600», anziché «Nei casi in cui nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi sia abitazione, ufficio o azienda del destinatario [...] si esegue con le modalità stabilite dall'art. 60, primo comma, alinea e lettera *e*), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600».

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 19 novembre 2012.

2.2. Opposizione di terzo nell'esecuzione mobiliare

SENTENZA N. 358/1994 (PRES. CASAVOLA; RED. MIRABELLI)

Riscossione delle imposte – Esecuzione mobiliare – Opposizione di terzo – Opposizione del coniuge del debitore – Condizione – Necessità che i mobili pignorati nella casa del debitore siano costituiti in dote con atto anteriore alla dichiarazione annuale dei redditi o alla notifica di accertamento dell'imposta – Omessa previsione della possibilità di proporre l'azione per i beni mobili pervenuti per atto pubblico di donazione di data anteriore al matrimonio.

Riscossione delle imposte – Esecuzione mobiliare – Opposizione di terzo – Limiti rigorosi, posti a tutela della pronta realizzazione del credito fiscale – Preclusione assoluta imposta al coniuge per i beni mobili pignorati nella casa di abitazione del debitore, che non siano dotali.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), art. 52, secondo comma, lett. *b*).

Costituzione, art. 3 (ragionevolezza).

SENTENZA N. 444/1995 (PRES. CAIANIELLO; RED. MIRABELLI)

Esecuzione esattoriale – Pignoramento dei beni mobili – Opposizione di terzo da parte del coniuge per quelli ad esso pervenuti per atto pubblico di donazione di data certa, anteriore a quella di consegna del ruolo all'esattore e conseguente potere del giudice dell'esecuzione di sospendere la stessa – Omessa previsione.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), dell'art. 52, secondo comma, lett. *b*).

Costituzione, art. 3 (ragionevolezza).

SENTENZA N. 415/1996 (PRES. GRANATA; RED. MIRABELLI)

Imposte non pagate – Esecuzione forzata – Beni mobili pignorati nella casa di abitazione del debitore esecutato acquistati con atto pubblico di data anteriore al verificarsi del presupposto dell'imposta – Opposizione di terzo – Non proponibilità dai parenti e dagli affini entro il terzo grado del contribuente debitore.

Riscossione coattiva – Restrizioni e preclusioni nelle opposizioni – Ratio nella realizzazione del credito fiscale e prevenzione di fraudolente elusioni – Necessità di un ragionevole limite al sistema delle preclusioni.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), art. 52, secondo comma, lett. *b*).

Costituzione, art. 3 (ragionevolezza), 24 e 113.

Considerato in diritto

1. – La questione di legittimità costituzionale sollevata dal Tribunale di Lecce investe l'art. 52, secondo comma, lettera *b*), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, che, disciplinando l'esecuzione forzata nel contesto delle disposizioni sulla riscossione coattiva delle imposte sul reddito, stabilisce che l'opposizione di terzi, i quali pretendono di avere la proprietà sui beni pignorati, non può essere proposta dal coniuge, per quanto riguarda i mobili posti nella casa di abitazione del debitore, sempre che non si tratti di beni costituiti in dote con atto anteriore alla presentazione della dichiarazione annuale dei redditi o alla notifica dell'avviso di accertamento dell'imposta.

Ad avviso del giudice rimettente questa disciplina legislativa, limitando al solo caso dei beni dotali la proponibilità dell'opposizione al pignoramento esattoriale da parte del coniuge del contribuente, sarebbe manifestamente illogica e priva di ogni raccordo con la riforma del diritto di famiglia (legge 19 maggio 1975, n. 151), che ha soppresso l'istituto della dote e disciplinato diversamente i rapporti patrimoniali tra coniugi. Non vi sarebbe più la possibilità per il coniuge di proteggere i beni che gli appartengono anche quando, come nel caso sottoposto al giudizio del Tribunale di Lecce, siano a lui pervenuti con atto pubblico di donazione, anteriore al matrimonio.

Il dubbio di legittimità costituzionale viene prospettato per contrasto con numerose disposizioni costituzionali: con l'art. 3, per la manifesta illogicità della disposizione, che consente il pignoramento di beni mobili comunque pervenuti al coniuge del soggetto passivo dell'esecuzione esattoriale, e per la ingiusta discriminazione del coniuge stesso il quale, tra l'altro, se comproprietario di un immobile pignorato, può proporre opposizione a tutela della sua quota; con l'art. 31, perché risulterebbero non tutelate le esigenze della famiglia e ribaltata una posizione di favore, che richiede agevolazioni e provvidenze economiche per la formazione della famiglia stessa; con l'art. 24, per essere esclusa la possibilità di agire in giudizio a tutela del diritto di proprietà; con l'art. 41, che, garantendo la libertà di iniziativa economica privata, comprenderebbe la scelta del regime patrimoniale di separazione dei beni tra coniugi e la conseguente regolamentazione dei rapporti e degli interessi patrimoniali; con l'art. 47, in quanto verrebbero aggrediti beni frutto del risparmio proprio o altrui.

2. – La questione di legittimità costituzionale della non proponibilità dell'opposizione all'esecuzione esattoriale da parte del coniuge del debitore per beni mobili pignorati nella casa di abitazione del contribuente è stata più volte esaminata dalla Corte, che ha colto la ragione di questa preclusione, inquadrata nel sistema delle garanzie patrimoniali dell'obbligazione tributaria, nell'esigenza di evitare fraudolente simulazioni per sottrarsi al pagamento delle imposte (sentenze n. 42 e n. 93 del 1964, n. 129 del 1968, n. 107 del 1969, ordinanze n. 283 del 1984 e n. 123 del 1986; da ultimo, ordinanza n. 374 del 1991). Tale preclusione è posta nel contesto di uno speciale procedimento di esecuzione,

nel quale si manifesta il fondamentale interesse di assicurare la tempestiva riscossione dei crediti tributari, garantendo, tra l'altro, il regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato (sentenza n. 87 del 1962).

Si tratta di una normativa risalente nel tempo, tesa ad assicurare speditezza ed incisività alla riscossione coattiva delle imposte dirette da parte dell'esattore. La stessa disciplina era già prevista, con disposizioni simili anche nella formulazione, dai precedenti testi unici delle leggi sulle imposte dirette (art. 207 del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645; art. 63 del regio decreto 17 ottobre 1922, n. 1401).

La questione viene ora proposta dal Tribunale di Lecce con l'indicazione di profili e parametri in parte nuovi rispetto a quelli in precedenza esaminati dalla Corte. Viene difatti dedotta l'irragionevolezza della disciplina, che va considerata anche in relazione al valore costituzionale della famiglia, da agevolare nella sua formazione (artt. 3 e 31 della Costituzione). L'illogicità della preclusione, posta dalla norma denunciata, sarebbe palese nel caso del coniuge del contribuente moroso, che non può proporre opposizione neppure quando siano stati pignorati beni di sua proprietà, per i quali possa dimostrare di averli ricevuti in donazione, con atto pubblico anteriore al matrimonio.

3. – La questione è fondata.

Il sistema della riscossione coattiva delle imposte sul reddito privilegia l'interesse alla pronta realizzazione del credito fiscale. L'espropriazione forzata nei confronti del debitore moroso è curata direttamente dall'esattore; le procedure sono semplificate e ne è assicurata la speditezza; presunzioni in ordine all'appartenenza dei beni suscettibili di pignoramento, restrizioni e preclusioni nel sistema delle opposizioni tendono a prevenire e ad escludere elusioni fraudolente.

La preminenza dell'esigenza di realizzazione del credito fiscale nella riscossione coattiva delle imposte dirette deve tuttavia trovare la sua misura, ed un ragionevole limite, nella rispondenza alle finalità che la giustificano. Queste non consistono nella soddisfazione del credito esattoriale in qualunque modo ciò avvenga, anche mediante l'espropriazione di beni che, con certezza e senza che vi sia il rischio di fraudolente elusioni, non appartengono al contribuente moroso. L'esigenza è piuttosto quella di riscuotere con speditezza le imposte non pagate, procedendo all'espropriazione dei beni mobili che, per il luogo in cui si trovano, si presume siano del debitore, ponendo anche ragionevoli limitazioni alla prova contraria ed all'opposizione di terzi, che affermino di essere proprietari dei beni pignorati. Difatti il terzo che si oppone all'esecuzione mobiliare dell'esattore può dimostrare l'appartenenza del bene solo mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata di data certa, anteriore a quella di consegna del ruolo (art. 65 del d.P.R. n. 602 del 1973).

Più che una limitazione ragionevolmente rigorosa, appare una preclusione assoluta quella imposta al coniuge per i beni mobili pignorati nella casa di abitazione del debitore. L'opposizione continua ad essere ammessa solo per i

beni dotali, destinati a sostenere gli oneri del matrimonio. L'improponibilità dell'opposizione per ogni altro bene mobile appartenente al coniuge, quali che siano l'epoca, il titolo e la prova di acquisto, si configura così assoluta da collocare sostanzialmente, per tale pignoramento, il coniuge nella stessa posizione del coobbligato.

Questa preclusione dell'opposizione non si giustifica nella sua assolutezza. Essa difatti eccede la misura della speciale protezione da assicurare alla pronta realizzazione del credito fiscale, come pure l'esigenza di prevenire ed evitare frodi o simulazioni.

Anche in un quadro normativo che, per l'opposizione di terzo, differenzi la posizione del coniuge rispetto a quella di qualsiasi altro soggetto, con un'ampiezza che il legislatore può discrezionalmente determinare, appare palesemente irragionevole, in relazione alle finalità che giustificano la particolare preminenza dell'esecuzione esattoriale mediante limitazioni alle opposizioni, oltre che non coerente con l'esigenza di agevolare la formazione della famiglia, precludere l'opposizione, quando siano stati pignorati mobili posti nella casa di abitazione del debitore, al coniuge che ha ricevuto tali beni prima del matrimonio, tanto più se in vista di questo, per atto pubblico di donazione.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 52, secondo comma, lettera *b*), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), nella parte in cui non prevede che il coniuge del debitore possa proporre opposizione di terzo per i beni mobili ad esso pervenuti per atto pubblico di donazione di data anteriore al matrimonio.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, 19 luglio 1994.

* * *

Sentenza n. 444/1995 (Pres. Caianiello; Red. Mirabelli) ¹

Considerato in diritto

1. – Le questioni di legittimità costituzionale investono il regime dell'opposizione di terzo nell'esecuzione esattoriale.

Il pretore di Grosseto, sezione distaccata di Massa Marittima, ritiene che l'art. 52, secondo comma, lettera *b*), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602

(1) La sentenza n. 444 del 1995 ha dichiarato altresì non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 52, secondo comma, lett. *b*), del d.P.R. n. 602 del 1973, sollevata, in riferimento agli artt. 24, primo comma, 3 e 113, secondo comma, della Costituzione.

(Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), non consentendo al coniuge di opporsi al pignoramento dei mobili posti nella casa di abitazione del contribuente debitore, sia in contrasto con gli artt. 24, secondo comma (*recte*: primo comma), 3 e 113, secondo comma, della Costituzione.

Il pretore di Cosenza ritiene che sia in contrasto con gli artt. 3, primo comma, e 24, primo comma, della Costituzione, il combinato disposto degli artt. 52, secondo comma, lettera *b*), e 54 del d.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui non prevede che il coniuge del debitore possa proporre opposizione di terzo per i beni mobili ad esso pervenuti per atto pubblico di donazione di data anteriore a quella di consegna del ruolo all'esattore, non consentendo quindi che in tale ipotesi il giudice possa sospendere l'esecuzione.

[*omissis*]

3. – Dubbi di legittimità costituzionale relativi alla non proponibilità dell'opposizione al pignoramento, nel corso dell'esecuzione esattoriale, da parte del coniuge del debitore, in relazione ai beni mobili posti nella casa di abitazione del contribuente, sono stati più volte proposti ed esaminati dalla Corte, che ha colto la ragione di questa regola – cui fa eccezione, nella previsione del legislatore, il caso dei beni costituiti in dote con atto anteriore alla dichiarazione annuale o alla notifica dell'avviso di accertamento dell'imposta – nell'esigenza di evitare fraudolente simulazioni per sottrarsi al pagamento delle imposte (sentenze n. 42 e 93 del 1964, n. 129 del 1968, n. 107 del 1969, ordinanze n. 283 del 1984, nn. 121 e 123 del 1986, n. 374 del 1991). La preclusione, inquadrata nel sistema delle garanzie patrimoniali dell'obbligazione tributaria, si inserisce nello speciale procedimento di esecuzione curato dall'ufficiale esattoriale, nel quale si manifesta il fondamentale interesse di assicurare la tempestiva riscossione dei crediti tributari, che concorre a garantire il regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato (sentenza n. 87 del 1962).

Per raggiungere queste finalità, il sistema di riscossione coattiva delle imposte prevede l'espropriazione forzata nei confronti del debitore moroso, curata direttamente dall'esattore con procedure semplificate, tali da assicurare speditezza ed incisività all'esecuzione coattiva, che è assistita da presunzioni in ordine all'appartenenza dei beni che possono essere sottoposti a pignoramento e da preclusioni nel sistema delle opposizioni, per prevenire ed escludere fraudolente elusioni.

Riesaminando questa disciplina, la Corte, valutandone la ragionevolezza anche in relazione al valore costituzionale della famiglia, ha di recente precisato, con la sentenza n. 358 del 1994, che la preminenza dell'esigenza di realizzare il credito fiscale nella riscossione coattiva delle imposte deve trovare la sua misura ed un ragionevole limite nella rispondenza alle finalità che la giustificano e che non consentono la soddisfazione del credito esattoriale anche mediante l'espropriazione di beni che, con certezza e senza rischio di fraudolente elusioni, non appartengono al contribuente moroso. L'esigenza della tempestiva realizzazione

dei crediti tributari è soddisfatta dall'espropriazione dei beni mobili che, per il luogo in cui si trovano, si presume siano del debitore moroso; la stessa esigenza giustifica ragionevoli limitazioni sia alla prova contraria a tale presunzione che all'ampiezza dell'opposizione prevista per i terzi i quali affermino di essere proprietari dei beni pignorati. Queste limitazioni e preclusioni possono essere, per il coniuge del debitore, più rigorose rispetto a quelle previste per chi non sia legato al contribuente da alcun vincolo. Ma anche in un quadro normativo che differenzi, con un'ampiezza che il legislatore può discrezionalmente determinare, rispetto a quella degli altri soggetti la posizione del coniuge, l'improponibilità dell'opposizione da parte di quest'ultimo, per i beni pignorati nella casa di abitazione del debitore, non può essere così assoluta da collocare sostanzialmente il coniuge, per tale pignoramento, nella stessa posizione del coobbligato.

4. - [...]

5. - A diverso esito porta la questione sollevata dal pretore di Cosenza (r.o. n. 287 del 1995), che prospetta una più limitata illegittimità dell'art. 52, secondo comma, lettera *b*), del d.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui questa disposizione non prevede che il coniuge del debitore sottoposto ad esecuzione esattoriale possa proporre opposizione di terzo per i beni mobili ad esso pervenuti per atto pubblico di donazione di data anteriore a quella di consegna del ruolo all'esattore.

L'improponibilità dell'opposizione al pignoramento da parte del coniuge non può ragionevolmente riferirsi a quei beni che, senza il rischio di impedimenti alla soddisfazione del credito esattoriale attraverso fraudolente elusioni, non appartengono al contribuente moroso.

A questa condizione rispondono i beni pervenuti al coniuge per atto pubblico di donazione, quando tale atto sia anteriore al verificarsi del presupposto dell'imposta. In quest'ambito, più ristretto rispetto a quello prefigurato del giudice rimettente, la questione sollevata è fondata. Deve quindi essere dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 52, secondo comma, lettera *b*), del d.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui non prevede che il coniuge del contribuente o dei coobbligati, per quanto riguarda i mobili pignorati nella casa di abitazione del debitore o del coobbligato, non possa proporre opposizione anche quando si tratti di beni pervenuti per atto pubblico di donazione anteriore al verificarsi del presupposto dell'imposta.

La soluzione della questione attinente alla proponibilità dell'opposizione rende superfluo l'ulteriore aspetto della questione, prospettato dal giudice rimettente, concernente il potere del pretore di sospendere la procedura esecutiva in seguito ad opposizione di terzo (art. 54 del d.P.R. n. 602 del 1973), che sussiste una volta riconosciuta la proponibilità di tale opposizione.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

a) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 52, secondo comma, lettera b), del d.P.R. 29 settembre 1973 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), nella parte in cui non prevede che il coniuge del debitore possa proporre opposizione di terzo per i beni mobili ad esso pervenuti per atto di donazione di data anteriore al verificarsi del presupposto dell'imposta;

b) *[omissis]*

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 18 ottobre 1995.

* * *

Sentenza n. 415/1996 (Pres. Granata; Red. Mirabelli)

Considerato in diritto

1. – La questione di legittimità costituzionale investe l'art. 52 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), che disciplina l'opposizione di terzi nell'ambito del procedimento di espropriazione forzata per la riscossione delle imposte non pagate. Il giudice rimettente ritiene che la non proponibilità dell'opposizione da parte dei parenti ed affini entro il terzo grado del debitore, i quali pretendano di avere la proprietà di beni mobili pignorati dall'esattore nella casa di abitazione del contribuente debitore, determini una ingiustificata disparità di trattamento, in contrasto con l'art. 3 della Costituzione, rispetto agli altri terzi che possono proporre opposizione. Verrebbe inoltre sacrificata senza ragione, in violazione degli artt. 24 e 113 della Costituzione, la possibilità di tutelare in giudizio la proprietà di beni, acquistati con atto pubblico anteriore al pignoramento.

2. – La questione è fondata, nei limiti di seguito precisati.

La disciplina della riscossione coattiva delle imposte sul reddito, curata dall'ufficio esattoriale che procede direttamente all'espropriazione forzata in virtù del ruolo, dopo avere notificato al contribuente l'avviso di mora, risponde ad un'esigenza di semplificazione e speditezza delle procedure, che comporta sia presunzioni in ordine all'appartenenza dei beni suscettibili di pignoramento, sia restrizioni e preclusioni nel sistema delle opposizioni, dirette a prevenire ed escludere elusioni fraudolente.

Se l'esigenza di pronta realizzazione del credito fiscale è preminente (sentenze nn. 42 e 93 del 1964), essa deve trovare la sua misura, ed un ragionevole limite, nella rispondenza alle finalità che la giustificano (sentenze n. 358 del 1994 e n. 444 del 1995), e che non consistono nella soddisfazione del credito esattoriale in qualunque modo ciò avvenga, anche mediante l'espropriazione di beni che, con certezza e senza il rischio di fraudolente elusioni, non appartengono al contribuente moroso. L'esigenza della pronta riscossione delle imposte non pagate, che è alla base dell'espropriazione forzata esattoriale, consente di porre ragionevoli limiti all'opposizione di terzi i quali rivendicano

la proprietà di beni mobili pignorati che, per il luogo in cui si trovano, è da presumere siano del debitore. Difatti il terzo che si oppone all'esecuzione mobiliare dell'esattore può dimostrare l'appartenenza del bene solo mediante atto pubblico o scrittura privata di data certa, anteriore a quella di consegna del ruolo (art. 65 del d.P.R. n. 602 del 1973). Le limitazioni, che rispondono all'esigenza di evitare il rischio di fraudolente elusioni, sono previste in modo più rigoroso per le persone legate al debitore da vincoli di coniugio, di parentela o di affinità; ma, nel differenziare la loro posizione da quella di ogni altro terzo, le limitazioni per essi previste non possono essere tali da collocarli sostanzialmente nella posizione del coobbligato, escludendo in modo assoluto la proponibilità dell'opposizione per ogni bene mobile rinvenuto nella casa del contribuente, quale che sia l'epoca, il titolo e la prova di acquisto da parte del congiunto.

Una preclusione dell'opposizione così assoluta eccede sia la misura della speciale protezione da assicurare alla pronta realizzazione del credito fiscale, sia l'esigenza di prevenire ed evitare frodi e simulazioni. Per tale ragione è stata già dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 52, secondo comma, lettera *b*), del d.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui non prevede che il coniuge del debitore possa proporre opposizione di terzo per i beni mobili ad esso pervenuti per atto pubblico di donazione anteriore al matrimonio (sentenza n. 358 del 1994) o al verificarsi del presupposto dell'imposta (sentenza n. 444 del 1995). Lo stesso criterio deve trovare applicazione per i familiari del contribuente, dovendosi ricondurre la non proponibilità dell'opposizione per essi prevista nei limiti richiesti dalla ragione che la giustifica, giacché la preclusione stessa non può ragionevolmente essere così estesa da comprendere i beni acquistati con atto pubblico di data anteriore al verificarsi del presupposto al quale si collega il rapporto obbligatorio tributario, sino ad escludere anche in tal caso la possibilità di dimostrare in giudizio la proprietà del bene pignorato.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 52, secondo comma, lettera *b*), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), nella parte in cui non prevede che possa essere proposta opposizione di terzo quando si tratti di beni acquistati con atto pubblico di data anteriore al verificarsi del presupposto dell'imposta.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 12 dicembre 1996.

2.3. Determinazione del prezzo per l'assegnazione coattiva allo Stato

SENTENZA N. 281/2011 (PRES. QUARANTA – RED. F. GALLO)

Riscossione delle imposte – Esecuzione esattoriale – Esito negativo del terzo incanto nell'espropriazione forzata immobiliare – Assegnazione dell'immobile allo Stato “per il minor prezzo tra il prezzo base del terzo incanto e la somma per la quale si procede”, anziché “per il prezzo base del terzo incanto”.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), art. 85, comma 1.

Costituzione, art. 3 (ragionevolezza).

Considerato in diritto

1. – Con due ordinanze, di contenuto sostanzialmente identico, il Giudice dell'esecuzione del Tribunale ordinario di Forlì ed il Giudice dell'esecuzione del Tribunale ordinario di Torino dubitano della legittimità costituzionale dell'art. 85, comma 1, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), il quale, nel contesto della disciplina della riscossione coattiva delle imposte sul reddito effettuata mediante espropriazione immobiliare, dispone che: «Se il terzo incanto ha esito negativo, il concessionario, nei dieci giorni successivi, chiede al giudice dell'esecuzione l'assegnazione dell'immobile allo Stato per il minor prezzo tra il prezzo base del terzo incanto e la somma per la quale si procede, depositando nella cancelleria del giudice dell'esecuzione gli atti del procedimento». La disposizione, applicabile solo «se si procede per entrate tributarie dello Stato» (art. 30, comma 1, del d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, recante «Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'articolo 1 della legge 28 settembre 1998, n. 337»), è denunciata «nella parte in cui prevede che l'assegnazione allo Stato abbia luogo “per il minor prezzo tra il prezzo base del terzo incanto e la somma per la quale si procede”, anziché “per il prezzo base del terzo incanto”».

Secondo i rimettenti, la disposizione denunciata contrasta con: a) gli artt. 3 e 53 della Costituzione, per «violazione dei principi di ragionevolezza rispetto ai mezzi e allo scopo e di uguaglianza in sé, e in relazione al principio di capacità contributiva»; b) gli artt. 3 e 42 Cost., per l'«irragionevole determinazione del prezzo per l'assegnazione coattiva».

1.1. – Con riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., i rimettenti prospettano tre distinti profili di illegittimità costituzionale.

Con il primo, deducono che la disposizione denunciata viola gli evocati parametri perché l'entità della «somma per la quale si procede» – cioè del credito tributario posto a base dell'esecuzione – non costituisce un ragionevole prezzo di acquisto di un immobile, ma rappresenta una «variabile indipendente dal valore dell'immobile [...] neppure indirettamente collegata» con esso, e ciò a differenza del «prezzo ribassato che funge da base d'asta del terzo incanto».

Con il secondo profilo, deducono l'irragionevolezza della disposizione perché questa, «*ceteris paribus*, premia l'accumulazione del debito», favorendo il contribuente che ha un debito tributario di ammontare superiore alla base d'asta del terzo incanto e sfavorendo, invece, il contribuente debitore di tributi per un ammontare complessivo inferiore a detta base, il quale, a seguito dell'assegnazione del suo immobile allo Stato, subirebbe, «oltre alla perdita dell'immobile, anche l'ulteriore falcidia rappresentata dalla differenza tra base d'asta e tributo insoluto».

Con il terzo profilo, viene dedotto che la disposizione denunciata non trova giustificazione nell'adempimento dell'obbligazione tributaria e, quindi, viola il principio di capacità contributiva, imponendo al contribuente – nell'evenienza,

meramente casuale, che il debito tributario sia inferiore al prezzo base del terzo incanto – di subire un sacrificio patrimoniale (in misura pari alla differenza tra la base d'asta del terzo incanto ed il debito tributario) superiore a quello commisurato all'obbligazione tributaria (e relativi accessori) e, quindi, a quello corrispondente alla sua capacità contributiva.

1.2. – Con riferimento agli artt. 3 e 42 Cost., i giudici rimettenti sollevano questioni di legittimità sotto il profilo dell'«irragionevole determinazione del prezzo per l'assegnazione coattiva», in quanto l'assegnazione dell'immobile allo Stato per un prezzo pari all'ammontare del credito tributario e, quindi, inferiore al prezzo base del terzo incanto, non rispetterebbe il principio del «serio ristoro» elaborato dalla giurisprudenza costituzionale per l'indennizzo da corrispondersi in caso di espropriazione per pubblica utilità; principio applicabile – sempre secondo i rimettenti – anche nell'ipotesi del trasferimento coattivo della proprietà privata di cui al caso di specie.

2. – I due giudizi devono essere riuniti e congiuntamente decisi, perché prospettano identiche questioni di legittimità costituzionale.

3. – Va preliminarmente rilevato che i rimettenti, nel sollevare le questioni di legittimità costituzionale, muovono da una non implausibile interpretazione della disposizione denunciata e, più in generale, della disciplina dell'assegnazione dell'immobile allo Stato dettata dall'art. 85 del d.P.R. n. 602 del 1973.

I giudici a *quibus* assumono, in particolare, che: a) il giudice dell'esecuzione, in presenza dei presupposti richiesti dalla legge (cioè la deserzione del terzo incanto, nonché la richiesta del «concessionario» – oggi «agente della riscossione» – di assegnare l'immobile allo Stato per un prezzo pari al minor importo tra il prezzo base del terzo incanto e la somma per la quale si procede), non ha il potere discrezionale di non procedere all'assegnazione dell'immobile né può, quando lo Stato abbia versato il prezzo stabilito nel termine fissato dal giudice, rifiutare l'emissione del decreto di trasferimento; b) l'assegnazione prevista dall'art. 85 del d.P.R. n. 602 del 1973 ha natura «sostitutiva» della vendita forzata ed il prezzo versato dallo Stato, pari alla minor somma tra la base d'asta del terzo incanto ed il credito tributario per il quale si procede, è acquisito alla massa attiva prevista dall'art. 509 del codice di procedura civile e, a seconda dei casi, è assegnato all'agente della riscossione ovvero distribuito tra tale agente e gli eventuali concorrenti, in ragione delle rispettive cause di prelazione; c) la disposizione censurata esclude sia la corresponsione di conguagli a carico dello Stato sia l'incremento del prezzo di assegnazione nel caso di differenza tra il minore importo del credito tributario e la maggiore base d'asta del terzo incanto; d) ai fini della determinazione del prezzo di assegnazione, rileva il solo credito tributario dello Stato e non anche i diversi crediti eventualmente concorrenti al riparto ed aventi prelazione anteriore a quello erariale.

Tale ricostruzione del quadro normativo effettuata dai rimettenti, come anticipato, non è implausibile ed esclude la possibilità di interpretare la

disposizione denunciata in modo da superare i prospettati dubbi di legittimità costituzionale.

3.1. – Quanto al punto *sub a*), la non implausibilità dell'interpretazione che nega il potere discrezionale del giudice dell'esecuzione di rigettare la richiesta di assegnazione discende sia dalla lettera del comma 2 dell'art. 85 del d.P.R. n. 602 del 1973 (il quale prevede, senza consentire alcuna scelta all'autorità giudiziaria, che il giudice dell'esecuzione, dietro richiesta dell'agente della riscossione, «dispone l'assegnazione»); sia dal testo del comma 3 del medesimo art. 85 del d.P.R. n. 602 del 1973 (il quale – nel caso in cui lo Stato non abbia versato nel termine il prezzo di assegnazione del bene – attribuisce il potere di richiedere lo svolgimento di un quarto incanto esclusivamente al concessionario, ora agente della riscossione, «su indicazione dell'ufficio che ha formato il ruolo», e quindi non consente al giudice dell'esecuzione di disporre d'ufficio un nuovo incanto). La specialità del disposto del citato art. 85 del d.P.R. n. 602 del 1973 rispetto alla normativa generale sull'espropriazione forzata ordinaria comporta l'applicazione esclusiva della suddetta norma speciale, per effetto del disposto dell'art. 49, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973 (secondo cui «Il procedimento di espropriazione forzata è regolato dalle norme ordinarie applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione, in quanto non derogate dalle disposizioni del presente capo e con esso compatibili»), e rende perciò irrilevante accertare se, nel diverso ambito dell'espropriazione forzata ordinaria, il giudice dell'esecuzione abbia il potere discrezionale di rigettare l'istanza di assegnazione. In particolare, il fatto che nella riscossione coattiva delle imposte sul reddito mediante espropriazione forzata immobiliare il legislatore ha determinato in una misura fissa e speciale il prezzo di assegnazione dell'immobile allo Stato (art. 85 del d.P.R. n. 602 del 1973) esclude che, in mancanza di una espressa previsione di legge, il giudice dell'esecuzione possa discrezionalmente valutare la congruità di detto prezzo. L'art. 85 del d.P.R. n. 602 del 1973 è incompatibile, quindi, con l'art. 586, primo comma, cod. proc. civ. che conferisce invece al giudice, nell'ambito dell'esecuzione ordinaria, il potere discrezionale di valutare la congruità del prezzo e di sospendere la vendita quando lo ritenga notevolmente inferiore a quello giusto.

3.2. – Quanto al punto *sub b*), la non implausibilità dell'interpretazione che afferma la natura “sostitutiva” della vendita forzata propria dell'assegnazione allo Stato prevista dal citato art. 85 del d.P.R. n. 602 del 1973 si desume dai commi 2 e 3 di detto articolo, i quali – nello stabilire che il prezzo per il quale è stata disposta l'assegnazione allo Stato deve essere versato nel termine previsto – implicitamente escludono che l'assegnazione possa qualificarsi “satisfattiva” o come una *datio in solutum* (cioè senza effettivo esborso di prezzo da parte del creditore) ovvero, ancora, come una assegnazione “mista” (cioè con versamento di conguaglio, ai sensi dell'art. 162 delle disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile, nel caso in cui il valore del bene assegnato superi il credito dell'assegnatario). La necessità dell'effettivo versamento del prezzo per il quale

è stata disposta l'assegnazione dell'immobile allo Stato costituisce, pertanto, una condizione per perfezionare il trasferimento della proprietà del bene (commi 2 e 3 dell'art. 85 del d.P.R. n. 602 del 1973) ed induce a considerare detta assegnazione come una "assegnazione-vendita"; ipotesi nella quale il versamento del prezzo va a favore della massa attiva prevista dall'art. 509 cod. proc. civ.

3.3. – Quanto al punto *sub c*), la non implausibilità dell'interpretazione che esclude sia la corresponsione di congruagli a carico dello Stato sia l'incremento del prezzo di assegnazione nel caso di differenza tra il minore importo del credito tributario e la maggiore base d'asta del terzo incanto discende dalla circostanza che congruagli ed incrementi non sono previsti dalla legge e che, in forza dell'art. 3, comma 40, lettera *b-ter*), del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 (Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, sono stati eliminati tutti i riferimenti al «congruaglio» contenuti nel testo originario dei commi 2 e 3 dell'art. 85 del d.P.R. n. 602 del 1973, con effetto dalla data di entrata in vigore della legge di conversione (3 dicembre 2005).

3.4. – Quanto, infine, al punto *sub d*), la non implausibilità dell'interpretazione dei rimettenti (per i quali, ai fini della determinazione del prezzo di assegnazione dopo la deserzione del terzo incanto, rileva il solo credito tributario dello Stato e non anche i diversi crediti eventualmente concorrenti al riparto ed aventi prelazione anteriore a quello erariale) deriva dal fatto che: 1) le parole «somma per la quale si procede» individuano esclusivamente la somma iscritta a ruolo; 2) la fissazione del prezzo di assegnazione allo Stato in una misura, come già detto, fissa e speciale, si configura come una deroga non solo all'art. 586, primo comma, cod. proc. civ., ma anche all'art. 589, primo comma, dello stesso codice, secondo cui, nell'espropriazione immobiliare ordinaria, il prezzo minimo dell'assegnazione è stabilito in modo da soddisfare le spese procedurali ed i crediti aventi prelazione anteriore.

3.5. – Questa Corte, per effettuare il richiesto scrutinio di legittimità costituzionale, deve pertanto muovere dall'interpretazione data dai rimettenti alla disposizione denunciata ed alla disciplina dell'assegnazione dell'immobile allo Stato contenuta nell'art. 85 del d.P.R. n. 602 del 1973.

4. – Nel merito, con la prima questione, i rimettenti evocano congiuntamente gli artt. 3 e 53 Cost., per «violazione dei principi di ragionevolezza rispetto ai mezzi e allo scopo e di uguaglianza in sé, e in relazione al principio di capacità contributiva», in ragione del fatto che la misura della somma per la quale si procede – cioè del credito tributario per la riscossione del quale l'agente ha proceduto all'espropriazione forzata – non è idonea a stabilire un ragionevole prezzo di acquisto di un immobile, costituendo essa una «variabile indipendente dal valore dell'immobile [...] neppure indirettamente collegata» con questo; e ciò diversamente dal «prezzo ribassato che funge da base d'asta del terzo incanto». Nonostante l'evocazione congiunta dei suddetti parametri, i giudici a

quibus denunciano fundamentalmente, con riferimento all'art. 3 Cost., l'irragionevolezza («in sé», come si esprimono) della determinazione del prezzo di assegnazione dell'immobile allo Stato nella misura dell'importo del credito tributario per cui si procede, ove questo sia inferiore alla base d'asta del terzo incanto andato deserto (cosiddetto "criterio del minor prezzo" previsto dalla denunciata disposizione). Solo in via sussidiaria e ad colorandum viene da essi prospettata anche la lesione del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.).

Data la peculiarità della prospettazione è opportuno esaminare in via preliminare la censura sollevata con riferimento al solo art. 3 Cost., sotto il profilo della violazione del principio di ragionevolezza.

La censura è fondata.

4.1. – Occorre innanzitutto osservare che, contrariamente a quanto affermato dalla difesa dello Stato e conformemente a quanto ritenuto dai giudici a *quibus*, non sono pertinenti, nella specie, le argomentazioni svolte da questa Corte nell'ordinanza n. 383 del 1988, con la quale fu dichiarata la manifesta infondatezza della questione di legittimità degli artt. 87 e 51 del d.P.R. n. 602 del 1973 (nel testo antecedente al riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, operato dal d.lgs. n. 46 del 1999; testo rimasto in vigore dal 1° giugno 1974 al 30 giugno 1999), nella parte in cui, attribuendo all'esattore il potere di procedere all'espropriazione forzata anche quando il debitore sia dichiarato fallito o sottoposto a liquidazione coatta amministrativa, «consentono che la procedura esattoriale possa concludersi con la devoluzione del bene allo Stato per il minor prezzo tra quello dell'incanto e l'ammontare dell'imposta per cui ha avuto luogo l'esecuzione».

Al riguardo va sottolineato il diverso contesto normativo in cui si inserivano le disposizioni oggetto della citata decisione di questa Corte. Il primo comma dell'art. 87 del d.P.R. n. 602 del 1973 stabiliva (nel testo allora vigente) che: «Quando il terzo incanto non è stato autorizzato o quando ha esito negativo l'immobile è devoluto di diritto allo Stato per il minor prezzo tra il prezzo base dell'incanto determinato ai sensi del secondo comma dell'art. 85 e l'ammontare dell'imposta e della relativa soprattassa, pene pecuniarie e interessi per i quali ha avuto luogo l'esecuzione». Invece, l'attuale testo dell'art. 85 del medesimo decreto presidenziale – nell'ambito di una normativa in base alla quale l'Intendente di finanza non ha più il potere discrezionale (previsto dal previgente secondo comma dello stesso articolo) di autorizzare a procedere ad un terzo incanto nel caso in cui la vendita non abbia avuto luogo al secondo – stabilisce l'assegnazione dell'immobile allo Stato, su richiesta dell'agente della riscossione, e non più la devoluzione di diritto del bene allo Stato. La profonda diversità tra il previgente istituto dell'automatica devoluzione di diritto allo Stato (con possibilità di riscatto del bene, ai sensi dell'attualmente abrogato art. 90 del medesimo decreto legislativo, da parte del debitore espropriato) e quello vigente dell'assegnazione (cui può anche non seguire il trasferimento della

proprietà allo Stato, nel caso in cui lo Stato assegnatario non provveda al tempestivo versamento del prezzo) rende essenzialmente diverse sul piano economico, al di là di apparenti analogie, le conseguenze che ciascuna delle due normative succedutesi nel tempo riconnette alla deserzione del terzo incanto. Del resto, gli stessi criteri di determinazione del prezzo base dell'incanto sono, nelle due normative, del tutto diversi. Tale prezzo base, infatti, era originariamente calcolato in relazione al reddito imponibile ai fini dell'imposta locale sui redditi, moltiplicato per venti (art. 84 del d.P.R. n. 602 del 1973, richiamato dall'art. 85, secondo comma, a sua volta richiamato dall'art. 87, primo comma, dello stesso d.P.R. n. 602 del 1973); attualmente, invece, è determinato in relazione al triplo della valutazione catastale aggiornata con i coefficienti di legge (ai sensi dell'art. 52, comma 4, del d.P.R. n. 131 del 1986, richiamato dall'art. 79, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 602 del 1973).

Inoltre, nel precedente giudizio di costituzionalità erano stati evocati parametri costituzionali diversi da quelli indicati dagli odierni rimettenti. In particolare, la denuncia dell'arbitrarietà dell'art. 87 del d.P.R. n. 602 del 1973 – sotto il profilo che tale disposizione lasciava la determinazione del prezzo della devoluzione di diritto dell'immobile allo Stato «al caso e cioè all'ammontare del credito fiscale che può essere superiore, pari o inferiore al valore del bene devoluto o addirittura [...] irrisorio» – fu prospettata dal rimettente dell'epoca in riferimento non all'art. 3 Cost., ma all'art. 97 Cost., cioè ad un parametro che la Corte ritenne «del tutto inconferente». Neppure le altre argomentazioni allora utilizzate dalla Corte al fine di escludere il contrasto dell'art. 87 del d.P.R. n. 602 del 1973 con gli altri parametri evocati dal rimettente – artt. 3 (sotto il profilo, diverso da quello qui in esame, della violazione del principio di uguaglianza), 24 e 113 Cost. – sono idonee ad orientare la Corte nel presente giudizio. Esse, infatti, attengono alla dimostrazione della compatibilità delle disposizioni denunciate con parametri (o profili) diversi da quelli attualmente prospettati oppure riguardano aspetti di dette disposizioni, o del quadro normativo nel quale esse si inserivano, che non sono più attuali rispetto al vigente art. 85 del d.P.R. n. 602 del 1973 e al connesso quadro normativo.

La questione sollevata dagli odierni rimettenti deve, quindi, essere scrutinata *ex novo*.

4.2. – Come più volte affermato da questa Corte, la disciplina speciale della riscossione coattiva delle imposte non pagate risponde all'esigenza della pronta realizzazione del credito fiscale a garanzia del regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato ed è, per tale ragione, improntata a criteri di semplicità e speditezza della procedura (sentenze n. 351 del 1998, n. 415 del 1996, n. 444 del 1995 e n. 358 del 1994; ordinanze n. 158 del 2008, n. 217 del 2002 e n. 455 del 2000).

Coerentemente con tale finalità di tempestiva riscossione dei crediti tributari, il legislatore, nel caso in cui sia risultato impossibile vendere l'immobile esecutato nel corso di tre incanti – conclusisi con esito negativo nonostante gli

elevati ribassi di legge (art. 81, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 602 del 1973: un terzo rispetto al prezzo base del primo incanto; un terzo rispetto al prezzo base del secondo incanto) –, ha previsto, con l'art. 85 del d.P.R. n. 602 del 1973, che il bene sia assegnato allo Stato. Questa soluzione – più di altre astrattamente ipotizzabili, quali lo svolgimento di ulteriori incanti o l'amministrazione giudiziaria del bene (nella prospettiva di una futura vendita o di una assegnazione a condizioni più favorevoli) – risponde alla *ratio* di accelerare il procedimento di riscossione coattiva, assicurando che l'espropriazione possa ugualmente avere termine in modo rapido con la realizzazione di un ricavo, anche nel caso di incollocabilità dell'immobile sul mercato.

La norma censurata, prevedendo che l'immobile sia assegnato allo Stato per il prezzo costituito dalla somma per la quale si procede, soddisfa certamente tale esigenza di speditezza, ma pone una disciplina palesemente irragionevole. L'irragionevolezza discende dal fatto che la norma, nello stabilire il prezzo del trasferimento immobiliare, fissa un ammontare che prescinde da qualsiasi collegamento con il valore del bene e che può essere anche irrisorio; e ciò nonostante che il trasferimento immobiliare abbia la finalità di trasformare il bene in denaro per il soddisfacimento dei creditori e non certo di infliggere una sanzione atipica al debitore inadempiente. L'ammontare del credito tributario per cui si procede – sia esso superiore o inferiore al prezzo base del terzo incanto – dipende, in effetti, da circostanze contingenti e meramente casuali, non correlate al valore dell'immobile, e non può essere assunto, pertanto, quale criterio di determinazione del prezzo da corrispondere in sede di espropriazione forzata. La volontà del legislatore di svincolare tale prezzo dall'effettivo valore dell'immobile è, del resto, dimostrata anche dall'esiguità della soglia minima prevista dal vigente art. 76, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973 per consentire all'agente della riscossione di procedere all'espropriazione immobiliare (ottomila euro, innalzata a ventimila euro, «qualora la pretesa iscritta a ruolo sia contestata in giudizio ovvero sia ancora contestabile in tale sede ed il debitore sia proprietario dell'unità immobiliare dallo stesso adibita a propria abitazione principale»).

Né la facoltà, attribuita al debitore o ad un terzo dall'art. 61 del d.P.R. n. 602 del 1973, di estinguere il procedimento di espropriazione pagando il debito vale ad escludere l'indicata irragionevolezza della norma denunciata. L'esercizio di tale facoltà presuppone, infatti, una capacità economica del debitore che può anche non sussistere.

4.3. – Per quanto sopra osservato, al fine di porre rimedio all'irragionevolezza della disposizione censurata, è necessario eliminare la possibilità che l'immobile esecutato sia assegnato allo Stato al prezzo corrispondente alla somma per la quale si procede. L'unica via percorribile a tal fine da questa Corte, senza superare i limiti della propria giurisdizione, è quella – indicata dai giudici a *quibus* e ricavabile dal complessivo assetto normativo disegnato dal legislatore – di far venir meno il cosiddetto “criterio del minor prezzo” e di

estendere a tutte le ipotesi di assegnazione dell'immobile allo Stato (nel caso di deserzione del terzo incanto) l'applicazione dell'altro parametro di determinazione del prezzo di assegnazione previsto dallo stesso art. 85, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973, cioè quello del prezzo base del terzo incanto. Tale prezzo, infatti, ove si tenga conto anche dell'esito negativo dei tre esperimenti d'asta, si pone in rapporto non irragionevole con il valore dell'immobile; e ciò ancorché sia notevolmente inferiore a quello del primo incanto (due ribassi di un terzo ciascuno rispetto alla precedente base d'asta) e muova da una base d'asta originaria di valore assai contenuto (in quanto determinata, come visto, con riferimento al triplo della valutazione catastale aggiornata con i coefficienti di legge). Del resto, è lo stesso legislatore che ha individuato nel prezzo base del terzo incanto il prezzo di assegnazione dell'immobile (art. 85, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973), sia pure limitatamente all'ipotesi in cui il credito tributario sia superiore alla base d'asta del terzo incanto.

Né può obiettarsi – come, invece, fa l'Avvocatura generale dello Stato, richiamando un passaggio della motivazione dell'ordinanza di questa Corte n. 383 del 1988 – che «l'accoglimento della questione di costituzionalità nei termini prospettati dal giudice *a quo* comporterebbe [...] per lo Stato l'acquisto (coattivo) di un immobile al prezzo base del terzo incanto concluso con esito negativo e, quindi, ad un valore risultato non appetibile sul mercato, ossia un esito che non potrebbe reputarsi congruo e ragionevole». L'obiezione sarebbe pertinente ove fosse riferita al previgente istituto della devoluzione di diritto dell'immobile allo Stato (art. 87 del d.P.R. n. 602 del 1973, nel testo anteriore alla sua sostituzione ad opera dell'art. 16 del d.lgs. n. 46 del 1999), ma non si attaglia al vigente istituto dell'assegnazione allo Stato del bene previsto dalla disposizione censurata. Nell'ipotesi di devoluzione di diritto, l'automatica acquisizione dell'immobile al patrimonio statale (per effetto della mancata autorizzazione del terzo incanto o del suo esito negativo) operava a prescindere da una manifestazione di volontà dell'acquirente e non consentiva di evitare l'effetto traslativo. Ciò non avviene, invece, con riferimento all'istituto dell'assegnazione dell'immobile regolato dal vigente art. 85 del d.P.R. n. 602 del 1973. L'attuale disciplina consente, infatti, allo Stato – come visto – di valutare la convenienza dell'acquisizione dell'immobile al prezzo base del terzo incanto e, nel caso di esito negativo di tale valutazione, di provocare l'estinzione del processo esecutivo non versando il prezzo di assegnazione nel termine stabilito (a meno che l'agente della riscossione, nei trenta giorni successivi alla scadenza del termine per il versamento del prezzo, non dichiari, su indicazione dell'ufficio che ha formato il ruolo, di voler procedere a un ulteriore incanto per un prezzo base inferiore di un terzo rispetto a quello dell'ultimo incanto: art. 85, comma 3, del d.P.R. n. 602 del 1973). Deve quindi negarsi che, per effetto dell'accoglimento della questione di legittimità sollevata, l'acquisto dell'immobile per il prezzo pari alla base d'asta del terzo incanto sia imposto allo Stato.

L'accoglimento della questione di legittimità nei termini indicati non

esclude, come è ovvio, che il legislatore possa, nell'esercizio della sua discrezionalità, stabilire parametri di determinazione del prezzo di assegnazione dell'immobile allo Stato diversi rispetto al prezzo base del terzo incanto, purché essi siano in ragionevole rapporto con il valore del bene pignorato.

4.4. – In conclusione, deve essere dichiarata l'illegittimità costituzionale, per violazione dell'art. 3 Cost., in relazione al principio di ragionevolezza, dell'art. 85, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973, nella parte in cui prevede che, se il terzo incanto ha esito negativo, l'assegnazione dell'immobile allo Stato ha luogo «per il minor prezzo tra il prezzo base del terzo incanto e la somma per la quale si procede», anziché per il prezzo base del terzo incanto.

5. – Il riconoscimento della fondatezza della questione sollevata in riferimento all'art. 3 Cost., in relazione al principio di ragionevolezza, comporta l'assorbimento dell'esame delle altre questioni e degli altri profili di censura prospettati dai rimettenti.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 85, comma 1, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), nella parte in cui prevede che, se il terzo incanto ha esito negativo, l'assegnazione dell'immobile allo Stato ha luogo «per il minor prezzo tra il prezzo base del terzo incanto e la somma per la quale si procede», anziché per il prezzo base del terzo incanto.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 17 ottobre 2011.

2.4. Provvedimento di sgravio

SENTENZA N. 13/1970 (PRES. BRANCA; REL. BONIFACIO)

Iscrizione a ruolo – Esecutorietà – Effetti – Successivo accertamento della illegittimità dell'imposizione – Provvedimento di sgravio – Situazione del contribuente che risulti effettivo debitore – Diversità da quella del soggetto che non risulti tale – Illegittime sanzioni per l'inadempimento dell'obbligo.

Indennità di mora – Natura – Sanzione per ritardato pagamento – Eguaglianza dei cittadini davanti alla legge – Situazioni soggettive nettamente diverse.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1958, n. 645 (Approvazione del testo unico delle leggi sulle imposte dirette), art. 198, secondo comma.

Costituzione, art. 3 (eguaglianza).

SENTENZA N. 205/1987 (PRES. ANDRIOLI; RED. SPAGNOLI)

Imposte dirette – Iscrizione a ruolo di somme non dovute – Sgravio disposto dall'ufficio – Inclusione dell'indennità di mora – Esclusione dal rimborso della maggiorazione d'imposta per prolungata rateazione (del pagamento del tributo).

Decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1958, n. 645 (Approvazione del testo unico delle leggi sulle imposte dirette), art. 198, secondo comma.

Costituzione, art. 3 (eguaglianza)

Considerato in diritto

1. – L'art. 198 del testo unico sulle imposte dirette (D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645), dopo aver stabilito (primo comma) che quando risulta che siano iscritte a ruolo somme non dovute l'ufficio ne dispone lo sgravio, aggiunge (secondo comma) che in questo sono compresi – tranne i casi previsti dagli artt. 61 e 68 – “anche gli aggi di riscossione”. La Corte di cassazione, muovendo dall'esatto presupposto che la disposizione debba essere interpretata nel senso che dallo sgravio è esclusa l'indennità di mora, dubita della sua legittimità costituzionale, perché, a suo avviso, essa assoggetterebbe, per quanto si riferisce alla predetta indennità, allo stesso trattamento sia “coloro che sono effettivamente soggetti passivi del rapporto tributario” sia “coloro che non lo sono affatto e risultano solo formalmente iscritti nei ruoli quali debitori di imposta”: questa uniformità di disciplina per situazioni del tutto diverse determinerebbe, secondo l'ordinanza di remissione, un contrasto fra la legge impugnata e l'art. 3 della Costituzione.

2. – L'avvocatura dello Stato preliminarmente obietta che la norma denunciata non consente un confronto fra le posizioni del contribuente al quale sia dovuto il rimborso delle somme iscritte a ruolo e pagate ed il contribuente al quale tale rimborso non sia dovuto, e ciò perché quella norma, in quanto disciplina gli effetti dello sgravio, riguarda esclusivamente la prima ipotesi.

Tale dubbio sulla corretta proposizione della questione appare privo di fondamento. Ed infatti, pur essendo vero che l'art. 198 si riferisce solo allo sgravio delle somme non dovute, l'effetto della disposizione è precisamente quello di rendere irrilevante sulla sorte dell'indennità di mora il successivo riconoscimento dell'illegittimità dell'iscrizione a ruolo: vale a dire, come in sostanza rileva il giudice *a quo*, di parificare, a quel riguardo, la situazione del contribuente che quel riconoscimento ottenga e la situazione del contribuente che delle somme iscritte a ruolo sia effettivo debitore.

3. – Definita la questione di legittimità costituzionale nei suddetti termini, l'indagine deve essere volta a verificare se fra le indicate situazioni ci sia quella netta diversità che renderebbe necessaria, nel rispetto del principio di eguaglianza, una disciplina corrispondentemente differenziata.

A sostegno di una conclusione negativa entrambe le parti costituite invocano in primo luogo l'esecutorietà che assiste il ruolo di imposta. In sostanza esse sostengono che se di fronte all'iscrizione a ruolo ed indipendentemente dalla legittimità di questa il contribuente deve tempestivamente pagare le singole rate di imposta e, in caso di ritardo, è tenuto a corrispondere l'indennità di mora prevista dalla legge (art. 194 t.u.), non gli si può riconoscere, in caso di

(¹) La sentenza n. 13 del 1970 ha altresì dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 98 del R.D. 15 settembre 1923, n. 2090 (contenente il regolamento per l'esecuzione della legge sulla riscossione delle imposte dirette), proposta in riferimento all'art. 3 della Costituzione.

successivo sgravio, il diritto al rimborso di tale indennità, perché comunque egli deve subire le conseguenze del ritardato adempimento di un obbligo che discendeva direttamente ed autonomamente dall'iscrizione nel ruolo.

La Corte ritiene che tale tesi non possa essere condivisa. Esatta nelle premesse, essa giunge a conseguenze che non appaiono conciliabili col principio di legalità che è un cardine del vigente ordinamento costituzionale.

Non c'è dubbio che il ruolo di imposte, secondo le regole proprie dei provvedimenti amministrativi, si caratterizza per gli attributi dell'autoritatività e dell'esecutorietà. Tale regime giuridico, predisposto ad assicurare alla pubblica amministrazione la pronta e regolare disponibilità dei mezzi economici necessari per far fronte ai suoi compiti, soddisfa una fondamentale esigenza della vita dello Stato e trova perciò giustificazione costituzionale in un preminente, pubblico interesse. Gli scopi ai quali esso è preordinato rendono legittimo il potere di riscuotere i tributi iscritti a ruolo senza che sia necessario un previo accertamento della legittimità della loro imposizione, ed autorizzano, in caso di mancato adempimento, l'esecuzione forzata nei modi previsti dalla legge. È perciò esatto che finché non intervenga, in via amministrativa o giurisdizionale, un riconoscimento dell'illegittimità dell'iscrizione a ruolo, non v'è da distinguere secondo che il contribuente sia o non sia effettivo debitore dell'imposta: in ogni caso egli legittimamente soggiace alla pretesa della pubblica amministrazione, alle conseguenze che si connettono al ritardo nei pagamenti, all'eventuale esecuzione. Ma l'irrelevanza della legittimità o illegittimità dell'iscrizione a ruolo deve arrestarsi a questo punto. Autoritatività ed esecutorietà dell'atto, compatibili con la Costituzione nei limiti in cui costituiscono strumento essenziale per il soddisfacimento del pubblico interesse al quale innanzi si è accennato, non sono idonee a giustificare il permanere di effetti sanzionatori a carico del soggetto nei cui confronti e nei modi previsti dall'ordinamento venga accertata l'illegittimità del ruolo. Ed invero nel momento in cui, in conseguenza di tale accertamento, si dispone lo sgravio, la situazione del contribuente a carico del quale erano state iscritte somme risultate poi non dovute si differenzia nettamente dalla situazione del contribuente che allo sgravio non abbia diritto, ed esige una regolamentazione giuridica che tenga indenne l'interessato dalle sanzioni che discendono dall'inadempimento di un obbligo che illegittimamente gli era stato imposto. A questo proposito non ha alcuna rilevanza la disputa intorno all'esatta individuazione della fonte genetica dell'obbligazione tributaria. Quel che conta è che l'amministrazione finanziaria ha il dovere di agire nell'ambito e nei limiti della legge (art. 23 Cost.), sicché, ove risulti l'illegittimità del ruolo, deve necessariamente venir meno il diritto a pretendere o a trattenere, per le rate scadute prima dello sgravio, quella indennità di mora che è sanzionatoria di un dovere di prestazione che era stato imposto fuori dei casi consentiti dalla legge.

Tale diritto non potrebbe trovare giustificazione, contro quanto sostengono le difese dell'Amministrazione finanziaria e della S.A.G.A.P., neppure in base

alla considerazione che la predetta indennità svolge una funzione compensativa dell'obbligo dell'esattore di versare all'ente impositore le somme iscritte nei ruoli anche se alle scadenze fissate egli non le abbia ancora riscosse. E difatti, poiché il contribuente è terzo rispetto al rapporto di esattoria, sarebbe del tutto arbitrario, quando risulti che le somme iscritte non erano dovute, addossare a lui le conseguenze svantaggiose che all'esattore derivano da quel rapporto.

4. – In base a quanto si è detto si deve concludere che la legge impugnata, escludendo l'indennità di mora dagli effetti del provvedimento di sgravio, ha sottoposto, per quella parte, ad una medesima disciplina il contribuente effettivo debitore delle somme iscritte a ruolo ed il contribuente che risulti non esserlo: vale a dire, ha trattato allo stesso modo due situazioni nettamente differenziate ed è incorsa perciò, secondo i principi costantemente affermati da questa Corte, nella violazione dell'art. 3 della Costituzione.

L'art. 198, secondo comma, del D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, deve essere dichiarato, pertanto, parzialmente illegittimo.

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 198, secondo comma, del D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 (contenente il testo unico delle leggi sulle imposte dirette) nella parte in cui esclude dallo sgravio l'indennità di mora;

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 29 gennaio 1970.

* * *

Sentenza n. 205/1987 (Pres. Andrioli; Red. Spagnoli)

Considerato in diritto

1. – La Commissione Tributaria Centrale, con l'ordinanza indicata in epigrafe, ha sollevato questione incidentale di legittimità costituzionale dell'art. 198, secondo comma, del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, in riferimento all'art. 3 Cost.

Questo articolo, dopo un primo comma – a tenore del quale “Quando risulta che sono state iscritte a ruolo somme non dovute l'ufficio ne dispone lo sgravio, dandone avviso al contribuente” – reca, nel secondo comma, la previsione che nello sgravio siano compresi (tranne che nei casi di cui agli artt. 61 e 68 dello stesso T.U.) anche gli aggi di riscossione, nonché – a seguito della sentenza 29 gennaio 1970 n. 13 di questa Corte – l'indennità di mora.

A parere del giudice remittente, la norma impugnata, non comprendendo

nello sgravio anche la maggiorazione di imposta, corrisposta per la prolungata rateazione del pagamento di un tributo successivamente riconosciuto illegittimo, contrasterebbe con il principio costituzionale di eguaglianza, da un lato, perché, disponendo che in ogni caso la maggiorazione resti a carico del contribuente, sia che costui sia effettivamente debitore, sia che invece sia stato gravato da un'imposta non dovuta, ingiustificatamente assoggetterebbe alla medesima disciplina due situazioni obbiettivamente diverse; dall'altro, perché, nell'identica ipotesi di sgravio di un tributo illegittimo, ammettendo al rimborso l'indennità di mora e non la maggiorazione per prolungata rateazione, introdurrebbe una ingiustificata disparità di trattamento tra il contribuente che, inadempiente alla scadenza, ha corrisposto l'indennità di mora e il contribuente che, ammesso alla dilazione, ha pagato la maggiorazione.

2. – Per la corretta valutazione della questione, occorre innanzitutto ricordare che il sistema delle maggiorazioni di imposta è stato disciplinato organicamente dalla legge 25 ottobre 1960, n. 1316, la quale ha introdotto alcuni articoli aggiuntivi nell'originario T.U. del 1958. Di questi, gli artt. 184-*ter* e 184-*quater* dettano un'apposita disciplina per l'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria conceda al contribuente un prolungamento della rateazione del debito tributario, quando il pagamento secondo l'ordinaria rateazione risulti eccessivamente oneroso. In tal caso, a carico del contribuente beneficiario della dilazione è prevista una maggiorazione d'imposta, determinata nel provvedimento che accorda la posticipazione del pagamento secondo percentuali legislativamente fissate, la quale è riscossa, con gli aggi relativi, unitamente all'imposta alle scadenze stabilite ed è munita degli stessi privilegi generali e speciali che assistono l'imposta medesima.

Analoga maggiorazione è prevista per il diverso caso di ritardata iscrizione a ruolo per omessa, incompleta o infedele dichiarazione (art. 184-*bis*), mentre, nell'ipotesi di ritardo da parte dell'Amministrazione nella liquidazione dello sgravio d'imposte indebitamente pagate, è riconosciuto a favore del contribuente il diritto ad una indennità, commisurata anch'essa a criteri legislativamente predeterminati, per il periodo compreso tra la scadenza dell'ultima rata del ruolo e la data dell'elenco di sgravio (art. 199-*bis*).

Il successivo d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, che ha rinnovato la disciplina della riscossione delle imposte sul reddito, ha dettato, per le ipotesi sopra considerate, una regolamentazione sostanzialmente coincidente con quella ricordata, sostituendo però alle espressioni "maggiorazione d'imposta", di cui agli artt. 184-*bis* e 184-*quater*, e "indennità", di cui all'art. 199-*bis*, il termine "interessi" (artt. 20, 21 e 44).

Tale ultima regolamentazione tuttavia non è applicabile al caso oggetto del giudizio *a quo*, che resta, *ratione temporis*, governato dalla precedente disciplina del T.U. del 1958.

3. – La questione, così come è prospettata dal giudice *a quo*, è fondata.

In effetti, come questa Corte ha affermato nella ricordata sentenza n. 13 del

1970, una volta riconosciuta l'illegittimità dell'iscrizione a ruolo dell'imposta, e disposto perciò lo sgravio, "la situazione del contribuente a carico del quale erano state iscritte somme risultate poi non dovute si differenzia nettamente dalla situazione del contribuente che allo sgravio non abbia diritto". Essa pertanto, richiede una disciplina differenziata che tenga indenne il contribuente medesimo anche dagli oneri accessori connessi al tributo che illegittimamente gli era stato addossato. Nel caso di specie dunque, deve essergli riconosciuto il diritto al rimborso anche della maggiorazione per prolungata rateazione.

Non potrebbe contestarsi l'esattezza di questa conclusione sostenendo che la maggiorazione, quale corrispettivo di una dilazione chiesta e fruita dal contribuente, è oggetto di una obbligazione autonoma, rispetto alla quale sarebbe pertanto irrilevante la legittimità o l'illegittimità dell'iscrizione a ruolo del tributo.

Infatti, da un lato, come a ragione nota il giudice remittente, la maggiorazione d'imposta per prolungata rateazione trova il proprio necessario presupposto nella iscrizione a ruolo, a titolo provvisorio, di un carico tributario il cui pagamento secondo le scadenze ordinarie la stessa Amministrazione riconosce come "eccessivamente oneroso" (art. 184-ter, primo comma), accordando la dilazione. E ciò è particolarmente evidente nel caso oggetto del giudizio *a quo*, nel quale il contribuente si è trovato nella necessità di far fronte ad un carico tributario pari a ventiquattro volte quello poi riconosciuto come effettivamente dovuto, ed è stata applicata una maggiorazione pari a circa tre volte l'importo dell'imposta definitivamente accertata.

Dall'altro lato, la maggiorazione *ex* art. 184-quater del T.U. del 1958 (al pari degli "interessi" che, con una mera variazione terminologica, il sopravvenuto art. 20 del d.P.R. n. 602 del 1973 pone a carico del contribuente nell'identica situazione) soggiace alla medesima disciplina dell'imposta (essendo, come quest'ultima, riscossa mediante il ruolo esattoriale, e perciò gravata degli aggi relativi, assicurata dagli stessi privilegi generali e speciali e destinata al medesimo ente) e ne segue perciò le sorti.

Né sembra sostenibile, per negare la necessità del rimborso della maggiorazione, l'altro argomento sul quale fa particolare leva l'Avvocatura dello Stato, quello cioè della sostanziale corrispondenza e compensazione tra la stessa maggiorazione e gli interessi che l'Amministrazione deve al contribuente per il ritardato rimborso dell'imposta sgravata. Infatti, anche a prescindere dal fatto che l'equivalenza numerica tra le due somme, nel caso di specie, non è stata dimostrata dall'Amministrazione medesima, resta comunque che l'istituto della compensazione non può qui essere invocato, dal momento che non si tratta di crediti entrambi liquidi ed esigibili, essendo, quello vantato dall'Amministrazione, contestato in giudizio dal contribuente.

4. – Egualmente ingiustificato è poi il diverso trattamento che – una volta riconosciuta l'illegittimità dell'imposizione – discende dalla norma impugnata a carico del contribuente che, ammesso alla dilazione, abbia pagato la maggio-

zione rispetto al contribuente che, nella stessa ipotesi, inadempiente nei termini, abbia pagato l'indennità di mora.

In tale caso infatti, l'ammettere a rimborso la seconda (come ha deciso questa Corte con la sentenza n. 13 del 1970 e come dispone il vigente art. 42 del d.P.R. n. 602 del 1973) ed escluderne la prima – oltre a rendere paradossalmente più vantaggioso per il contribuente, nella previsione di un possibile riconoscimento della non debenza del tributo, il non adempiere nei termini piuttosto che il differire legittimamente il pagamento, chiedendo la dilazione – non trova comunque conforto in una obbiettiva diversità di funzione dei due istituti.

L'indennità di mora infatti, come ha ripetutamente chiarito la Corte di Cassazione, costituisce un accessorio naturale del tributo: la sua funzione non è quella di una sanzione dell'inadempimento nei termini – come vorrebbe l'Avvocatura dello Stato – ma piuttosto quella di un risarcimento del danno causato dal fatto obbiettivo del ritardo nel pagamento del tributo, con la sola particolarità che il danno è fissato dalla legge a priori.

La maggiorazione d'imposta per prolungata rateazione è anch'essa – come è confermato anche dalla Relazione al progetto poi tradottosi nella legge n. 1316 del 1960 che la disciplina – una somma addizionale volta a compensare la perdita per il ritardato pagamento del debito tributario; ritardo che anzi, in questo caso, è pienamente legittimo essendo accordato dalla stessa Amministrazione che ha concesso la dilazione.

Entrambi gli istituti dunque, sia pure con modalità diverse, ponendo un onere aggiuntivo a carico del contribuente che, per qualsivoglia ragione o circostanza, non paghi alla scadenza, esplicano l'analoga funzione di indurre quest'ultimo, se vuole evitare di sopportarne il peso, all'adempimento puntuale.

Una volta ammessa l'affinità di funzione dei due istituti, il disporre, come fa la norma impugnata, che, in caso di sgravio di un tributo indebito, l'una – l'indennità di mora – sia rimborsabile e l'altra – la maggiorazione per prolungata rateazione – resti invece a carico del contribuente illegittimamente colpito, costituisce in effetti una disparità di trattamento priva di obbiettiva giustificazione, e perciò lesiva del principio costituzionale di eguaglianza.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 198, secondo comma, del T.U. approvato con d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 (Approvazione del testo unico delle leggi sulle imposte dirette), nella parte in cui non comprende nello sgravio ivi previsto la maggiorazione d'imposta per prolungata rateazione.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 22 maggio 1987.

2.5. Fallimento fiscale

SENTENZA N. 89/1992 (PRES. CORASANITI; RED. GRECO)

Fallimento – Debitore di imposta imprenditore commerciale – Fallimento fiscale per morosità del debitore di rate di imposte di importo superiore a lire cinquecentomila – Sopravvenuto mutamento del sistema economico-finanziario – Ragionevolezza del debito d'imposta nel limite prescritto, in relazione ai possibili e gravosi suoi effetti – Attuale carenza – Conseguente necessaria rimeditazione della questione già decisa dalla Corte, con sentenza di rigetto (n. 215 del 1975).

Fallimento – Debitore di imposta imprenditore commerciale – Morosità dell'imprenditore per rate di imposta di importo superiore a cinquecentomila lire – Procedura – Garanzie difensive.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), art. 97, terzo comma.

Costituzione, art. 24.

Considerato in diritto

1. – La Corte deve verificare se l'art. 97, terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, nella parte in cui a richiesta dell'Intendente di Finanza, prevede la dichiarazione di fallimento del debitore di imposta che sia imprenditore commerciale, per morosità di rata o rate di imposta di importo superiore a lire 500.000, ancorché iscritte a ruolo in via provvisoria per la pendenza di ricorsi dinanzi alle Commissioni tributarie, violi:

a) l'art. 3 della Costituzione, in quanto irragionevolmente sono sottoposte a fallimento fiscale situazioni diverse, quali sono i crediti tributari definitivamente accertati e quelli provvisori ed incerti;

b) l'art. 24 della Costituzione, perché, nel giudizio di opposizione al fallimento, prima che si pronuncino o l'Amministrazione finanziaria o le commissioni tributarie, l'imprenditore non può dimostrare la insussistenza del debito;

c) l'art. 101 della Costituzione, perché il giudice ordinario non avrebbe il potere di sindacare la legittimità della pretesa fiscale, facendosi in tal modo sopravvivere il principio incostituzionale del *solve et repete*.

2. – Si osserva preliminarmente che l'eccezione di inammissibilità sollevata dall'Avvocatura Generale dello Stato, non può trovare accoglimento, perché è contestata la insussistenza del debito di imposta che ha determinato la dichiarazione del fallimento fiscale della ricorrente.

3. – La questione è stata già esaminata da questa Corte (sent. n. 215 del 1975), ed è stata dichiarata non fondata.

I mutamenti verificatisi nel frattempo, in specie nel sistema economico-finanziario, inducono ad una rimeditazione, in quanto sono certamente venute meno le ragioni logico-giuridiche che giustificavano l'istituto e il trattamento fatto al debitore di imposta che ha la qualità di imprenditore commerciale rispetto ad ogni altro debitore di imposta che non riveste detta qualità.

Soprattutto si considera che per la massiccia svalutazione monetaria che si è avuta negli anni successivi alla entrata in vigore del decreto che contiene la disposizione impugnata (d.P.R. n. 602 del 1973) ad oggi, non risulta più ragionevole il limite di 500.000 lire per la dichiarazione di fallimento, specie se posto in relazione agli effetti che la dichiarazione produce sia sulla persona dell'imprenditore sia sulla sua azienda.

Un debito di imposta di entità esigua può produrre effetti gravissimi e devastanti anche perché il fallimento fiscale può aprire la via a quello ordinario, facendo venire meno la possibilità di un risanamento e di un superamento di crisi aziendali temporanee con effetti deleteri anche sulla occupazione.

Il fallimento dell'imprenditore datore di lavoro importa infatti la cessazione dell'attività e conseguentemente il licenziamento dei dipendenti.

Il che rende ancora più riprovevole il ricorso a un mezzo di pura costrizione

e coazione che peraltro in definitiva reintroduce nell'ordinamento il principio già dichiarato illegittimo, del *solve et repete*.

Inoltre, la modesta entità del debito è sproporzionata non solo per le conseguenze di ordine economico e personale che può produrre, ma in rapporto allo stesso costo del meccanismo, che peraltro, specie se la sfera dei creditori si allarga a quelli ordinari, può rendere incerta persino la realizzazione della finalità che si propone.

Invece più utile si appalesa il ricorso alla esecuzione individuale, che è un mezzo di riscossione eguale per tutti i debitori di imposta.

4. – La rimeditazione della questione è altresì imposta dalla stessa interpretazione della disposizione censurata effettuata dai giudici ordinari. Interpretazione alla quale si è necessariamente ricorso perché il legislatore, per il fallimento di cui trattasi, non ha previsto una procedura specifica e i giudici hanno dovuto adattare quella dettata per il fallimento ordinario, tenendo, però, conto sia del presupposto oggettivo che è la sola morosità del debitore nel pagamento di una o di più rate di imposte sia delle finalità da raggiungersi. In sostanza nella fase antecedente alla dichiarazione di fallimento, all'imprenditore non è concessa una difesa utile, idonea a scongiurare gli effetti dannosi che possono verificarsi sia sulla sua persona che sulla sua azienda.

Infatti, secondo l'indirizzo giurisprudenziale formatosi in materia, in questa fase il giudice fallimentare prima della dichiarazione di fallimento può solo accertare se il debitore abbia o meno la qualità di imprenditore commerciale; se il debito di imposta ancora sussiste nei limiti della previsione normativa (oltre le lire 500.000) o se invece, per effetto di una pronuncia definitiva del giudice tributario, sia stato accertato di entità inferiore; o se sia venuta meno la esecutività del ruolo, specie per la sospensione accordata da un provvedimento dell'Amministrazione finanziaria.

Non ha alcun rilievo nemmeno la pendenza del giudizio dinanzi alla commissione diretta ad accertare la esistenza della obbligazione tributaria.

La richiesta di fallimento ha per fondamento la sola iscrizione a ruolo anche se provvisoria. Non è possibile nemmeno addurre ragioni giustificatrici della morosità. Secondo il giudice remittente nella procedura che si instaura è irrilevante la stessa decisione della Commissione tributaria ed il Tribunale fallimentare non può entrare nel merito e verificarne la fondatezza.

Si nota la differenza di trattamento dell'imprenditore debitore di imposta rispetto a un debitore non imprenditore.

Nel fallimento c. d. ordinario il giudice che riceve l'istanza prima di dichiarare il fallimento sente le parti, creditore istante e debitore; può concedere a quest'ultimo una dilazione per il pagamento del debito sospendendo di provvedere sulla istanza di fallimento; può altresì verificare i presupposti della dichiarazione di fallimento, cioè l'esistenza della stato di insolvenza che è cosa diversa dalla morosità del pagamento o addirittura la sussistenza del titolo, specie se si tratta di un titolo provvisorio.

4.1. – Vero è che una difesa più ampia è concessa in sede di opposizione.

Ma essa non fa venir meno le conseguenze che già si sono prodotte per effetto della dichiarazione di fallimento e sono possibili ulteriori effetti pregiudizievoli, come si è innanzi rilevato.

Non è affatto soddisfacente la stessa eventuale revoca del fallimento, in quanto restano i detti effetti dannosi e non sono riparati sufficientemente.

In tale situazione sussiste la denunciata violazione dell'art. 24 della Costituzione, in quanto la sola previsione di un rimedio difensivo non è sufficiente per fare ritenere adempiuto il precetto costituzionale, se esso non produce alcun effetto utile per la conservazione o la affermazione del diritto di cui si è titolari, specie se si considerano gli effetti che si producono anche sulla personalità del debitore.

Va, infine, rilevato che la dichiarata illegittimità dell'art. 97, terzo comma, denunciato, che fa venir meno la procedura concorsuale, non produce alcun effetto pregiudizievole sulla procedura esecutiva individuale.

L'accoglimento della questione per uno dei parametri invocati rende superfluo l'esame della violazione degli altri due parametri di riferimento (artt. 3 e 101 della Costituzione).

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale dell'art. 97, terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 21 febbraio 1992.

2.6. Meccanismo dello “scalare inverso”.

SENTENZA N. 66/2022 (PRES. AMATO; RED. ANTONINI)

Riscossione delle imposte – Procedure di discarico dell’inesigibilità dei crediti affidati agli agenti della riscossione – Definizione degli agenti di riscossione – Applicabilità retroattiva alle società private “scorporate” – Estensione a loro favore del meccanismo dello “scalare inverso”.

Legge 23 dicembre 2014, n. 190, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015)», art. 1, commi 687, secondo periodo, e 688, secondo periodo, in combinato disposto con il comma 684.

Costituzione, art. 3 (ragionevolezza).

Considerato in diritto

1. – Con tre ordinanze di analogo tenore del 31 maggio 2021 (reg. ord. numeri 126, 127 e 128 del 2021), la Corte dei conti, sezione giurisdizionale per la Regione Abruzzo, ha sollevato distinte questioni di legittimità costituzionale.

1.1. – Innanzitutto i rimettenti dubitano, in riferimento agli artt. 3, 24, 53, 81, 97, 103, 111 (questo in relazione all’«art. 6 CEDU come ripreso dall’art. 47 Carta UE») e 119, primo, secondo e quarto comma, della Costituzione, della legittimità costituzionale dell’art. 1, commi 687, secondo periodo, e 688, secondo periodo, in combinato disposto con il comma 684, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015)», «come interpretati autenticamente» dall’art. 1, comma 815, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022), oververosia nel presupposto interpretativo che essi, nel regolare la procedura di scarico per inesigibilità dei crediti, avrebbero «effetto anche per le società private “scorporate”».

Più precisamente, il citato art. 1, comma 815, della legge n. 160 del 2019, dispone che «[i] contenuti delle norme vigenti riferite agli agenti della riscossione si intendono applicabili, sin dalla data di entrata in vigore delle stesse norme, anche alle attività svolte in regime di concessione per conto degli enti locali, il cui ramo d’azienda è stato trasferito ai sensi dell’articolo 3, comma 24, lettera b)», del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 (Misure di contrasto

(¹) Tale pronuncia costituisce conseguente applicazione di quanto già deciso dalla Corte costituzionale con sentenza n. 51 del 2019 che ha dichiarato inammissibili le questioni di legittimità costituzionale sollevate dai medesimi rimettenti sull’art. 1, commi 687, secondo periodo, e 688, secondo periodo, della citata legge n. 190 del 2014, in riferimento agli artt. 3, 24, 53, 81, 97, 103, 111 e 119, primo, secondo e quarto comma, Cost., per difetto di rilevanza a causa dell’erroneo presupposto interpretativo sui soggetti destinatari della normativa denunciata. In quelle prime ordinanze, infatti, si attribuiva «alla SOGET spa la qualità di agente della riscossione del Comune di Teramo, laddove risulta dagli stessi atti dei giudizi, anche di costituzionalità, che tale società è, invece, una cessionaria del ramo di azienda relativo alle attività svolte in regime di concessione per conto degli enti locali», cioè una “società privata scorporata”. La Corte costituzionale aveva quindi ritenuto che la società non potesse annoverarsi tra gli «agenti della riscossione», cui unicamente e univocamente il legislatore aveva inteso riferire la disciplina censurata.

In relazione al nuovo giudizio costituzionale deciso con sentenza n. 66 del 2022, si precisa che, stante l’autonomia delle questioni prospettate dal medesimo rimettente, la Corte costituzionale ha dichiarato altresì inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell’art. 4 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119 (Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria), convertito, con modificazioni, nella legge 17 dicembre 2018, n. 136, come interpretato dall’art. 1, comma 815, della legge n. 160 del 2019, in combinato disposto con l’art. 1, comma 529, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2013)», sollevate dalla Corte dei conti, sezione giurisdizionale per la Regione Abruzzo, in riferimento agli artt. 3, 24, 53, 81, 97, 103, 111, 114, 117, 118 e 119, primo, secondo e quarto comma, della Costituzione.

all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito, con modificazioni, nella legge 2 dicembre 2005, n. 248 (cioè alle cosiddette società private "scorporate").

I censurati commi 687, secondo periodo, e 688, secondo periodo, dell'art. 1 della legge n. 190 del 2014, in sintesi, stabiliscono che: a) il controllo delle comunicazioni di inesigibilità relative alle quote di cui al comma 684 del medesimo art. 1 della citata legge n. 190 del 2014 (ovverosia quelle affidate agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017) può essere avviato solo decorsi i termini previsti dallo stesso comma 684 (secondo il cosiddetto meccanismo dello "scalare inverso"), anche con riguardo alle comunicazioni presentate anteriormente alla data di entrata in vigore della citata legge, poiché integrabili entro i medesimi termini previsti per la loro presentazione; b) le quote inesigibili, di valore inferiore o pari a 300 euro – con esclusione di quelle afferenti alle risorse proprie tradizionali di cui all'art. 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom, del Consiglio, del 7 giugno 2007, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee e 2014/335/UE, Euratom, del Consiglio, del 26 maggio 2014, relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea – non sono assoggettate al controllo di cui all'art. 19 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112 (Riordino del servizio nazionale della riscossione, in attuazione della delega prevista dalla legge 28 settembre 1998, n. 337).

Quanto alla non manifesta infondatezza, i giudici *a quibus*, nel presupposto interpretativo che il citato art. 1, comma 815, della legge n. 160 del 2019 abbia valenza di interpretazione autentica, nel senso di considerare agenti della riscossione, agli effetti delle norme censurate, anche le società private "scorporate", ritengono che i citati commi 687 e 688 dell'art. 1 della legge n. 190 del 2014, in combinato disposto con il precedente comma 684, lederebbero l'art. 3 Cost., in relazione al principio di ragionevolezza.

Pertanto, sulla base di queste premesse interpretative, i giudici rimettenti ripropongono le medesime censure già prospettate nelle ordinanze n. 81, n. 84 e n. 120 del 2018 con le quali erano state sollevate questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1, commi 687, secondo periodo, e 688, secondo periodo, della legge n. 190 del 2014, poi decise da questa Corte con la sentenza n. 51 del 2019.

Segnatamente osservano che, con le citate disposizioni dell'art. 1 della legge n. 190 del 2014, in combinato disposto con il precedente comma 684 (che prevede appunto il meccanismo "scalare inverso"), «il legislatore sembr[erebbe] aver abdicato, per i prossimi anni, alla tempestiva vigilanza sull'andamento delle riscossioni di crediti risalenti nel tempo» e conseguentemente ritengono che le norme sopra denunciate violerebbero l'art. 3 Cost., in relazione al principio di ragionevolezza. Ciò in quanto, da un lato, nel regolare la procedura di discarico per inesigibilità dei crediti (sia nella fase amministrativa del procedimento che in quella successiva giurisdizionale), esse prevederebbero

(con l'art. 1, comma 687, secondo periodo) un periodo di sospensione della definizione dei rapporti tra ente creditore e agente della riscossione di durata oggettivamente abnorme (tale da sfiorare i quaranta anni, per i ruoli del 2000, i venti anni, per i ruoli del 2008 e i dieci anni, per i ruoli del 2014), rendendo l'agente della riscossione non interessato a presentare la comunicazione di inesigibilità. Dall'altro, sottrarrebbero al controllo dell'ente creditore le quote affidate di valore unitario non superiore a 300 euro (art. 1, comma 688, secondo periodo), anche nelle ipotesi in cui tali quote abbiano un ingente valore cumulativo, impedendo così all'ente creditore ogni sindacato sull'operato del proprio agente.

Secondo i giudici rimettenti, le censurate disposizioni della legge n. 190 del 2014 si porrebbero altresì in contrasto con gli artt. 24 e 103 Cost., perché impedirebbero di fatto, per un tempo incongruamente lungo, di accedere alla tutela giurisdizionale dinanzi al giudice contabile per definire la posizione patrimoniale dell'ente creditore e, per le quote di valore unitario inferiore o pari a 300 euro, addirittura precluderebbero in via definitiva e non solo temporanea la possibilità di accesso a detta tutela.

Rispetto poi agli artt. 111 Cost. e «6 CEDU come ripreso dall'art. 47 Carta UE», i rimettenti ne assumono la lesione perché la disciplina censurata, posticipando di venti o quaranta anni l'eventuale processo davanti al giudice contabile, non garantirebbe l'effettività della tutela giurisdizionale.

Essi ritengono, inoltre, che le indubiate disposizioni violerebbero sia l'art. 81 Cost., in quanto il rinvio «ad un momento futuro eccessivamente lontano» dell'accertamento dell'effettiva riscuotibilità di un credito contrasterebbe con il perseguimento degli equilibri di finanza pubblica, sia l'art. 97 Cost., perché rappresenterebbero «un ostacolo a che l'organizzazione pubblica possa bene organizzarsi per assicurare una sana gestione finanziaria».

Quanto all'art. 53 Cost., i giudici a *quibus* affermano che la sospensione per lungo tempo dei controlli dell'attività di riscossione ovvero addirittura la loro esclusione (per le quote di valore unitario inferiore o pari a 300 euro), contrasterebbe con il principio di effettività della capacità contributiva, perché l'attività di riscossione non si svolgerebbe in condizioni di effettiva parità nei confronti di tutti i contribuenti, tollerando situazioni di sottrazione all'obbligo di contribuzione.

Infine, i giudici rimettenti denunciano la lesione dell'art. 119, primo, secondo e quarto comma, Cost., in quanto l'applicazione delle due disposizioni impedirebbe all'ente locale creditore di avere conoscenza delle risorse finanziarie effettivamente disponibili.

1.2. – Inoltre i rimettenti dubitano, in riferimento agli artt. 3, 24, 53, 81, 97, 103, 111 (questo in relazione all'«art. 6 CEDU come ripreso dall'art. 47 Carta UE»), 114, 117, 118 e 119, primo, secondo e quarto comma, Cost., della legittimità costituzionale dell'art. 4 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119 (Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria), convertito, con modifica-

zioni, nella legge 17 dicembre 2018, n. 136, in quanto prevederebbe l'automatico annullamento dei debiti di importo residuo fino a mille euro, stabilendo altresì, mediante rinvio all'art. 1, comma 529, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2013)», l'inapplicabilità degli artt. 19 e 20 del d.lgs. n. 112 del 1999 e, fatti salvi i casi di dolo, l'improcedibilità del giudizio di responsabilità amministrativo e contabile, «anche agli effetti dei rapporti pendenti tra enti territoriali e società private "scorporate" (ex art. 1, comma 815, della legge 27 dicembre 2019, n. 160)».

Quanto alla non manifesta infondatezza i rimettenti ripropongono le medesime questioni di legittimità costituzionale «già dinanzi illustrate con riferimento alle quote di importo fino a trecento euro» prospettate in relazione agli artt. 3, 24, 53, 81, 97, 103, 111 e 119 Cost., individuandole per rinvio ai paragrafi VI.1 e seguenti di ciascuna ordinanza di rimessione.

«In aggiunta» ai predetti parametri, i rimettenti argomentano le loro doglianze pure in riferimento agli artt. 114, 117 e 118 Cost., poiché tale disciplina lederebbe l'autonomia, anche finanziaria, dell'ente locale interessato, «prescindendo totalmente non solo dalle valutazioni ed ipotetiche determinazioni dell'ente medesimo [...], ma anche dalle caratteristiche concrete del magazzino di crediti oggetto di "stralcio" (essendovi intuitive, rilevanti differenze tra i crediti statali e quelli degli enti locali), nonché dallo stato del relativo contenzioso, senza peraltro prevedere alcun meccanismo compensativo».

Ad avviso della Corte dei conti rimettente sarebbe inoltre «[d]el tutto eccentrico» il correlato meccanismo di esenzione da responsabilità amministrativa e contabile, mediante espressa improcedibilità nei relativi giudizi, ancorché si tratti di crediti «ricadenti in epoca anteriore alla disposizione legislativa di "stralcio"». Ciò aggraverebbe le già prospettate censure in riferimento: a) all'art. 3 Cost., per irragionevolezza e arbitrarietà dell'annullamento indiscriminato di crediti «sulla sola base del relativo importo e dell'anno di affidamento in riscossione»; b) all'art. 24 Cost., poiché il Comune sarebbe privato del diritto ad attivare o proseguire la difesa giudiziale delle proprie ragioni e del proprio patrimonio «tanto nei confronti del debitore, quanto nei confronti dell'agente, pur a fronte di pregressi comportamenti gravemente colposi di quest'ultimo»; c) all'art. 53 Cost., in quanto la norma denunciata si risolverebbe «in una impropria esenzione d'imposta, con effetto retroattivo».

2. – Preliminarmente va rilevato che le suddette questioni sono sollevate in tre diversi giudizi vertenti tra le medesime parti e in relazione a disposizioni coincidenti. I giudizi di legittimità costituzionale sono perciò tra loro connessi e vanno riuniti per essere congiuntamente trattati e decisi con unica pronuncia.

3. – Esaminando partitamente le diverse questioni di legittimità costituzionale sottoposte al vaglio di questa Corte, con riferimento al primo gruppo di esse non sussistono ragioni ostative all'ammissibilità.

Innanzitutto va precisato, infatti, che i rimettenti, correttamente e in modo

ampio, hanno dato conto dello *ius superveniens* (relativo alle ulteriori proroghe del meccanismo “scalare inverso”, basato cioè sull’esame prioritario delle annualità più recenti), motivando anche le ragioni per le quali tali modifiche non incidono *ratione temporis* sulla rilevanza. Essi hanno specificamente precisato che tale profilo non sarebbe intaccato nemmeno dalla sopravvenuta disciplina dello stralcio automatico fino a mille euro, di cui al censurato art. 4, del d.l. n. 119 del 2018, come convertito, né da quella dell’annullamento dei carichi residui fino a 5.000 euro, di cui all’art. 4, comma 4, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41 (Misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all’emergenza da COVID-19), convertito, con modificazioni, nella legge 21 maggio 2021, n. 69, residuando comunque, nelle annualità oggetto di contestazione, sia carichi di importi superiori a 5.000 euro, sia quote inferiori o pari a euro 300 in annualità dal 2010 al 2014 non interessate dai predetti sgravi.

Inoltre non sono fondate le eccezioni di inammissibilità per omesso tentativo di interpretazione conforme a Costituzione formulate, in due prospettive distinte, dal Comune di Teramo, parte costituita nel giudizio *a quo*, e dal Presidente del Consiglio dei ministri, intervenuto in giudizio per mezzo dell’Avvocatura generale dello Stato.

Quanto all’eccezione del Comune, appaiono pienamente valide le ragioni al riguardo addotte dagli stessi rimettenti, secondo i quali il tenore letterale delle disposizioni censurate non lascerebbe spazio a un’interpretazione «che consenta di superare il vincolo temporale ivi stabilito». Non è infatti condivisibile l’esegesi per cui, da un lato, il differimento del termine ultimo per la presentazione della domanda di discarico non impedirebbe all’ente creditore di esercitare il controllo sull’attività del concessionario e, dall’altro, l’esclusione delle quote fino a 300 euro dall’assoggettamento al controllo sarebbe esclusivamente funzionale a esentare da responsabilità amministrativa e contabile l’ente creditore che non lo esercitasse.

Parimenti non fondata è l’eccezione dell’Avvocatura generale secondo cui dall’omesso tentativo di interpretazione conforme discenderebbe una insufficiente motivazione sulla rilevanza.

Non solo l’art. 1, comma 815, più volte citato non consente alternative in merito all’applicabilità alle cosiddette società private “scorporate” (come di seguito meglio illustrato *infra* al punto 4.1.), ma esso assume uno specifico significato proprio in riferimento alla motivazione della sentenza n. 51 del 2019 e, per l’effetto, alle censure oggi riproposte in relazione alle disposizioni della legge n. 190 del 2014.

4. – La complessità della vicenda rende, in effetti, opportuno ricordare, prima di procedere all’esame del merito, che questa Corte nella sentenza n. 51 del 2019 ha dichiarato inammissibili le questioni di legittimità costituzionale già sollevate dai medesimi rimettenti sull’art. 1, commi 687, secondo periodo, e 688, secondo periodo, della citata legge n. 190 del 2014, in riferimento agli artt. 3, 24,

53, 81, 97, 103, 111 e 119, primo, secondo e quarto comma, Cost., per difetto di rilevanza a causa dell'erroneo presupposto interpretativo sui soggetti destinatari della normativa denunciata.

Nelle ordinanze, infatti, si attribuiva «alla SOGET spa la qualità di agente della riscossione del Comune di Teramo, laddove risulta dagli stessi atti dei giudizi, anche di costituzionalità, che tale società è, invece, una cessionaria del ramo di azienda relativo alle attività svolte in regime di concessione per conto degli enti locali», cioè una “società privata scorporata”.

Si era quindi ritenuto che la società non potesse annoverarsi tra gli «agenti della riscossione», cui unicamente e univocamente il legislatore aveva inteso riferire la disciplina censurata.

A ciò la sentenza perveniva dopo un'ampia ricostruzione dell'evoluzione del complesso quadro normativo, avallata anche da argomenti di carattere sistematico, basati sulla distinzione tra «proroghe “generiche”, in quanto riguardanti tutti i concessionari della riscossione, e proroghe “specifiche” che hanno invece riguardato solo i soggetti “pubblici” della riscossione (cioè i soggetti a partecipazione pubblica ai sensi del comma 7 dell'art. 3 del d.l. n. 203 del 2005)».

Dopo averne illustrato le specifiche *rationes* e scadenze temporali, questa Corte giungeva infatti alla conclusione che «una disciplina di straordinaria eccezionalità come quella introdotta con l'art. 1, commi da 682 a 689, della legge n. 190 del 2014 può trovare applicazione [...] solo relativamente a quelle fattispecie ricomprese nelle proroghe “specifiche” disposte dal comma 12 dell'art. 3 del d.l. n. 203 del 2005, per le quali i termini risultavano ancora pendenti alla data di entrata in vigore della riforma», «con conseguente irragionevolezza di una interpretazione che, a dispetto del tenore letterale, la estendesse alle suddette società private “scorporate”».

Questo in quanto, da un lato, tale disciplina è stata «introdotta nell'intento di rispondere a particolari ed eccezionali esigenze derivanti esclusivamente dall'istituzione di agenti “pubblici” della riscossione» e connesse all'«ingresso, disposto a suo tempo *ex lege*, dei soggetti “pubblici” nell'attività di riscossione degli enti territoriali, chiamati anche a supplire, più o meno obtorto collo, alle disfunzioni nell'attività di riscossione risalenti alle precedenti gestioni private».

E, dall'altro, perché «i termini per la presentazione delle comunicazioni di inesigibilità da parte della società private “scorporate”, in relazione ai ruoli a queste consegnati dall'ente creditore, erano rimasti fissati dall'ultima proroga “generica” [...]»; per cui «l'estensione del nuovo meccanismo “scalare inverso” anche alle società private “scorporate” sortirebbe, perciò, l'inammissibile effetto di riaprire termini ormai scaduti da molti anni (fattispecie che non si verifica per i ruoli affidati ai soggetti del sistema “pubblico” della riscossione), prorogando in un futuro abnormemente lontano i termini per il controllo da parte degli enti creditori» (ancora, sentenza n. 51 del 2019).

4.1. – A meno di un anno dalla pubblicazione della suddetta sentenza,

tuttavia, il comma 815 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019 ha disposto che «[i] contenuti delle norme vigenti riferite agli agenti della riscossione si intendono applicabili, sin dalla data di entrata in vigore delle stesse norme, anche alle attività svolte in regime di concessione per conto degli enti locali, il cui ramo d'azienda è stato trasferito ai sensi dell'articolo 3, comma 24, lettera b), del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248», cioè alle cosiddette società private "scorporate".

È in forza di questa nuova disposizione che i giudici a *quibus* tornano sostanzialmente a sottoporre, in riferimento ai medesimi parametri e motivazioni, a questa Corte le questioni di legittimità, già sollevate nella precedente occasione, sulle norme relative alle comunicazioni delle quote inesigibili secondo un meccanismo "scalare inverso" e al non assoggettamento a controllo delle quote fino a 300 euro. Le questioni tuttavia vengono ora orientate non più su tali norme di per sé considerate, ma sull'estensione retroattiva – prodotta per effetto dell'art. 1, comma 815, prima richiamato – di queste ultime alle società private "scorporate".

Più precisamente, secondo i giudici a *quibus*, i censurati periodi dei commi 687 e 688 dell'art. 1 della legge n. 190 del 2014, in combinato disposto con il precedente comma 684, «come interpretati autenticamente dall'art. 1, comma 815, della legge 27 dicembre 2019, n. 160» ovvero «con effetto anche per le società private "scorporate"», lederebbero, in particolare, l'art. 3 Cost., in relazione al principio di ragionevolezza. E infatti, per le «ragioni di ordine sistematico» ritraibili dalla motivazione della sentenza di questa Corte n. 51 del 2019, sarebbe irragionevole l'«opzione interpretativa» che conseguirebbe «alla scelta legislativa di aver esteso (*ab origine*, o comunque con interpretazione autentica) il meccanismo dello "scalare inverso" anche alle società private "scorporate", 'prorogando in un futuro abnormemente lontano i termini per il controllo da parte degli enti creditori'».

In questi termini deve essere quindi circoscritto il *petitum* dei rimettenti, che, del resto, solo in virtù della suddetta novella normativa, possono tornare fondatamente a sostenere, rispetto al dato normativo precedentemente considerato da questa Corte nella sentenza n. 51 del 2019, la rilevanza delle questioni.

Di questa delimitazione è riprova il fatto che i rimettenti si premurano di precisare che queste specifiche questioni sono sollevate avendo «riguardo alle sole disposizioni che, effettivamente, assumono concreta ed attuale rilevanza nell'ambito del presente giudizio».

4.2. – Le questioni sono fondate in riferimento all'art. 3 Cost., per violazione del principio di ragionevolezza, con assorbimento di tutti gli altri profili.

L'art. 1, comma 815, della legge n. 160 del 2019 riecheggia la terminologia dell'originaria formulazione del comma 28 dell'art. 3 del d.l. n. 203 del 2005, come convertito, che disponeva che «[a] decorrere dal 1° ottobre 2006», data di soppressione del sistema di affidamento in concessione del servizio nazionale

della riscossione, «i riferimenti contenuti in norme vigenti ai concessionari del servizio nazionale della riscossione si intendono riferiti alla Riscossione S.p.a. ed alle società dalla stessa partecipate [...]».

Tale formulazione ha consentito di applicare, dal 1° ottobre 2006, alla Riscossione spa e alle società dalla stessa partecipate tutti i riferimenti normativi delle previgenti disposizioni relativi ai concessionari nazionali della riscossione.

Il comma 815 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019, seppure in forma poco cristallina, appare quindi diretto a estendere “ora per allora” anche alle società “scorporate” la qualificazione di agenti della riscossione in senso stretto, in riferimento agli adempimenti cui tali società erano tenute.

In tale prospettiva, per quanto qui rileva, l'esplicita precisazione nella disposizione «sin dalla data di entrata in vigore delle stesse norme» ha la puntuale funzione di saldare la sorte dei controlli delle quote delle società scorporate a quella dell'agente della riscossione, neutralizzando così la fondamentale distinzione tra proroghe “generiche” e proroghe “specifiche” invece evidenziata come elemento caratterizzante lo sviluppo dell'ordinamento da questa Corte nella ricordata sentenza n. 51 del 2019.

4.3. – Questo effetto viene prodotto da una disposizione che non si autoqualifica espressamente come di interpretazione autentica, ma che evoca senz'altro una formula tipica («si intendono applicabili») di siffatte leggi, al punto da indurre i rimettenti a qualificarla tale. Tuttavia, al contempo, la medesima disposizione, a dispetto del naturale effetto retroattivo dell'interpretazione autentica, si premura di assicurare tale efficacia attraverso un'esplicita previsione: «sin dalla data di entrata in vigore delle stesse norme».

Si tratta di ambiguità che possono però essere sciolte considerando che tale disposizione è stata emanata non solo in mancanza di un contrasto giurisprudenziale o di dubbi manifestati dalla dottrina, ma proprio a ridosso della più volte citata sentenza n. 51 del 2019, la quale, come si è sopra riportato, aveva in radice escluso la possibilità di ricavare dall'ordinamento allora in vigore un'interpretazione che estendesse il «nuovo meccanismo “scalare inverso” anche alle società private “scorporate”».

In particolare, in tale pronuncia, dalla richiamata distinzione tra proroghe “generiche” (riguardanti tutti i concessionari della riscossione) dei termini per la presentazione delle comunicazioni di inesigibilità e proroghe “specifiche” (riguardanti solo i soggetti “pubblici” della riscossione), nonché dalla constatazione che solo per le prime si è verificata una soluzione di continuità, si è tratta la necessaria conclusione che non rientra tra i possibili significati attribuibili alla *littera legis* l'applicabilità alle società “scorporate” delle norme che avevano introdotto il nuovo meccanismo “scalare inverso”.

Il citato comma 815, pertanto, nonostante l'espressione utilizzata («[i] contenuti delle norme vigenti riferite agli agenti della riscossione si intendono applicabili»), assume senz'altro il carattere di una norma dalla natura innovativa e dall'efficacia retroattiva, poiché “impone” una scelta che non è ascrivibile in

alcun modo alle possibili varianti di senso delle norme che hanno introdotto il meccanismo “scalare inverso”.

4.4. – Una volta precisata la natura innovativa della suddetta disposizione, va accertato se la prevista «retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza [...] e non contrasti con altri valori e interessi costituzionalmente protetti» (sentenza n. 39 del 2021).

Procedendo quindi nello scrutinio di costituzionalità, va rilevato che l'equivoco utilizzo della terminologia tipica delle leggi di interpretazione autentica, sebbene non sfociato in un'autoqualificazione, porta in ogni caso a identificare, quanto alla retroattività del novum introdotto dal suddetto comma 815, un primo indice di irragionevolezza (*ex plurimis* sentenza n. 39 del 2021), che però concorre con quelli, ben più decisivi, che vengono alla luce considerando la precipua genesi del meccanismo “scalare inverso”.

Del resto già nella sentenza di questa Corte n. 51 del 2019 si era rilevato che il menzionato meccanismo, infatti, era stato introdotto nello specifico intento di rispondere a particolari ed eccezionali esigenze riferibili solo ed esclusivamente agli agenti “pubblici” della riscossione e per i quali i termini per la presentazione delle comunicazioni di inesigibilità erano, al momento della sua entrata in vigore, ancora aperti, a differenza di quelli riferibili alle società private “scorporate”, che erano, invece, ormai scaduti.

Nella medesima sentenza si era altresì rimarcato che l'estensione del nuovo meccanismo “scalare inverso” anche alle società private “scorporate” «sortirebbe [...] l'inammissibile effetto di riaprire termini ormai scaduti da molti anni (fattispecie che non si verifica per i ruoli affidati ai soggetti del sistema “pubblico” della riscossione), prorogando in un futuro abnormemente lontano i termini per il controllo da parte degli enti creditori».

Non è dato, perciò, rinvenire alcuna ragionevole giustificazione della disposizione censurata, che inoltre, rispetto alla «linea di politica del diritto giudicata più opportuna dal legislatore» (sentenza n. 39 del 2021), si presenta, anzi, irrimediabilmente contraddittoria, nonché inidonea a radicare alcun affidamento tutelabile.

Il citato art. 1, comma 815, nella misura in cui si salda alle disposizioni che disciplinano il meccanismo “scalare inverso” ampliandone retroattivamente la portata, non supera pertanto, per tutte queste ragioni, il controllo di ragionevolezza.

Deve quindi essere dichiarata l'illegittimità costituzionale, per violazione dell'art. 3 Cost., con assorbimento delle ulteriori censure, dell'art. 1, commi 687, secondo periodo, e 688, secondo periodo, in combinato disposto con il comma 684, della legge n. 190 del 2014, nella parte in cui, per effetto dell'art. 1, comma 815, della legge n. 160 del 2019, risultano applicabili «sin dalla data di entrata in vigore delle stesse norme, anche alle attività svolte in regime di concessione per conto degli enti locali, il cui ramo d'azienda è stato trasferito ai sensi

dell'articolo 3, comma 24, lettera *b*), del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248».

5. – Le ulteriori questioni di legittimità costituzionale sollevate hanno ad oggetto l'art. 4 del d.l. n. 119 del 2018, come convertito, ritenuto in contrasto con gli artt. 3, 24, 53, 81, 97, 103, 111 (questo in relazione all'«art. 6 CEDU come ripreso dall'art. 47 Carta UE»), 114, 117, 118 e 119, primo, secondo e quarto comma, Cost. «nella parte in cui prevede anche agli effetti dei rapporti pendenti tra enti territoriali e società private “scorporate” (ex art. 1, comma 815, della legge 27 dicembre 2019, n. 160)», l'automatico annullamento dei debiti di importo residuo fino a mille euro, stabilendo altresì, mediante rinvio all'art. 1, comma 529, della legge n. 228 del 2012, l'inapplicabilità delle procedure di invio delle comunicazioni di inesigibilità e del relativo controllo e, fatti salvi i casi di dolo, l'improcedibilità del giudizio di responsabilità amministrativo e contabile.

5.1. – Le questioni sono inammissibili per plurimi motivi.

Innanzitutto sono state sollevate senza prendere una chiara posizione sulla portata normativa del combinato disposto dell'art. 4 del d.l. n. 119 del 2018, come convertito, e dell'art. 1, comma 815, della legge n. 160 del 2019. Infatti i rimettenti non sciolgono le alternative tesi sull'ambito di estensione da attribuire al citato art. 1, comma 815, ovvero se sia necessario seguire una «interpretazione restrittiva», limitata ai soli carichi affidati ante scorporo (incentrata su una equiparazione di carattere oggettivo, che pone al centro i ruoli), oppure un'esegesi più ampia (incentrata su una equiparazione di carattere soggettivo) per cui sarebbero interessati tutti i carichi affidati tra il 2000 e il 2010 e quindi, «in linea di principio», «anche i carichi affidati successivamente allo scorporo».

In tal modo, non risulta adeguatamente circoscritto «il *thema decidendum* del giudizio incidentale» (sentenza n. 168 del 2020).

Inoltre i rimettenti non hanno chiarito se l'oggetto delle loro censure sia, per effetto del menzionato art. 1, comma 815, il citato art. 4 nella sua interezza (ovvero il meccanismo dello stralcio automatico delle cartelle fino a mille euro, in sé considerato) o piuttosto il suddetto art. 4 solo nella parte in cui è applicabile anche alle società scorporate.

La prima ipotesi trova riscontro in diversi passaggi delle ordinanze, in cui, dopo aver considerato il menzionato art. 1, comma 815, della legge n. 160 del 2019 al fine di motivare la rilevanza, esse rivolgono in realtà le loro doglianze alla disciplina dello stralcio in quanto tale.

Ciò si verifica in particolare nelle censure formulate «in aggiunta» (rispetto a quelle individuate per rinvio ai parametri della prima questione) in riferimento agli artt. 114, 117 e 118 Cost. per «lesione dell'autonomia – anche finanziaria – dell'ente locale interessato, il quale si vede annullare con legge statale, in via di straordinaria urgenza e necessità, crediti “residui” per un ingente valore complessivo [...]». Nello stesso senso conducono i lamentati vulnera agli artt. 3, 24

e 53 Cost. tutti finalizzati a denunciare l'illegittimità costituzionale dello stralcio in sé, anche quindi in riferimento al sistema pubblico di riscossione.

La seconda ipotesi trova invece riscontro nel richiamo alla più volte citata sentenza n. 51 del 2019 che, «nel ricostruire minuziosamente e sistematicamente il quadro normativo stratificatosi nel corso del tempo, aveva tenuto ben distinta [...] la posizione delle società pubbliche (subentrate agli ex concessionari) rispetto alla posizione delle società private “scorporate” operanti per gli enti territoriali».

Ne segue il carattere ancipite delle questioni, perché i rimettenti non si sono limitati a una presentazione sequenziale della medesima questione, ma hanno chiesto a questa Corte due diversi interventi, in rapporto di alternatività irrisolta (*ex plurimis* sentenze n. 152 e n. 95 del 2020), il che impedisce di identificare il verso delle censure, ridondando nella loro inammissibilità anche sotto questo profilo.

5.2. – Resta però fermo che, nel nuovo contesto della riforma del sistema della riscossione pubblica, inaugurata nel segno di una maggiore efficienza, anche a seguito del monito contenuto nella sentenza n. 120 del 2021 di questa Corte, dall'art. 1, commi da 14 a 23, della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024), dovranno essere evitati interventi di “rottamazione” o “stralcio” contrari al valore costituzionale del dovere tributario e tali da recare pregiudizio al sistema dei diritti civili e sociali tutelati dalla Costituzione (sentenza n. 288 del 2019).

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, commi 687, secondo periodo, e 688, secondo periodo, in combinato disposto con il comma 684, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015)», nella parte in cui, per effetto dell'art. 1, comma 815, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022), risultano applicabili, «sin dalla data di entrata in vigore delle stesse norme, anche alle attività svolte in regime di concessione per conto degli enti locali, il cui ramo d'azienda è stato trasferito ai sensi dell'articolo 3, comma 24, lettera b), del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, nella legge 2 dicembre 2005, n. 248»;

2) [*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, l'8 febbraio 2022.

2.7. Competenza delle Regioni ad autonomia speciale

SENTENZA N. 52/1957 (PRES. AZZARITI; REL. CASTELLI AVOLIO)

Regione siciliana – Tributi erariali – Riscossione dell'imposta unica sui giuochi di abilità e sui concorsi pronostici – Competenza dello Stato.

Legge della Regione Siciliana approvata il 18 gennaio 1957, recante «Provvedimenti in materia di riscossione dei diritti erariali».

Statuto speciale per la Regione Siciliana, art. 36, secondo comma.

SENTENZA N. 114/1985 (PRES. ELIA; REL. O. REALE)

Regione Trentino-Alto Adige – Tesorerie comunali annesse alle esattorie delle imposte – Gestione – proroga disposta con legge statale – Competenza legislativa concorrente della Regione in materia di ordinamento dei Comuni.

Decreto-legge 18 ottobre 1983, n. 568 (Proroga delle gestioni esattoriali e delle ricevitorie provinciali delle imposte dirette nonché delle tesorerie comunali e provinciali), convertito nella legge 9 dicembre 1983, n. 681, art. 1, n. 1; legge 21 dicembre 1984, n. 867 (Misure urgenti per assicurare la continuità della riscossione delle imposte dirette), art. 1, lett. c).

Statuto speciale per la Regione Trentino-Alto Adige, art. 5, n. 1.

SENTENZA N. 1/1988 (PRES. SAJA; REL. CORASANITI)

Regione Trentino-Alto Adige – Competenza legislativa ripartita – Ordinamento dei comuni – Tesorerie ed esattorie comunali – Gestione delle tesorerie comunali – Legge statale di proroga – Salvezza dei rapporti sorti sulla base di decreto-legge non convertito.

Legge 21 dicembre 1984, n. 867 (Misure urgenti per assicurare la continuità della riscossione delle imposte dirette), art. 2, primo comma.

Statuto speciale per la Regione Trentino-Alto Adige, art. 5, numero 1.

SENTENZA N. 152/2011 (PRES. DE SIERVO; RED. TESAURO)

Contrasto alle frodi fiscali e finanziarie internazionali e nazionali – Utilizzo illegittimo dei crediti di imposta agevolativi la cui fruizione è autorizzata da amministrazioni ed enti pubblici, anche territoriali – Previsione che l'Agenzia delle entrate trasmetta a tali amministrazioni ed enti, tenuti al recupero, i dati relativi ai predetti crediti utilizzati in diminuzione delle imposte dovute, nonché previsione che le somme recuperate siano riversate all'entrata del bilancio dello Stato e restino acquisite all'erario – Lamentata acquisizione allo Stato delle somme recuperate senza che sussistano i presupposti di cui all'art. 2 del d.P.R. n. 1074/1965; Società ex concessionarie del servizio nazionale di riscossione – Controversie pendenti – Definizione agevolata mediante versamento di un importo pari ad una percentuale delle somme dovute in base alla sentenza impugnata o all'ultimo atto amministrativo o all'atto di citazione, da individuarsi con un decreto ministeriale – Destinazione delle maggiori entrate al finanziamento della partecipazione italiana a missioni internazionali di pace, alle misure di sostegno e incentivazione del settore tessile e dell'abbigliamento, nonché a misure a sostegno dell'editoria – Lamentata acquisizione allo Stato senza che sussistano i presupposti di cui all'art. 2 del d.P.R. n. 1074/1965, e mancata partecipazione della Regione; Deflazione del contenzioso e razionalizzazione della riscossione – Modalità di definizione delle controversie tributarie pendenti che originano da ricorsi iscritti a ruolo nel primo grado da oltre dieci anni, per le quali risulti soccombente l'amministrazione finanziaria dello Stato nei primi due gradi di giudizio – Estinzione attraverso il pagamento di un

importo pari al 5% del valore della controversia e destinazione delle relative entrate al finanziamento delle missioni internazionali di pace – Lamentata acquisizione allo Stato delle somme senza che sussistano i presupposti di cui all'art. 2 del d.P.R. n. 1074/1965.

Decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazioni, nella legge 22 maggio 2010, n. 73 (Disposizioni urgenti tributarie e finanziarie in materia di contrasto alle frodi fiscali internazionali e nazionali operate, tra l'altro, nella forma dei cosiddetti «caroselli» e «cartiere», di potenziamento e razionalizzazione della riscossione tributaria anche in adeguamento alla normativa comunitaria, di destinazione dei gettiti recuperati al finanziamento di un Fondo per incentivi e sostegno della domanda in particolari settori), artt. 1, comma 6, e 3, comma 2-*bis*.

Statuto speciale per la Regione Siciliana, artt. 36 e 37 (ed in specie del principio posto all'art. 2 delle norme di attuazione statutaria del decreto del Presidente della Repubblica 26 luglio 1965 n. 1074 – Norme di attuazione dello Statuto della Regione siciliana in materia finanziaria).

Considerato in diritto

[*omissis*]

Sul merito deve preliminarmente osservarsi che la questione sollevata in via principale nel ricorso dal Commissario dello Stato, circa la potestà legislativa della Regione siciliana in materia tributaria in genere e di riscossione di tributi erariali in specie, non è fondata. Anche su questa questione la Corte costituzionale ha già avuto modo di delineare i principi in base ai quali la questione stessa deve essere risolta.

Con sentenza n. 9 del 17 gennaio 1957 questa Corte ha infatti precisato che alla Regione siciliana spetta una potestà normativa, concorrente e sussidiaria, anche riguardo ai tributi erariali; che questo potere normativo si esplica nell'ambito del territorio regionale nel rispetto dei limiti derivanti non solo dalle leggi costituzionali ma anche dai principi e dagli interessi generali cui si uniformano le leggi dello Stato. Inoltre, la necessità di ricollegare ad un sistema unitario sul territorio nazionale l'obbligazione tributaria, impone alla potestà legislativa regionale, in questa materia, una ulteriore limitazione consistente nel dovere di uniformarsi all'indirizzo e ai principi fondamentali della legislazione statale per ogni singolo tributo.

Le affermazioni e precisazioni sopra ricordate valgono ovviamente anche per quel che concerne la competenza della Regione ad emanare norme sulla riscossione dei tributi non espressamente riservati allo Stato.

Anzi questa Corte, sin dalla citata sentenza n. 9 del 17 gennaio 1957, ha deciso che la materia della riscossione dei tributi di spettanza della Regione è proprio una di quelle in relazione alle quali al generico riconoscimento della potestà normativa regionale, in base all'art. 36 dello Statuto siciliano, è presto seguito, con il decreto legislativo 12 aprile 1948, n. 507, l'effettivo trasferimento alla Regione della funzione amministrativa. Per effetto di questo trasferimento la Regione è subentrata nella posizione giuridica dello Stato nei confronti degli organi amministrativi incaricati del servizio di riscossione (art. 3, legge regionale 1° luglio 1947, n. 2).

I criteri di interpretazione sin qui esposti sono stati successivamente ribaditi nelle sentenze nn. 11, 13 e 14 del 18 gennaio 1957 e nn. 18 e 19 del 19 gennaio 1957, e ancora una volta riaffermati nella decisione n. 42 del 1° marzo 1957.

In base agli stessi principi si possono adeguatamente impostare anche le questioni che interessano la controversia in esame.

Discende infatti da essi che la illegittimità costituzionale della legge regionale impugnata non potrebbe derivare da una generica preclusione, per la Regione siciliana, di emanare norme in materia di riscossione di diritti erariali, bensì dalla violazione dei limiti oggettivi sopraindicati.

A questo proposito sfuggono ad ogni censura, sul piano della costituzionalità, le norme contenute nella legge impugnata nella parte in cui esse prevedono che il servizio di accertamento, liquidazione e riscossione, e riparto

tra i comuni interessati, dei diritti erariali in questione sia affidato, nel territorio della Regione, e alle condizioni da stabilirsi in apposita convenzione, ad un istituto di diritto pubblico o ad un ente particolarmente attrezzato per l'espletamento del servizio (artt. 1 a 3). Del pari non può esser posta in dubbio la facoltà della Regione di disciplinare la materia amministrativa della riscossione. Spetta pertanto alla Regione il potere di organizzare, nel modo che ritenga più funzionale, i servizi di riscossione ad essa affidati, ed esorbita dal sindacato di questa Corte, non essendo apprezzabile, sul piano della legittimità costituzionale, tutto quanto attiene alla scelta dei mezzi tecnici per l'organizzazione dei servizi stessi.

Sotto questo aspetto le deduzioni dell'Avvocatura dello Stato, nel punto in cui si prospetta un preteso difetto di interesse regionale a regolare la riscossione dei detti diritti in difformità della legislazione dello Stato, non possono avere rilevanza ai fini del giudizio.

Non appare sostenibile la tesi che l'affidamento del servizio della loro liquidazione e percezione ad un istituto od ente particolarmente attrezzato contrasti con i principi ed interessi generali o, più specificamente, con i principi della legislazione statale sulla riscossione dei tributi. In verità, a parte che la legislazione tributaria non è affatto ispirata al principio che l'imposta debba essere riscossa a mezzo degli stessi organi dell'ente titolare del diritto di imposta, è decisivo, nel caso, il rilievo che quegli stessi diritti in relazione ai quali la Regione, con la legge impugnata, ha esercitato il potere di disciplinarne la riscossione, sono, nella legislazione nazionale, affidati per l'esazione proprio ad un ente, la Società Italiana Autori ed Editori (S.I.A.E.), con il quale è stata stipulata apposita convenzione (v. D.M. 17 novembre 1951, in *Gazzetta Ufficiale*, 9 gennaio 1952, n. 7).

Parimenti non può ritenersi costituzionalmente illegittima la legge impugnata nella parte nella quale si prevede la competenza dei funzionari dell'Assessorato regionale per le finanze ad accertare le contravvenzioni alle disposizioni sui diritti erariali sui pubblici spettacoli (art. 4), e che il controllo sulla riscossione, in forma ispettiva, oltre che a funzionari dell'Assessorato regionale possa essere demandato ad un ispettore delle tasse e imposte indirette sugli affari. Per l'art. 20 dello Statuto siciliano la Regione, nelle materie in cui è titolare del potere normativo, esercita la funzione amministrativa. E non è dubbio che si ricomprendano istituzionalmente in questa funzione sia la potestà di polizia tributaria che le leggi riconoscono all'autorità finanziaria (nella fattispecie, art. 64 legge 30 dicembre 1923, n. 3276), sia il potere di vigilanza sull'attività degli enti che esercitano funzioni di interesse pubblico. La forma di controllo prescelto, la sua adattabilità all'attività in rapporto alla quale si svolge, gli effetti pratici rispetto allo scopo e, più in generale, la organizzazione del suo funzionamento, costituiscono altrettanti aspetti di un problema la cui soluzione è rimessa alla scelta della Regione secondo esigenze tecniche e pratiche che essa sola è libera di apprezzare. Inoltre essendo, come si è già detto, da tempo

intervenuto in questa materia il trapasso dallo Stato alla Regione del relativo servizio, per effetto di questo trapasso, sia pure in via transitoria, si è verificata la messa a disposizione, ai fini dell'esercizio del servizio, dell'apparato burocratico statale. Non si può pertanto revocare in dubbio che la Regione possa disporre, per il controllo ispettivo in materia tributaria, di qualificato personale statale, ciò trovandosi, oltre tutto, testualmente stabilito dall'art. 3, secondo comma, della legge regionale 1° luglio 1947, n. 2, non impugnata dallo Stato e già in vigore all'atto dell'emanazione del ricordato D.P.R. n. 507 del 12 aprile 1948.

Ciò posto, è da esaminare se la legge impugnata, nelle parti che si riferiscono all'imposta unica sui giuochi di abilità e sui concorsi pronostici, si sottragga oppur no alla censura di illegittimità costituzionale sollevata dall'Avvocatura dello Stato. Questa censura, con la quale si contesta che la Regione siciliana abbia il potere di riscuotere anche la detta imposta, si appalesa fondata, giacché tal potere è in contrasto con la disposizione contenuta nel secondo comma dell'art. 36 dello Statuto siciliano.

Giova in proposito ricordare che con il D.P.R. 14 aprile 1948, n. 496, l'esercizio dell'attività di giuoco, ivi compresi i concorsi pronostici e giuochi di abilità, divenne oggetto di monopolio statale, e che sia il Comitato Olimpico Nazionale Italiano (C.O.N.I.) che l'Unione Nazionale Incremento Razze Equine (U.N.I.R.E.), ai quali fu concesso di esercitare i concorsi pronostici connessi con le attività sportive di rispettiva competenza, furono obbligati a corrispondere allo Stato una tassa pari al 16 per cento di tutti gli introiti lordi.

La legge istitutiva di questa imposta – detta tassa di lotteria – non fu impugnata dalla Regione, la quale non partecipò mai ai proventi di questo tributo, di cui non vi è traccia nei bilanci preventivi di ciascun esercizio finanziario.

La ragione della riserva statale sulla tassa di lotteria è da ricercare nel fatto che tale cespite, come risultante dalla privativa statale sulle attività di gioco, deve essere equiparato ai proventi del gioco del lotto, e quindi cade sotto il disposto del ricordato secondo comma dell'art. 36 dello Statuto siciliano.

Seguì la legge 22 dicembre 1951, n. 1379, la quale assorbì nella tassa di lotteria – elevandone l'aliquota – ogni tassa sugli affari e ogni altro tributo diretto o indiretto, che prima erano separatamente percetti, relativi ai giuochi di abilità e ai concorsi pronostici (art. 5). Queste imposte vennero incorporate nell'imposta di lotteria e ne assunsero la natura, tanto che l'imposta venne, da allora, denominata imposta “unica” sui giuochi di abilità e sui concorsi pronostici (art. 1). Ciò chiaramente denota l'unicità dell'imposta e l'effetto “sostitutivo” – come è detto nella legge stessa (citato art. 5) – della imposta medesima alle altre imposte che prima erano separatamente dovute. Risulta quindi confermato, anzi accentuato, nella rilevata unicità, il carattere di imposta di monopolio e com'essa si riannodi al ricordato disposto del secondo comma dell'art. 36 dello Statuto siciliano.

Diversa cosa è se l'unificazione dei tributi in un unico tributo di lotteria a carattere monopolistico pregiudichi o meno la questione relativa al riparto del gettito tra lo Stato e la Regione. Tale questione esula dall'oggetto del presente giudizio, che riguarda la riscossione del tributo. Rispetto a questo punto, in base alle cose fin qui dette, non può non concludersi che trattandosi di una imposta di lotteria, a regime di monopolio, non separabile nella sua liquidazione e riscossione, il potere di riscossione non possa che spettare allo Stato e non alla Regione.

In conseguenza debbono ritenersi assorbite le ulteriori ragioni di ricorso poste in luce dall'Avvocatura dello Stato circa la pratica impossibilità – a causa del sistema organizzato su piano nazionale, di determinazione delle aliquote, di liquidazione dell'imposta, di ripartizione del gettito alle Amministrazioni dello Stato interessate ed ai Comuni – della riscossione e del riparto del tributo su base regionale; e circa la invadenza della legge regionale impugnata al di fuori del territorio della Regione, in quanto si colpirebbero enti, come il C.O.N.I. e l'U.N.I.R.E., che svolgono la loro attività su tutto il territorio nazionale, con una organizzazione necessariamente centralizzata.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

1)-2) [*omissis*]

3) in parziale accoglimento del ricorso, e in riferimento alla disposizione contenuta nel secondo comma dell'art. 36 dello Statuto della Regione siciliana, *dichiara* la illegittimità costituzionale della legge regionale siciliana approvata il 18 gennaio 1957, recante provvedimenti in materia di riscossione dei diritti erariali, nella parte che si riferisce alla imposta unica sui giuochi di abilità e sui concorsi pronostici.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 9 aprile 1957.

* * *

Sentenza n. 114/1985 (Pres. Elia; Rel. O. Reale)

Considerato in diritto

1. – Come esposto in narrativa, l'art. 1 del d.l. 18 ottobre 1983, n. 568 (articolo non modificato dalla legge di conversione 9 dicembre 1983, n. 681) dispone che “la gestione delle esattorie comunali e consorziali e delle ricevitorie provinciali delle imposte dirette, nonché delle tesorerie comunali e provinciali, in corso per il periodo 1975-1983, è prorogata alle medesime condizioni fino al 31 dicembre 1984”. (Un'ulteriore proroga al 31 dicembre 1985 è stata disposta nei medesimi termini con la legge 21 dicembre 1984, n. 867).

La Regione Trentino-Alto Adige con due distinti ricorsi di analogo contenuto ha impugnato come incostituzionali sia le disposizioni del citato art. 1 del d.l. n. 568, sia la conversione in legge del decreto, in quanto (nella parte in cui dispone la proroga della gestione anche delle tesorerie comunali) "invasiva della competenza legislativa della Regione Trentino-Alto Adige in materia di ordinamento dei comuni".

2. – Il sistema di riscossione delle imposte dirette, della cui proroga si tratta, è così regolato nel d.P.R. 15 maggio 1963, n. 658 (t.u. delle leggi sui servizi della riscossione delle imposte dirette).

Alla riscossione delle entrate tributarie dello Stato, delle regioni, dei comuni e di altri enti, esigibili con ruoli esecutivi dall'autorità finanziaria, provvedono gli esattori comunali e consorziali ed i ricevitori provinciali in via ordinaria e i delegati governativi in via straordinaria (art. 1). Per il conferimento delle esattorie alla scadenza, per mancata conferma, del decennio della loro gestione, il Prefetto, prima che sia indetta l'asta pubblica, invita i comuni a stabilire se il servizio di tesoreria debba essere affidato all'esattore o separatamente dall'esattoria a una azienda di credito e nel caso che i comuni non abbiano deciso entro il termine fissato, o abbiano deciso per la gestione della tesoreria separata da quella della esattoria, l'asta si tiene soltanto per il conferimento dell'esattoria (art. 21). L'esattoria su richiesta del comune è obbligata a disimpegnare il servizio di tesoreria comunale con l'osservanza di tutte le norme relative al servizio stesso (art. 73).

La legge delega per la riforma tributaria 9 ottobre 1971, n. 825, pur ponendo tra i criteri della delega quello della "estensione del sistema di ritenuta alla fonte" (art. 10, n. 5), non si occupò della sorte del vigente sistema esattoriale, che rimase immutato con il d.P.R. 29 settembre 1973, n. 603, il quale prevede (artt. 30 e 31) la proroga e conferma delle gestioni esattoriali il cui decennio scadeva nel 1973 fino al 31 dicembre 1983. Tale proroga decennale (disposta anche per consentire un riesame della situazione al fine di pervenire a un nuovo assetto del sistema di riscossione delle imposte dirette), ancorché coinvolgente pure la proroga della gestione delle tesorerie comunali, non fu impugnata dalla Regione Trentino-Alto Adige.

E ciò benché lo Statuto speciale di rango costituzionale, attribuisca alla Regione l'emanazione di norme legislative in materia di "ordinamento dei comuni" (art. 5, n. 1), e la legge regionale 21 ottobre 1963, n. 29 (ordinamento dei comuni) contenesse all'art. 73, una norma facente obbligo all'esattore delle imposte dirette, ove il comune non provveda diversamente al servizio di tesoreria, di assumere "l'esazione delle entrate ed il pagamento delle spese, a norma della legge (statale) sulla riscossione di tali imposte".

3. – La successiva proroga per un anno della gestione (fra l'altro) delle tesorerie comunali, disposta col d.l. n. 568 del 1983, è stata invece impugnata, come si è già detto, dalla Regione Trentino-Alto Adige per violazione dell'art. 5, n. 1, dello Statuto; né costituisce ostacolo alla proposizione del ricorso la

mancata precedente impugnazione della proroga al 31 dicembre 1983, che l'Avvocatura sottolinea senza tuttavia volerne trarre alcuna conseguenza sulla ammissibilità dello stesso ricorso.

Nel suo ricorso la Regione afferma che l'inciso "nonché delle tesorerie comunali e provinciali" comprende tutte le tesorerie, anche quelle non annesse alle esattorie; la difesa dello Stato nega tale estensione argomentando dal complesso della legge e dalle sue finalità. Ma la disputa non ha alcun pregio.

Innanzitutto essa potrebbe essere parzialmente rilevante solo sulla premessa, non affermata da alcuna delle due difese, che nella Regione Trentino – Alto Adige esistano tesorerie comunali a gestione separata da quella delle esattorie. In ogni caso è decisiva la considerazione – fatta dalla difesa regionale e non contestata da quella dello Stato – che la questione proposta con il ricorso dovrebbe sempre essere esaminata e l'eventuale accoglimento di essa per le tesorerie annesse alle esattorie si estenderebbe automaticamente alle tesorerie separate dalle esattorie, se nella Regione ne esistessero.

4. – Escludendo che al provvedimento legislativo impugnato possa essere riconosciuta la natura di "statuizione di principio" prevalente sulla potestà legislativa della Regione, o comunque di statuizione di principio non lesiva di tale potestà, su di che non esiste contestazione da parte dell'Avvocatura dello Stato, la Regione sostiene che la violazione dell'art. 5, n. 1, dello Statuto regionale sta nel fatto che il provvedimento di proroga della gestione delle esattorie comunali "impedisce al legislatore regionale di porre in essere una qualsivoglia disciplina" che possa avere efficacia prima della scadenza della proroga.

La censura è fondata. Il citato art. 5, n. 1, dello Statuto speciale dispone che nei limiti stabiliti dalla legge dello Stato (oltre che in quelli indicati nell'art. 4 Statuto: principi dell'ordinamento giuridico dello Stato, obblighi internazionali, interessi nazionali, norme fondamentali delle riforme economico-sociali della Repubblica) la Regione emana provvedimenti legislativi sulla materia "ordinamento dei comuni". E la legge regionale T.A.A. del 21 ottobre 1963, n. 29 (Ordinamento dei comuni), che costituisce estrinsecazione di tale potestà legislativa, regola all'art. 73 le tesorerie comunali e dispone, al pari della legge statale, che "ove non si provveda diversamente" i servizi di tesoreria sono assunti dall'esattore delle imposte.

Ne consegue che nella Regione Trentino-Alto Adige le tesorerie comunali sono annesse alle esattorie in virtù della legge regionale, e più precisamente che i comuni in tanto hanno potuto consentire a mantenere le loro tesorerie in gestione congiunta a quella delle esattorie, dopo la scadenza del precedente periodo di proroga, in quanto la legge regionale a ciò li autorizzava. Non poteva dunque lo Stato (sia pure con la motivazione di voler disporre, come si propone nel disegno di legge attualmente all'esame del Parlamento, una totale riforma della disciplina dei servizi di riscossione dei tributi, e in particolare del sistema di remunerazione di tali servizi, con la cessazione del sistema degli aggi, la cui

misura è stata già ridotta, per i versamenti diretti da parte del contribuente, prima all'80% poi al 60% di quelli dovuti per la riscossione mediante ruoli), con una disposizione non avente natura di principio, ma vincolante anche per la Regione Trentino-Alto Adige, impedire a questa di disporre legislativamente in materia, per esempio prescrivendo o consentendo ai comuni la gestione separata delle tesorerie.

La decisione nel merito della questione sollevata dispensa la Corte dal prendere in considerazione la domanda di sospensione dell'esecuzione della normativa impugnata proposta col ricorso.

Poiché come si è più avanti ricordato, l'art. 1, lettera c, della legge 21 dicembre 1984, n. 867 dispone la ulteriore proroga fino al 31 dicembre 1985 della gestione (fra l'altro) delle tesorerie comunali, già prorogata fino al 31 dicembre 1984 con la norma impugnata dalla Regione, la dichiarazione di illegittimità di tale norma va estesa, in virtù dell'art. 27 della legge 1 1 marzo 1953, n. 87, al citato art. 1, lettera c, della legge n. 867 del 1984.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale dell'art. 1, n. 1, del d.l. 18 ottobre 1983, n. 568, convertito in legge 9 dicembre 1983, n. 681, nonché (in applicazione dell'art. 27 della legge 1 1 marzo 1953, n. 87) dell'art. 1, lettera c, della legge 21 dicembre 1984, n. 867, nella parte in cui prorogano la gestione delle esattorie comunali relativamente alla Regione Trentino-Alto Adige.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 19 aprile 1985.

* * *

Sentenza n. 1/1988 (Pres. Saja; Rel. Corasaniti) ¹

Considerato in diritto

Con la sentenza n. 114/1985 questa Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, lettera b), della legge n. 867/1984, espungendo così la norma, ora di nuovo censurata, dall'ordinamento.

Nella suddetta sentenza questa Corte ha ritenuto che la competenza ripartita della regione Trentino-Alto Adige in materia di ordinamento dei comuni e quindi di organizzazione delle tesorerie e delle esattorie comunali – competenza in base alla quale la legge regionale autorizza la gestione comune

(¹) La sentenza n. 1 del 1988 ha altresì dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, secondo comma, lett. b), della stessa legge, in quanto già dichiarato costituzionalmente illegittimo con la sentenza n. 114/1985.

delle une e delle altre – è illegittimamente compressa dalla norma impugnata con il prevedere la gestione separata di esse.

Per la parte concernente l'art. 1, secondo comma, lettera *b*), della legge impugnata, la questione va dunque dichiarata manifestamente inammissibile.

Quanto all'art. 2, primo comma, della stessa legge n. 867/1984, impugnato per motivi del tutto analoghi a quelli progettati nei confronti dell'art. 1, secondo comma, lettera *b*), esso va dichiarato costituzionalmente illegittimo per le ragioni accolte da questa Corte, con la sentenza suindicata.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, primo comma, della legge 21 dicembre 1984, n. 867 ("Misure urgenti per assicurare la continuità della riscossione delle imposte dirette");

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, palazzo della Consulta, il 13 gennaio 1988.

* * *

Sentenza n. 152/2011 (Pres. De Siervo; Red. Tesaurò) ¹

Considerato in diritto

1. – La Regione siciliana dubita della legittimità costituzionale degli artt. 1, comma 6, 2, commi 2-*octies* e 2-*undecies*, 3, comma 2-*bis*, del decreto legge 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazioni, con legge 22 maggio 2010, n. 73, (Disposizioni urgenti tributarie e finanziarie in materia di contrasto alle frodi fiscali internazionali e nazionali operate, tra l'altro, nella forma dei cosiddetti "caroselli" e "cartiere", di potenziamento e razionalizzazione della riscossione tributaria anche in adeguamento alla normativa comunitaria, di destinazione dei gettiti recuperati al finanziamento di un Fondo per incentivi e sostegno della domanda in particolari settori). La ricorrente assume che le citate disposizioni, prive di una clausola di salvaguardia delle prerogative delle Regioni a statuto speciale e quindi applicabili anche a queste ultime, sarebbero lesive delle attribuzioni della Regione siciliana e dell'autonomia finanziaria della stessa,

(¹) La sentenza n. 152 del 2011 ha altresì dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2-*undecies*, del d.l. n. 40 del 2010, proposta, in riferimento agli artt. 36 e 37 del regio decreto legislativo 15 maggio 1946, n. 455 (Approvazione dello statuto della Regione siciliana) e degli artt. 2 e 8 del decreto del Presidente della Repubblica 26 luglio 1965, n. 1074 (Norme di attuazione dello Statuto della Regione siciliana in materia finanziaria) e la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2-*octies* del d.l. n. 40 del 2010, proposta, in riferimento all'art. 36 del r.d. lgs. n. 455 del 1946 ed al principio di leale collaborazione.

quali risultano dagli artt. 36 e 37 del regio decreto legislativo 15 maggio 1946, n. 455 (Approvazione dello statuto della Regione siciliana) e dagli artt. 2 e 8 del decreto del Presidente della Repubblica 26 luglio 1965, n. 1074 (Norme di attuazione dello Statuto della Regione siciliana in materia finanziaria), nonché del principio di leale collaborazione.

[*omissis*]

3. – Ancora in linea preliminare, occorre affermare che, posto che il d.l. in esame non contiene alcuna formula che possa configurarsi quale clausola di salvaguardia delle attribuzioni delle Regioni ad autonomia speciale, deve ritenersi che le disposizioni impugnate siano applicabili anche nella Regione siciliana.

4. – Nel merito, è impugnato, in primo luogo, l'art. 1, comma 6, del d.l. n. 40 del 2010, nella parte in cui detta una disciplina specifica volta al recupero dei crediti d'imposta illegittimamente utilizzati, prevedendo una generica riserva all'erario dello Stato e la definitiva acquisizione ad esso di tutte le somme in tal modo recuperate. Così disponendo, la norma censurata, che non configurerebbe né una imposta di nuova istituzione, né una entrata derivante dall'aumento di aliquota di un'imposta preesistente, sarebbe lesiva dell'autonomia finanziaria regionale garantita dagli artt. 36 e 37 dello statuto ed in specie del principio posto all'art. 2 delle norme di attuazione statutaria di cui al d.P.R. n. 1074 del 1965. Secondo tale principio, infatti, spettano alla Regione siciliana, oltre alle entrate tributarie da essa direttamente deliberate, tutte le entrate tributarie erariali riscosse nell'ambito del territorio, dirette o indirette, comunque denominate, con esclusione delle nuove entrate tributarie il cui gettito sia destinato con apposite leggi alla copertura di oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato specificate nelle leggi medesime.

4.1. – La questione è fondata.

La disposizione in esame, nel primo periodo del comma 6, stabilisce che, «al fine di contrastare fenomeni di utilizzo illegittimo dei crediti d'imposta e per accelerare le procedure di recupero nei casi di utilizzo illegittimo dei crediti d'imposta agevolativi, la cui fruizione è autorizzata da amministrazioni ed enti pubblici anche territoriali, l'Agenzia delle entrate trasmette a tali amministrazioni ed enti, tenuti al detto recupero, entro i termini e secondo le modalità telematiche stabiliti con provvedimenti dirigenziali generali adottati d'intesa, i dati relativi ai predetti crediti utilizzati in diminuzione delle imposte dovute, nonché ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241»; nel secondo periodo, dispone che «le somme recuperate sono riversate all'entrata del bilancio dello Stato e restano acquisite all'erario».

Essa è essenzialmente finalizzata a garantire un più efficace contrasto agli indebiti utilizzi dei crediti d'imposta e ad agevolarne il recupero, mediante l'introduzione dell'obbligo, a carico dell'Agenzia delle entrate, della trasmissione dei dati relativi ai crediti d'imposta alle indicate amministrazioni ed enti, anche territoriali, tenuti al detto recupero.

Il credito di imposta, stabilito dal legislatore statale in relazione a propri tributi, rientra fra le agevolazioni fiscali ed è effettuato attraverso la compensazione dello stesso con altre somme dovute a titolo di imposte, tasse, tributi o contributi erariali, in linea con quanto stabilito dall'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni).

La sua previsione in ordine a tributi erariali che avrebbero dovuto essere riscossi nel territorio regionale incide anche sulla Regione siciliana, in base al principio stabilito dall'art. 2 del d.P.R. n. 1074 del 1965, secondo il quale spettano alla Regione siciliana tutte le entrate tributarie erariali riscosse nell'ambito del suo territorio, dirette o indirette, comunque denominate. La Regione, infatti, proprio in base al richiamato principio, deve sopportare il costo del credito d'imposta, sia pure limitatamente all'importo di cui godono i contribuenti residenti nel suo territorio.

In tale caso, ove si tratti di crediti d'imposta illegittimamente impiegati, di cui la norma in esame intende agevolare il recupero, è alla Regione siciliana – alla quale l'Agenzia delle entrate deve trasmettere i dati inerenti appunto ai crediti d'imposta relativi a tributi che avrebbero dovuto essere riscossi sul territorio regionale – che spetta, non solo provvedere al detto recupero, ma anche acquisire il gettito da esso derivante, posto che tale gettito, lungi dal costituire frutto di una nuova entrata tributaria erariale, non è altro che l'equivalente del gettito del tributo previsto (al di fuori dei casi nei quali è concesso il credito d'imposta), che compete alla Regione sulla base e nei limiti dell'art. 2 del d.P.R. n. 1074 del 1965.

È pertanto costituzionalmente illegittimo l'art. 1, comma 6, del d.l. n. 40 del 2010, nella parte in cui stabilisce che le entrate derivanti dal recupero dei crediti d'imposta «sono riversate all'entrata del bilancio dello Stato e restano acquisite all'erario», anche con riferimento a crediti d'imposta inerenti a tributi che avrebbero dovuto essere riscossi nel territorio della Regione siciliana.

[*omissis*]

7. – È, infine, impugnato l'art. 3, comma 2-*bis*, del d.l. n. 40 del 2010, nella parte in cui, prevedendo la definizione agevolata di tutte le controversie tributarie indicate, in specie, alla lettera *b*), stabilisce che le maggiori entrate così acquisite affluiscono al fondo erariale di cui all'art. 7-*quinquies* del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5 (Misure urgenti a sostegno dei settori industriali in crisi, nonché disposizioni in materia di produzione lattiera e rateizzazione del debito nel settore lattiero-caseario), convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, per essere destinate alle esigenze di finanziamento delle missioni internazionali di pace.

Tale norma, così statuendo, oltre ad arrecare un pregiudizio economico alla Regione, violerebbe le attribuzioni finanziarie di quest'ultima, determinando

una sostituzione di una entrata spettante alla Regione, con un'altra, neppure nuova, assegnata allo Stato per proprie e preesistenti finalità, senza considerare le riconosciute spettanze della Regione siciliana sul gettito in questione, relativo a quanto riscosso sul proprio territorio.

7.1. – La questione è fondata.

L'art. 3, comma 2-*bis*, del d.l. n. 40 del 2010 disciplina la definizione agevolata delle «controversie tributarie pendenti dinanzi alla Corte di cassazione», «che originano da ricorsi iscritti a ruolo nel primo grado, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, da oltre dieci anni, per le quali risulti soccombente l'Amministrazione finanziaria dello Stato nei primi due gradi di giudizio», prevedendone l'estinzione con il pagamento di un importo pari al 5 per cento del valore della relativa controversia e contestuale rinuncia ad ogni eventuale pretesa di equa riparazione.

Tale previsione, pertanto, ha ad oggetto proprio quelle controversie, espressamente qualificate come tributarie, che scaturiscono da contestazioni inerenti alla riscossione dei tributi erariali, anche di quelli che avrebbero dovuto essere riscossi nel territorio regionale siciliano. Si tratta, pertanto, di controversie che trovano il loro presupposto nell'esistenza di un rapporto tributario e la cui definizione delinea una agevolazione in ordine a tributi preesistenti. La previsione di una simile agevolazione fiscale, con riferimento ai tributi erariali riscossi nel territorio regionale siciliano, incide, pertanto, inevitabilmente sulle finanze regionali siciliane, che ne subiscono le conseguenze proprio in base al principio stabilito dall'art. 2 del d.P.R. n. 1074 del 1965, secondo il quale spettano alla Regione siciliana tutte le entrate tributarie erariali rimosse nell'ambito del suo territorio, dirette o indirette, comunque denominate.

Pertanto, la previsione della esclusiva destinazione a fondi erariali del gettito derivante dalla definizione agevolata di tali controversie inerenti alla contestazione di tributi erariali che avrebbero dovuto essere riscossi nel territorio regionale si pone in contrasto con il principio di cui all'art. 2 delle norme di attuazione, non potendo peraltro neppure ritenersi che le entrate derivanti dalla richiamata definizione agevolata delle controversie tributarie siano "entrate nuove".

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 6, del decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40, come convertito, con modificazioni, dalla legge 22 maggio 2010, n. 73 (Disposizioni urgenti tributarie e finanziarie in materia di contrasto alle frodi fiscali internazionali e nazionali operate, tra l'altro, nella forma dei cosiddetti "caroselli" e "cartiere", di potenziamento e razionalizzazione della riscossione tributaria anche in adeguamento alla normativa comunitaria, di destinazione dei gettiti recuperati al finanziamento di un Fondo per incentivi e

sostegno della domanda in particolari settori), nella parte in cui stabilisce che le entrate derivanti dal recupero dei crediti d'imposta «sono riversate all'entrata del bilancio dello Stato e restano acquisite all'erario», anche con riferimento a crediti d'imposta inerenti a tributi che avrebbero dovuto essere riscossi nel territorio della Regione siciliana;

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 3, comma 2-*bis*, del d.l. n. 40 del 2010, nella parte in cui stabilisce che «le maggiori entrate derivanti dal presente comma» «affluiscono al fondo di cui all'articolo 7-*quiquies*, comma 1, del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, per essere destinate alle esigenze di finanziamento delle missioni internazionali di pace» anche con riferimento a controversie inerenti a tributi erariali che avrebbero dovuto essere riscossi nel territorio della Regione siciliana;

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 18 aprile 2011.

2.8. Commissione arbitrale di riscossione

SENTENZA N. 54/1996 (PRES. FERRI; REL. GRANATA)

Accertamento e riscossione dell'imposta comunale sulla pubblicità e dei diritti sulle pubbliche affissioni – Determinazione dell'aggio, del minimo garantito e del canone minimo di concessione – Controversie sorte in sede di revisione – Attribuzione ad apposita commissione arbitrale di cui al regio decreto-legge 25 gennaio 1931, n. 36 – Previsione di un'ipotesi di arbitrato obbligatorio.

Decreto-legge 13 settembre 1991, n. 299 (Disposizioni concernenti l'applicazione nell'anno 1991 dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili di cui all'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643, i versamenti dovuti a seguito delle dichiarazioni sostitutive in aumento del reddito dei fabbricati e l'accertamento di tali redditi, nonché altre disposizioni tributarie urgenti) convertito nella legge 18 novembre 1991, n. 363, art. 4-*bis*, primo comma.

Costituzione, artt. 24, primo comma, e 102, primo comma.

Considerato in diritto

1. – È stata sollevata questione incidentale di legittimità costituzionale – in riferimento agli artt. 24, primo comma, e 102, primo comma, della Costituzione – dell'art. 4-*bis*, primo comma, del decreto-legge 13 settembre 1991, n. 299 (Disposizioni concernenti l'applicazione nell'anno 1991 dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili di cui all'art. 3 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, i versamenti dovuti a seguito delle dichiarazioni sostitutive in aumento del reddito dei fabbricati e l'accertamento di tali redditi, nonché altre disposizioni tributarie urgenti), convertito nella legge 18 novembre 1991, n. 363, nella parte in cui – in caso di mancato accordo delle parti in ordine alla revisione delle misure dell'aggio, del minimo garantito e del canone fisso convenuto nei contratti di concessione del servizio per l'accertamento e la riscossione dell'imposta comunale sulla pubblicità e dei diritti sulle pubbliche affissioni – demanda la revisione stessa alla commissione arbitrale di cui al regio decreto-legge 25 gennaio 1931, n. 36, convertito nella legge 9 aprile 1931, n. 460, per sospetta violazione del principio secondo cui la previsione *ex lege* della giurisdizione arbitrale è costituzionalmente legittima soltanto se rimessa alla libera scelta delle parti.

2. – La questione è fondata.

Principio più volte affermato dalla giurisprudenza costituzionale è quello per cui la legittimità dell'istituto dell'arbitrato presuppone necessariamente il suo carattere facoltativo sicché l'eventuale previsione, come nella fattispecie, di un'ipotesi di arbitrato obbligatorio *ex lege* rappresenta una inammissibile compressione del diritto di azione e di difesa (art. 24, primo comma, della Costituzione) ed una negazione della tutela giurisdizionale (art. 102, primo comma, della Costituzione). Ed infatti con sentenza n. 232 del 1994 questa Corte ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 18, quinto comma, del decreto-legge n. 359 del 1987, convertito nella legge n. 440 del 1987, nella parte in cui demandava la revisione alla commissione arbitrale prevista dall'art. 1 del citato regio decreto-legge n. 36 del 1931, ritenendolo in contrasto con l'art. 102, primo comma, della Costituzione, con connesso pregiudizio del diritto di difesa di cui all'art. 24 della Costituzione. Parimenti con sentenza n. 206 del 1994 questa Corte ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 14, terzo comma, del decreto-legge n. 318 del 1986, convertito nella legge n. 488 del 1986, nella parte in cui, attraverso il rinvio all'art. 25, secondo comma, del decreto-legge n. 55 del 1983, convertito nella legge n. 131 del 1983, demandava detta revisione alla commissione arbitrale suindicata, nonché, conseguentemente, l'illegittimità costituzionale del richiamato art. 25, secondo comma, del decreto-legge n. 55 del 1983. Analoga dichiarazione di illegittimità costituzionale ha colpito l'art. 26, settimo comma, del decreto-legge n. 153 del 1980, convertito nella legge n. 299 del 1980 (sentenza n. 49 del 1994).

Anche nella fattispecie la disposizione censurata – dopo aver previsto che,

con effetto dal 1 gennaio 1992, le tariffe in materia di imposta comunale sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni sono aumentate del 30 per cento – prescrive altresì che le misure dell'aggio, del minimo garantito e del canone fisso, convenute nei contratti di concessione del servizio per l'accertamento e la riscossione dell'imposta comunale sulla pubblicità e dei diritti sulle pubbliche affissioni, devono essere revisionate in relazione alle maggiori riscossioni derivanti da detto aumento di tariffe; e stabilisce altresì che, in caso di mancato accordo tra le parti, la revisione è demandata (necessariamente, quindi) alla suddetta commissione arbitrale, configurando così un'ipotesi di arbitrato obbligatorio. Soccorre quindi la medesima *ratio decidendi* delle citate pronunce di questa Corte sicché deve dichiararsi l'illegittimità costituzionale della disposizione censurata.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 4-*bis*, primo comma, del decreto-legge 13 settembre 1991, n. 299 (Disposizioni concernenti l'applicazione nell'anno 1991 dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili di cui all'art. 3 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, i versamenti dovuti a seguito delle dichiarazioni sostitutive in aumento del reddito dei fabbricati e l'accertamento di tali redditi, nonché altre disposizioni tributarie urgenti), convertito nella legge 18 novembre 1991, n. 363, nella parte in cui – in caso di mancato accordo delle parti in ordine alla revisione delle misure dell'aggio, del minimo garantito e del canone fisso convenute nei contratti di concessione del servizio per l'accertamento e la riscossione dell'imposta comunale sulla pubblicità e dei diritti sulle pubbliche affissioni – demanda la revisione stessa alla commissione arbitrale di cui al regio decreto-legge 25 gennaio 1931, n. 36, convertito nella legge 9 aprile 1931, n. 460.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 21 febbraio 1996.

PARTE V
LE SANZIONI TRIBUTARIE

1.

SANZIONI AMMINISTRATIVE

SENTENZA N. 364/1987 (PRES. SAJA; RED. SAJA)

Violazioni constatate in occasione di accessi, ispezioni e verifiche – Oblazione mediante versamento diretto all'esattoria di una somma pari ad un sesto del massimo della pena – Mancata estensione alle violazioni accertate in ufficio.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), art. 55, terzo comma.

Costituzione, art. 3 (eguaglianza).

SENTENZA N. 207/1988 (PRES. SAJA; RED. SAJA)

Imposta sul valore aggiunto (I.V.A.) – Violazioni – Sanzioni – Conciliazione amministrativa con versamento all'ufficio di una somma pari ad un sesto del massimo della pena prevista – Applicabilità al responsabile principale (cedente) e non anche al cessionario del bene o committente del servizio.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), art. 58, quarto comma.

Costituzione, artt. 3 (eguaglianza) e 24.

SENTENZA N. 93/2025 (PRES. AMOROSO; RED. ANTONINI)

Imposta sul valore aggiunto (IVA) relativa alle importazioni – Mancato pagamento – Effetti – Confisca doganale, obbligatoria, prevista dalle disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine (art. 301 d.P.R. n. 43 del 1973) – Possibilità di evitare la confisca laddove l'obbligato provvede al pagamento integrale dell'importo, delle sanzioni amministrative pecuniarie e degli accessori, compresi gli interessi – Omessa previsione – Proporzionalità delle sanzioni, anche amministrative.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), art. 70, primo comma.

Costituzione, art. 3 (proporzionalità).

Considerato in diritto

1. – Tutte le ordinanze hanno in comune la questione concernente l'art. 55 d.P.R. n. 600 del 1973, ciò che rende opportuna la riunione dei giudizi.

2. – Quanto al merito della detta questione, è necessario mettere a confronto, come giustamente fa l'ordinanza della Commissione piacentina, l'impugnato art. 55 d.P.R. n. 600 del 1973, con l'art. 58 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che istituisce e disciplina l'imposta sul valore aggiunto.

L'art. 55 cit., dopo aver previsto l'applicazione di pene pecuniarie per la violazione degli obblighi stabiliti nello stesso decreto in materia di accertamento delle imposte sui redditi, stabilisce (terzo comma, seconda parte): "Se la violazione è stata constatata in occasione di accessi, ispezioni e verifiche eseguite ai sensi dell'art. 33, la pena pecuniaria non può essere irrogata qualora, nel termine di trenta giorni dalla data del relativo verbale, sia stato eseguito versamento diretto all'esattoria di una somma pari ad un sesto del massimo della pena".

Disposizione del tutto analoga era contenuta nel testo originario dell'art. 58 cit. Senonché con d.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24, emanato anche in attuazione della delega prevista dalla l. 13 novembre 1978, n. 765, riguardante l'adeguamento della disciplina dell'i.v.a. alla normativa comunitaria, quel testo originario venne modificato e, come si legge nella relazione al d.P.R. ult. Cit., la possibilità di oblazione venne generalizzata "onde eliminare inconvenienti verificatisi nell'applicazione dell'attuale quarto comma, consentendo così l'oblazione stessa anche per le violazioni constatate in ufficio". Il quarto comma dell'art. 58 d.P.R. n. 633/1972, pertanto, oggi suona così: "La pena pecuniaria non può essere irrogata qualora nel termine di trenta giorni dalla data del verbale di constatazione della violazione sia stata versata all'ufficio una somma pari ad un sesto del massimo della pena".

È evidente da ciò una diversità di trattamento, priva di giustificazione.

(¹) La Corte con la sentenza n. 364 del 1987 ha altresì dichiarato manifestamente non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 47 stesso d.P.R., «già esaminata e dichiarata non fondata da questa Corte con sentenza n. 128 del 1986, in cui si è osservato che la dichiarazione de qua, contrariamente a quanto ritenuto nelle ordinanze di rimessione, non mira soltanto ad assicurare all'Erario la quota che il sostituto trattiene al sostituto, ma ha altresì una funzione di controllo, in quanto consente agli uffici di apprendere che il sostituto possiede fonti di reddito, mettendoli conseguentemente in grado di verificare l'esistenza e l'entità delle dichiarazioni che egli a sua volta è obbligato a rendere. Pertanto, sotto questo riguardo, non si tratta di mere violazioni formali, ché anzi esse rivestono un notevole rilievo sostanziale, posto che qualsiasi omissione o ritardo della prescritta dichiarazione rende impossibile, o almeno intralcia gravemente, la suddetta attività di controllo, così ledendo o mettendo in pericolo interessi materiali dell'Erario. Del resto nella citata sentenza si è osservato ancora che il giudice tributario ben può tenere conto, nella determinazione delle pene in concreto, anche dei principi dettati dall'art. 54 dello stesso decreto, che fa riferimento alla gravità del danno o del pericolo e alla personalità dell'autore della violazione».

Diversità di trattamento che si riscontra sia nell'ambito delle violazioni, accertate fuori o in ufficio, della disciplina delle imposte sui redditi, sia tra le violazioni del d.P.R. n. 600/1973 e quelle del d.P.R. n. 633/1972. Quest'ultima disparità, anzi, non può essere giustificata neppure dalla diversa natura dei tributi, diretti (imposte sui redditi) e indiretto (iva), disciplinati dai rispettivi decreti presidenziali, e si spiega solo con un difetto di coordinamento dell'intervento legislativo, rimasto limitato, in sede di correzione e di adeguamento alla normativa comunitaria, al solo tributo indiretto.

Stante il rilevato contrasto con l'art. 3 Cost., deve perciò essere dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 55, terzo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, nella parte in cui limita la possibilità di oblazione, mediante versamento diretto all'esattoria di una somma pari ad un sesto del massimo della pena, alle sole violazioni constatate in occasione di accessi, ispezioni e verifiche eseguiti ai sensi del precedente art. 33.

È appena il caso di aggiungere che spetta ai giudici comuni stabilire se il termine di trenta giorni per effettuare l'oblazione, previsto nello stesso terzo comma, possa decorrere non solo dalla data del verbale di constatazione ma anche, quando è il caso, dalla notifica dell'avviso di accertamento.

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 55, terzo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, limitatamente alle parole "Se la violazione è stata constatata in occasione di accessi, ispezioni e verifiche eseguiti ai sensi dell'art. 33";

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 15 ottobre 1987.

* * *

Sentenza n. 207/1988 (Pres. Saja; Rel. Saja) ¹

Considerato in diritto

1. – I giudizi, concernendo questioni sostanzialmente analoghe o connesse, vanno riuniti e decisi congiuntamente.

(¹) La sentenza n. 207 del 1988 ha altresì dichiarato non fondata, nei sensi di cui in motivazione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 41, quarto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (nel testo anteriore alle modifiche apportate dal d.P.R. 29 gennaio 1979, n.

2. – La prima di esse, che è quella fondamentale, concerne l'art. 41, quarto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nel testo, applicabile alla specie, vigente anteriormente alle modifiche apportate dal d.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24. Per quanto qui interessa, va precisato che la norma indicata dispone che nel caso di violazioni dell'obbligo di fatturazione – previste nei primi tre commi dello stesso articolo – il cessionario del bene o il committente del servizio è obbligato al pagamento della pena pecuniaria in solido con l'autore della violazione, per il solo fatto di avere effettuato l'operazione nell'esercizio di un'impresa, arte o professione. La disposizione è censurata dai giudici rimettenti in quanto non consentirebbe al cessionario di ricorrere al fine di contestare l'esattezza dell'accertamento e gli stessi elementi costitutivi dell'infrazione addebitata al cedente, con conseguente violazione degli artt. 3 e 24 Cost. La questione non è però fondata.

Secondo la costante giurisprudenza costituzionale e ordinaria, infatti, l'obbligazione solidale tributaria non si differenzia da quella comune, con la conseguenza che, in base ai principi civilistici, l'accertamento non notificato all'obbligato solidale non determina nei suoi confronti alcuna preclusione e ben può egli, quindi – come rileva anche l'Avvocatura dello Stato – far valere le proprie ragioni nel procedimento tributario (che gli è consentito intentare allorquando gli sarà notificato l'atto relativo alla sanzione) e il suo ricorso può investire sia la sanzione irrogata, sia i presupposti di fatto in base ai quali è stata applicata (cfr. sent. N. 348/87).

3. – Ad analoga conclusione deve pervenirsi in ordine alla questione, sollevata dalla sola Commissione tributaria di primo grado di Alessandria (r.o. 655/86), relativa all'art. 29 della legge 7 agosto 1982, n. 516 (c.d. condono tributario), nella parte in cui dispone che le sanzioni amministrative previste dal titolo terzo del d.P.R. n. 633/72 non si applicano nei casi in cui "l'imposta resti definita ai sensi dei precedenti articoli per l'ammontare indicato nella dichiarazione integrativa". La norma è censurata in quanto non consentirebbe al cessionario del bene di fruire del condono, dato che tale rimedio – secondo la norma impugnata – è consentito unicamente nei casi in cui vi è ancora possibilità di contestazione circa la debenza dell'imposta e non soltanto in merito alla sanzione: possibilità questa che non si verifica per il cessionario, secondo il giudice *a quo*, in quanto al responsabile solidale viene notificato soltanto stralcio dell'avviso di rettifica e di irrogazione delle sanzioni, allorché il relativo provvedimento è ormai divenuto definitivo per mancata opposizione da parte del responsabile principale.

Anche tale questione non è fondata. Premesso, infatti, che nella fattispecie

24), sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost. La stessa sentenza ha dichiarato non fondata, nei sensi di cui in motivazione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 29 della legge 7 agosto 1982, n. 516, sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost. e la questione di legittimità costituzionale delle norme suindicate sollevata, in riferimento all'art. 27 Cost.

trattasi di fatti relativi a periodi di imposta precedenti il 1979 e quindi ad epoca in cui ancora vigeva il principio della responsabilità solidale del cessionario, per non essere ancora intervenuto il d.P.R. n. 24 del 1979, le considerazioni sopra svolte in merito alla possibilità per il cessionario, cui venga notificato il solo avviso di irrogazione della sanzione, di tutelare pienamente la sua posizione, valgono, per la medesima ratio, in tema di condono, essendogli consentita anche in tale sede la tutela giurisdizionale garantita dalla Costituzione.

4. – Infine, la Commissione tributaria di primo grado di Alessandria solleva la questione di legittimità costituzionale dei citati artt. 41 del d.P.R. n. 633/72 e 29 della legge n. 516/82 anche in riferimento all'art. 27 Cost., in quanto dette norme consentirebbero di irrogare al cessionario una pena pecuniaria tenendo conto non della sua personalità, ma di quella del cedente.

La questione è chiaramente infondata, in quanto, per costante giurisprudenza di questa Corte, il principio della personalità della pena di cui allo invocato parametro costituzionale opera esclusivamente nei confronti delle pene vere e proprie e non ha alcuna attinenza con le sanzioni di altra natura (da ult. Ord. N. 502/87).

5. – Resta da esaminare la questione, sollevata da tutte le ordinanze, relativa all'art. 58, quarto comma, del citato d.P.R. n. 633 del 1972, modificato (ma in una parte che non rileva nella fattispecie), con effetto dal gennaio 1973, dal d.P.R. n. 24 del 1979. Esso dispone che la pena pecuniaria non può essere irrogata qualora nel termine di trenta giorni dalla data del verbale di constatazione della violazione sia stata versata all'ufficio una somma pari ad un sesto del massimo della pena.

I giudici rimettenti deducono che la norma viola gli artt. 3 e 24 Cost. in quanto la facoltà da essa riconosciuta di beneficiare della conciliazione amministrativa versando un solo sesto del massimo della pena sarebbe esercitabile dal solo responsabile principale (cedente) e non anche dal cessionario: il che – secondo le dette ordinanze – determinerebbe una ingiustificata disparità di trattamento tra due soggetti di un medesimo rapporto giuridico.

La questione è fondata.

Non possono, infatti, essere tollerate irrazionali diseguglianze tra i coobbligati senza una razionale giustificazione e la denunciata disparità in tema di fruibilità del beneficio della riduzione della sanzione non appare giustificata da alcuna ratio. In particolare, non è condivisibile la tesi dell'Avvocatura dello Stato, secondo cui le posizioni del cedente e del cessionario sarebbero diverse potendo quest'ultimo, a differenza del primo, sottrarsi completamente al pagamento della pena pecuniaria ai sensi dell'art. 41, quarto comma, seconda parte del d.P.R. n. 633/72: trattasi, invero, di aspetto che non incide sulla questione in esame, in quanto il fatto che il cessionario possa, a certe condizioni, liberarsi dalla responsabilità non vale ad eliminare la irrazionalità della esclusione del cessionario stesso dal diverso beneficio della definizione agevolata in via amministrativa.

Va, pertanto, dichiarata la illegittimità costituzionale dell'art. 58, quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 nella parte in cui non prevede che anche il cessionario del bene (o il committente del servizio) possa versare all'ufficio una somma pari ad un sesto del massimo della pena, nel termine di trenta giorni dalla notificazione sopra indicata (*sub* 2).

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

a)-c) [*omissis*]

d) *Dichiara* la illegittimità costituzionale dell'art. 58, quarto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nella parte in cui non prevede che anche il cessionario del bene, o il committente del servizio, può beneficiare della conciliazione amministrativa versando all'ufficio finanziario una somma pari ad un sesto del massimo della pena pecuniaria prevista, nel termine di trenta giorni dalla notificazione dell'atto concernente la sanzione.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, palazzo della Consulta, l'11 febbraio 1988.

* * *

Sentenza n. 93/2025 (Pres. Amoroso; Red. Antonini) ¹

Considerato in diritto

1. – La Corte di cassazione, sezioni unite civili, dubita della legittimità costituzionale dell'art. 70, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, «in relazione» agli artt. 282 e 301 del d.P.R. n. 43 del 1973 e all'Accordo tra la Comunità economica europea e la Confederazione Svizzera del 22 luglio 1972 concluso con il regolamento CEE n. 2840/72, nella parte in cui, nel prevedere

(¹) Con la sentenza n. 93 del 2025 la Corte costituzionale torna a ribadire la rilevanza del principio di proporzionalità delle sanzioni anche in materia tributaria. Si tratta di affermazioni introdotte con chiarezza solo in occasione della sentenza di non fondatezza n. 46 del 2023 ove si è stabilito che il principio di proporzionalità della sanzione rispetto alla gravità dell'illecito è applicabile alla generalità delle sanzioni amministrative, per le quali anche si prospetta l'esigenza che non venga manifestamente meno un rapporto di congruità tra la sanzione e la gravità dell'illecito sanzionato, sulla base del disvalore concreto di fatti pure ricompresi nella sfera applicativa della norma. Il principio di proporzionalità postula infatti l'adeguatezza della sanzione al caso concreto e tale adeguatezza non può essere raggiunta se non attraverso la concreta valutazione degli specifici comportamenti messi in atto nella commissione dell'illecito. Di conseguenza la riduzione della sanzione può essere operata già da parte dell'Agenzia delle entrate, poiché questa spesso dispone, fin dal momento della irrogazione della sanzione, degli elementi di valutazione utili al riguardo. In ogni caso ad essa potrà ricorrere il giudice nell'ambito del contenzioso, anche a prescindere da una formale istanza di parte, ogni qual volta sia stato articolato un motivo di impugnazione sulla debenza o sull'entità delle sanzioni irrogate e risultino allegate circostanze tali da consentirlo.

che «[s]i applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine», non esclude l'applicabilità dell'art. 301 del d.P.R. n. 43 del 1973 nel caso in cui la violazione consista nel mancato versamento dell'IVA all'importazione.

La disposizione censurata prevede, al secondo periodo del comma 1, che, con riferimento all'IVA all'importazione, «[s]i applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine».

Secondo il giudice rimettente la disposizione si porrebbe in contrasto con i principi di proporzionalità e di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. e all'art. 49 CDFUE.

Infatti, l'applicabilità delle sanzioni doganali alle ipotesi di mancato pagamento dell'IVA all'importazione si rivelerebbe in contrasto con i principi richiamati, poiché l'irrogazione della confisca obbligatoria di cui all'art. 301 t.u. dogane, in aggiunta alle sanzioni pecuniarie amministrative, comporterebbe un cumulo sanzionatorio sproporzionato e disallineato rispetto al trattamento previsto per analoghe violazioni relative all'IVA interna.

A parità di disvalore, per quest'ultima è prevista, ai sensi dell'art. 12-*bis*, del d.lgs. n. 74 del 2000, la misura della confisca solo nel caso di rilevanza penale della condotta, ma la stessa non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario.

Questo diverso trattamento sanzionatorio non si giustificerebbe stante l'identità strutturale tra l'IVA interna e quella all'importazione, atteso che, in base alla giurisprudenza unionale e di legittimità, la seconda non costituirebbe un diritto di confine, riconducibile nell'alveo dell'art. 34 t.u. dogane, come invece i dazi doganali, rispetto ai quali sussisterebbe una differenza strutturale, perché il sistema dell'IVA all'importazione sarebbe, per sua natura, incardinato in quello generale dell'IVA.

L'eccesso di cumulo sanzionatorio risulterebbe anche dal raffronto con la disciplina prevista per i dazi, perché l'art. 124, paragrafo 1, lettera e), CDU prevede che l'obbligazione doganale si estingue quando le merci soggette ai dazi all'importazione vengono confiscate.

A evidenziare il carattere sproporzionato della misura della confisca concorrerebbe, infine, anche la sua natura fissa e automatica, che non consente di considerare la condotta tenuta dal contravventore.

2.- Va preliminarmente disattesa l'eccezione della difesa statale di inammissibilità della questione prospettata in riferimento all'art. 49 CDFUE sotto diversi profili: innanzitutto perché il giudice rimettente avrebbe solo genericamente fatto riferimento a questa disposizione, poi in quanto la disposizione riguarderebbe solo le sanzioni penali, non anche quelle pecuniarie amministrative e infine, perché, come conseguenza del suo ragionamento, il giudice rimettente avrebbe dovuto in realtà disapplicare la disposizione censurata.

2.1.- Secondo questa Corte, il giudice *a quod* deve illustrare le ragioni per le

quali la disposizione censurata ricadrebbe nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione europea; ciò che a sua volta condiziona, ai sensi dell'art. 51 CDFUE, la stessa applicabilità delle norme della Carta, inclusa la loro idoneità a costituire parametri interposti nel giudizio di legittimità costituzionale (*ex plurimis*, sentenza n. 85 del 2024).

Il giudice rimettente, sotto questo profilo, ha chiaramente e correttamente fatto richiamo alla disposizione di cui all'art. 49 CDFUE al fine di supportare, anche a livello unionale, l'argomento secondo cui la disposizione censurata, nel prevedere la confisca obbligatoria in caso di violazione dell'IVA all'importazione, non sarebbe rispettosa della proporzionalità tra la sanzione e la gravità dell'illecito; principio che discende, oltre che dall'art. 3, primo comma, Cost., anche dal paragrafo 3 del citato art. 49 CDFUE, per il quale «[l]e pene non devono essere sproporzionate rispetto al reato», che l'Italia è tenuta ad osservare in forza degli obblighi unionali cui è vincolata ai sensi degli artt. 11 e 117, primo comma, Cost.

Questa valutazione di non proporzionalità della sanzione della confisca, che ha chiaramente carattere afflittivo, è stata compiuta dal giudice rimettente comparando la disciplina sanzionatoria prevista per l'IVA all'importazione con quella applicabile per l'IVA interna.

Entra qui in considerazione, pertanto (come già evidenziato da questa Corte con la sentenza n. 46 del 2023), «la conformità del sistema sanzionatorio nazionale ai criteri indicati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea in tema di proporzionalità delle sanzioni tributarie relative ai tributi armonizzati (Corte di giustizia dell'Unione europea, sentenza 26 aprile 2017, in causa C-564/15, Farkas; 26 novembre 2015, in causa C-487/14, Total Waste Recycling; 16 luglio 2015, in causa C-255/14, Chmielewski; 17 luglio 2014, in causa C-272/13, Equoland; 18 dicembre 1997, nelle cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Molenheide e altri)».

L'assimilazione dell'IVA all'importazione a quella interna comporta, nella prospettiva del giudice rimettente, la riconducibilità della prima nel sistema generale dell'IVA, tributo armonizzato, con conseguente ricaduta della disposizione censurata nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione europea.

2.2.- Va osservato, inoltre, con riferimento al profilo relativo all'obbligo di disapplicare la disposizione censurata in contrasto con l'art. 49 CDFUE, che ove la questione abbia altresì «un “tono costituzionale”, per il nesso con interessi o principi di rilievo costituzionale» (*ex plurimis*, sentenza n. 181 del 2024), il giudice italiano ha sempre, assieme agli altri rimedi, «l'ulteriore possibilità di sollecitare l'intervento di questa Corte, affinché rimuova la legge nazionale ritenuta incompatibile con il diritto dell'Unione» (nello stesso senso, recentemente, sentenza n. 7 del 2025).

Nella specie, è evidente il nesso con il principio costituzionale di proporzionalità della sanzione, desumibile, tra l'altro, dall'art. 3 Cost.

3.- Non fondata è anche l'eccezione della difesa statale di inammissibilità

delle questioni per vizio di motivazione sulla non manifesta infondatezza, in quanto il rimettente non avrebbe considerato che la condotta realizzata nel caso di cui si discute nel giudizio principale, dato l'ammontare del tributo evaso, non rientrava tra quelle oggetto di depenalizzazione.

In realtà, il giudice *a quo* ha preso atto della circostanza che il processo penale che era stato instaurato nei confronti del contribuente si era concluso con la sua assoluzione, perché il giudice penale aveva ritenuto che il fatto non era più previsto come reato a seguito dell'avvenuta depenalizzazione della fattispecie di contrabbando semplice per effetto dell'art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 8 del 2016, e che, conseguentemente, era stata applicata al contribuente la sanzione amministrativa pecuniaria prevista per tale illecito depenalizzato.

La considerazione della difesa statale che la condotta del contribuente non sarebbe dovuta rientrare nell'ambito della depenalizzazione si scontra, dunque, con l'esito processuale di cui inevitabilmente il giudice rimettente ha dovuto prendere atto.

4.- È parimenti non fondata l'eccezione della difesa statale di inammissibilità della questione per contraddittorietà della motivazione, perché il rimettente, da un lato, avrebbe affermato che il più severo trattamento delle violazioni relative ai tributi dovuti in caso di importazione si giustificerebbe per la loro maggiore difficoltà di accertamento rispetto a quelle inerenti all'evasione dell'IVA interna; dall'altro, che non vi sarebbero «differenze procedurali e di accertamento di significativo impatto tra le diverse fattispecie».

Secondo questa Corte (sentenze n. 232 del 2019 e n. 206 del 2001) la contraddittorietà della motivazione si traduce nell'inidoneità della medesima a «evidenziare e spiegare il *quomodo* del preteso *vulnus*» lamentato (sentenza n. 176 del 2021), come qualora si formuli una censura che «smentisce la stessa premessa da cui muove la ricorrente» (sentenza n. 297 del 2009).

Nell'ordinanza di remissione, invece, non viene contemporaneamente dedotto che l'evasione dell'IVA all'importazione determina una difficoltà di accertamento maggiore rispetto ad altre fattispecie simili (evasione dell'IVA interna), cui consegue la legittimità di un trattamento repressivo più severo, e che (contraddittoriamente) tra la fattispecie di evasione dell'IVA all'importazione e quella di evasione dell'IVA interna non vi sarebbero differenze quanto a modalità e procedure di accertamento.

Al contrario, le Sezioni unite hanno affermato che le pur esistenti differenze nella modalità di accertamento tra evasione dell'IVA all'importazione e di quella interna non giustificano l'applicazione della confisca doganale alla prima.

Il ragionamento logico sviluppato dal rimettente, dunque, non risulta contraddittorio, in quanto, secondo la prospettazione svolta, le possibili differenze in tema di accertamento dei due tributi non sarebbero tali da costituire ragione valida per una differenziazione sul piano della sanzione da applicare.

5.- Con riferimento al merito, in via preliminare, occorre precisare che, con la legge 9 agosto 2023, n. 111 (Delega al Governo per la riforma fiscale), il

Governo è stato delegato, tra l'altro, a emanare uno o più decreti legislativi, essenzialmente diretti a una razionalizzazione del sistema doganale (art. 11), nonché a una revisione del relativo sistema sanzionatorio (art. 21).

In attuazione della delega è stato emanato, successivamente all'ordinanza di rimessione, il d.lgs. n. 141 del 2024, che all'art. 1 ha disposto l'approvazione delle disposizioni contenute nell'Allegato 1, denominato «Disposizioni nazionali complementari al Codice doganale dell'Unione».

Le nuove disposizioni hanno sostituito un quadro normativo frammentato e segnato dal corso del tempo, introducendo un vero e proprio codice doganale nazionale, aggiornato e complementare a quello dell'Unione europea.

In questa prospettiva, l'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 141 del 2024, ha stabilito che «[q]uando leggi, regolamenti, decreti o altre norme o provvedimenti, fanno riferimento a disposizioni contenute in articoli del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, vigenti alla data di entrata in vigore del presente decreto, il riferimento si intende alle corrispondenti disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione di cui all'allegato 1 al presente decreto».

All'art. 8, comma 1, lettera f), è stata quindi disposta l'abrogazione espressa del d.P.R. n. 43 del 1973.

Per quanto qui rileva, va considerato che l'art. 27, comma 2, dell'Allegato 1, ha, peraltro, stabilito – fatte salve le ipotesi eccezionali dell'immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'IVA per successiva immissione in consumo in altro Stato membro dell'Unione europea o per vincolo a un regime di deposito diverso da quello doganale – che fra «i diritti doganali di cui al comma 1 costituiscono diritti di confine [...] l'imposta sul valore aggiunto e ogni altra imposta di consumo, dovuta all'atto dell'importazione, a favore dello Stato».

Nell'Allegato 1 è stato anche modificato il quadro delle sanzioni penali conseguenti alla realizzazione dei fatti di contrabbando (articoli da 78 a 92) e di quelle amministrative relative a violazioni doganali che non costituiscono reati di contrabbando (articoli da 96 a 103).

5.1. – La novella intervenuta con il d.lgs. n. 141 del 2024 non giustifica, tuttavia, la restituzione degli atti al giudice *a quo*.

Non può infatti essere seguito il ragionamento, del tutto astratto e generico, della difesa erariale, secondo cui tale rimessione si giustificerebbe in forza «del complessivo mutamento del quadro sanzionatorio, che in parte è una *lex mitior* retroattiva».

A prescindere dalla correttezza di tale valutazione, è infatti indubbio che l'art. 7 (Disposizioni finali e di coordinamento) del d.lgs. n. 141 del 2024 esclude espressamente la retroattività del nuovo apparato sanzionatorio amministrativo, sancendo, al comma 3, che «[l]e sanzioni amministrative di cui all'allegato 1 e

all'articolo 3 si applicano alle violazioni commesse a partire dalla data di entrata in vigore del presente decreto».

Nel caso di specie, invece, la violazione risale all'anno 2012 e pertanto esula dal raggio di applicazione della nuova disciplina.

Inoltre, la sanzione pecuniaria è stata definitivamente irrogata e corrisposta dal contribuente e la confisca di cui unicamente in questa sede si discute è stata confermata dalla disciplina oggi vigente.

5.2. – Nemmeno l'esplicita qualificazione dell'IVA all'importazione come diritto di confine, a ben vedere, può sostenere la richiesta dell'Avvocatura generale dello Stato.

È pur vero che l'ordinanza di rimessione si fonda sulla «qualificazione dell'Iva come diritto non doganale» e che nella relazione illustrativa al d.lgs. n. 141 del 2024 si afferma: «[r]ispetto alla formulazione vigente, tra i diritti di confine viene esplicitamente inserita l'imposta sul valore aggiunto, al fine di chiarire che anche a questo tributo, per le operazioni di importazione, si applica la normativa unionale in materia di individuazione del debitore e di estinzione dell'obbligazione doganale. Ciò in linea anche con la posizione della Corte di cassazione (Cass. pen., Sez. III, Sent., 11/02/2022, n. 4978) che ha ritenuto di dare “continuità all'orientamento giurisprudenziale che qualifica l'IVA all'importazione quale diritto di confine ai sensi dell'art. 34 TULD, la cui evasione integra il reato di contrabbando *ex* art. 292 TULD, e ciò in quanto detta soluzione interpretativa si presenta più aderente alla lettera dell'art. 34 TULD che, come visto, relativamente alle merci in importazione, ricomprende tra i diritti di confine non solo i dazi ma anche “ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato”».

È pure vero che questo indirizzo è stato confermato dalla Cassazione penale anche dopo l'entrata in vigore del d.lgs. n. 141 del 2024 in relazione a fatti anteriormente commessi, e che è stato posto in evidenza che la disposizione di cui all'art. 27, comma 2, dell'Allegato 1 mirerebbe a convalidare, anche in riferimento al passato, la linea interpretativa che ritiene riconducibile l'IVA all'importazione tra i diritti di confine (Corte di cassazione, terza sezione penale, sentenza 14 ottobre-27 novembre 2024, n. 43140).

Tuttavia, tale esplicita qualificazione legislativa dell'IVA all'importazione come diritto di confine non incide sul nucleo essenziale delle questioni sollevate dall'ordinanza di rimessione e non compromette l'«ordito logico che sta alla base delle censure prospettate» (ordinanza n. 97 del 2022).

Risulta, invece, dirimente «l'esigenza», che il rimettente ha ben considerato, «di valutare il rapporto tra l'Iva all'importazione e i dazi doganali».

Infatti, anche se ora esplicitamente qualificata dal legislatore come diritto di confine, l'IVA all'importazione ha una natura radicalmente diversa dai dazi doganali e tale struttura non può essere incisa dalla suddetta qualificazione.

La prima, infatti, a differenza dei secondi, è strutturata sulla base del principio di neutralità fiscale rispetto a tutte le attività economiche, il che

implica il diritto per il soggetto passivo di detrarre l’IVA dovuta o assolta a seguito della cessione di beni o di prestazione di servizi; in tal senso, la Corte di giustizia dell’Unione europea, sesta sezione, sentenza 17 luglio 2014, causa C-272/13, Equoland soc. coop. arl, ha ricordato che la giurisprudenza unionale ha ripetutamente affermato il «ruolo preponderante che il diritto a detrazione occupa nel sistema comune dell’IVA, diretto a garantire la perfetta neutralità fiscale di tale imposta» (punto 41).

I dazi e le misure a essi equivalenti, invece, sono diritti di confine che svolgono funzioni ben diverse, essendo diretti ad aumentare il prezzo di specifiche merci nella prospettiva di proteggere l’economia e il mercato interno nonché ad alimentare le risorse proprie dell’Unione europea.

Se è pur vero che l’IVA all’importazione e i dazi doganali presentano in comune il fatto generatore e il momento dell’esigibilità, che si ricollegano entrambi all’importazione delle merci, e se, quindi, solo in relazione a questo profilo deve ritenersi che il legislatore abbia potuto qualificarla come «diritto di confine», rimane tuttavia fermo che «l’IVA all’importazione non fa parte dei “dazi all’importazione”, ai sensi dell’articolo 5, punto 20, [CDU], che riguarda i dazi doganali dovuti all’importazione delle merci» (Corte GUE, sentenza 12 maggio 2022, causa C-714/20, U.I. srl), perché «non possiede le caratteristiche di una tassa di effetto equivalente a dazi doganali all’importazione ai sensi degli artt. 12 e 13, n. 2, del Trattato» (punto 22) ed è diretta a garantire la neutralità rispetto all’origine dei beni, al fine di porre le merci importate nella stessa situazione dei prodotti nazionali analoghi per quanto riguarda gli oneri fiscali (così già Corte GUE, sentenza 5 maggio 1982, causa C-15/81, Gaston Schul).

6. – Una volta esclusa la necessità della restituzione degli atti, deve essere altresì considerata la portata del *petitum* del giudice rimettente: se, da un lato, in diversi passaggi della motivazione questi sembra censurare la previsione della confisca solo in rapporto ai fatti di evasione dell’IVA all’importazione sanzionati in via amministrativa, in altri, operando un raffronto tra il trattamento sanzionatorio delle violazioni di rilievo penale concernenti l’IVA all’importazione e quelle di rilievo penale concernenti l’IVA interna, mostra di volere sottoporre in termini generali a questa Corte la questione di legittimità costituzionale relativa all’applicabilità ai fatti considerati della confisca obbligatoria prevista dall’art. 301 t.u. dogane.

Dal momento che il dispositivo dell’ordinanza non contiene alcuno specifico riferimento all’illecito amministrativo e che le Sezioni unite formulano la questione sul combinato disposto dell’art. 70 del d.P.R. n. 633 del 1972 e degli artt. 282 – che punisce il contrabbando «con la multa non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti di confine» – e 301 t.u. dogane, questa Corte ritiene di dover decidere sulla più generale questione se l’applicabilità della confisca prevista da quest’ultima disposizione costituisca, in caso di evasione dell’IVA all’importazione, una sanzione punitiva sproporzionata, contrastante con l’art. 3 Cost. e l’art. 49 CDFUE.

7. – La questione è fondata nei termini che seguono.

Questa Corte non solo in più occasioni ha precisato che il principio della proporzionalità è «applicabile anche alla generalità delle sanzioni amministrative» (*ex plurimis*, sentenza n. 266 del 2022), ma ha espressamente affermato che tale principio riguarda anche le sanzioni tributarie (sentenza n. 46 del 2023), per le quali, del resto, anche la Corte di giustizia dell'Unione europea ha elaborato una copiosa giurisprudenza in riferimento ai tributi armonizzati (in materia di IVA, tra le altre, Corte di giustizia dell'Unione europea, sezione prima, sentenza 8 maggio 2019, causa C-712/17, En. Sa srl).

Anche per queste sanzioni si presenta quindi l'esigenza che non venga manifestamente meno quel rapporto di congruità tra la sanzione e la gravità dell'illecito che la giurisprudenza di questa Corte ha fatto discendere, in particolare, dall'art. 3, primo comma, Cost., ma che deriva, altresì, dagli obblighi unionali cui l'Italia è vincolata ai sensi degli artt. 11 e 117, primo comma, Cost., e in particolare dall'art. 49, paragrafo 3, CDFUE, che sancisce espressamente il principio secondo cui «[l]e pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al reato».

7.1. – La prospettiva di assicurare una maggiore proporzionalità delle sanzioni previste dall'ordinamento tributario italiano è stata, peraltro, tracciata sin dalla legge 11 marzo 2014, n. 23 (Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita), che ha evidenziato l'esigenza di una commisurazione del sistema sanzionatorio tributario all'effettiva entità oggettiva e soggettiva delle violazioni.

Successivamente, la legge 9 agosto 2023, n. 111 (Delega al Governo per la riforma fiscale) ha espressamente disposto, nell'art. 20, comma 1, lettera c), numero 1), che, nel disciplinare il sistema delle sanzioni amministrative tributarie, il legislatore delegato si attenesse al principio di «migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei».

Il decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87 (Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell'articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111), ha dato attuazione al principio contenuto nella indicata legge delega, ridisegnando all'insegna della proporzionalità il volto del sistema sanzionatorio tributario; le innovazioni introdotte sono poi confluite nel decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173 (Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali).

7.2. – Anche rispetto a questa complessiva evoluzione il sistema normativo censurato si presenta disallineato.

L'art. 70, primo comma, del d.lgs. n. 633 del 1972, inserito nel Titolo V (Importazioni), dispone, infatti, che «[l]'imposta relativa all'importazione è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione. Si applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine».

Il richiamo al trattamento sanzionatorio delle disposizioni delle leggi do-

ganali comporta l'applicazione, *ratione temporis*, dell'art. 301 del d.P.R. n. 43 del 1973 che prevede, al suo primo comma: «[n]ei casi di contrabbando è sempre ordinata la confisca delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato e delle cose che ne sono l'oggetto ovvero il prodotto o il profitto».

Questa confisca costituisce una misura che non estingue l'obbligazione tributaria e che si aggiunge al pagamento della sanzione pecuniaria (da due a dieci volte l'importo evaso, in base agli articoli da 282 a 292 del d.P.R. n. 43 del 1973) per una condotta avente natura di illecito penale o amministrativo a seconda che tale importo sia o meno superiore a euro 10.000,00.

Si determina, in questi termini, un cumulo sanzionatorio che non ha eguali non solo rispetto al regime dell'IVA interna, ma nemmeno in riferimento a quello dei più tradizionali diritti di confine, i dazi, come constatano le stesse Sezioni unite rimettenti.

Per questi ultimi, infatti, l'art. 124, paragrafo 1, lettera e), CDU, prevede che l'obbligazione doganale si estingue «quando le merci soggette a dazi all'importazione o all'esportazione vengono confiscate o sequestrate e contemporaneamente o successivamente confiscate».

Per l'IVA interna, invece, la confisca è prevista, ma solo nel caso in cui la condotta costituisca reato, dall'art. 12-bis, comma 2, del d.lgs. n. 74 del 2000.

Originariamente, il comma 2 del citato articolo prevedeva che «[l]a confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta».

Con l'art. 1, comma 1, lettera e), numero 2), del d.lgs. n. 87 del 2024, la disposizione ha ora assunto il seguente tenore: «2. Salvo che sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale, desumibile dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto altresì conto della gravità del reato, il sequestro dei beni finalizzato alla confisca di cui al comma 1 non è disposto se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateizzazione, anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione, sempre che, in detti casi, il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti».

Nonostante la diversa formulazione, entrambe le disposizioni, in ogni caso, si orientano nel senso di valorizzare il comportamento dell'autore del fatto illecito, al quale è data la possibilità di evitare la confisca mediante il pagamento dell'imposta e delle sanzioni.

7.3. – A fronte del cumulo sanzionatorio stabilito dalla norma censurata, la richiesta formulata dal rimettente è rivolta all'ablazione della previsione della possibilità stessa della confisca nel caso di evasione dell'IVA all'importazione.

Va precisato, però, che «il *petitum* dell'ordinanza di rimessione ha la funzione di chiarire il contenuto e il verso delle censure mosse dal giudice rimettente», ma non vincola questa Corte, che, «ove ritenga fondate le questio-

ni, rimane libera di individuare la pronuncia più idonea alla *reductio ad legitimitatem* della disposizione censurata» (*ex plurimis*, sentenza n. 53 del 2025).

7.4. – In questa prospettiva, occorre considerare che la confisca obbligatoria prevista dall'art. 301 del d.P.R. n. 43 del 1973 è qualificata, nella rubrica dell'articolo, quale «misura di sicurezza».

Con l'ablazione del bene si intende, in particolare, tutelare l'interesse dello Stato non solo alla regolarità delle importazioni e alla completa e tempestiva percezione del tributo, ma anche a neutralizzare l'attrattiva alla realizzazione dell'illecito ove il contravventore potesse contare sul fatto che il bene gli sarebbe lasciato nella sua disponibilità.

La confisca dell'oggetto non ha quindi una finalità ripristinatoria dello *status quo ante*, ma riveste carattere punitivo, secondo i principi declinati nelle sentenze n. 7 del 2025 e n. 112 del 2019. Essa, infatti, non si limita a reintegrare lo Stato della somma indebitamente non versata (pari all'importo dell'IVA evasa), ma comporta anche per il contribuente una perdita patrimoniale in misura ben superiore a quella somma.

Tuttavia, sussiste una duplice differenza con la confisca obbligatoria dei beni utilizzati per commettere l'illecito, dichiarata costituzionalmente illegittima con la sentenza n. 7 del 2025, quanto alla previsione dell'art. 2641 del codice civile, relativa ai reati societari, e con la sentenza n. 112 del 2019, con riguardo agli abusi di mercato sanzionati in via amministrativa.

In primo luogo, perché nel caso dei beni strumentali non c'è alcun rapporto predeterminato tra l'entità dell'ablazione patrimoniale e il profitto ricavato dall'autore del fatto: il valore dei beni strumentali può risultare enormemente superiore a quello del profitto ricavato dall'agente, che potrebbe anche mancare del tutto.

Di contro, la confisca obbligatoria del bene oggetto di contrabbando viene nella sostanza a risolversi in una sanzione patrimoniale a carattere proporzionale: l'ammontare dell'IVA all'importazione è sempre pari, infatti, a una percentuale del valore del bene (nel caso oggetto del giudizio *a quo*, il 10 per cento), sicché, correlativamente, la confisca di quest'ultimo colpisce il patrimonio dell'agente per un multiplo del profitto realizzato (che si identifica con l'IVA evasa). La misura si adatta automaticamente, quindi, a uno degli elementi – il più significativo – che esprimono il disvalore dell'illecito: il che stempera la questione dell'«insensibilità» della confisca in esame alle peculiarità del caso concreto.

In secondo luogo, la rimozione della confisca obbligatoria dei beni strumentali, operata con le citate sentenze di questa Corte, ha fatto subentrare ad essa la generale disciplina che prevede tale confisca come facoltativa (art. 240, primo comma, del codice penale, quanto ai reati; art. 20, terzo comma, della legge 24 novembre 1981, n. 689, recante «Modifiche al sistema penale», quanto alle violazioni amministrative).

Questo non avverrebbe se fosse rimossa la confisca obbligatoria dell'oggetto della violazione: una volta soppressa l'applicabilità dell'art. 301 del d.P.R. n. 43 del 1973, in caso di evasione dell'IVA all'importazione, non ci sarebbe alcuna norma che renderebbe possibile la confisca, sia pur facoltativa, del bene importato rispetto al quale si realizza l'evasione dell'IVA, questa misura non essendo prevista né in rapporto alle violazioni amministrative, né in relazione a quelle di rilievo penale.

Il sistema sanzionatorio risulterebbe disallineato anche rispetto a quanto previsto dal ricordato art. 124 CDU, che, invece, nel momento stesso in cui stabilisce che l'obbligazione doganale di pagare il dazio si estingue nel caso di confisca delle merci, riconosce la possibilità che queste ultime siano oggetto di ablazione.

Ciò porta a escludere non solo l'ipotesi, coincidente con la richiesta del rimettente, di una *reductio ad legitimitatem* attraverso l'ablazione dell'intero rimando, per il tramite dell'art. 70 del d.P.R. n. 633 del 1972, all'art. 301, ma anche quella, più limitata, della caducazione della sola confisca dell'oggetto, lasciando, invece, intatta la possibilità della confisca del prodotto o del profitto.

7.5. – A quest'ultima soluzione si oppone anche una considerazione che attiene alla significativa differenza tra i meccanismi che presidiano l'IVA interna rispetto a quella all'importazione.

La prima, infatti, è caratterizzata da un sistema di tracciabilità, negli scambi, dei soggetti passivi, mentre per la seconda il fatto generatore e il momento dell'esigibilità coincidono con l'ingresso fisico del bene nel territorio dello Stato, per cui la principale e fondamentale garanzia effettiva del pagamento dell'imposta è quella che si sviluppa facendo leva sul bene.

È la stessa ordinanza di rimessione che ha cura di riconoscere che «l'applicabilità all'Iva all'importazione delle più severe sanzioni previste dalle leggi doganali per i dazi può essere giustificata» alla luce della «diversità dei presupposti e degli elementi costitutivi e di accertamento che presiedono, rispettivamente, l'Iva interna e l'Iva all'importazione, più complessi e suscettibili di più difficile rilevazione per quest'ultima (Corte di giustizia, sentenza 25 febbraio 1988, causa C-299/86, Rainer Drexler, che ha precisato, al punto 22, «le due categorie di infrazioni di cui trattasi si distinguono per diverse circostanze che attengono tanto gli elementi costitutivi dell'infrazione quanto alla difficoltà maggiore o minore di scoprirla. Infatti, l'IVA all'importazione è riscossa all'atto del semplice ingresso fisico del bene nel territorio dello Stato membro interessato, piuttosto che in occasione di uno scambio. Dette differenze implicano che gli Stati membri non sono obbligati ad istituire un regime identico per le due categorie di infrazioni.»).

In caso di evasione dell'IVA all'importazione, non sarebbe sempre possibile, soprattutto in riferimento a beni non frazionabili, operare un sequestro conservativo (che rimarrebbe possibile, peraltro, solo per il profitto, cioè l'IVA

evasa, ma non per le sanzioni) su beni di valore molto più elevato dell'IVA evasa.

In altre parole, una volta perduta la possibilità della confisca dell'oggetto, lo Stato potrebbe trovarsi sostanzialmente disarmato di fronte all'evasione dell'IVA all'importazione.

7.6. – Tanto chiarito, va considerato che l'illegittimità costituzionale della norma censurata non si prefigura, alla luce di quanto precisato, in forza di una sproporzione intrinseca o “cardinale”, quanto, invece, per un cumulo sanzionatorio che si rivela viziato per sproporzione relativa, o “ordinale”, nel confronto sia con l'art. 124 CDU, che, come si è visto, in caso di confisca esclude la debenza dell'obbligazione doganale, sia con la disciplina dell'omesso versamento dell'IVA interna, che, in sostanza, nello stabilire solo la confisca, diretta e per equivalente, dell'importo evaso, ai sensi dell'art. 12-*bis*, comma 2, del d.lgs. n. 74 del 2000, prevede che il sequestro dei beni finalizzato alla confisca non è disposto se il debito tributario è in corso di estinzione.

7.7. – Se l'apprensione del bene trova giustificazione nella finalità di garanzia della confisca in questione, che opera fin tanto che il contribuente non provveda al pagamento di quanto dovuto, la *reductio ad legitimitatem* passa – superando così anche la questione della rigidità della sanzione – attraverso la valorizzazione della condotta dell'autore del fatto illecito, che, del resto, costituendo un paradigma che informa non solo il citato art. 12-*bis*, comma 2, del d.lgs. n. 74 del 2000, ma anche altre diverse disposizioni del d.lgs. n. 87 del 2024 sulle sanzioni tributarie (tra queste, l'art. 1, comma 1, lettere *b*, *c*, *f* e *g*), rappresenta una grandezza pre-data che permette di raggiungere una soluzione «costituzionalmente adeguata» (*ex plurimis*, sentenza n. 95 del 2022).

Nell'ipotesi in cui l'autore dell'illecito si attiva per rimediare al mancato pagamento dell'IVA all'importazione, corrispondendo il tributo evaso, gli accessori, comprensivi degli interessi, nonché la sanzione pecuniaria, il mantenimento della misura della confisca risulta infatti sproporzionato, dal momento che lo Stato ha recuperato l'intero debito tributario e quindi viene meno anche quella funzione di garanzia che può giustificare la confisca obbligatoria.

L'art. 70, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 deve quindi essere dichiarato costituzionalmente illegittimo nella parte in cui, nello stabilire che «[s]i applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine», non prevede che, in caso di applicazione dell'art. 301 del d.P.R. n. 43 del 1973, le cose che costituiscono oggetto della violazione non sono confiscate se l'obbligato provvede al pagamento integrale dell'importo evaso, degli accessori, comprensivi degli interessi, e della sanzione pecuniaria.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 70, primo comma, del decreto

del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), in relazione agli artt. 282 e 301 del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43 (Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale), nella parte in cui, nello stabilire che «[s]i applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine», non prevede che, in caso di applicazione dell'art. 301 del d.P.R. n. 43 del 1973, le cose che costituiscono oggetto della violazione non sono confiscate se l'obbligato provvede al pagamento integrale dell'importo evaso, degli accessori, comprensivi degli interessi, e della sanzione pecuniaria.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, l'11 giugno 2025.

2.

SANZIONI PENALI, PERSEGUIBILITÀ DEI REATI E PREGIUDIZIALE TRIBUTARIA

SENTENZA N. 55/1969 (PRES. A.M. SANDULLI.; REL. BRANCA)

Dogane – Delitti punibili con sola multa – Potere dell'autorità amministrativa di consentire la conciliazione.

Legge 25 settembre 1940, n. 1424 (Legge doganale), art. 141, secondo comma

Costituzione, art. 3 (ragionevolezza).

SENTENZA N. 141/1969 (PRES. BRANCA; REL. ROSSI)

Finanza locale – Imposte di consumo – Conciliazione amministrativa per le trasgressioni nella materia – Potere dell'autorità amministrativa di determinare volta per volta la somma da versare a titolo di oblazione e di decidere se ammettere o meno un soggetto alla conciliazione – Esclusione di tutela giurisdizionale avverso il provvedimento che decide i ricorsi amministrativi.

Regio decreto 14 settembre 1931, n. 1175 (Testo unico per la finanza locale), art. 66.

Costituzione, art. 113.

SENTENZA N. 180/1984 (PRES. ELIA; REL. DE STEFANO)

Reati e pene – Infrazioni valutarie – Costituzione di disponibilità valutarie all'estero dei cittadini italiani – Divieto – Non applicabilità per le attività di lavoro dipendente o artigianale svolte all'estero da lavoratori che conservano la residenza in Italia – Esclusione dallo stesso beneficio delle attività svolte dal lavoratore autonomo.

Decreto-legge 4 marzo 1976, n. 31 (Disposizioni penali in materia di infrazioni valutarie), come modificato dall'art. 1 della legge di conversione 30 aprile 1976, n. 159, ed ulteriormente modificato dall'art. 2 della legge 8 ottobre 1976, n. 689, art. 1, ultimo comma; decreto-legge 4 marzo 1976, n. 31 (Disposizioni penali in materia di infrazioni valutarie), come modificato dall'art. 1 della legge di conversione 30 aprile 1976, n. 159, ed ulteriormente modificato dall'art. 2 della legge 8 ottobre 1976, n. 689, nel testo sostituito dall'art. 2 della legge 23 dicembre 1976, n. 863, art. 1, ultimo comma.

Costituzione, artt. 3 (eguaglianza) e 35.

SENTENZA N. 2/1989 (PRES. SAJA; RED. E. GALLO)

Imposte sui redditi – Certificati allegati alla dichiarazione delle persone fisiche – Annotazione di somme inferiori a quelle effettivamente corrisposte – Azione penale – Inizio o proseguimento condizionato all'accertamento definitivo dell'imposta evasa.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), art. 56, ultimo comma.

Costituzione, art. 112.

SENTENZA N. 35/1991 (PRES. CONSO; RED. CONSO)

Reati tributari – Frode fiscale – Alterazione in misura rilevante del risultato della dichiarazione dei redditi – Configurabilità del reato solo se la dissimulazione di componenti positivi o la

simulazione di componenti negativi del reddito si concretizzi in «forme artificiose» – Omessa previsione.

Decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429 (Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria), convertito con modificazioni in legge 7 agosto 1982, n. 516, art. 4, primo comma, n. 7).

Costituzione, artt. 3 (eguaglianza) e 25, secondo comma.

SENTENZA N. 258/1991 (PRES. CORASANITI; RED. SPAGNOLI)

Reati tributari – Accertamento dell'imposta divenuto definitivo a seguito di decisioni della commissione tributaria – Vincolatività per il giudice penale nella cognizione del reato di omessa e infedele dichiarazione dei redditi.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), art. 56.

Costituzione, art. 24.

SENTENZA N. 5/1993 (PRES. CASAVOLA; RED. GRANATA)

Reati tributari – Infrazioni in materia di IVA – Accertamento – Decisione definitiva in sede di giurisdizione tributaria – Efficacia vincolante in sede penale riguardo ai reati commessi prima del 1° gennaio 1983.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), art. 50, primo comma.

Costituzione, art. 3 (eguaglianza).

SENTENZA 80/2014 (PRES. SILVESTRI; RED. FRIGO)

Reati e pene – Reato di omesso versamento dell'IVA – Decreto legislativo recante “Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205” – Previsione per l'omesso versamento dell'IVA di una soglia di punibilità (50.000 euro) inferiore a quelle stabilite per la dichiarazione infedele (103.291,38 euro) e l'omessa dichiarazione (77.468,53 euro) – Incongruenza successivamente corretta (a decorrere dal 17 settembre 2011) con il d.l. n. 138 del 2011, che ha ridotto la soglia di punibilità dell'omessa dichiarazione a 30.000 euro e quella della dichiarazione infedele a 50.000 euro – Necessità per il periodo precedente la correzione di allineare la soglia di punibilità dell'omesso versamento dell'IVA (euro 50.000) alla soglia più alta di punibilità, cioè quella della dichiarazione infedele (euro 103.291,38).

Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205), art. 10-ter.

Costituzione, art. 3 (eguaglianza).

SENTENZA N. 175/2022 (PRES. AMATO; RED. AMOROSO)

Reati tributari – Omesso versamento delle ritenute – Ampliamento della fattispecie, mediante l'inclusione, per mezzo di decreto legislativo, dell'omesso versamento delle ritenute dovute sulla base della mera dichiarazione annuale del sostituto d'imposta.

Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 (Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23), art. 7, comma 1, lett. *a*) e *b*); decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-*bis*.

Costituzione, artt. 25, secondo comma, 76 e 77, primo comma.

Considerato in diritto

1. – È stato denunciato l'art. 141 della legge 25 settembre 1940, n. 1424, perché, ammettendo la definizione amministrativa nei delitti di contrabbando (punibili con la sola multa), la fa dipendere, insieme con l'estinzione del reato, dalla "illimitata discrezionalità" degli uffici doganali. Ciò contrasterebbe con l'art. 3 della Costituzione: infatti le dogane, consentendo o negando ad arbitrio la "definizione amministrativa del contesto", sarebbero libere di regolare diversamente situazioni analoghe.

La questione è solo parzialmente fondata.

Se la conciliazione amministrativa e quindi la perseguibilità del reato dipendessero dall'arbitrio degli uffici doganali, la costituzionalità dell'intero art. 141 apparirebbe molto dubbia: e il dubbio verrebbe rafforzato dal confronto con la legge 1951, n. 27 (artt. 10, 11) per la quale in casi analoghi (contrabbando di generi di monopolio) la richiesta di conciliazione non può essere respinta.

Ma la norma denunciata, quale che ne fosse il contenuto originario, attualmente va intesa secondo la posizione che ha assunto nel contesto dell'ordinamento costituzionale; da cui la Corte ha ricavato l'insegnamento che i provvedimenti della pubblica amministrazione devono essere sempre motivati perché ne sia possibile il controllo giurisdizionale di legittimità (art. 113 Cost. e v. sentenza 1956 n. 2). Poiché l'accoglimento o il rifiuto della conciliazione è attività amministrativa, non c'è dubbio che l'atto col quale essa sia per avventura respinta, comunque si manifesti, debba essere motivato e notificato al richiedente: onere, questo, che, non essendo espressamente escluso dalla norma denunciata, vi si può leggere con l'ausilio dell'art. 113 della Costituzione. L'eventuale ricorso dell'interessato consentirà all'organo di giustizia amministrativa una valutazione sui motivi dell'atto di rifiuto che potrà anche condurre alla caducazione per disparità di trattamento. Non v'è dunque, nella legge, un contrasto con l'art. 3 della Costituzione. Solo perché la questione le è stata prospettata sotto altri profili la giurisprudenza ordinaria ha riconosciuto alla amministrazione doganale una facoltà illimitata.

2. – Tuttavia, dato che, pendente il ricorso dell'interessato, l'autorità amministrativa può trasmettere al giudice penale il processo verbale di accertamento, la tutela offerta dalla norma risulta insufficiente: l'accoglimento del ricorso e la successiva "definizione del contesto" non estinguerebbero il reato, essendo posteriori alla trasmissione del verbale (art. 141, comma secondo); così la disparità di trattamento, pure essendo stata eventualmente colta ed eliminata in via amministrativa, permanerebbe in sede penalistica, conseguenza dell'originario arbitrio dell'ufficio.

Poiché proprio il secondo comma dell'art. 141, escludendo l'estinzione del reato dopo la consegna del verbale al giudice ordinario, consente questa eventuale disparità di trattamento, esso viola l'art. 3 della Costituzione. Perciò

non può che dichiararsene l'illegittimità costituzionale là dove stabilisce che il reato non si estingue dopo la trasmissione del verbale all'autorità giudiziaria.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 141, secondo comma, seconda parte ("purché venga effettuato prima della trasmissione del processo verbale di accertamento all'autorità giudiziaria"), della legge 25 settembre 1940, n. 1424 (legge doganale).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 21 marzo 1969.

* * *

Sentenza n. 141/1969 (Pres. Branca; Rel. Rossi)

Considerato in diritto

Il pretore di Recanati ha sottoposto all'esame della Corte la questione di legittimità costituzionale dell'art. 66 del testo unico per la finanza locale sotto i seguenti profili: a) che il potere discrezionale attribuito all'autorità amministrativa di ammettere o meno un soggetto all'oblazione, potrebbe violare il principio costituzionale di eguaglianza nonché l'art. 113 della Carta, essendo espressamente escluso il sindacato giurisdizionale su di esso; b) che il suddetto potere, implicando la valutazione della sussistenza dell'estremo della frode, elemento discrezionale tra i delitti e le contravvenzioni in tema di imposte di consumo, potrebbe dar luogo all'esercizio di funzioni giurisdizionali e alla preclusione dell'azione penale, in contrasto con gli artt. 102 e 112 della Costituzione; c) che il denunciato procedimento di oblazione, condizionando l'esame della domanda di conciliazione al previo deposito di una cauzione (art. 236 del regolamento) violerebbe il diritto di difesa.

1. – Va in primo luogo rilevato che la norma impugnata, con l'attribuire al Sindaco e alla Commissione consorziale il potere di determinare volta per volta la somma da versare a titolo di oblazione, soddisfa l'esigenza di adeguare il disposto normativo alla particolarità del caso concreto, il che è indispensabile per realizzare nei suoi veri termini il principio di eguaglianza, che si traduce, in siffatti casi, in un principio di giusta proporzione (sentenza n. 95 del 1967).

Aggiungasi, per quanto attiene al più ampio potere di decidere se ammettere o meno un soggetto alla conciliazione amministrativa, che esso non si risolve in una mera facoltà non legittimando la norma impugnata un trattamento differenziato di casi uguali. Invero l'esercizio di tale potere, regolato dai comuni principi che assicurano la legittimità dell'azione amministrativa, è suscettibile di riesame mediante i ricorsi amministrativi.

Non può tuttavia ignorarsi che la disposizione impugnata, pur ammettendo espressamente i ricorsi amministrativi contro la decisione sull'istanza di oblazione, sembra aver voluto escludere ogni forma di ulteriore tutela giurisdizionale mediante l'inciso "e non compete gravame davanti all'autorità giudiziaria".

Tale disposto contrasta con il principio costituzionale secondo cui contro gli atti della pubblica Amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria e amministrativa (art. 113 della Costituzione).

Eliminato il predetto inciso, la discrezionalità in esame, del cui esercizio la pubblica amministrazione deve dar conto, è certamente sindacabile in sede di controllo giurisdizionale di legittimità ed il privato può in tal modo far accertare l'eventuale vizio di disparità di trattamento, sicché si palesa insussistente l'asserita violazione dell'art. 3 della Costituzione. Esula poi dalla competenza di questa Corte l'esame dei limiti temporali entro i quali l'istanza di conciliazione amministrativa può essere presentata.

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 66 del RD. 14 settembre 1931, n. 1175 (T.U. delle norme per la finanza locale), limitatamente all'inciso "e non compete gravame davanti all'autorità giudiziaria".

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 13 novembre 1969.

* * *

Sentenza n. 180/1984 (Pres. Elia; Rel. De Stefano)

Considerato in diritto

1. – Per stabilire gli esatti termini delle questioni sottoposte all'esame della Corte, conviene muovere dal d.l. 6 giugno 1956, n. 476, convertito con modificazioni in legge 25 luglio 1956, n. 786, con il quale sono state emanate nuove norme valutarie ed è stato istituito "un mercato libero di biglietti di Stato e di banca esteri". Tale decreto all'art. 1 prende in considerazione la c.d. "residenza ai fini valutarî", disponendo, negli articoli successivi, una serie di obblighi e di divieti, in materia valutaria, per i "residenti" in Italia, ai quali non sono tenuti, invece, i "non residenti". Tra le varie categorie di soggetti "considerati residenti" in Italia, il citato art. 1, al n. 4, indica "le persone fisiche di nazionalità italiana, aventi la residenza all'estero, limitatamente all'attività produttrice di redditi esercitata nel territorio della Repubblica".

Successivamente, è stato emanato il d.l. 4 marzo 1976, numero 31, conver-

tito con modificazioni in legge 30 aprile 1976, n. 159, contenente disposizioni penali in materia di infrazioni valutarie. Esso è stato ispirato – come si è sottolineato nei lavori parlamentari relativi alla sua conversione in legge – dalla improrogabile esigenza di reprimere o, quanto meno, di limitare al massimo il deleterio fenomeno della c.d. “fuga di capitali”. La nuova disciplina “ha trasformato in delitti – puniti, nei casi più gravi, anche con la pena detentiva – tutte quelle attività illecite, tramite le quali il predetto fenomeno era andato assumendo dimensioni sempre più preoccupanti e per le quali la semplice sanzione amministrativa, in precedenza prevista, si era rivelata del tutto insufficiente”. In particolare, ai fini che qui interessano, va ricordato che l’art. 1 di detto provvedimento prevede al comma secondo sanzioni penali (aumentate nei casi contemplati dai commi successivi) per “chiunque costituisce fuori del territorio dello Stato, a favore proprio o di altri, disponibilità valutarie o attività di qualsiasi genere senza l’autorizzazione prevista dalle norme in materia valutaria”.

2. – Con d.l. 10 agosto 1976, n. 543, il termine di tre mesi, stabilito dall’art. 2 della citata legge n. 159 del 1976 per la dichiarazione di possesso all’estero di disponibilità valutarie o attività di qualsiasi genere, veniva prorogato al 19 novembre 1976. Nel convertire in legge tale decreto, la legge 8 ottobre 1976, n. 689, ha apportato ulteriori modifiche al d.l. n. 31 del 1976 ed alla legge n. 159 del 1976. Di tali modifiche va qui menzionato l’inserimento – operato con l’art. 2 – dopo l’ultimo comma dell’art. 1 del d.l. n. 31 del 1976, come modificato dall’art. 1 della legge di conversione n. 159 del 1976, del seguente comma: “Agli effetti dell’art. 1, n. 4, del d.l. 6 giugno 1956, n. 476, convertito, con modificazioni, nella legge 25 luglio 1956, n. 786, per “residenza all’estero” si intende il periodo in cui le persone fisiche di nazionalità italiana, pur conservando la residenza anagrafica in Italia, hanno svolto lavoro dipendente o artigianale all’estero, limitatamente alle disponibilità ed attività ivi costituite, durante tale periodo, con i proventi del lavoro medesimo”.

Con d.l. 19 novembre 1976, n. 759, il termine sopra cennato veniva ulteriormente prorogato al 3 dicembre 1976. In sede di conversione di tale decreto legge, l’art. 2 della legge 23 dicembre 1976, n. 863, ha integralmente sostituito il testo dell’art. 1 della legge di conversione n. 159 del 1976, ed ulteriormente modificato dall’art. 2 della legge n. 689 del 1976. Nel nuovo testo dell’art. 1 – fermo restando il divieto, accompagnato da sanzioni penali, di costituire fuori del territorio italiano, a favore proprio o di altri, disponibilità valutarie o attività di qualsiasi genere, senza l’autorizzazione prevista dalle norme in materia valutaria – l’ultimo comma riproduce sostanzialmente il contenuto dell’ultimo comma inserito nel vecchio testo dall’art. 2 della legge n. 689 del 1976, così disponendo: “Agli effetti dell’art. 1, n. 4, del d.l. 6 giugno 1956, n. 476, convertito, con modificazioni, nella legge 25 luglio 1956, n. 786, la residenza all’estero, ivi considerata, s’intende riferita al periodo in cui le persone fisiche di nazionalità italiana, pur conservando la residenza anagrafica

in Italia, hanno svolto lavoro dipendente o artigianale all'estero, limitatamente alle disponibilità ed attività ivi costituite durante tale periodo, con i proventi del lavoro medesimo”.

Conclusivamente, per effetto delle riportate disposizioni, sono sottratte alla situazione di illegalità (ed alle conseguenti sanzioni penali) le costituzioni di disponibilità valutarie all'estero, effettuate da cittadini italiani che, pur conservando la residenza anagrafica in Italia, abbiano svolto “lavoro dipendente o artigianale all'estero”, limitatamente ai mezzi finanziari colà acquisiti attraverso le predette attività lavorative, nei periodi in cui esse si sono svolte.

3. – Delle sette ordinanze di cui in narrativa, le sei del tribunale di Como sollevano questione di legittimità costituzionale – in riferimento agli artt. 3 e 35 della Costituzione – dell'art. 2, ultimo comma, della legge 8 ottobre 1976, n. 689 (rectius, del comma inserito – per effetto dell'art. 2 della legge 8 ottobre 1976, n. 689 – dopo l'ultimo comma dell'art. 1 del d.l. 4 marzo 1976, n. 31, come modificato dall'art. 1 della legge di conversione 30 aprile 1976, n. 159); e dell'art. 2, penultimo comma, della legge 23 dicembre 1976, n. 683 (rectius, dell'ultimo comma dell'art. 1 del d.l. 4 marzo 1976, n. 31, come modificato dall'art. 1 della legge di conversione 30 aprile 1976, n. 159, ed ulteriormente modificato dall'art. 2 della legge 8 ottobre 1976, n. 689, nel testo sostituito dall'art. 2 della legge 23 dicembre 1976, n. 863).

Il tribunale di Como, a sostegno della non manifesta infondatezza della sollevata questione, osserva che, mentre la persona fisica di nazionalità italiana, anagraficamente residente in Italia, può costituire, senza preventiva autorizzazione, fuori del territorio dello Stato, a favore proprio o di altri, disponibilità valutarie con proventi di lavoro, dipendente o artigianale, svolto all'estero, lo stesso diritto non è riconosciuto al cittadino italiano che, pur versando nelle medesime condizioni, costituisca all'estero disponibilità valutarie con proventi di lavoro non dipendente e non artigianale. Pertanto, l'impugnata normativa determinerebbe una ingiustificata disparità di trattamento tra cittadini italiani che svolgano lavoro all'estero, discriminandoli esclusivamente a seconda delle forme ed applicazioni del loro lavoro.

L'ordinanza del tribunale di Bolzano deferisce a questa Corte analoga questione, denunciando l'art. 2, comma decimo, della legge 23 dicembre 1976, n. 683 (rectius, l'ultimo comma dell'art. 1 del d.l. 4 marzo 1976, n. 31, come modificato dall'art. 1 della legge di conversione 30 aprile 1976, n. 159, ed ulteriormente modificato dall'art. 2 della legge 8 ottobre 1976, n. 689, nel testo sostituito dall'art. 2 della legge 23 dicembre 1976, n. 863), in riferimento al solo art. 3 della Costituzione.

Secondo il giudice *a quo*, l'impugnata norma contrasterebbe con il principio di eguaglianza, in quanto sottrae alla situazione di illegale costituzione di disponibilità valutarie all'estero, esclusivamente i cittadini italiani che esercitino attività di artigianato o che siano lavoratori dipendenti, mentre lascia assoggettati al divieto ed alle relative sanzioni penali gli altri cittadini italiani che, nelle

stesse condizioni, esercitino all'estero un'attività commerciale, professionale, industriale o comunque di natura economica. La questione, pertanto, è posta dal tribunale di Bolzano con riferimento al solo principio di eguaglianza, ma in termini più ampi rispetto a quella sollevata dal tribunale di Como, in quanto viene prospettata una disparità di trattamento nell'ambito non della sola attività lavorativa, ma di qualsiasi attività economica esercitata all'estero da cittadini italiani.

4. – Le questioni prospettate dalle ordinanze di rimessione sono in parte identiche, in parte connesse. Pertanto, i relativi giudizi vengono riuniti per essere decisi con unica sentenza.

[*omissis*]

7. – Fondata è, invece, la questione, nei limiti e nei termini in cui è stata posta dal tribunale di Como.

Dai lavori parlamentari relativi alla conversione dei due decreti legge, 10 agosto 1976, n. 543, e 19 novembre 1976, n. 759, emerge che l'impugnata normativa ha inteso favorire quei lavoratori italiani che, recandosi all'estero per temporanee esigenze di lavoro, conservano la residenza anagrafica in Italia; rispetto a quest'ultimo dato formale, cioè, si è accordata prevalenza alla situazione di fatto connessa alla dimora all'estero per tutto il periodo in cui il cittadino italiano vi esplica la propria attività lavorativa. *Favor* che indubbiamente trova ispirazione e fondamento nel precetto dell'ultimo comma dell'art. 35 della Costituzione, secondo cui la Repubblica "riconosce la libertà di emigrazione... e tutela il lavoro italiano all'estero".

Ma una volta accertata la finalità perseguita dalla normativa in esame, del tutto irrazionale appare l'aver circoscritto la disposizione di favore alle sole ipotesi di lavoro dipendente e di attività artigianale, escludendo così dal beneficio quelle forme di lavoro autonomo) alle quali fa riferimento il titolo III del libro V del codice civile. Si è venuta, in tal guisa, a determinare – come ben rileva il giudice *a quo* – una ingiustificata disparità di trattamento penale, fondata soltanto sulla natura del lavoro esplicito all'estero da cittadini italiani. Disparità nella quale si concreta, pertanto, una violazione del principio di eguaglianza in riferimento al diritto a quella "tutela", che l'art. 35, ultimo comma, della Costituzione vuole assicurata al lavoro italiano all'estero, "in tutte le sue forme ed applicazioni", come si ricava dal combinato disposto con il primo comma dello stesso articolo. Che se, a suffragare la validità della deroga operata dal legislatore al generale divieto, al fine di tutelare l'attività lavorativa (dipendente o artigianale) realizzata all'estero personalmente dal cittadino italiano, può valere la considerazione che i redditi scaturenti da tali attività lavorative non implicano esportazioni di capitali dall'Italia (se mai, la sola attività artigianale potrebbe comportare l'esportazione di modeste attrezzature), non va taciuto che la stessa considerazione può ripetersi per l'attività esplicita all'estero dal professionista e in genere dal lavoratore autonomo.

L'Avvocatura dello Stato, a difesa dell'impugnata normativa, si richiama

alla maggior durata della permanenza all'estero, cui è costretto il cittadino italiano che vi espliciti attività di lavoro subordinato o artigianale, rispetto alla brevità della dimora all'estero che richiedono altre prestazioni di lavoro (come quelle artistiche o professionali). Ma l'argomento non appare idoneo a giustificare la diversità di trattamento: innanzi tutto perché la maggior o minor durata della dimora all'estero non contraddistingue, certo, con carattere di esclusività l'uno o l'altro tipo di prestazione di lavoro; e poi, perché, in linea di fatto, il lavoro temporaneo all'estero ben può svolgersi in un arco di tempo più o meno lungo, indipendentemente dalla natura del lavoro stesso (si pensi, ad es., ad un lavoro subordinato a carattere stagionale e non ricorrente, e, per altro verso, ad un'autonoma attività artistica o professionale che si espliciti all'estero con periodiche cadenze, alternate a periodi di esplicazione della stessa attività in Italia).

8. – Merita in proposito di venir anche ricordato che in un disegno di legge, presentato dal Governo nella ottava legislatura e recante modifiche ed integrazioni della legislazione penale valutaria (Camera dei deputati – n. 2552), si prevedeva, fra l'altro, la estensione dell'agevolazione de qua agitur a tutte le persone fisiche che, pur conservando la residenza anagrafica in Italia, avessero svolto attività lavorativa all'estero. Infatti, l'art. 1 del disegno in parola, nel sostituire ancora una volta il testo dell'art. 1 del d.l. n. 31 del 1976, convertito con modificazioni nella legge n. 159 del 1976, modificato dall'articolo 2 della legge n. 689 del 1976, e successivamente sostituito dall'art. 2 della legge n. 863 del 1976, ne riproduceva testualmente l'ultimo comma, con la eliminazione dell'inciso “dipendente o artigianale”. Nella relazione che accompagnava il disegno di legge si chiariva al riguardo che era stata eliminata “la previsione limitativa contenuta nell'ultimo comma, il quale, consentendo la costituzione di disponibilità ed attività all'estero soltanto al cittadino italiano che ivi abbia conseguito proventi da lavoro dipendente o artigianale, determina una irrazionale disparità di trattamento fra cittadini svolgenti lavoro all'estero. discriminando i medesimi a seconda delle forme e applicazioni del loro lavoro”.

Decaduto il disegno di legge anzidetto per l'intervenuto scioglimento delle Camere, nell'attuale nona legislatura è stato presentato dal Governo ed è tuttora all'esame del Parlamento, un disegno di legge di più ampia portata, per la “revisione della legislazione valutaria” (Senato della Repubblica – n. 316). Esso, nel sostituire il testo dell'art. 1, più volte già citato, non ne riproduce l'ultimo comma, del quale ora si discute; e nella relazione che lo accompagna si chiarisce che la “implicita abrogazione (in luogo dei perfezionamenti di cui al disegno di legge n. 2552) dell'ultimo comma dell'art. 1 della legge n. 159 (come successivamente modificata), introduttivo della nozione di “ non residenza “ in favore dei lavoratori italiani all'estero”, si fonda sul convincimento che lo strumento più opportuno per adottare le previste condizioni di favore sia quello “amministrativo regolamentare”.

9. – Per le suesposte considerazioni ritiene la Corte che sussista il denun-

ciato contrasto dell'impugnata normativa, nei termini rappresentati dal tribunale di Como, con gli artt. 3 e 35 della Costituzione; e che, pertanto, ne vada dichiarata la illegittimità costituzionale nella parte in cui essa fa riferimento solo al lavoro dipendente o artigianale svolto all'estero, e non anche al lavoro autonomo, previsto nel titolo III del libro V del codice civile, esplicito all'estero, nelle medesime condizioni, da persone fisiche di nazionalità italiana.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

1) [*omissis*];

2) *dichiara* la illegittimità costituzionale dell'art. 1, ultimo comma, del d.l. 4 marzo 1976, n. 31 (Disposizioni penali in materia di infrazioni valutarie), come modificato dall'art. 1 della legge di conversione 30 aprile 1976, n. 159, ed ulteriormente modificato dall'art. 2 della legge 8 ottobre 1976, n. 689, nella parte in cui fa riferimento al solo lavoro dipendente o artigianale svolto all'estero, e non anche al lavoro autonomo, previsto nel titolo III del libro V del codice civile, esplicito all'estero, nelle medesime condizioni, da persone fisiche di nazionalità italiana;

3) *dichiara* la illegittimità costituzionale dell'art. 1 ultimo comma, del d.l. 4 marzo 1976, n. 31 (Disposizioni penali in materia di infrazioni valutarie), come modificato dall'art. 1 della legge di conversione 30 aprile 1976, n. 159, ed ulteriormente modificato dall'art. 2 della legge 8 ottobre 1976, n. 689, nel testo sostituito dall'art. 2 della legge 23 dicembre 1976, n. 863, nella parte in cui fa riferimento al solo lavoro dipendente o artigianale svolto all'estero, e non anche al lavoro autonomo, previsto nel titolo III del libro V del codice civile, esplicito all'estero, nelle medesime condizioni, da persone fisiche di nazionalità italiana;

4) [*omissis*].

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 21 giugno 1984.

* * *

Sentenza n. 2/1989 (Pres. Saja; Rel. E. Gallo)

Considerato in diritto

Dal combinato disposto dell'ultimo comma dell'art. 56 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e del terzo comma lettera *d*) dello stesso articolo si ricava che l'azione penale non può essere iniziata o proseguita, prima che l'accertamento dell'imposta sia divenuto definitivo, anche per il caso di annotazione nei certificati di cui al precedente art. 3 di corrispettivi inferiori a quelli effettivamente erogati.

Ma l'esistenza e l'accertamento di simile delitto, che si consuma con la falsa indicazione, è del tutto indipendente dall'entità del tributo evaso, così come ne prescinde la pena per esso prevista. Talché, come già ritenuto da questa Corte nelle ipotesi considerate dalla sentenza n. 89 del 1982, il divieto di procedere fino a quando l'accertamento dell'imposta non sia divenuto definitivo, privo come è di qualsiasi giustificazione sostanziale o processuale, integra una deroga irrazionale al principio dell'obbligatorietà dell'azione penale consacrato nell'art. 112 della Costituzione.

Ne deriva l'illegittimità costituzionale dell'art. 56 u.c. del d.P.R. n. 600 del 1973 nella parte in cui si riferisce anche alla precedente lettera *d*) del comma terzo.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 56 ultimo comma del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) nella parte in cui dispone che l'azione penale non può essere iniziata o proseguita prima che l'accertamento dell'imposta sia divenuto definitivo, anche per l'ipotesi prevista dal terzo comma lettera *d*) dello stesso art. 56.

Così deciso in Roma, in camera di Consiglio, nella sede della Corte Costituzionale, palazzo della Consulta il 9 gennaio 1989.

* * *

Sentenza n. 35/1991 (Pres. Conso; Red. Conso)

Considerato in diritto

1. – Le questioni sollevate dalle tre ordinanze in epigrafe, avendo per oggetto la stessa norma ordinaria e per riferimento gli stessi parametri costituzionali, vanno riunite e decise con un'unica sentenza.

2. – L'art. 4, primo comma, n. 7, del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito in legge 7 agosto 1982, n. 516, viene denunciato per contrasto con gli artt. 3 e 25, secondo comma, della Costituzione, perché, facendo carico al giudice di determinare quando sia da considerarsi rilevante l'alterazione del risultato della dichiarazione dei redditi conseguente alla dissimulazione di componenti positivi o alla simulazione di componenti negativi del reddito, violerebbe, da un lato, il principio di "legalità", basilare in materia penale sotto il profilo della carenza di "tassatività", e, dall'altro lato, il principio di "uguaglianza", a causa dell'inevitabile disparità di apprezzamento da giudice a giudice.

Va subito ricordato in proposito che con la sentenza n. 247 del 1989 questa

Corte aveva ritenuto di poter escludere l'esistenza di un'eccessiva indeterminazione del requisito della "rilevanza" nell'alterazione della dichiarazione dei redditi e, quindi, l'esistenza di un contrasto fra l'art. 4, primo comma, n. 7, del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito in legge 7 agosto 1982, n. 516, e gli artt. 3 e 25, secondo comma, della Costituzione, muovendo dalla premessa che, per l'integrazione della fattispecie in questione, "il disvalore della condotta e dell'evento" deve essere già di per sé in grado di individuare ed esaurire il contenuto offensivo del fatto, così da rendere estranea a tale disvalore la "misura rilevante" dell'alterazione, che "indica, invero, il 'peso' del carico offensivo del delitto ma non entra, non fa parte della qualità offensiva del delitto stesso".

La Corte, peraltro, non nascondendosi che la norma impugnata potesse prestarsi ad applicazioni contrarie alla Costituzione, si era preoccupata di esplicitare ulteriormente i termini dell'interpretazione capace di conferire "alla condotta ed all'intera fattispecie tipica del delitto in esame il più alto grado possibile di conformità al fondamentale principio di uguaglianza" e "di dare all'intera fattispecie una chiara, netta significazione", di modo che, "in presenza d'un completo significato offensivo tipico del fatto", la "misura rilevante", "pur facendo parte della fattispecie in senso ampio", risulterebbe "estranea alla dimensione intrinsecamente offensiva del fatto in senso stretto, limitandosi a connotare soltanto la gravità dell'intera fattispecie" delittuosa. In tale ottica veniva, anzitutto, precisato come le modalità tipiche della condotta (dissimulazione di componenti positivi o simulazione di componenti negativi del reddito) assumessero "compiuto significato dal confronto con le altre ipotesi di frode fiscale, di cui all'art. 4, comma 1, del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, e con le ipotesi contravvenzionali, previste dall'art. 1, comma 2, dello stesso decreto-legge". Se ne traeva la conseguenza che, per integrare il delitto di cui alla norma impugnata, "non è sufficiente una condotta consistente nel solo omettere la dichiarazione di componenti positivi del reddito e (o) la sola dichiarazione della sussistenza di componenti negativi dello stesso reddito bensì è indispensabile che la condotta in esame si esprima in forme 'corrispondenti' a quelle necessarie per integrare le diverse ipotesi di frode fiscale", di cui ai numeri da 1 a 6 dello stesso primo comma dell'art. 4, e, cioè, "in forme oggettivamente artificiose, fraudolente". Non senza aggiungere che "Per esigenze di corrispondenza simmetrica con la 'dissimulazione' anche la 'simulazione', prevista dal delitto in esame, non può essere realizzata attraverso una semplice, mendace indicazione di componenti negativi del reddito"; simulazione, peraltro, "neppur concepibile senza un supporto documentale contrario alla realtà".

3. – Così intesa, la norma impugnata avrebbe potuto rimanere nel sistema senza recare lesione ai parametri costituzionali invocati.

L'esperienza immediatamente seguita ha, tuttavia, dimostrato che, salvo qualche sporadica eccezione, la giurisprudenza della magistratura ordinaria, or ora culminata nell'intervento delle Sezioni unite della Corte di cassazione

(sentenza 6 luglio-23 ottobre 1990, n. 13954), ha ritenuto di doversi discostare dall'anzidetta interpretazione.

Ne discende che l'art. 4, primo comma, n. 7, del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, ha continuato a vivere nella realtà concreta in modi incompatibili con gli artt. 3 e 25, secondo comma, della Costituzione, come diffusamente spiegato nella ricordata sentenza n. 247 del 1989.

4. – Nel frattempo, con l'art. 6 del decreto-legge 14 gennaio 1991, n. 7, è stato sostituito l'intero art. 4 del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito in legge 7 agosto 1982, n. 516, così che ne è risultata modificata anche la stessa disciplina oggetto di censura, come chiaramente si ricava dalla lettera *f*) del primo comma del nuovo testo. Poiché l'art. 7 del decreto-legge 14 gennaio 1991, n. 7, non contempla l'efficacia retroattiva della disciplina di cui all'art. 6 e, quindi, non deroga, in proposito, all'art. 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, l'abrogazione della norma impugnata non comporta la restituzione degli atti ai giudici remittenti per una nuova valutazione della rilevanza. Non si può, tuttavia, non osservare che il nuovo testo dell'art. 4, primo comma, n. 7, del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito nella legge 7 agosto 1982, n. 516 – sono parole della stessa Relazione al disegno di conversione – “si muove nella linea che può cogliersi nella pronuncia della Corte costituzionale” (appunto, la sentenza n. 247 del 1989).

5. – Alla stregua dei precedenti rilievi questa Corte non può esimersi dal riconoscere la violazione dei parametri costituzionali lamentata dai giudici a *quibus* e, quindi, dal dichiarare illegittimo l'abrogato art. 4, primo comma, n. 7, del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito in legge 7 agosto 1982, n. 516, nella parte in cui non prevede che le condotte di dissimulazione di componenti positivi o di simulazione di componenti negativi del reddito debbano concretarsi, non bastando il semplice mendacio, in forme artificiose, “corrispondenti” a quelle necessarie per integrare le altre ipotesi di frode fiscale configurate nei precedenti numeri dello stesso comma.

Ne consegue che la norma in esame potrà trovare ancora applicazione rispetto a quelle condotte, antecedenti alla sua abrogazione, che si siano concretate in dichiarazioni infedeli, poste in essere attraverso un'attività inganatoria di supporto, mentre ricadranno nell'ambito di operatività dell'art. 1, secondo comma, del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito in legge 7 agosto 1982, n. 516, le condotte che, pur concretandosi in dichiarazioni per un ammontare inferiore a quello effettivo, si siano estrinsecate con modalità tali da integrare esclusivamente una o più tra le fattispecie contravvenzionali ivi previste.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 4, primo comma, n. 7, del

decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429 (Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria), convertito in legge 7 agosto 1982, n. 516, con modificazioni, nella parte in cui non prevede che la dissimulazione di componenti positivi o la simulazione di componenti negativi del reddito debba concretarsi in forme artificiose.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 17 gennaio 1991.

* * *

Sentenza n. 258/1991 (Pres. Corasaniti; Red. Spagnoli)

Considerato in diritto

1. – La c.d. pregiudiziale tributaria, oggetto del presente giudizio, è stata introdotta nell'ordinamento, per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti, dall'art. 21 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 (coordinato con i successivi artt. 22 e 60) e ribadita nell'ultimo comma dell'art. 56 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 che, con formula analoga a quella precedente, stabilisce che "L'azione penale per i reati di cui ai commi precedenti non può essere iniziata o proseguita prima che l'accertamento dell'imposta sia divenuto definitivo": norma applicabile, tra l'altro, al reato di cui al primo comma del medesimo art. 56, che punisce con pena detentiva chi ometta di presentare la dichiarazione dei redditi, o la presenti incompleta o infedele, quando l'imposta relativa al reddito accertato è superiore a cinque milioni di lire.

Introducendo, con la legge 7 agosto 1982, n. 516 (di conversione del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429), un nuovo sistema penal-tributario imperniato su ipotesi criminose sganciate dalla determinazione dell'entità dell'evasione, il legislatore ha, da un lato, abrogato l'intero art. 56 ora citato, ma ne ha dall'altro disposto la sopravvivenza – anche per quanto attiene la norma processuale – limitatamente ai reati commessi anteriormente al 1° gennaio 1983 (art. 13, primo e secondo comma, quest'ultimo sostituito dall'art. 2 del decreto-legge 15 dicembre 1982, n. 916, convertito nella legge 12 febbraio 1983, n. 27).

Stante la riserva contenuta nell'art. 2, primo comma, del codice di procedura penale ed il dettato dell'art. 246 delle relative disposizioni transitorie, l'istituto deve ritenersi vigente, nei predetti limiti, anche dopo il varo del nuovo codice di rito.

Secondo la comune interpretazione, la norma così mantenuta in vigore non contiene una mera condizione di procedibilità, ma ha la portata sostanziale di una pregiudiziale obbligatoria, assolutamente devolutiva, sì che l'accertamento effettuato in sede tributaria e divenuto definitivo fa stato nel processo penale.

2. – Giudicando di un caso di omessa presentazione, per l'anno 1978, delle dichiarazioni di redditi per un importo di poco superiore ai cinque milioni di

lire, nel quale l'accertamento – divenuto definitivo a seguito di decisione della commissione tributaria di primo grado, non impugnata – era stato effettuato sulla base di indizi privi dei caratteri di gravità, precisione e concordanza (ai sensi dell'art. 41, secondo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973), il Tribunale di Pistoia dubita che il citato art. 56, ultimo comma, letto anche in relazione alle soprarichiamate disposizioni della legge n. 4 del 1929 e riferito alla fattispecie di cui al primo comma del medesimo articolo, violi gli artt. 3 e 24 della Costituzione.

Il vincolo per il giudice penale derivante da un accertamento definitivo effettuato con le predette modalità in sede di giurisdizione tributaria darebbe luogo, infatti, a irragionevole disparità di trattamento tra imputati per reati comuni e per reati fiscali, condizionerebbe il pieno esplicarsi del diritto di difesa e porrebbe il contribuente nell'alternativa o di rinunciare al ricorso alle commissioni tributarie per avere pienezza di difesa nel giudizio penale, o di accettare le limitazioni del diritto di difesa conseguenti alla pregiudizialità della decisione tributaria.

3. – Premesso che la censura non investe la pregiudiziale tributaria nel suo aspetto processuale – e cioè la funzione di condizione di procedibilità esplicita dalla pronuncia giurisdizionale tributaria definitiva – la questione deve ritenersi fondata.

Tra processo penale e processo tributario intercorrono, sul piano del regime probatorio, profonde differenze strutturali. Il primo è ispirato al principio della ricerca della verità materiale e della più ampia facoltà di prova dei fatti oggetto del giudizio. Il secondo, non solo soffre di consistenti limitazioni nell'accertamento dei fatti rilevanti (solo in casi limitati, ad esempio, è consentita la deroga al segreto bancario: art. 35 d.P.R. n. 600 del 1973), ma si caratterizza per un largo impiego di presunzioni legali e presunzioni semplici: le quali ultime, talora devono essere qualificate dai requisiti di gravità, precisione e concordanza (artt. 38, terzo comma e 39, lettera *d*)), talaltra ne possono anche prescindere (artt. 39, secondo comma e 41 d.P.R. cit.). Non è ammesso, inoltre, il ricorso al giuramento e, soprattutto, alla prova testimoniale.

Tali limitazioni nel regime probatorio non inficiano il processo tributario in sé considerato, dato che è giurisprudenza costante di questa Corte che il diritto di difesa può essere diversamente regolato a seconda delle specifiche peculiarità dei singoli procedimenti. Ciò che conta, però, ai fini della conformità della disciplina ai principi costituzionali in tema di difesa giurisdizionale, “è che vengano rispettate l'essenza e la funzione proprie del processo in quello di volta in volta preso in considerazione” (sentenza n. 560 del 1989).

Da questo punto di vista, non v'è dubbio che nel processo penale il diritto di difesa debba trovare la più ampia possibilità di esplicazione, dato che con esso si esercita nei confronti dei singoli la più penetrante autorità dello Stato e se ne mette in gioco la libertà personale. Viceversa, l'efficacia vincolante della pronuncia giurisdizionale tributaria non solo preclude che – agli esclusivi fini

della responsabilità penale e della determinazione della pena – le risultanze dell'accertamento possano essere controllate con i più incisivi strumenti propri del processo penale, ma non di rado impedisce all'imputato di poterne contestare e contrastare efficacemente gli esiti. Basti pensare, per convincersene, che quando – come nel caso oggetto del giudizio principale – l'accertamento si fonda su presunzioni prive dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, la sua efficacia vincolante si pone in flagrante contraddizione con la regola propria del processo penale (art. 192, secondo comma) secondo cui non può darsi valore ad indizi sprovvisti di tali requisiti.

È perciò evidente che solo preminenti esigenze di tutela di altri valori di rilievo costituzionale potrebbero giustificare così gravi limitazioni del diritto di difesa.

4. – Già nel sistema dei rapporti tra gli accertamenti e le pronunce di autorità giurisdizionali diverse stabilito dal codice di procedura penale del 1930, la pregiudiziale tributaria era un istituto del tutto eccezionale. Quel sistema era infatti improntato non solo alla preminenza dell'accertamento e del giudizio penale, ma all'esclusione – salvo che nella delicatissima materia delle questioni di stato delle persone (art. 19) – della possibilità che le sentenze dei giudici civili o amministrativi facessero stato nel giudizio penale qualora le leggi da essi applicate ponessero limitazioni alla prova del diritto controverso (artt. 20 e 21).

Per parte sua, la Corte aveva provveduto, nell'ambito del predetto sistema, a contenere la portata della pregiudiziale tributaria, escludendo, da un lato, che la pronuncia giurisdizionale tributaria potesse far stato nel processo penale nei confronti dei terzi che non avevano potuto partecipare al relativo giudizio (sentenza n. 247 del 1983); dall'altro, che in tale processo potesse avere efficacia vincolante il mero accertamento amministrativo (sentenza n. 88 del 1982); e ciò, in entrambi i casi, per la constatata violazione del diritto di difesa. Aveva escluso, inoltre, che la pregiudiziale potesse operare quando l'accertamento del reato è del tutto indipendente dall'entità del tributo (sentenze nn. 89 del 1982 e 2 del 1989).

Residuavano le controversie a contenuto estimativo, che secondo una tradizionale impostazione si volevano sottratte al giudice penale: tant'è che – come si è detto – il superamento della pregiudiziale obbligatoria è stato essenzialmente perseguito, nel nuovo sistema penal-tributario, con la configurazione di fattispecie che prescindono dall'entità del tributo in contestazione.

Sotto il profilo costituzionale, a giustificare tale indirizzo non poteva, né può valere l'argomento della specialità e del complesso tecnicismo degli accertamenti a contenuto estimativo: altrimenti, la preclusione all'indagine ed al sindacato del giudice penale avrebbe dovuto valere anche nei confronti dell'accertamento amministrativo non seguito da un giudizio tributario, ciò che la Corte ha escluso con la ricordata sentenza n. 88 del 1982. Il tecnicismo degli accertamenti, del resto, comporta solo esigenze di specializzazione del magistrato penale, inquirente e giudicante, non dissimili da quelle che si riscontrano

in varie altre materie che pur formano oggetto del giudizio penale senza particolari limitazioni.

Nemmeno può sostenersi, come fa l'Avvocatura, che il permanere della pregiudizialità processuale – che non è qui in contestazione – comporti di necessità il mantenimento di quella sostanziale. Altro, infatti, è subordinare l'azione penale all'accertamento tributario definitivo, onde consentire al pubblico ministero di avere solidi elementi per iniziarla ed al giudice di tenerlo nel debito conto; altro è dire che quell'accertamento è vincolante e non può essere in alcun modo sindacato pur se basato su regole di giudizio estranee al processo penale.

A sorreggere il mantenimento della pregiudiziale tributaria nelle controversie del tipo suddetto ha giocato, invece, "l'esigenza fondamentale di evitare accertamenti discordanti anche a livello giurisdizionale dell'imposta dovuta" (sentenza n. 89 del 1982), di impedire, cioè, la formazione di giudicati contraddittori e salvaguardare così il principio di unità della giurisdizione.

Questa base giustificativa non può più valere, però, dopo l'entrata in vigore del nuovo processo penale, che ha profondamente eroso la portata di tale principio, introducendo – salvo limitatissime eccezioni – un regime di reciproca separazione tra azione penale, civile ed amministrativa e di autonomia dei rispettivi procedimenti: privilegiando, con ciò, le specificità strutturali e funzionali di ciascun tipo di giudizio anche a scapito della coerenza delle relative pronunce. In un sistema che contiene in limiti assai ristretti tanto l'ambito delle pregiudiziali – escludendo qualunque forma di devoluzione obbligatoria (art. 3) – quanto le ipotesi di sospensione (facoltativa) del dibattimento penale (art. 479); che demanda in linea di principio allo stesso giudice penale di risolvere in via incidentale, e senza efficacia vincolante per altri giudizi, ogni questione da cui dipende la decisione (art. 2); che esclude che nel processo penale si osservino i limiti di prova stabiliti dalle leggi civili (salvo quelli concernenti lo stato di famiglia e di cittadinanza: art. 193); è evidente che l'esigenza di evitare giudicati contraddittori non può più valere a ritenere costituzionalmente lecita la vincolatività per il giudice penale di pronunce tributarie che, pur se valide ai fini fiscali, sono basate su regole di giudizio estranee al processo penale e contraddittorie con la sua essenza, quali quelle di cui all'art. 41, secondo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Poiché uno dei termini del bilanciamento così effettuato ha ormai perso gran parte della sua pregnanza, non può più ritenersi consentita la compressione del diritto di difesa conseguente a quel vincolo.

La norma impugnata va perciò dichiarata costituzionalmente illegittima per violazione dell'art. 24 della Costituzione, restando con ciò assorbiti gli altri parametri investiti.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'ultimo comma, dell'art. 56 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), in relazione agli artt. 60, 21, terzo comma e 22 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 (Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie), nella parte in cui stabilisce che l'accertamento dell'imposta divenuto definitivo a seguito di decisione di una commissione tributaria faccia stato nel giudizio penale relativo al reato previsto dal primo comma, dell'art. 56 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte Costituzionale, Palazzo della Consulta il 23 maggio 1991.

* * *

Sentenza n. 5/1993 (Pres. Casavola; Red. Granata)

Considerato in diritto

1. – È stata sollevata questione incidentale di legittimità costituzionale dell'art. 58, ultimo comma, in relazione all'art. 50, primo comma, d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 (istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) nella parte in cui prevede che la decisione pronunciata in sede tributaria in ordine all'accertamento dell'Ufficio e divenuta definitiva faccia stato nel processo penale per sospetta violazione del principio di eguaglianza (art. 3 Cost.) in ragione della disparità di trattamento tra imputati di reati comuni ed imputati di reati fiscali e del principio dell'obbligatorietà dell'azione penale (art. 112 Cost.) per il limite in tal modo frapposto al suo esercizio in caso di decisione tributaria che annulli l'atto di accertamento.

2. – Il citato art. 50, primo comma, – norma abrogata (a partire dal 1° gennaio 1983) dall'art. 13 d.l. 10 luglio 1982 n. 429, convertito nella legge n. 516 del 1982, e quindi (temporaneamente) ancora vigente per le condotte poste in essere fino a tale data – prevedeva come delitto il fatto di sottrarsi al pagamento dell'imposta dovuta nel corso di un anno solare per un ammontare superiore a 100.000.000. L'azione penale – prescriveva il successivo art. 58, ultimo comma (norma questa anch'essa abrogata con la medesima limitazione temporale) – poteva essere esercitata soltanto dopo che l'accertamento era divenuto definitivo (con ciò ripetendo una disposizione già contenuta nell'art. 21, ultimo comma, legge n. 4 del 1929); tale prescrizione – come già ritenuto da questa Corte con sentenza n. 258 del 1991 riguardo alla analoga disposizione dettata dall'art. 56, ultimo comma, d.P.R. n. 600 del 1973 (anch'essa abrogata dal citato art. 13 d.l. n. 429 del 1982) in relazione ai reati di evasione fiscale previsti dal

precedente art. 50 – significava anche che il giudicato formatosi nel giudizio tributario faceva stato nel giudizio penale.

Come si è già avvertito, la pregiudiziale tributaria, così definita, è stata da ultimo eliminata dalla nuova normativa dei reati tributari, quale introdotta dal d.l. n. 419 del 1982, che al citato art. 13 ha abrogato le tre disposizioni che la prevedevano (art. 21 legge n. 4 del 1929, art. 58, ultimo comma, d.P.R. n. 733 del 1972 e art. 56, ultimo comma, d.P.R. n. 600 del 1973); ma – per effetto della speciale disposizione dettata dal secondo comma del citato art. 13 – essa ha conservato una residuale applicabilità ai reati commessi fino al 31 dicembre 1982. Quindi dopo la radicale riforma del 1982 la pregiudiziale tributaria è rimasta non di meno vigente in un ambito assai limitato e progressivamente in via di esaurimento.

Pertanto la sollevata questione di costituzionalità, nonostante l'intervenuta modifica del quadro normativo, è tuttora rilevante nel giudizio *a quo* (che ha ad oggetto l'imposta sul valore aggiunto dovuta nell'anno 1976) atteso che, avendo la Commissione tributaria (con decisione definitiva non più soggetta a gravame) annullato l'avviso di accertamento con cui l'Amministrazione finanziaria faceva valere un'assunta evasione d'imposta da parte del contribuente, il giudicato tributario, così formatosi, è – come esattamente ritiene la Corte d'appello rimettente – preclusivo di un autonomo accertamento in sede penale del medesimo fatto.

3. – Il quadro normativo – che, come rilevato, assegna all'istituto della pregiudiziale tributaria un ruolo residuale (ad esaurimento) – è stato inoltre ulteriormente modificato da questa Corte che ripetutamente è intervenuta con dichiarazioni di illegittimità costituzionale che hanno operato un'erosione della sua portata. E tale erosione – che il giudice rimettente chiede portarsi ad ulteriore compimento, muovendo le censure di cui in narrativa – ha seguito una duplice direttrice, perché ne è risultato talora ampliato il diritto di difesa del contribuente-imputato, talaltra esteso l'esercizio dell'azione penale del pubblico ministero.

Mette conto da una parte ricordare – come orientate nel primo senso – le sentenze n. 247 del 1983 e n. 88 del 1982 che hanno rispettivamente escluso che la pronuncia giurisdizionale tributaria possa far stato nel processo penale nei confronti dei terzi che non abbiano potuto partecipare al relativo giudizio (tributario) e che la definitività dell'accertamento amministrativo, non più assoggettabile a rimedi giurisdizionali, abbia efficacia vincolante nel giudizio penale.

Per altro verso questa Corte ha dichiarato, con sentenza n. 89 del 1982, l'illegittimità del citato art. 58 d.P.R. n. 633 del 1972 e, con sentenza n. 2 del 1989, la illegittimità dell'art. 56, ultimo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, nella parte in cui – l'uno e l'altro – dispongono che l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento è divenuto definitivo anche nel caso di reato “del tutto indipendente dalla entità del tributo” evaso (rispettivamente: emissione di fatture

inesistenti o non veritiere; annotazione nei certificati di corrispettivi inferiori a quelli effettivamente erogati). Il più recente intervento di questa Corte (sent. n. 258 del 1991) si inserisce nel primo filone, essendo stata dichiarata l'illegittimità costituzionale di tale ultima disposizione (art. 56, ultimo comma) nella parte in cui stabilisce che l'accertamento dell'imposta, divenuto definitivo a seguito di una decisione di commissione tributaria, faccia stato nel giudizio penale relativo al reato di omessa, incompleta od infedele dichiarazione dei redditi, pronuncia questa che si fonda essenzialmente sulla considerazione che "l'esigenza di evitare giudicati contraddittori non può più valere a ritenere costituzionalmente lecita la vincolatività per il giudice penale di pronunce tributarie che, pur se valide ai fini fiscali, sono basate su regole di giudizio estranee al processo penale e contraddittorie con la sua essenza".

4. – La questione di costituzionalità in esame – che attiene alla pregiudiziale tributaria non come istituto processuale, ma per il suo contenuto sostanziale – riguarda (al pari della sentenza n. 258 del 1991, da ultimo citata) gli effetti del giudicato tributario nel processo penale, ma con riferimento non già ai reati previsti dall'art. 56 d.P.R. n. 600/73, bensì al reato contemplato dall'art. 50, primo comma, d.P.R. n. 633/72.

La sostanziale identità delle due fattispecie ed il rispetto del principio di eguaglianza (art. 3 Cost.) implicano anche un'analoga valutazione della illegittimità costituzionale delle due norme (mentre assorbito è l'esame dell'ulteriore censura riferita all'art. 112 Cost.).

Non può infatti valere come elemento diversificatore il tipo di reato oggetto delle due norme, essendo irrilevante, al fine della valutazione della censura di costituzionalità, che l'effetto preclusivo del giudizio tributario riguardi l'evasione di un'imposta sui redditi, come nella fattispecie presa in considerazione da questa Corte nella sentenza n. 258/91 citata, ovvero l'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, come nella fattispecie di cui all'ordinanza di rimessione.

Pertanto una volta espunta dall'ordinamento la pregiudiziale tributaria relativamente ai reati in materia di imposte dirette, la permanenza dell'istituto relativamente al reato di evasione di IVA si appalesa irragionevole (non valendo il mero dato temporale – consistente nell'essere stato il reato commesso prima o dopo la data del 1° gennaio 1983 – a dare sufficiente giustificazione di un regime speciale che il legislatore ha inteso abrogare) e ridonda in violazione del principio di eguaglianza (art. 3 Cost.) non tanto se si compara – come richiede il giudice rimettente – la posizione dell'imputato di un reato comune (per il quale vige il principio dell'autonomia delle singole giurisdizioni) con quella dell'imputato di un reato tributario commesso prima del 1° gennaio 1983 e per il quale sia ancora in vigore il principio della prevalenza della giurisdizione tributaria (posto che in tal caso il giudicato tributario fa stato nel giudizio penale); quanto piuttosto, guardando al più limitato ambito dei reati tributari commessi prima della data suddetta, se si compara il trattamento riservato ai reati previsti dall'art. 56 d.P.R. n. 600/73 (per i quali non opera la pregiudiziale

tributaria per effetto della citata pronuncia n. 258/91) con quello invece ancora in vigore per il reato previsto dall'art. 50, primo comma, d.P.R. n. 633/72, oggetto del giudizio *a quo* (per il quale, al contrario, opera la pregiudiziale tributaria). Va quindi dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 58, ultimo comma, in relazione all'art. 50, primo comma, d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 (istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) nella parte in cui prevede che la decisione pronunciata in sede di giurisdizione tributaria in ordine all'accertamento dell'Ufficio e divenuta definitiva fa stato nel processo penale.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 58, ultimo comma, d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 (istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) nella parte in cui stabilisce che la decisione della commissione tributaria, divenuta definitiva, fa stato nel processo penale per il reato previsto dall'art. 50, primo comma, dello stesso d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 12 gennaio 1993.

* * *

Sentenza n. 80/2014 (Pres. Silvestri; Red. Frigo)

Considerato in diritto

1. – Il Tribunale di Bologna dubita della legittimità costituzionale dell'art. 10-ter del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205), nella parte in cui, limitatamente ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, punisce l'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi superiori, per ciascun periodo di imposta, ad euro 50.000 ma non ad euro 77.468,53.

Ad avviso del giudice *a quo*, la norma censurata violerebbe l'art. 3 della Costituzione, determinando una irragionevole disparità di trattamento fra il soggetto che – essendo tenuto a versare l'IVA per un importo compreso nell'intervallo tra i predetti valori – non abbia presentato la relativa dichiarazione annuale al fine di evadere l'imposta, e il soggetto che, trovandosi nelle medesime condizioni, abbia presentato regolarmente la dichiarazione senza tuttavia versare l'imposta entro il termine stabilito. Nel primo caso, infatti – ove si tratti di violazione anteriore al 17 settembre 2011 – il contribuente resta esente da pena, stante il mancato raggiungimento della soglia di punibilità di

77.468,53 euro, prevista per l'omessa dichiarazione dall'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, prima della modifica operata dall'art. 2, comma 36-*vicies semel*, lettera f), del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo), convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148. Nel secondo caso, invece – benché si tratti di condotta meno lesiva degli interessi del fisco – il contribuente incorre in responsabilità penale, anche per i fatti commessi sino al 17 settembre 2011, in ragione del superamento della soglia di punibilità di 50.000 euro, prevista dalla norma censurata per l'omesso versamento dell'IVA.

2. – Il citato art. 10-*ter* del d.lgs. n. 74 del 2000 è ritenuto in contrasto con l'art. 3 Cost. anche dal Tribunale di Bergamo, nella parte in cui prevede, per l'omesso versamento dell'IVA, una soglia di punibilità inferiore a quelle stabilite per la dichiarazione infedele e l'omessa dichiarazione dagli artt. 4 e 5 del medesimo decreto legislativo, prima delle modifiche apportate dal d.l. n. 138 del 2011 (rispettivamente, euro 103.291,38 ed euro 77.468,53).

Secondo il rimettente, la norma denunciata violerebbe il principio di eguaglianza, assoggettando il contribuente che, dopo avere regolarmente presentato la dichiarazione annuale IVA, ometta il versamento dell'imposta, ad un trattamento paradossalmente deteriore rispetto a quello riservato al contribuente che non presenti la dichiarazione o presenti una dichiarazione infedele, occultando il debito di imposta: condotte, queste ultime, più insidiose, in quanto implicanti, oltre all'evasione di imposta, anche un ostacolo all'accertamento tributario.

3. – Le ordinanze di rimessione sollevano questioni analoghe, onde i relativi giudizi vanno riuniti per essere definiti con unica decisione.

[*omissis*]

5. – La questione sollevata dal Tribunale di Bergamo è fondata.

La norma incriminatrice di cui all'art. 10-*ter* del d.lgs. n. 74 del 2000, che delinea il reato di «omesso versamento di IVA», è stata introdotta – al pari di quella di cui al successivo art. 10-*quater* (che punisce il delitto di «indebita compensazione») – dall'art. 35, comma 7, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223 (Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale), convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248. L'intervento si colloca nel quadro del processo di parziale revisione della strategia politico-criminale sottesa alla riforma penale tributaria realizzata dal d.lgs. n. 74 del 2000: strategia consistente nella focalizzazione dell'intervento repressivo preminentemente sulla fase dell'«autoaccertamento» del debito di imposta, ossia della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

Ponendosi sulla scia della previsione punitiva di cui all'art. 10-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, aggiunto dall'art. 1, comma 414, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e plurienn-

nale dello Stato (legge finanziaria 2005)» – con cui era stato reintrodotta il delitto di omesso versamento di ritenute da parte del sostituto di imposta, soppresso dalla riforma del 2000 – la norma incriminatrice che qui interessa mira infatti a colpire, con specifico riferimento all’IVA, i fenomeni di evasione che si realizzino nella fase successiva a quella di determinazione della base imponibile: vale a dire, nella fase di riscossione dell’imposta.

In questa prospettiva, la norma sottoposta a scrutinio stabilisce che «la disposizione di cui all’articolo 10-*bis* si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l’imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell’acconto relativo al periodo di imposta successivo»: e cioè – in forza dell’art. 6, comma 2, della legge 29 dicembre 1990, n. 405, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1991)» – entro il 27 dicembre dell’anno successivo al periodo di imposta di riferimento.

Il richiamo della norma censurata all’art. 10-*bis* dello stesso d.lgs. n. 74 del 2000, oltre ad individuare il trattamento sanzionatorio (reclusione da sei mesi a due anni), vale ad estendere alla violazione in esame la soglia quantitativa di punibilità stabilita dalla disposizione richiamata per l’omesso versamento di ritenute («nei limiti ivi previsti»). L’omesso versamento dell’IVA costituisce, di conseguenza, reato solo se di «ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo di imposta».

6. – Per il modo in cui è strutturata, la previsione punitiva protegge, dunque, l’interesse del fisco alla riscossione dell’imposta così come “autoliquidata” dallo stesso contribuente. Come chiaramente si desume dalla lettera della norma, presupposto per la sua applicazione è, infatti, che il soggetto di imposta abbia presentato la dichiarazione annuale ai fini dell’IVA, dalla quale risulti un saldo debitorio superiore a 50.000 euro, senza che sia seguito il pagamento, entro il termine previsto, della somma ivi indicata come dovuta.

A fronte di ciò, emerge, peraltro, un evidente difetto di coordinamento tra la soglia di punibilità inerente al delitto che interessa e quelle relative ai delitti in materia di dichiarazione di cui agli artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 74 del 2000 (dichiarazione infedele e omessa dichiarazione): difetto di coordinamento foriero di sperequazioni sanzionatorie che, per la loro manifesta irragionevolezza, rendono censurabile l’esercizio della discrezionalità pure spettante al legislatore in materia di configurazione delle fattispecie astratte di reato (*ex plurimis*, sentenze n. 68 del 2012, n. 273 e n. 47 del 2010).

Anteriormente alle modifiche legislative di cui poco oltre si dirà, l’art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000 richiedeva, per la punibilità dell’omessa dichiarazione (consistente nel fatto di chi, «al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte»), che l’imposta evasa fosse superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad euro 77.468,53. Ciò comportava una conseguenza palesemente illogica, nel caso in cui l’IVA dovuta dal contribuente si

situasse nell'intervallo tra le due soglie (eccedesse, cioè, i 50.000 euro, ma non i 77.468,53 euro). In tale evenienza, infatti, veniva trattato in modo peggiore chi avesse presentato regolarmente la dichiarazione IVA, senza versare l'imposta dovuta in base ad essa, rispetto a chi non avesse presentato la dichiarazione, evadendo del pari l'imposta. Nel primo caso, il contribuente avrebbe dovuto rispondere del reato di omesso versamento dell'IVA, stante il superamento della relativa soglia di punibilità; nel secondo sarebbe rimasto invece esente da pena, non risultando attinto il limite di rilevanza penale dell'omessa dichiarazione.

Analoga discrasia era ravvisabile in rapporto alla dichiarazione infedele (consistente nel fatto di chi, fuori dei casi previsti dagli artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 74 del 2000, «al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi»), la cui punibilità presupponeva, ai sensi dell'art. 4, che l'imposta evasa risultasse superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad euro 103.291,38. Laddove, infatti, l'IVA da versare si collocasse tra l'uno e l'altro limite di rilevanza (50.000 e 103.291,38 euro), fruiva di un miglior trattamento il contribuente che presentasse una dichiarazione inveritiera (non punibile per mancato superamento della relativa soglia), rispetto al contribuente che esponesse invece fedelmente la propria situazione in dichiarazione, salvo poi a non versare l'imposta di cui si era riconosciuto debitore.

La lesione del principio di eguaglianza insita in tale assetto è resa manifesta dal fatto che l'omessa dichiarazione e la dichiarazione infedele costituiscono illeciti incontestabilmente più gravi, sul piano dell'attitudine lesiva degli interessi del fisco, rispetto all'omesso versamento dell'IVA: e ciò, nella stessa considerazione del legislatore, come emerge dal raffronto delle rispettive pene edittali (reclusione da uno a tre anni, per i primi due reati; da sei mesi a due anni, per il terzo).

Il contribuente che, al fine di evadere l'IVA, presenta una dichiarazione infedele, tesa ad occultare la materia imponible, o non presenta affatto la dichiarazione, tiene una condotta certamente più "insidiosa" per l'amministrazione finanziaria – in quanto idonea ad ostacolare l'accertamento dell'evasione (e, nel secondo caso, a celare la stessa esistenza di un soggetto di imposta) – rispetto a quella del contribuente che, dopo aver presentato la dichiarazione, omette di versare l'imposta da lui stesso autoliquidata (omissione che può essere dovuta alle più varie ragioni, anche indipendenti da uno specifico intento evasivo, essendo il delitto di cui all'art. 10-ter a dolo generico). In questo modo, infatti, il contribuente rende la propria inadempienza tributaria palese e immediatamente percepibile dagli organi accertatori: sicché, in sostanza, finisce per essere trattato in modo peggiore chi – *coeteris paribus* – ha tenuto il comportamento maggiormente meno trasgressivo.

7. – Lo stesso legislatore ha mostrato, del resto, di essersi avveduto dell'incongruenza.

L'art. 2, comma 36-*vicies semel*, del d.l. n. 138 del 2011, aggiunto dalla legge di conversione n. 148 del 2011, ha infatti ridotto la soglia di punibilità dell'omessa dichiarazione a 30.000 euro (lettera *f*) e quella della dichiarazione infedele a 50.000 euro (lettera *d*): dunque, ad un importo inferiore, nel primo caso, e pari, nel secondo, a quello della soglia di punibilità dell'omesso versamento dell'IVA, rimasta per converso inalterata. In tal modo, la distonia dianzi evidenziata è venuta meno.

Per espressa previsione dell'art. 2, comma 36-*vicies bis*, del d.l. n. 138 del 2011, le modifiche in questione sono, tuttavia, applicabili ai soli fatti successivi alla data di entrata in vigore della relativa legge di conversione (17 settembre 2011). Né potrebbe essere altrimenti, discutendosi di modifiche di segno sfavorevole per il reo (all'abbassamento delle soglie corrisponde, infatti, un ampliamento dell'area di rilevanza penale).

Ne consegue che, con riguardo ai fatti commessi sino alla predetta data, il *vulnus* costituzionale permane.

8. – Al fine di rimuovere nella sua interezza la riscontrata duplice violazione del principio di eguaglianza è necessario evidentemente allineare la soglia di punibilità dell'omesso versamento dell'IVA – quanto ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011 – alla più alta fra le soglie di punibilità delle violazioni in rapporto alle quali si manifesta l'irragionevole disparità di trattamento: quella, cioè, della dichiarazione infedele (euro 103.291,38).

Una disparità di trattamento similare si riscontra, in verità, anche con riferimento al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000 (non, invece, con riguardo al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2, che è privo di soglia). La circostanza resta, peraltro, in concreto irrilevante sugli esiti dell'odierno giudizio, giacché la soglia di punibilità relativa a tale delitto è uguale a quella dell'omessa dichiarazione (e, dunque, inferiore a quella della dichiarazione infedele, cui va ragguagliata, per quanto detto, la declaratoria di illegittimità costituzionale).

Irrilevante risulta anche la circostanza che, tanto per la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici che per la dichiarazione infedele, sia prevista – in aggiunta alla soglia di punibilità riferita all'imposta evasa – una ulteriore e concorrente soglia, riferita all'«ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione» (artt. 3, comma 1, lettera *b*, e 4, comma 1, lettera *b*). Tale soglia è, infatti, chiaramente inconciliabile con la materialità del delitto di omesso versamento dell'IVA, che prescinde dalla sottrazione all'imposizione di elementi attivi.

9. – L'art. 10-*ter* del d.lgs. n. 74 del 2000 va dichiarato, pertanto, costituzionalmente illegittimo nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, punisce l'omesso versamento dell'IVA, dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo di imposta, ad euro 103.291,38.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 10-*ter* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205), nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, punisce l'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo di imposta, ad euro 103.291,38;

2) [*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 7 aprile 2014.

* * *

Sentenza n. 175/2022 (Pres. Amato; Red. Amoroso)

Considerato in diritto

1. – Con ordinanza del 27 maggio 2021 (r. o. n. 155 del 2021), il Tribunale ordinario di Monza, in composizione monocratica, ha sollevato questioni di legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 3, 25, secondo comma, 76, 77, primo comma, della Costituzione, sia dell'art. 7, comma 1, lettera *b*), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 (Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23) – nella parte in cui ha inserito le parole «dovute sulla base della stessa dichiarazione o» nel testo dell'art. 10-*bis* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205) – sia, conseguentemente, dello stesso art. 10-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, come modificato, nella parte in cui prevede la rilevanza penale di omessi versamenti di ritenute dovute sulla base della mera dichiarazione annuale del sostituto d'imposta.

Quanto alla violazione degli artt. 25, secondo comma, 76 e 77, primo comma, Cost., il rimettente ritiene che l'ampliamento della fattispecie incriminatrice del delitto di omesso versamento delle ritenute, di cui all'art. 10-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, non trovi alcuna copertura nella delega di cui all'art. 8 della legge 11 marzo 2014, n. 23 (Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita).

Tale disposizione infatti – secondo il rimettente – avrebbe delegato il Governo alla «revisione del sistema sanzionatorio penale tributario», limitando lo spazio d'azione del legislatore delegato alla mera «possibilità di ridurre le

sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto conto anche di adeguate soglie di punibilità».

Il Governo non avrebbe potuto introdurre una nuova fattispecie penale, prima non prevista, così violando anche il principio di stretta legalità di cui all'art. 25, secondo comma, Cost.

Le disposizioni censurate violerebbero, poi, anche il principio di uguaglianza e quello di ragionevolezza (art. 3 Cost.). In particolare osserva il rimettente che sarebbe punito il contribuente che presenti un modello 770 veritiero e ometta di versare le ritenute per un importo superiore alla soglia di euro 150.000, mentre andrebbe esente da pena il sostituto di imposta che, rendendosi ugualmente inadempiente a un debito tributario di pari entità, abbia presentato una dichiarazione infedele, indicando un debito inferiore alla soglia di punibilità.

[*omissis*]

3. – Le censure del giudice rimettente vanno inquadrare nel contesto dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale, relativamente alla fattispecie incriminatrice in esame.

Il primo assetto organico del sistema sanzionatorio penale tributario è contenuto nel decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429 (Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria), convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 1982, n. 516. In particolare, con riguardo alle condotte illecite attribuibili al sostituto di imposta, l'art. 2 aveva previsto una disciplina sanzionatoria articolata in reati di natura sia contravvenzionale (art. 2, comma 1, numeri 1, 2 e 3), sia delittuosa (art. 2, comma 2).

Accanto alle contravvenzioni di omessa e infedele dichiarazione del sostituto di imposta (con la previsione di differenti soglie di punibilità), l'art. 2, comma 2, sanzionava con la reclusione da due mesi a tre anni e con la multa da un quarto alla metà della somma non versata, chiunque non pagava all'erario le «ritenute effettivamente operate» a titolo di acconto o di imposta sulle somme pagate.

Tale disciplina aveva, dunque, introdotto un regime sanzionatorio decisamente più severo di quello previsto dall'art. 92, terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), che sanzionava con la sola pena della multa la condotta di «[r]itardati od omessi versamenti diretti» e, ancor prima, dall'art. 260 del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 (Approvazione del testo unico delle leggi sulle imposte dirette), il quale stabiliva la pena dell'arresto fino a sei mesi per la condotta di «[o]missione del versamento in tesoreria» di ritenute operate.

La disciplina penale recata dall'art. 2 del d.l. n. 429 del 1982, come convertito, era stata, poi, novellata dall'art. 3 del decreto-legge 16 marzo 1991, n. 83 (Modifiche al decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, in materia di repressione delle

violazioni tributarie e disposizioni per definire le relative pendenze), convertito, con modificazioni, nella legge 15 maggio 1991, n. 154.

Pur mantenendo ferma la previsione dell'omessa dichiarazione annuale del sostituto di imposta, quale illecito penale di natura contravvenzionale, la novella aveva disciplinato l'omesso versamento delle ritenute secondo due distinte fattispecie incriminatrici.

La prima, di natura contravvenzionale, prevista al comma 2 del novellato art. 2, del d.l. n. 429 del 1982, come convertito, con cui si sanzionava, con la pena dell'arresto fino a tre anni o con l'ammenda fino a lire sei milioni, l'omesso versamento entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di ritenute alle quali il sostituto di imposta era obbligato per legge relativamente a somme pagate per un ammontare complessivo per ciascun periodo di imposta superiore a cinquanta milioni di lire.

La seconda, di natura delittuosa, prevista al comma 3, secondo cui: «Chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare complessivo superiore a lire venticinque milioni per ciascun periodo d'imposta, è punito con la reclusione da tre mesi a tre anni e con la multa da lire tre milioni a lire cinque milioni; se il predetto ammontare complessivo è superiore a dieci milioni di lire ma non a venticinque milioni di lire per ciascuno periodo d'imposta si applica la pena dell'arresto fino a tre anni o dell'ammenda fino a lire sei milioni».

Su tale assetto sanzionatorio è, poi, intervenuto il d.lgs. n. 74 del 2000, adottato in attuazione dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (Delega al Governo per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale e tributario), che aveva conferito la delega al Governo «per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale e tributario». Tale nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto ha, in via generale, limitato la rilevanza penale delle fattispecie in materia tributaria alle sole condotte caratterizzate da un comportamento fraudolento, richiedendo un *quid pluris* rispetto al semplice sottrarsi all'obbligazione tributaria; con ciò non prevedendo fattispecie incriminatrici concernenti il sostituto di imposta. Le nuove fattispecie incriminatrici, introdotte dagli artt. da 2 a 5 del d. lgs. n. 74 del 2000, non hanno riguardato comportamenti del sostituto di imposta e, quindi, il comportamento consistente nell'omesso versamento delle ritenute è risultato depenalizzato, rimanendo sanzionato sul solo piano amministrativo, ai sensi degli artt. 13 e 14 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, recante «Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662».

Tale più mite disciplina, per gli illeciti commessi dal sostituto di imposta, è rimasta inalterata fino a quando il legislatore è tornato a prevedere la sanzione penale.

Infatti, l'art. 1, comma 414, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2005)», ha arricchito il catalogo dei reati di cui al d.lgs. n. 74 del 2000 introducendo l'art. 10-*bis* che prevede il delitto di omesso versamento delle ritenute secondo la seguente formulazione: «È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo di imposta».

La norma della finanziaria del 2005 ha, in sostanza, reintrodotto, sia pure con alcune modifiche, il delitto di omesso versamento di ritenute certificate, già disciplinato dall'art. 2, comma 3, del d.l. n. 429 del 1982, come convertito, e come sostituito dalla novella di cui al d.l. n. 83 del 1991, come convertito, lasciando però immuni da sanzione penale i casi di mancato versamento all'erario di ritenute che non fossero state certificate.

Successivamente, con la legge n. 23 del 2014, il Parlamento ha conferito un'ampia delega al Governo finalizzata a ridisegnare l'ordinamento tributario per «un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita».

La delega ha, tra l'altro, specificamente riguardato la «revisione del sistema sanzionatorio», da attuarsi secondo i criteri dettati dall'art. 8 della legge n. 23 del 2014.

Tale disposizione ha delegato il Governo a procedere «alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo: la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148; l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie; l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6, comma 1; la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità; l'estensione della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative».

In attuazione di tale delega, l'art. 7, comma 1, lettere *a*) e *b*), del d.lgs. n. 158 del 2015 ha modificato la previsione di cui all'art. 10-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, rispettivamente nella rubrica e nella descrizione della fattispecie, che ora reca la seguente formulazione «[è] punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantomila euro per ciascun periodo d'imposta».

Deve aggiungersi che sul punto si era sviluppato un contrasto in seno alla giurisprudenza di legittimità.

Da una parte (Corte di cassazione, sezione terza penale, sentenza 15 novembre 2012-11 gennaio 2013, n. 1443), si riconosceva alla dichiarazione annuale del sostituto di imposta (modello 770) valenza probatoria in ordine all'avvenuto rilascio delle certificazioni ai sostituiti.

Dall'altra, si negava ciò ritenendo che occorresse la prova del rilascio delle certificazioni ai sostituiti da parte del sostituto (Corte di cassazione, sezione terza penale, sentenza 8 aprile-1° ottobre 2014, n. 40526).

Il contrasto è stato composto dalle sezioni unite della Corte di cassazione, (sentenza 22 marzo-1° giugno 2018, n. 24782) che hanno affermato che «con riferimento all'art. 10-*bis* nella formulazione anteriore alle modifiche apportate dal d.lgs. n. 158 del 2015, la dichiarazione modello 770 proveniente dal sostituto di imposta non può essere ritenuta di per sé sola sufficiente ad integrare la prova della avvenuta consegna al sostituto della certificazione fiscale».

4. – Ciò premesso, sussiste il denunciato eccesso di delega (artt. 76 e 77, primo comma, Cost.) che, concernendo l'introduzione di una fattispecie di reato da parte del legislatore delegato, va valutato congiuntamente al rispetto della riserva di legge e del principio di stretta legalità di cui all'art. 25, secondo comma, Cost.

Se per un verso, in generale, la delega legislativa comporta una discrezionalità del legislatore delegato, più o meno ampia in relazione al grado di specificità dei «principi e criteri direttivi» determinati nella legge delega, tenendo anche conto della sua *ratio* e della finalità da quest'ultima perseguita (*ex plurimis*, sentenze n. 142 del 2020, n. 96 del 2020 e n. 10 del 2018); per l'altro, in particolare, il legislatore delegante deve adottare, nella materia penale, criteri direttivi e principi configurati in modo assai preciso, sia definendo la specie e l'entità massima delle pene, sia dettando il criterio, in sé restrittivo, del ricorso alla sanzione penale solo per la tutela di determinati interessi rilevanti (sentenze n. 49 del 1999 e n. 53 del 1997, ordinanza n. 134 del 2003).

Infatti, nella materia penale è più elevato il grado di determinatezza richiesto per le regole fissate nella legge delega; ciò perché il controllo del rispetto, da parte del Governo, dei «principi e criteri direttivi», è anche strumento di garanzia della riserva di legge e del rispetto del principio di stretta

legalità, spettando al Parlamento l'individuazione dei fatti da sottoporre a pena e delle sanzioni loro applicabili (sentenze n. 174 del 2021, n. 127 del 2017 e n. 5 del 2014).

5. – La disposizione censurata ha, per l'appunto, introdotto una nuova fattispecie di reato, nel senso che ha previsto come condotta penalmente perseguibile ciò che prima costituiva un illecito amministrativo tributario: l'omesso versamento, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, delle ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione per un ammontare superiore a una determinata soglia di punibilità (fissata in 150.000 euro per ciascun periodo d'imposta).

Le alterne vicende del sistema sanzionatorio penale, sopra esaminate per grandi linee, mostrano che l'assoggettamento a sanzione (da parte della disposizione censurata) della condotta suddetta costituisce una nuova e distinta fattispecie penale, che si affianca a quella dell'omesso versamento, alle stesse condizioni, delle ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti.

Benché vi sia una contiguità delle due condotte, perché concernono pur sempre le stesse ritenute operate dal sostituto, le vicende normative sopra descritte mostrano che si tratta di condotte diverse, le quali hanno avuto un trattamento giuridico nettamente distinto.

Per lungo tempo, fino alla depenalizzazione del d.lgs. n. 74 del 2000, due erano state le fattispecie di condotte, penalmente sanzionate dalla norma incriminatrice (l'art. 2 del d.l. n. 429 del 1982, come convertito e come sostituito), e ben diverse tra loro.

Il comma 2 dell'indicato art. 2 riguardava le ritenute dovute in base alla relativa dichiarazione del sostituto. Si trattava di un reato contravvenzionale (punito con la pena alternativa dell'arresto o dell'ammenda), che aveva ad oggetto l'omesso versamento di ritenute tout court sopra una certa soglia (all'epoca 50 milioni di lire) entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale.

Il comma 3 della stessa disposizione sanzionava, invece, l'omesso versamento delle «ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti» entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta. Si trattava di una condotta specifica, all'epoca valutata come più grave. Il reato era configurato come delitto, punito con reclusione e multa, per l'omesso versamento oltre la soglia di lire 25 milioni; e come contravvenzione, sanzionato con la pena alternativa dell'arresto o dell'ammenda, per l'omesso versamento di ritenute al di sotto della soglia predetta, ma di importo superiore a lire 10 milioni.

Era quindi ben chiara la distinzione tra le due fattispecie, la seconda (quella del comma 3 dell'art. 2) più grave della prima (quella del comma 2 dell'art. 2), sia perché la soglia della punibilità era collocata più in alto per la contravvenzione di cui al secondo comma rispetto al reato (delitto o contravvenzione) di cui al terzo comma, sia perché solo per il delitto – che concerneva unicamente

l'omesso versamento delle «ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti» – la pena detentiva e quella pecuniaria erano congiunte, mentre per la contravvenzione erano alternative.

L'elemento differenziale era costituito proprio dalle certificazioni delle ritenute rilasciate dal sostituto ai sostituiti. Il legislatore dell'epoca riteneva più grave la condotta del sostituto, che metteva in circolazione le certificazioni, utilizzabili dai sostituiti per l'assolvimento del loro obbligo tributario, e poi ometteva il versamento delle ritenute certificate.

Queste erano quindi le due distinte fattispecie di reato, che poi sarebbero state depenalizzate con il d.lgs. n. 74 del 2000, nel nuovo assetto dei reati tributari, sì da essere sanzionate entrambe solo come illeciti amministrativi tributari.

6. – Il legislatore del 2004, invertendo la rotta nel senso di voler contrastare con la sanzione penale anche l'omesso versamento delle ritenute, non poteva non aver presente che due erano le fattispecie che avevano ad oggetto tale condotta. E in effetti ha operato una scelta con l'introduzione, nel sistema sanzionatorio del d.lgs. n. 74 del 2000, dell'art. 10-*bis*, disposizione di nuovo conio, la quale è stata chiaramente indirizzata a ripristinare la sanzionabilità penale della sola fattispecie più grave, in precedenza prevista dall'art. 2, comma 3, del d.l. n. 429 del 1982, come convertito e sostituito (l'omesso versamento delle ritenute certificate), e non anche della fattispecie meno grave, quella prevista dal comma 2 dello stesso art. 2 (l'omesso versamento delle ritenute dovute in base alla dichiarazione del sostituto), che è rimasta soggetta solo alle sanzioni amministrative.

Il dato testuale della nuova disposizione rispecchiava tale scelta perché, anche nella rubrica dell'art. 10-*bis*, si faceva riferimento all'«omesso versamento di ritenute certificate» negli stessi termini in cui, in passato, l'art. 2, comma 3, del d.l. n. 429 del 1982, come convertito e sostituito, riguardava l'omesso versamento di «ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti». Il sostanziale ripristino di quella fattispecie penale emergeva anche dal fatto che il reato di cui all'art. 10-*bis* era configurato come delitto, e non già come contravvenzione, e che le pene, della reclusione e della multa, erano congiunte, esattamente come nell'art. 2, comma 3, del d.l. n. 429 del 1982, come convertito. Anche l'entità della pena era pressoché identica.

Invece, la condotta già prevista come reato contravvenzionale – quindi meno grave – dal comma 2 dell'art. 2 citato, ma poi depenalizzata dal d.lgs. n. 74 del 2000, continuava ad essere non sanzionata penalmente pur dopo l'introduzione dell'art. 10-*bis* nel d.lgs. n. 74 del 2000, proprio perché questa nuova fattispecie non prevedeva anche l'ipotesi dell'omesso versamento delle ritenute dovute in base alla dichiarazione del sostituto. Tale condotta rimaneva un illecito amministrativo tributario.

Quindi, determinante al fine della rilevanza penale della condotta omissiva del mancato pagamento delle ritenute era che queste stesse fossero state

certificate dal sostituto ai sostituiti; ciò completava la fattispecie e l'elemento oggettivo del reato.

Questa è stata la scelta del legislatore del 2004.

7. – Può aggiungersi – inoltre – che l'esistenza di un'unica fattispecie penale nell'art. 10-*bis*, che vedeva come elemento costitutivo il rilascio delle certificazioni ai sostituiti da parte del sostituto, non è inficiata, né messa in dubbio dal contrasto giurisprudenziale che si è sviluppato in ordine all'applicazione di tale disposizione e di cui si è già fatto cenno.

La rilevanza della dichiarazione del sostituto, contenente l'indicazione delle ritenute, è sì venuta all'esame della giurisprudenza, ma sotto un aspetto diverso: quello della prova del rilascio delle certificazioni che integrava la fattispecie penale, l'unica sanzionata.

Come sopra già ricordato, il contrasto di giurisprudenza, insorto in riferimento a tale disposizione, è stato infine composto dalla indicata pronuncia delle Sezioni unite (sentenza n. 24782 del 2018), che ha escluso che la dichiarazione del sostituto possa costituire di per sé sola piena prova, in via induttiva – quasi una (inammissibile) prova legale –, del rilascio delle certificazioni ai sostituiti.

Ma non si è dubitato che la condotta costituente reato fosse pur sempre solo quella del mancato versamento delle ritenute certificate.

8. – Quindi, al momento della delega del 2014, il reato previsto, concernente la condotta omissiva del sostituto, era solo quello dell'omesso versamento delle ritenute certificate, per effetto del ripristino della sanzione penale di dieci anni prima, mentre la condotta di omesso versamento delle ritenute dovute in base alla dichiarazione del sostituto rimaneva distinta e non sanzionata penalmente, pur costituendo anch'essa un illecito in ragione dell'inadempimento dell'obbligo fiscale, assoggettato a sanzione amministrativa tributaria.

Il legislatore avrebbe potuto, in ipotesi, ripristinare la sanzionabilità penale anche di questa condotta, come dieci anni prima era stato fatto, ma con legge ordinaria (legge n. 311 del 2004), per quella di omesso versamento delle ritenute certificate.

Ciò invece il legislatore, nel porre la delega di cui all'art. 8, comma 1, della legge n. 23 del 2014, non ha fatto, né ha autorizzato il legislatore delegato a fare, sicché quest'ultimo, nel reintrodurre questa fattispecie penale, equiparandola a quella già prevista dall'art. 10-*bis*, ha violato i principi e criteri direttivi della delega.

9. – La delega (art. 8, comma 1, della legge n. 23 del 2014) – sopra riportata nella sua formulazione testuale – concerneva la revisione del sistema sanzionatorio penale tributario declinato in specifici criteri, secondo una duplice direttrice.

La prima riguardava la determinazione della pena.

In questa parte la revisione doveva avvenire secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità (della pena, appunto) rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo in particolare la punibilità con la pena detentiva

compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, tenendo conto di adeguate soglie di punibilità.

Quindi il legislatore delegato era facoltizzato, in linea generale, a rivedere le pene, nel rispetto di un intervallo della pena detentiva compreso fra un minimo e un massimo.

Inoltre, si prevedeva – come ulteriore criterio – la possibilità di ridurre le sanzioni per le «fattispecie meno gravi» o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità. Questo era anche il verso della delega: il legislatore delegato avrebbe potuto mitigare e finanche depenalizzare reati per condotte meno gravi.

L'altra direttrice della delega concerneva sì la configurazione di fattispecie penali, ma con riferimento a condotte tipiche di particolare gravità. Il legislatore delegato era, infatti, facoltizzato alla configurazione del reato per «i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa». Anche il regime della «dichiarazione infedele» avrebbe potuto essere rivisto; così anche l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie.

Si tratta di gravi condotte insidiose per il fisco, poste in essere da chi con frode o falsificazione di documenti mira a sottrarsi all'obbligo tributario.

10. – Invece, la condotta di chi non versa le ritenute indicate nella relativa dichiarazione come sostituto d'imposta – che al momento della delega non costituiva reato, ma illecito amministrativo tributario, e solo in passato, fino alla riforma del 2000, è stata punita come reato contravvenzionale – non è certo ascrivibile a «comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa». Né è riconducibile al regime della «dichiarazione infedele» dal momento che ciò che rileva è l'omesso versamento delle ritenute «dovute in base alla dichiarazione», a prescindere dal fatto che essa sia fedele o infedele.

Tale condotta – che, quando era penalmente rilevante (fino al 2000), integrava una mera contravvenzione punita con pena alternativa e che successivamente, e così al momento della delega in esame, costituiva un illecito assoggettato a sanzione amministrativa tributaria – sarebbe semmai rientrata tra le «fattispecie meno gravi» per le quali la pena, ove il fatto costituisse reato, avrebbe potuto essere mitigata e finanche trasformata in sanzione amministrativa.

Anche nella relazione illustrativa dello schema di decreto legislativo, si evidenziava in particolare che il Governo, recependo i principi e criteri direttivi dell'art. 8 della legge n. 23 del 2014, aveva inteso «ridurre l'area di intervento della sanzione punitiva per eccellenza – quella penale – ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo».

Se, dunque, l'innalzamento della tutela penale era rivolto a tali più insidiosi comportamenti, in ordine ai fatti privi dei suddetti connotati di frodolenza nella medesima relazione illustrativa si evidenziava che il legislatore delegato era, invece, chiamato ad un intervento «tendenzialmente mitigatore», da effettuarsi in relazione al delitto di omesso versamento delle ritenute certificate (art. 10-*bis*) e di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto (art. 10-*ter*), e da attuarsi attraverso l'introduzione di soglie di punibilità al di sotto delle quali «il ricorso a misure sanzionatorie di tipo amministrativo – peraltro già previste dalla legislazione vigente – appare proporzionato alle caratteristiche dell'illecito».

Il delitto introdotto dalla disposizione censurata attiene ad una condotta puramente omissiva, non fraudolenta, né simulatoria, il che incentra il disvalore del fatto sul momento dell'adempimento del debito tributario, perché colpisce il sostituto di imposta che non versa le ritenute dovute sulla base della dichiarazione annuale o certificate.

Anche il trattamento sanzionatorio accessorio risponde ad un minore rigore rispetto a quello riservato alle altre fattispecie incriminatrici tributarie, come emerge anche dall'art. 12 del d.lgs. n. 74 del 2000, che esclude per tale reato l'applicazione dell'interdizione dai pubblici uffici, di cui al comma 2 del medesimo art. 12.

Né operano i limiti restrittivi di cui all'art. 12, comma 2-*bis*, del d.lgs. n. 74 del 2000 sul riconoscimento del beneficio della sospensione condizionale della pena, con la conseguenza che al delitto di cui all'art. 10-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 si applica l'istituto come regolato dall'art. 163 del codice penale.

Diversamente dalle altre fattispecie incriminatrici, per il delitto in esame (e per quelli di cui agli artt. 10-*ter* e 10-*quater* del d.lgs. n. 74 del 2000) trova applicazione la causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 1, dello stesso decreto legislativo, specificamente introdotta dall'art. 11, comma 1, del d.lgs. n. 158 del 2015. I reati non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti.

Inoltre, a questi reati non si applica l'art. 17, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 74 del 2000 che, soltanto per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10, stabilisce che «i termini di prescrizione sono elevati di un terzo».

È poi stata innalzata la soglia di punibilità – quanto al reato di cui all'art. 10-*bis* – fino ad un importo superiore a 150.000 euro per ciascun anno di imposta; con ciò determinando la depenalizzazione delle condotte omissive per importi superiori alla precedente meno elevata soglia di punibilità (50.000 euro).

11. – In definitiva, il legislatore delegato ha introdotto nell'art. 10-*bis* una nuova fattispecie penale (omesso versamento di ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione del sostituto), affiancandola a quella già esistente (omesso

versamento di ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti), senza essere autorizzato a farlo dalla legge di delega, mentre sarebbe stato necessario un criterio preciso e definito per poter essere rispettoso anche del principio di stretta legalità in materia penale (art. 25, secondo comma, Cost.).

12. – L'Avvocatura generale dello Stato, intervenuta in giudizio in rappresentanza e a difesa del Presidente del Consiglio dei ministri, ha dedotto una finalità latamente interpretativa che il legislatore delegato avrebbe perseguito: non quella di introdurre una nuova fattispecie di reato, bensì quella di chiarire la portata della fattispecie già esistente, contemplata dall'art. 10-*bis* che sanzionava (solo) l'omesso versamento delle ritenute certificate.

Ossia si è ipotizzato che l'intento del legislatore delegato fosse quello di "chiarire" il punto controverso del dibattito giurisprudenziale in corso, intervenendo a sostegno della tesi, in passato maggioritaria, ma poi oggetto di revirement e infine smentita dalle Sezioni unite del 2018 (sentenza n. 24782 del 2018), secondo cui dalla dichiarazione del sostituto poteva desumersi, induttivamente, la prova del rilascio delle certificazioni ai sostituiti.

In effetti, nella relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio si legge che veniva chiarita la portata dell'omesso versamento delle ritenute di cui all'art. 10-*bis*.

Ciò forse spiega, ma non legittima, l'introduzione della nuova fattispecie penale da parte del legislatore delegato.

Questa ipotizzata valenza interpretativa – comunque successivamente esclusa dalla giurisprudenza (ancora Corte di cassazione, sentenza n. 24782 del 2018) – non solo era smentita dalla lettera della disposizione, che non aveva la formulazione tipica delle norme di interpretazione autentica, ma era anche, in tesi, inammissibile perché il principio di non retroattività della legge penale esclude una tale possibilità in *malam partem* con ampliamento del perimetro della condotta penalmente sanzionata.

Deve, quindi, escludersi che il legislatore delegato potesse intervenire in un dibattito giurisprudenziale ancora in corso per offrire un "soccorso normativo" alla tesi di maggior rigore, secondo cui era sufficiente, sul piano probatorio, che le ritenute risultassero dalla dichiarazione perché potesse ritenersi provato il rilascio delle relative certificazioni ai sostituiti.

13. – In conclusione, la scelta del legislatore delegato di inserire le parole «dovute sulla base della stessa dichiarazione o» nella fattispecie incriminatrice del delitto di omesso versamento delle ritenute di cui all'art. 10-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 contrasta con gli artt. 25, secondo comma, 76 e 77, primo comma, Cost., non essendo sorretta dai principi e dai criteri direttivi della delega legislativa.

Pertanto, assorbito l'ulteriore parametro evocato dal giudice rimettente (l'art. 3 Cost.), deve dichiararsi l'illegittimità costituzionale sia dell'art. 7, comma 1, lettera *b*), del d.lgs. n. 158 del 2015, sia dell'art. 10-*bis* del d.lgs. 74

del 2000, come modificato dall'art. 7, comma 1, lettera *b*), del d. lgs. n. 158 del 2015, limitatamente alle parole «dovute sulla base della stessa dichiarazione o».

Dalla dichiarazione di illegittimità costituzionale, stante la sussistenza di «un rapporto di chiara consequenzialità con la decisione assunta», discende, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale), la dichiarazione di illegittimità costituzionale consequenziale dell'art. 7, comma 1, lettera *a*), del d.lgs. n. 158 del 2015, che ha inserito nella rubrica del reato previsto dall'art. 10-*bis* le parole «dovute o». Analoga declaratoria investe anche la rubrica di quest'ultima disposizione limitatamente alle parole «dovute o».

14. – Per effetto della presente dichiarazione di illegittimità costituzionale viene ripristinato il regime vigente prima del d.lgs. n. 158 del 2015, che ha introdotto la disposizione censurata, sicché da una parte l'integrazione della fattispecie penale dell'art. 10-*bis* richiede che il mancato versamento da parte del sostituto, per un importo superiore alla soglia di punibilità, riguardi le ritenute certificate; dall'altra il mancato versamento delle ritenute risultanti dalla dichiarazione, ma delle quali non c'è prova del rilascio delle relative certificazioni ai sostituiti, costituisce illecito amministrativo tributario.

Su questo assetto del regime sanzionatorio non è privo di rilevanza il recente sviluppo della giurisprudenza civile (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 12 aprile 2019, n. 10378), secondo cui, nel caso in cui il sostituto ometta di versare le somme, per le quali ha operato le ritenute, il sostituto non è tenuto in solido in sede di riscossione, atteso che la responsabilità solidale prevista dall'art. 35 del d.P.R. n. 602 del 1973 è espressamente condizionata alla circostanza che non siano state effettuate le ritenute.

In questa prospettiva il rilascio della relativa certificazione da parte del sostituto sta, quindi, perdendo quella valenza che in passato consentiva di identificare una fattispecie più grave, sanzionata penalmente, rispetto a una meno grave, sanzionata solo in via amministrativa.

Spetta al legislatore rivedere tale complessivo regime sanzionatorio per renderlo maggiormente funzionale e coerente.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 7, comma 1, lettera *b*), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 (Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23) – nella parte in cui ha inserito le parole «dovute sulla base della stessa dichiarazione o» nel testo dell'art. 10-*bis* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205) e dello

stesso art. 10-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 limitatamente alle parole «dovute sulla base della stessa dichiarazione o»;

2) *dichiara*, in via consequenziale, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale), l'illegittimità costituzionale dell'art. 7, comma 1, lettera *a*), del d.lgs. n. 158 del 2015, e dell'art. 10-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 limitatamente alle parole «dovute o» contenute nella rubrica della disposizione.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 23 giugno 2022.

3. ALTRI MECCANISMI PSEUDO-SANZIONATORI

SENTENZA N. 50/2014 (PRES. SILVESTRI; RED. GROSSI)

Mancata registrazione entro il termine di legge, ovvero registrazione di un contratto con un importo inferiore a quello effettivo, ovvero registrazione di un contratto di comodato fittizio – Sostituzione sanzionatoria della disciplina convenzionalmente stabilita dalle parti – Previsione che, a decorrere dalla registrazione volontaria o d'ufficio, la locazione abbia una durata di quattro anni prorogabile per ulteriori quattro e che il canone annuo sia fissato in misura pari al triplo della rendita catastale, con indicizzazione Istat – Difetto di delega – Disciplina non riconducibile all'ambito oggettivo e agli obiettivi perseguiti dalla delega – Inosservanza dell'obbligo contenuto nella legge di delega di adeguamento ai principi sanciti dallo statuto dei diritti del contribuente.

Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale), art. 3, commi 8 e 9.

Costituzione, art. 76.

Considerato in diritto

1. – Il Tribunale di Salerno (r.o. n. 206 del 2012), il Tribunale di Palermo (r.o. n. 49 del 2013), il Tribunale di Firenze (r.o. n. 78 del 2013), il Tribunale di Genova (r.o. n. 169 del 2013), nonché il Tribunale di Roma, sezione distaccata di Ostia (r.o. n. 225 del 2013), hanno sollevato – in riferimento agli artt. 3, 23, 41, 42, 53, 55, 70, 76 e 97 della Costituzione – questione di legittimità costituzionale dell’art. 3, commi 8 e 9, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale), nella parte in cui prevedono un meccanismo di sostituzione sanzionatoria della durata del contratto di locazione per uso abitativo e di commisurazione del relativo canone in caso di mancata registrazione del contratto entro il termine di legge, nonché

(¹) Per un altro esempio, recente, di disciplina pseudo-sanzionatoria posta al vaglio della Corte costituzionale, si segnala la sentenza n. 137 del 2025. Con essa la Corte ha affermato che «[i]l dovere tributario, nella concezione costituzionale, afferisce al pactum unionis piuttosto che a quello subiectionis», per cui solo attraverso un’interpretazione costituzionalmente orientata, che ne restringe fortemente la portata applicativa, la previsione dell’inutilizzabilità processuale degli elementi informativi non trasmessi o non consegnati dal contribuente su richiesta dell’amministrazione finanziaria, «ritrova una sua vocazione compatibile con il disegno costituzionale», essendo funzionale a favorire un dialogo anticipato, pre-contenzioso, fra le parti e quella reciproca correttezza di rapporti tra pubblica autorità e contribuenti «che è presupposto di ogni civile convivenza». Più precisamente, con questa pronuncia la Corte ha ritenuto non fondate, nei termini di cui in motivazione, le questioni sollevate sull’art. 32, quarto e quinto comma, del decreto del Presidente della Repubblica numero 600 del 1973 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi). La sentenza non solo ha confermato interamente la linea interpretativa già fornita dalla giurisprudenza di legittimità sui limiti di applicabilità della suddetta disposizione, ma ne ha ulteriormente ridotto la portata, precisando che devono essere esclusi dalla sanzione dell’inutilizzabilità nel processo «quegli elementi informativi che rivestono (ad esempio, un registro in cui figurassero anche annotazioni contra se) un contenuto, per così dire, misto, ovvero anche parzialmente suscettibile di produrre effetti sfavorevoli per il contribuente».

Inoltre, in forza dell’evoluzione digitale e normativa che ha condotto alla creazione di nuove banche dati, come quella relativa alle fatture elettroniche, non possono essere richiesti al contribuente elementi informativi che l’Amministrazione finanziaria potrebbe ottenere interrogando le stesse. Non è infatti giustificato che al contribuente vengano richiesti oneri di attivazione (con il potenziale rischio, peraltro, di eventuali errori che determinino poi l’inutilizzabilità delle prove) per fornire elementi informativi di cui l’Amministrazione finanziaria potrebbe facilmente disporre.

Solo così «ridimensionata e intesa», la norma censurata – ha precisato la sentenza – è idonea a inserirsi nel più ampio contesto dell’evoluzione dei rapporti tra “autorità” e “consenso” e del tentativo di un graduale abbandono, da parte del legislatore tributario italiano, della risalente visione autoritaria del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente a favore di una progressiva partecipazione di quest’ultimo al procedimento, secondo quella prospettiva di compliance fiscale e di dialogo anticipato fra Fisco e contribuente che è stata valorizzata anche dalla recente riforma tributaria. Una giurisprudenza che si pone dunque – seppur *latu sensu* – nel solco del principio di proporzionalità delle sanzioni, da ultimo, affermato dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 46 del 2023, peraltro richiamato nella legge delega n. 111 del 2023 per la riforma del sistema tributario e recepito tempestivamente dal legislatore delegato anche in attuazione del monito della Corte.

l'estensione di tale disciplina – e di quella relativa alla nullità dei contratti di locazione non registrati – anche alle ipotesi di contratti di locazione registrati nei quali sia stato indicato un importo inferiore a quello effettivo, o di contratti di comodato fittizio registrati.

Stabilisce il comma 8 dell'art. 3 del citato d. lgs. n. 23 del 2011 che, per i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo i quali, «ricorrendone i presupposti, non sono registrati entro il termine stabilito dalla legge», la disciplina convenzionalmente stabilita dalle parti subisce significative modificazioni. Infatti, la durata della locazione viene fissata in quattro anni, a decorrere dalla data di registrazione, volontaria o d'ufficio; al relativo rinnovo si applica, poi, la disciplina prevista dall'art. 2, comma 1, della legge 9 dicembre 1998, n. 431 (Disciplina delle locazioni e del rilascio degli immobili adibiti ad uso abitativo), per la quale il contratto di locazione viene rinnovato per un periodo di quattro anni, fatti salvi alcuni casi specifici; il canone annuo, infine, a decorrere dalla data della registrazione del contratto, viene fissato, salvo che le parti abbiano pattuito un canone di importo inferiore, in misura pari al triplo della rendita catastale, oltre l'adeguamento, dal secondo anno, pari al 75% dell'aumento degli indici ISTAT dei prezzi al consumo per le famiglie degli impiegati ed operai.

Stabilisce, a sua volta, il comma 9 dello stesso art. 3 che queste disposizioni – oltre a quelle previste dall'art. 1, comma 346, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2005), che sancisce la nullità dei contratti di locazione non registrati – si applicano anche nei casi in cui: a) nel contratto di locazione registrato sia stato indicato un importo inferiore a quello effettivo; b) sia stato registrato un contratto di comodato fittizio.

Tale disciplina risulterebbe in contrasto, anzitutto, con gli artt. 70 e 76 Cost., in riferimento agli artt. 2, comma 2, 11, 12, 13, 21, 25 e 26 della legge 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione), nonché in relazione anche agli artt. 6, comma 2, e 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente): la citata legge di delega n. 42 del 2009, infatti, non soltanto non avrebbe introdotto principi alla stregua dei quali consentire l'introduzione delle disposizioni oggetto di censura, ma avrebbe previsto, all'art. 2, comma 2, lettera c), che il legislatore delegato si attenesse ai principi sanciti dallo statuto dei diritti del contribuente, di cui alla citata legge n. 212 del 2000: statuto il cui art. 10 stabilisce che «le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto»; mentre l'art. 6 prevede che l'amministrazione finanziaria informi «il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza, dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito o l'irrogazione di una sanzione».

I giudici a *quibus* prospettano anche, sia pure con varietà di accenti, il

contrasto con gli artt. 3, 41, 42 e 53 Cost., in quanto le sanzioni previste dalla normativa oggetto di censura risulterebbero ingiustificatamente penalizzanti per il locatore, dal momento che sostituiscono il canone convenzionale con altro determinato *ex lege* in misura irrisoria, e premiali, invece, per il conduttore, dando anche al contratto una durata di quattro anni rinnovabile per altri quattro anni.

Le disposizioni denunciate, inoltre, sarebbero non proporzionate all'indebitamento fiscale dell'omessa registrazione nei termini e non perseguirebbero un obiettivo di interesse pubblico, limitandosi ad introdurre solo il predetto meccanismo premiale per il conduttore – con correlativo turbamento del diritto di proprietà e di libera iniziativa economica – senza generare alcun incremento di entrate per il fisco. Riducendosi il canone, si ridurrebbe, infatti, anche l'ammontare dell'imposta di registro oltre che il gettito delle imposte dirette.

La disciplina in esame creerebbe, ancora, una irragionevole disparità di trattamento tra locazioni ad uso abitativo ed altri tipi di locazione e si porrebbe in contrasto con i principi di autonomia negoziale e con il disposto dell'art. 1419 del codice civile, in base al quale il contratto parzialmente nullo è fatto salvo solo ove risulti che le parti lo avrebbero ugualmente concluso.

La violazione degli artt. 23 e 97 Cost. non risulta, invece, aver formato oggetto di una specifica motivazione.

[*omissis*]

4. – La questione proposta dagli altri giudici rimettenti è, invece, fondata, in particolare riferimento al parametro di cui all'art. 76 Cost., sotto il profilo del difetto di delega.

A proposito dei rapporti che devono correlare la legge di delegazione approvata dal Parlamento e il decreto legislativo emanato dal Governo, questa Corte ha, in varie occasioni, avuto modo di sottolineare come il sindacato di legittimità costituzionale sulla delega legislativa si espliciti attraverso un confronto tra gli esiti di due processi ermeneutici paralleli. Il primo riguarda le disposizioni che determinano l'oggetto, i principi e i criteri direttivi indicati dalla legge di delegazione, tenuto conto del contesto normativo in cui si collocano e si individuano le ragioni e le finalità relative. Il secondo riguarda le disposizioni stabilite dal legislatore delegato, da interpretarsi nel significato compatibile con i principi e i criteri direttivi della delega.

Scaturisce da ciò che, agli effetti dell'anzidetto sindacato, occorre, da un lato, considerare la *ratio* complessiva della delega, per individuare gli ineludibili punti di riferimento e i limiti indicati al legislatore delegato; dall'altro, tenere in conto la possibilità – intrinseca nello stesso strumento della delega, specie ove riguardi interi settori di disciplina o, comunque, organici complessi normativi – che il legislatore delegato introduca disposizioni che costituiscano un coerente sviluppo e un completamento delle indicazioni fornite dal legislatore delegante, nel rigoroso ambito dei "confini" stabiliti.

Resta indubbio che tale opera di completamento debba necessariamente

mantenersi nell'alveo delle scelte di fondo operate dal legislatore della delega, senza potersi spingere «ad allargarne l'oggetto, fino a ricomprendervi materie che ne erano escluse. In particolare, il test di raffronto con la norma delegante, cui soggiace la norma delegata, deve ritenersi avere esito negativo, quando quest'ultima intercetta un campo di interessi così connotato nell'ordinamento, da non poter essere assorbito in campi più ampi e generici, e da esigere, invece, di essere autonomamente individuato attraverso la delega» (sentenza n. 219 del 2013).

Va sottolineato come la giurisprudenza di questa Corte abbia più volte avuto modo di chiarire che, nei casi in cui il Parlamento abbia ritenuto di delegare al Governo il compito di procedere al riassetto di determinati settori normativi, l'esercizio, da parte del legislatore delegato, «di poteri innovativi della normazione vigente, non strettamente necessari in rapporto alla finalità di ricomposizione sistematica perseguita», debba ritenersi circoscritto entro limiti rigorosi. Con la conseguenza che, in linea di principio, «l'introduzione di soluzioni sostanzialmente innovative rispetto al sistema legislativo previgente» può ritenersi ammissibile «soltanto nel caso in cui siano stabiliti principi e criteri direttivi idonei a circoscrivere la discrezionalità del legislatore delegato» (sentenza n. 80 del 2012, con richiamo della sentenza n. 293 del 2010).

5. – Ebbene, alla luce dei richiamati rilievi, emerge con evidenza che la disciplina oggetto di censura – sotto numerosi profili “rivoluzionaria” sul piano del sistema civilistico vigente – si presenti del tutto priva di “copertura” da parte della legge di delegazione: in riferimento sia al relativo ambito oggettivo, sia alla sua riconducibilità agli stessi obiettivi perseguiti dalla delega.

Con la legge n. 42 del 2009, infatti – come emblematicamente enunciato dalla disposizione programmatica di cui all'art. 1, comma 1 –, il Parlamento ha inteso introdurre «disposizioni volte a stabilire in via esclusiva i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, a disciplinare l'istituzione ed il funzionamento del fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale per abitante nonché l'utilizzazione delle risorse aggiuntive e l'effettuazione degli interventi speciali di cui all'articolo 119, quinto comma, della Costituzione perseguendo lo sviluppo delle aree sottoutilizzate nella prospettiva del superamento del dualismo economico del Paese». Accanto a ciò, l'obiettivo dichiarato è quello di disciplinare «i principi generali per l'attribuzione di un proprio patrimonio a comuni, province, città metropolitane e regioni», dettando «norme transitorie sull'ordinamento, anche finanziario, di Roma capitale».

Del tutto coerenti appaiono, quindi, «oggetto e finalità» della delega definiti dall'art. 2 della legge, ove si precisa, appunto, che l'esercizio della funzione legislativa è conferito «al fine di assicurare, attraverso la definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e la definizione della perequazione, l'autonomia finanziaria di comuni, province, città metropolitane e regioni nonché al fine di armonizzare i sistemi contabili e

gli schemi di bilancio dei medesimi enti e i relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica».

Si tratta, dunque, di un ambito normativo rispetto al quale il tema di cui alla disciplina denunciata risulta del tutto estraneo, essendo questa destinata ad introdurre una determinazione legale di elementi essenziali del contratto di locazione ad uso abitativo (canone e durata), in ipotesi di ritardata registrazione dei contratti o di simulazione oggettiva dei contratti medesimi, pur previste ed espressamente sanzionate nella disciplina tributaria di settore.

La tesi dell'Avvocatura generale, secondo cui un principio della delega sarebbe ricavabile dall'art. 26 della legge, in tema di contrasto all'evasione fiscale, che – specificando quanto previsto all'art. 2, comma 2, lettera *d*) – evoca, al comma 1, lettera *b*) «forme premiali per gli enti territoriali che abbiano ottenuto risultati positivi in termini di maggiore gettito» non può ritenersi condivisibile.

Il tema della lotta all'evasione fiscale, che costituisce un chiaro obiettivo dell'intervento normativo in discorso, non può essere configurato anche come criterio per l'esercizio della delega: il quale, per definizione, deve indicare lo specifico oggetto sul quale interviene il legislatore delegato, entro i previsti limiti. Né il riferimento alle «forme premiali» anzidette può ritenersi in alcun modo correlabile con il singolare meccanismo “sanzionatorio” oggetto di censura.

Del resto – e come puntualmente messo in evidenza dai giudici a *quibus* – nella citata legge di delegazione si formula un preciso enunciato, formalmente e sostanzialmente evocabile quale principio e criterio direttivo generale, secondo il quale – nel richiamare (art. 2, comma 2, lettera *c*), «razionalità e coerenza dei singoli tributi e del sistema tributario nel suo complesso» (compresi, dunque, i profili di carattere sanzionatorio ed i “rimedi” tecnici tesi a portare ad emersione cespiti o redditi assoggettabili ad imposizione) – espressamente prescrive di procedere all'esercizio della delega nel «rispetto dei principi sanciti dallo statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212». Statuto che, a sua volta, come ricordato, prevede, all'art. 10, comma 3, ultimo periodo, che «Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto»: con l'ovvia conseguenza che, tanto più, la mera inosservanza del termine per la registrazione di un contratto di locazione non può legittimare (come sarebbe nella specie) addirittura una novazione – per *factum principis* – quanto a canone e a durata.

Né appare superfluo aggiungere che gli obblighi di informazione del contribuente, parimenti prescritti dal predetto statuto, risultano nella specie totalmente negletti, operando la denunciata “sostituzione” contrattuale in via automatica, solo a seguito della mancata tempestiva registrazione del contratto.

6. – Le ragioni esposte con particolare riferimento a quanto previsto al

comma 8 dell'art. 3 valgono, naturalmente, anche per quanto previsto al comma 9 del medesimo art. 3.

Le disposizioni denunciate devono, pertanto, essere dichiarate costituzionalmente illegittime per contrasto con l'art. 76 della Costituzione, restando assorbiti gli ulteriori profili di illegittimità prospettati.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'articolo 3, commi 8 e 9, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale);

2) [*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 10 marzo 2014.

PARTE VI
IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

1.

LA MAGISTRATURA TRIBUTARIA

1.1. Giurisdizione speciale

SENTENZA N. 64/2008 (PRES. BILE; RED. F. GALLO)

Giurisdizione dei giudici speciali tributari preesistenti alla Costituzione – Potere del legislatore di modificarne l'oggetto – Ammissibilità nei limiti in cui non «snaturi» la materia attribuita alle giurisdizioni speciali e assicuri la conformità a Costituzione delle medesime giurisdizioni – Entrate erariali – Criteri di qualificazione delle entrate come tributarie – Necessaria presenza, al di là del *nomen iuris* utilizzato dal legislatore, della doverosità della prestazione e del collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante – Assoggettamento ad essa delle controversie relative ai canoni per l'occupazione di spazi ed aeree pubblici (COSAP) – Natura non tributaria di tale canone, in conformità alla giurisprudenza della Corte di Cassazione costituente diritto vivente – Conseguente creazione di un giudice speciale.

Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) – come modificato dall'art. 3-*bis*, comma 1, lett. *b*), del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 (Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 2 dicembre 2005, n. 248, art. 2, comma 2, secondo periodo.

Costituzione, art. 102.

SENTENZA N. 130/2008 (PRES. BILE; RED. DE SIERVO)

Giurisdizioni speciali – Giurisdizione tributaria – Natura ed oggetto – Imprescindibile collegamento con la natura tributaria del rapporto – Conseguente divieto di attribuire alle Commissioni tributarie controversie riguardanti rapporti di natura diversa – Attribuzione delle controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari, anche se conseguenti alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria – Creazione di un nuovo giudice speciale.

Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), art. 2, comma 1.

Costituzione, art. 102.

SENTENZA N. 39/2010 (PRES. AMIRANTE; RED. F. GALLO)

Giurisdizioni speciali – Giurisdizione tributaria – Attribuzione alla giurisdizione delle commissioni tributarie delle controversie relative alla debenza, a partire dal 3 ottobre 2000, del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue – Attribuzione alla giurisdizione delle commissioni tributarie delle controversie relative alla debenza, a partire dal 29 aprile 2006, del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue – Istituzione di un nuovo giudice speciale.

Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) – come modificato dall'art. 3-*bis*, comma 1, lett. *b*), del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 (Misure

di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 2 dicembre 2005, n. 248, art. 2, comma 2, secondo periodo.

Costituzione, art. 102.

SENTENZA N. 124/2025 (PRES. AMOROSO; RED. F.S. MARINI)

Misure di aiuto e sostegno economico a favore delle imprese operanti nei settori economici interessati dalle misure restrittive dovute dall'emergenza pandemica da COVID-19 (c.d. decreto "ristori" e c.d. decreto "rilancio") – Contributi a fondo perduto – Atto di recupero del contributo non spettante – Devoluzione delle relative controversie alla giurisdizione tributaria – Istituzione di nuovi giudici speciali.

Decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137 (Ulteriori misure urgenti in materia di tutela della salute, sostegno ai lavoratori e alle imprese, giustizia e sicurezza, connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19), convertito, con modificazioni, nella legge 18 dicembre 2020, n. 176, art. 1, comma 10.

Decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19), convertito, con modificazioni, nella legge 17 luglio 2020, n. 77, art. 25, comma 12.

Costituzione, art. 102, secondo comma.

Considerato in diritto

1. – Il Tribunale ordinario di Roma dubita della legittimità costituzionale dell'art. 2 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) – come modificato dall'art. 3-*bis*, comma 1, lettera *b*), del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 (Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 2 dicembre 2005, n. 248 –, nella parte in cui stabilisce, nel secondo periodo del comma 2, che appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubblici (COSAP).

In particolare, il Tribunale afferma che la norma denunciata viola: a) l'art. 102, secondo comma, della Costituzione, perché “snaturerebbe” la giurisdizione di cui sono investite le commissioni tributarie, creando così un “nuovo” giudice speciale vietato dalla Costituzione; b) l'art. 25, primo comma, Cost., perché, attribuendo ai giudici tributari la cognizione delle controversie relative alla debenza del COSAP, distoglierebbe dette controversie – relative a prestazioni che non hanno natura tributaria – dal proprio “giudice naturale”, e cioè da quello civile.

2. – La questione sollevata in riferimento all'art. 102, secondo comma, Cost. è fondata.

Al riguardo, va premesso che, come riconosciuto dalla consolidata giurisprudenza di questa Corte, la giurisdizione tributaria deve essere considerata un organo speciale di giurisdizione preesistente alla Costituzione (*ex plurimis*: sentenza n. 50 del 1989; ordinanze n. 144 del 1998, n. 152 del 1997, n. 351 del 1995). Ciò posto, si perviene alla conclusione della fondatezza della questione attraverso i seguenti due passaggi argomentativi: 1) la modificazione dell'oggetto della giurisdizione degli organi speciali di giurisdizione preesistenti alla Costituzione è consentita solo se non “snaturi” la materia originariamente attribuita alla cognizione del giudice speciale; 2) una volta che, conformemente a quanto asserito dal diritto vivente, sia esclusa la natura tributaria del COSAP, l'attribuzione alla giurisdizione tributaria – ad opera della norma censurata – delle controversie relative a tale canone “snatura” la materia originariamente attribuita alla cognizione del giudice tributario e, conseguentemente, viola l'evocato art. 102, secondo comma, Cost.

2.1. – Con riguardo al primo passaggio argomentativo, concernente il limite

(¹) Per completezza si segnala che la natura amministrativa o giurisdizionale delle Commissioni tributarie e la loro funzione anche in relazione al dettato dell'art. 102 Costituzione e della VI disposizione transitoria e finale alla Costituzione è stata più volte posta al centro di questioni di legittimità costituzionale sottoposte al vaglio della Corte costituzionale (nn. 12 e 41 del 1957; 81 del 1958; 132 del 1963; 103 del 1964; 6 e 10 del 1969; 287 del 1974; 144 del 1998 e, da ultimo, 204 del 2024, *infra* in questa stessa sezione).

entro il quale la Costituzione consente al legislatore ordinario di modificare, senza “snaturarlo”, l’oggetto della giurisdizione dei giudici speciali tributari, va ricordato che, come affermato in via generale da questa Corte (sentenze n. 196 del 1982, n. 215 del 1976, n. 41 del 1957; ordinanza n. 144 del 1998): a) l’evocato art. 102, secondo comma, Cost. vieta l’istituzione *ex novo* di giudici speciali diversi da quelli espressamente nominati in Costituzione; b) la VI disposizione transitoria della Costituzione – ad integrazione della disciplina posta dal citato art. 102 Cost. – impone l’obbligo di effettuare la revisione degli organi speciali di giurisdizione preesistenti alla Costituzione («salvo le giurisdizioni del Consiglio di Stato, della Corte dei conti e dei tribunali militari») entro il termine ordinatorio di cinque anni dall’entrata in vigore della Costituzione medesima. Questa stessa Corte ha poi precisato che, benché l’indicata revisione non crei nell’ordinamento «una sorta di immodificabilità nella configurazione e nel funzionamento» delle giurisdizioni revisionate, tuttavia il legislatore ordinario – nel modificare la disciplina di tali organi giurisdizionali – incontra il duplice limite costituzionale «di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite» a dette giurisdizioni speciali «e di assicurare la conformità a Costituzione» delle medesime giurisdizioni (ordinanza n. 144 del 1998). Da tale giurisprudenza si desume che il menzionato duplice limite opera con riferimento ad ogni modificazione legislativa riguardante l’oggetto delle giurisdizioni speciali preesistenti alla Costituzione (sia in sede di prima revisione, che successivamente) e, altresì, che il mancato rispetto del limite di «non snaturare» le materie originariamente attribuite alle indicate giurisdizioni si traduce nell’istituzione di un “nuovo” giudice speciale, espressamente vietata dall’art. 102 Cost. L’identità della “natura” delle materie oggetto delle suddette giurisdizioni costituisce, cioè, una condizione essenziale perché le modifiche legislative di tale oggetto possano qualificarsi come una consentita «revisione» dei giudici speciali e non come una vietata introduzione di un “nuovo” giudice speciale.

2.1.1. – In coerenza con i sopra evidenziati principi e con specifico riferimento alla materia devoluta alla cognizione dei giudici tributari, questa Corte ha rilevato, in numerose pronunce, che la giurisdizione del giudice tributario «deve ritenersi imprescindibilmente collegata» alla «natura tributaria del rapporto» (ordinanze n. 395 del 2007; n. 427, n. 94, n. 35 e n. 34 del 2006). In particolare, con dette pronunce, la Corte – in riferimento a questioni di costituzionalità di disposizioni che, secondo i rimettenti, avrebbero attribuito alla cognizione dei giudici tributari controversie non aventi natura tributaria e, pertanto, avrebbero violato l’art. 102, secondo comma, Cost. – ha dichiarato la manifesta inammissibilità delle sollevate questioni, perché i giudici a *quibus* non avevano neppure tentato di fornire un’interpretazione costituzionalmente orientata delle denunciate disposizioni. Essi, infatti, non avevano esplorato la possibilità di interpretare tali disposizioni nel senso che esse mantenevano ferma la competenza del giudice ordinario in materie non tributarie e, pertanto, non

avevano spezzato il nesso di inscindibilità tra giurisdizione tributaria e materia tributaria richiesto dall'evocato parametro costituzionale.

2.1.2. – Da quanto precede deriva che l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali. Tale illegittima attribuzione può derivare, direttamente, da una espressa disposizione legislativa che ampli la giurisdizione tributaria a materie non tributarie ovvero, indirettamente, dall'erronea qualificazione di "tributaria" data dal legislatore (o dall'interprete) ad una particolare materia (come avviene, ad esempio, allorché si riconducano indebitamente alla materia tributaria prestazioni patrimoniali imposte di natura non tributaria). Per valutare la sussistenza della denunciata violazione dell'art. 102, secondo comma, Cost., occorre accertare, perciò, se la controversia devoluta ai giudici tributari abbia o no effettiva natura tributaria. E, a tal fine, non si può prescindere dai criteri elaborati dalla giurisprudenza di questa Corte per qualificare come tributarie le entrate erariali; criteri che, indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato dalla normativa che disciplina tali entrate, consistono nella doverosità della prestazione e nel collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante (*ex multis*: sentenze n. 334 del 2006 e n. 73 del 2005).

Al riguardo, va sottolineato che, ove sia stata accertata la natura non tributaria della materia attribuita alla cognizione dei giudici tributari, si deve affermare l'illegittimità costituzionale di detta attribuzione, né possono addursi in contrario argomenti che non trovano fondamento nell'art. 102, secondo comma, Cost. e nella VI disposizione transitoria della Costituzione. Ad esempio, non sarebbe sufficiente, al fine di negare lo "snaturamento" della materia attribuita alla giurisdizione tributaria, affermare che le controversie relative ad alcuni particolari canoni, pur non avendo natura tributaria, sono legittimamente attribuite alla cognizione delle commissioni tributarie per la sola ragione che il fatto generatore delle suddette prestazioni patrimoniali è simile al presupposto che, in passato, avevano avuto alcuni tributi. Neppure sarebbe sufficiente addurre mere ragioni di opportunità per giustificare, sul piano costituzionale, la cognizione, da parte dei giudici tributari, di controversie non tributarie riguardanti fattispecie in qualche misura simili a quelle propriamente tributarie. Al contrario, come già rilevato, il difetto della natura tributaria della controversia fa necessariamente venir meno il fondamento costituzionale della giurisdizione del giudice tributario, con la conseguenza che l'attribuzione a tale giudice della cognizione della suddetta controversia si risolve inevitabilmente nella creazione, costituzionalmente vietata, di un "nuovo" giudice speciale.

2.2. – Con riguardo al sopra menzionato secondo passaggio argomentativo, concernente la natura non tributaria del COSAP, questa Corte deve preliminarmente prendere atto che la disposizione censurata è stata oggetto di numerose pronunce della Corte di cassazione. Tale giurisprudenza, dopo aver inserito il denunciato art. 3-*bis*, comma 1, lettera *b*), del decreto-legge n. 203 del 2005

nell'ambito di una tendenza del legislatore ad ampliare progressivamente l'oggetto della giurisdizione tributaria mediante successive modificazioni dell'art. 2 del decreto legislativo n. 546 del 1992, ha costantemente dichiarato che le controversie attinenti al COSAP non hanno natura tributaria (*ex multis*, Cassazione, sezioni unite civili, nn. 25551, 13902, 1611 del 2007; n. 14864 del 2006; n. 1239 del 2005; n. 5462 del 2004; n. 12167 del 2003). In particolare, la Cassazione, dopo aver rilevato che il COSAP si applica in via alternativa al tributo denominato «tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche» (TOSAP), ha precisato che detto canone, da un lato, «è stato concepito dal legislatore come un quid ontologicamente diverso, sotto il profilo strettamente giuridico, dal tributo (Tosap) in luogo del quale può essere applicato» e, dall'altro, «risulta disegnato come corrispettivo di una concessione, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici».

Tali decisioni circa la natura non tributaria del COSAP, che – per il numero elevato, la sostanziale identità di contenuto e la funzione nomofilattica dell'organo decidente – costituiscono diritto vivente, prospettano una ricostruzione plausibile dell'istituto, non in contrasto con i sopra ricordati criteri elaborati dalla giurisprudenza costituzionale per individuare le entrate tributarie. Non sussistono ragioni, pertanto, perché questa Corte proceda ad una autonoma valutazione circa la natura del COSAP.

3. – Dalla evidenziata esclusione della natura tributaria del COSAP discende, dunque, l'illegittimità costituzionale della norma denunciata, perché questa attribuisce alla giurisdizione tributaria la cognizione di controversie relative a prestazioni patrimoniali non tributarie e, pertanto, si risolve nella creazione di un giudice speciale vietato dal secondo comma dell'art. 102 Cost.

4. – Resta assorbita la questione sollevata dal giudice rimettente con riferimento all'art. 25, primo comma, Cost.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2, secondo periodo, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) – come modificato dall'art. 3-*bis*, comma 1, lettera *b*), del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 (Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 2 dicembre 2005, n. 248 –, nella parte in cui stabilisce che «Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni».

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 10 marzo 2008.

* * *

Sentenza n. 130/2008 (Pres. Bile; Red. De Siervo)

Considerato in diritto

1. – La Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna dubita della legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), nella parte in cui – secondo il diritto vivente – «non esclude dalla giurisdizione tributaria le controversie riguardanti le sanzioni» previste dall'art. 3, comma 3, del decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12 (Disposizioni urgenti per il completamento delle operazioni di emersione di attività detenute all'estero e di lavoro irregolare) per l'impiego di lavoratori dipendenti non risultanti dalle scritture o altra documentazione obbligatorie.

In particolare, il rimettente ritiene che la disposizione censurata violi l'art. 102 e la VI disposizione transitoria della Costituzione in quanto assegna alla giurisdizione delle Commissioni tributarie controversie che «nulla hanno a che fare con i tributi», sulla base della mera attribuzione ad un organo finanziario della competenza ad irrogare le sanzioni, così trasformando il giudice tributario in giudice speciale dell'amministrazione tributaria. La disposizione censurata violerebbe, inoltre, gli artt. 3 e 24 della Costituzione, dal momento che sarebbe irrazionale e lesiva del diritto di difesa del cittadino l'attribuzione al giudice tributario della cognizione di controversie che, avendo ad oggetto l'accertamento dell'esistenza di un rapporto di lavoro irregolare, richiederebbero lo svolgimento di un'attività istruttoria basata sulla prova testimoniale, non consentita nel processo tributario.

Anche la Commissione tributaria provinciale di Udine ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, in riferimento all'art. 102 e alla VI disposizione transitoria della Costituzione. Il rimettente censura la suddetta disposizione nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione del giudice tributario le controversie aventi ad oggetto le sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari, «anche a prescindere dalla natura tributaria degli illeciti sanzionati e delle relative sanzioni».

[omissis]

3. – La questione sollevata dai rimettenti in riferimento all'art. 102, secondo comma, e alla VI disposizione transitoria della Costituzione è fondata nei termini di seguito specificati.

L'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 individua l'oggetto della giurisdizione tributaria stabilendo che appartengono ad essa «tutte le contro-

versie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali». Stabilisce, inoltre, che appartengono alla medesima giurisdizione «le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio».

La giurisprudenza di legittimità – come rilevato dai rimettenti – interpreta tale disposizione nel senso di attribuire alla giurisdizione tributaria non solo le controversie concernenti i tributi, ma anche, in via residuale, le controversie concernenti le sanzioni irrogate in relazione ad infrazioni connesse alla violazione di norme le quali non necessariamente attengono a tributi. In tal caso, sufficiente a radicare la giurisdizione tributaria, in forza dell'esplicito disposto dell'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, è ritenuta la natura finanziaria dell'organo competente ad irrogare la sanzione.

3.1 – Questioni analoghe a quelle in esame sono già state sottoposte al vaglio di questa Corte la quale le ha dichiarate inammissibili, dal momento che i rimettenti non avevano verificato la possibilità di dare dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 un'interpretazione conforme a Costituzione, la quale valorizzasse «la natura tributaria del rapporto cui deve ritenersi imprescindibilmente collegata la giurisdizione del giudice tributario», limitandosi, invece, a considerare unicamente il profilo soggettivo concernente la natura dell'organo competente ad irrogare la sanzione (ordinanza n. 34 del 2006; si vedano, inoltre, le ordinanze n. 395 del 2007; n. 94 e n. 35 del 2006).

La Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna e la Commissione tributaria provinciale di Udine, pur conoscendo le citate decisioni, ritengono di doversi adeguare all'interpretazione data dalla Corte di cassazione, a sezioni unite, nell'ordinanza 10 febbraio 2006, n. 2888, ritenendola, tuttavia, in contrasto con l'art. 102, secondo comma, della Costituzione.

In particolare, il giudice di legittimità ha ritenuto che appartengono alla giurisdizione delle Commissioni tributarie le controversie concernenti l'irrogazione della sanzione per l'impiego di lavoratori dipendenti non risultanti dalle scritture o altra documentazione obbligatorie prevista dall'art. 3, comma 3, del decreto-legge n. 12 del 2002. Infatti, poiché il comma 5 dell'art. 3 citato – nel testo originario – stabilisce che «competente alla irrogazione della sanzione amministrativa di cui al comma 3 è l'Agenzia delle entrate», troverebbe applicazione l'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, secondo il quale rientrano nella giurisdizione tributaria le sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari. A tale conclusione la Cassazione è pervenuta pur affermando espressamente che le controversie relative alle sanzioni di cui all'art. 3 del decreto-legge n. 12 del 2002 non hanno natura tributaria, in considerazione delle finalità perseguite da tale normativa, volta a favorire l'emersione del lavoro irregolare.

Tale interpretazione della disposizione censurata è stata confermata dalla Suprema Corte anche in decisioni successive a quella richiamata dai rimettenti, e successive, altresì, alle ordinanze di questa Corte sopra citate.

3.2 – Questa Corte ha, anche di recente, ribadito che «la giurisdizione tributaria deve essere considerata un organo speciale di giurisdizione preesistente alla Costituzione» (sentenza n. 64 del 2008). Ha, poi, riconosciuto che l'oggetto di tale giurisdizione, così come la disciplina degli organi speciali, ben possano essere modificati dal legislatore ordinario, il quale, tuttavia, incontra precisi limiti costituzionali consistenti nel «non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite» a dette giurisdizioni speciali e nell'«assicurare la conformità a Costituzione» delle medesime giurisdizioni (ordinanza n. 144 del 1998). «Da tale giurisprudenza si desume che il menzionato duplice limite opera con riferimento ad ogni modificazione legislativa riguardante l'oggetto delle giurisdizioni speciali preesistenti alla Costituzione (sia in sede di prima revisione, sia successivamente) e, altresì, che il mancato rispetto del limite di “non snaturare” le materie originariamente attribuite alle indicate giurisdizioni si traduce nell'istituzione di un “nuovo” giudice speciale, espressamente vietata dall'art. 102 Cost. L'identità della “natura” delle materie oggetto delle suddette giurisdizioni costituisce, cioè, una condizione essenziale perché le modifiche legislative di tale oggetto possano qualificarsi come una consentita “revisione” dei giudici speciali e non come una vietata introduzione di un “nuovo” giudice speciale» (ancora sentenza n. 64 del 2008).

Con specifico riguardo alla giurisdizione tributaria, questa Corte ha poi precisato con riguardo a questioni di legittimità analoghe a quelle in esame, che essa «deve ritenersi imprescindibilmente collegata» alla «natura tributaria del rapporto» e che la medesima non può essere ancorata «al solo dato formale e soggettivo, relativo all'ufficio competente ad irrogare la sanzione» (ordinanza n. 34 del 2006).

Sulla base di tali considerazioni, nella più volte citata sentenza n. 64 del 2008 si è affermato che «l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali. Tale illegittima attribuzione può derivare, direttamente, da una espressa disposizione legislativa che ampli la giurisdizione tributaria a materie non tributarie ovvero, indirettamente, dall'erronea qualificazione di “tributaria” data dal legislatore (o dall'interprete) ad una particolare materia (come avviene, ad esempio, allorché si riconducano indebitamente alla materia tributaria prestazioni patrimoniali imposte di natura non tributaria)».

3.3 – Non c'è dubbio che la lettura che dell'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, dà il diritto vivente, finisce per attribuire alla giurisdizione tributaria le controversie relative a sanzioni unicamente sulla base del mero criterio soggettivo costituito dalla natura finanziaria dell'organo competente ad irrogarle e, dunque, a prescindere dalla natura tributaria del rapporto cui tali sanzioni ineriscono. Essa, dunque, si pone in contrasto con l'art. 102, secondo comma, e con la VI disposizione transitoria della Costituzione, risolvendosi nella creazione di un nuovo giudice speciale.

4. – Resta assorbita la questione sollevata dalla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna con riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari, anche laddove esse conseguano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 5 maggio 2008.

* * *

Sentenza n. 39/2010 (Pres. Amirante; Red. F. Gallo)

Considerato in diritto

1. – La Corte di cassazione, in un procedimento per regolamento preventivo di giurisdizione promosso dal condominio di un edificio sito in Ercolano nei confronti della società per azioni che gestisce il servizio idrico integrato in quel territorio, con riguardo al giudizio pendente fra le stesse parti davanti al Tribunale di Napoli – sezione distaccata di Portici, ha sollevato, in riferimento al secondo comma dell'art. 102 della Costituzione, questione di legittimità del secondo periodo del comma 2 dell'art. 2 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) – come modificato dall'art. 3-*bis*, comma 1, lettera *b*), del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 (Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 2 dicembre 2005, n. 248 –, nella parte in cui stabilisce che appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza, a partire dal 3 ottobre 2000, del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue, quale disciplinato dagli artt. 13 e 14 della legge 5 gennaio 1994, n. 36 (Disposizioni in materia di risorse idriche).

In particolare, la rimettente afferma che la norma denunciata viola il divieto di istituzione di nuovi giudici speciali posto dall'evocato parametro costituzionale, perché attribuisce alla giurisdizione tributaria controversie che hanno ad

oggetto prestazioni che, come quella del pagamento di detto canone, non hanno natura tributaria.

2. – La questione è fondata.

Al riguardo, va premesso che, come più volte affermato da questa Corte, la Commissione tributaria deve essere considerata organo speciale di giurisdizione preesistente alla Costituzione (*ex plurimis*: sentenze n. 64 del 2008 e n. 50 del 1989; ordinanze n. 144 del 1998, n. 152 del 1997, n. 351 del 1995). Ciò posto, si perviene alla conclusione della fondatezza della sollevata questione attraverso i seguenti due passaggi argomentativi: 1) la modificazione dell'oggetto della giurisdizione dei giudici speciali preesistenti alla Costituzione è consentita solo se non "snaturi" la materia originariamente attribuita alla cognizione del giudice speciale; 2) una volta che sia esclusa la natura tributaria del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue, l'attribuzione alla giurisdizione tributaria – ad opera della norma censurata – delle controversie relative a tale canone "snatura" la materia originariamente attribuita alla cognizione del giudice tributario e, conseguentemente, viola l'evocato art. 102, secondo comma, Cost.

2.1. – Con riguardo al primo passaggio argomentativo, concernente il limite entro il quale la Costituzione consente al legislatore ordinario di modificare, senza "snaturarlo", l'oggetto della giurisdizione dei giudici speciali tributari, va ricordato che, come affermato in via generale da questa Corte (sentenze n. 196 del 1982, n. 215 del 1976, n. 41 del 1957; ordinanza n. 144 del 1998): a) l'evocato art. 102, secondo comma, Cost. vieta l'istituzione di giudici speciali diversi da quelli espressamente nominati in Costituzione; b) la VI disposizione transitoria della Costituzione – ad integrazione della disciplina posta dal citato art. 102 Cost. – impone l'obbligo di effettuare la revisione degli organi speciali di giurisdizione preesistenti alla Costituzione («salvo le giurisdizioni del Consiglio di Stato, della Corte dei conti e dei tribunali militari») entro il termine ordinario di cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione medesima. Questa stessa Corte ha poi precisato che, benché l'indicata revisione non crei nell'ordinamento «una sorta di immodificabilità nella configurazione e nel funzionamento» delle giurisdizioni revisionate, tuttavia il legislatore ordinario – nel modificare la disciplina di tali organi giurisdizionali – incontra il duplice limite costituzionale «di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisdizione speciale) le materie attribuite» a dette giurisdizioni «e di assicurare la conformità a Costituzione» delle medesime giurisdizioni (ordinanza n. 144 del 1998). Tali pronunce evidenziano che il menzionato duplice limite opera con riferimento ad ogni modificazione legislativa riguardante l'oggetto delle giurisdizioni speciali preesistenti alla Costituzione (sia in sede di prima revisione, che successivamente) e, altresì, che il mancato rispetto del limite di «non snaturare» le materie originariamente attribuite alle indicate giurisdizioni si traduce nell'istituzione di un "nuovo" giudice speciale, espressamente vietata dall'art. 102 Cost. L'identità della "natura" delle materie oggetto delle suddette

giurisdizioni costituisce, cioè, una condizione essenziale perché le modifiche legislative di tale oggetto possano qualificarsi come una consentita «revisione» dei giudici speciali e non come una vietata introduzione di un “nuovo” giudice speciale.

2.1.1. – In coerenza con i sopra evidenziati princípi e con specifico riferimento alla materia devoluta alla cognizione dei giudici tributari, questa Corte ha rilevato, in numerose pronunce, che la giurisdizione del giudice tributario «deve ritenersi imprescindibilmente collegata» alla «natura tributaria del rapporto» (sentenze n. 238 e n. 141 del 2009; n. 130 e n. 64 del 2008; ordinanze n. 300 e n. 218 del 2009; n. 395 del 2007; n. 427, n. 94, n. 35 e n. 34 del 2006).

2.1.2. – Da quanto precede deriva che l’attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali. Tale illegittima attribuzione può derivare, direttamente, da una espressa disposizione legislativa che amplii la giurisdizione tributaria a materie non tributarie ovvero, indirettamente, dall’erronea qualificazione di “tributaria” data dal legislatore (o dall’interprete) ad una particolare materia, come avviene, ad esempio, allorché si riconducano indebitamente alla materia tributaria prestazioni patrimoniali imposte di natura non tributaria (sentenze n. 130 e n. 64 del 2008). Per valutare la sussistenza della denunciata violazione dell’art. 102, secondo comma, Cost., occorre accertare, perciò, se la controversia devoluta alla giurisdizione tributaria abbia o no effettiva natura tributaria.

2.2. – Con riguardo al sopra menzionato secondo passaggio argomentativo, concernente la natura del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue di cui alla norma censurata, deve rilevarsi che detto canone, in quanto dovuto, nel caso di specie, per un periodo compreso tra il 3 ottobre 2000 ed il 3 dicembre 2005, si identifica con la quota della tariffa del servizio idrico integrato riferita ai servizi di pubblica fognatura e di depurazione, disciplinata dagli artt. 13 e 14 della legge n. 36 del 1994 e applicabile, appunto, con decorrenza dal 3 ottobre 2000, per effetto dell’abrogazione dei commi 5 e 6 dell’art. 62 del decreto legislativo 11 maggio 1999, n. 152 (Disposizioni sulla tutela delle acque dall’inquinamento e recepimento della direttiva 91/271/CEE concernente il trattamento delle acque reflue urbane e della direttiva 91/676/CEE relativa alla protezione delle acque dall’inquinamento provocato dai nitrati provenienti da fonti agricole), disposta dall’art. 24 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 258 (Disposizioni correttive del decreto legislativo 11 maggio 1999, n. 152, in materia di tutela delle acque dall’inquinamento, a norma dell’art. 1, comma 4, della legge 24 aprile 1998, n. 128).

Come affermato da questa Corte con la sentenza n. 335 del 2008, la suddetta tariffa si configura infatti, in tutte le sue componenti, ivi comprese quelle riferite alla fognatura e alla depurazione, «come corrispettivo di una prestazione commerciale complessa, il quale, ancorché determinato nel suo

ammontare in base alla legge, trova fonte non in un atto autoritativo direttamente incidente sul patrimonio dell'utente, bensì nel contratto di utenza. L'inestricabile connessione delle suddette componenti è evidenziata, in particolare, dal fatto [...] che, a fronte del pagamento della tariffa, l'utente riceve un complesso di prestazioni, consistenti sia nella somministrazione della risorsa idrica, sia nella fornitura dei servizi di fognatura e depurazione».

3. – Dalla evidenziata esclusione della natura tributaria del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue dovuto a partire dal 3 ottobre 2000 e disciplinato dagli artt. 13 e 14 della legge n. 36 del 1994 discende, dunque, l'illegittimità costituzionale della norma denunciata, perché questa attribuisce alla giurisdizione tributaria la cognizione di controversie relative a prestazioni patrimoniali di natura non tributaria e, pertanto, si risolve nella istituzione di un giudice speciale vietata dal secondo comma dell'art. 102 Cost.

4. – Gli artt. 13 e 14 della legge n. 36 del 1994, in relazione ai quali è stata espressamente sollevata la sopra esaminata questione di legittimità costituzionale, sono stati abrogati, con decorrenza dal 29 aprile 2006, dall'art. 175, comma 1, lettera *u*), del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 (Norme in materia ambientale), e sostituiti dagli artt. 154 e 155 dello stesso decreto legislativo. Tuttavia, anche questi ultimi due articoli – analogamente alle disposizioni abrogate – precisano che le somme dovute dall'utente per i servizi di pubblica fognatura e di depurazione sono componenti della tariffa che costituisce il corrispettivo del servizio idrico integrato.

L'analogia tra le suddette normative succedutesi nel tempo rende evidente che anche le quote di tariffa riferite ai servizi di pubblica fognatura e di depurazione disciplinate dai citati artt. 154 e 155 hanno natura non tributaria, con la conseguenza che le considerazioni dianzi svolte, in ordine alla violazione dell'art. 102, secondo comma, Cost., valgono anche in relazione al “canone” corrispondente a tali quote.

In conclusione, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, va dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2, secondo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992 anche nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione del giudice tributario le controversie relative alla debenza, a partire dal 29 aprile 2006, del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue, quale disciplinato dagli artt. 154 e 155 del d.lgs. n. 152 del 2006.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2, secondo periodo, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) – come modificato dall'art. 3-*bis*, comma 1, lettera *b*), del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 (Misure di contrasto

all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 2 dicembre 2005, n. 248 –, nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione del giudice tributario le controversie relative alla debenza, a partire dal 3 ottobre 2000, del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue, quale disciplinato dagli artt. 13 e 14 della legge 5 gennaio 1994, n. 36 (Disposizioni in materia di risorse idriche);

dichiara, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale del medesimo art. 2, comma 2, secondo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992, nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione del giudice tributario le controversie relative alla debenza, a partire dal 29 aprile 2006, del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue, quale disciplinato dagli artt. 154 e 155 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 (Norme in materia ambientale).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, l'8 febbraio 2010.

* * *

Sentenza n. 124/2025 (Pres. Amoroso; Red. F.S. Marini)

Considerato in diritto

1. – La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Genova, sezione 2, dubita della legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 10, del d.l. n. 137 del 2020, come convertito (d'ora in avanti: “decreto ristori”), e dell'art. 25, comma 12, del d.l. n. 34 del 2020, come convertito (d'ora in avanti: “decreto rilancio”), in riferimento agli artt. 3 e 102, secondo comma, Cost.

Le norme censurate hanno istituito contributi a fondo perduto a favore di soggetti – in possesso di determinati requisiti – colpiti dall'emergenza epidemiologica da COVID-19 e hanno devoluto alla giurisdizione tributaria la cognizione delle controversie relative agli atti di recupero di detti contributi, qualora siano stati illegittimamente erogati.

La Corte rimettente – ricostruita la giurisprudenza costituzionale e di legittimità in ordine agli elementi indefettibili della fattispecie tributaria – assume che i contributi previsti dalle norme censurate non avrebbero natura tributaria.

Essi, infatti, non consistono «nell'imposizione di una prestazione che implica una decurtazione patrimoniale a carico dell'obbligato, né [...] nel riconoscimento di un credito d'imposta, ma nell'erogazione di una somma [di denaro] da parte dell'Amministrazione, [che] non concorre neppure alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi, né alla determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'IRAP». Gli «unic[i] collegament[i] tra [i contributi] in esame e la materia tributaria» sono rappresentati, sul piano oggettivo, dall'individuazione delle condizioni che ne legittimano l'erogazione e

dai dati sulla cui base viene determinato il relativo ammontare e, sul piano soggettivo, dall'affidamento all'Agenzia delle entrate della competenza in materia di liquidazione e controllo (Cass., sez. un. civ., n. 34851 del 2023).

Ad avviso del giudice *a quo*, dunque, le norme censurate violerebbero il divieto di istituzione di giudici speciali posto dall'art. 102, secondo comma, Cost., perché attribuirebbero alla giurisdizione tributaria controversie aventi a oggetto prestazioni che non hanno natura tributaria.

Le norme impugnate si porrebbero, altresì, in contrasto con l'art. 3 Cost., per «irrazionalità e [...] disparità di trattamento di situazioni accomunate da una unica *ratio*», in quanto, secondo la giurisprudenza di legittimità e quella tributaria, «viene attribuita alla giurisdizione del giudice tributario la cognizione sulle controversie relative all'atto di recupero con esclusione di quelle relative alla originaria spettanza del contributo stesso».

2. – È opportuno innanzitutto ricostruire, brevemente, il quadro normativo di riferimento.

L'art. 25 del “decreto rilancio” aveva istituito un «[c]ontributo a fondo perduto» a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA, con ricavi o compensi non superiori a cinque milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data della sua entrata in vigore e con un ammontare del fatturato o dei corrispettivi del mese di aprile 2020 inferiore ai due terzi di quello del mese di aprile 2019. La misura del contributo era stabilita applicando percentuali variabili in relazione alla differenza del fatturato e dei corrispettivi e spettava, in ogni caso, per un valore minimo di mille euro per le persone fisiche e di duemila euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Come emerge dalla relazione illustrativa, la «finalità perseguita dalla disposizione [era] quella di sostenere i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica “Covid-19”», demandando all'Agenzia delle entrate sia la concessione dei contributi, sia l'attività di recupero di quelli indebitamente percepiti.

L'intervento di cui all'art. 25 del “decreto rilancio” è stato seguito da una serie articolata di iniziative del Governo, consistenti nell'introduzione di misure di aiuto e di sostegno economico a favore delle imprese operanti nei settori economici interessati dalle misure restrittive introdotte, a loro volta, per contenere la diffusione dell'epidemia da COVID-19.

Così, per quel che interessa in questa sede, l'art. 1 del “decreto ristori” aveva previsto un contributo a fondo perduto da destinare agli «operatori dei settori economici interessati dalle misure restrittive introdotte con il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 24 ottobre 2020».

In particolare, tale disposizione normativa riconosceva un contributo a favore di tutti i soggetti titolari di partita IVA che svolgevano attività prevalente nell'ambito di detti settori, salvo che avessero «attivato la partita IVA a partire dal 25 ottobre 2020» o, alla stessa data, l'avessero chiusa.

Come il precedente contributo istituito dal citato art. 25, anche questo

«spetta[va] a condizione che l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 [fosse] inferiore ai due terzi dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019» (art. 1, comma 3) e, anche in assenza di detti requisiti, «ai soggetti che dichiara[va]no di svolgere come attività prevalente una di quelle riferite ai codici ATECO riportati nell'Allegato 1 che [avevano] attivato la partita IVA a partire dal 1° gennaio 2019» (art. 1, comma 4).

Per i soggetti che avevano già ricevuto il contributo a fondo perduto previsto dal “decreto rilancio”, al fine di renderne più rapida possibile la corresponsione, il citato art. 1 del “decreto ristori” stabiliva che la somma venisse accreditata direttamente sul loro conto corrente bancario o postale, parametrandola a una percentuale di quella già corrisposta in precedenza, il cui valore era stato determinato sulla base del calo di fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 rispetto al mese di aprile 2019 (art. 1, commi 5 e 7). La norma, comunque, prevedeva il riconoscimento del contributo anche ai soggetti che non erano riusciti a presentare l'istanza ai sensi del “decreto rilancio”: in tal caso, l'Agenzia delle entrate avrebbe riaperto la procedura web per consentire solo a loro di presentare la predetta istanza e, successivamente, calcolare la somma spettante sulla base dello stesso parametro utilizzato per coloro che avevano già ricevuto il precedente contributo (art. 1, commi 6 e 7). In ogni caso, il relativo importo non poteva essere superiore a euro 150.000 (art. 1, comma 8).

Veniva demandata a un nuovo provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate la regolamentazione tecnica e, in particolare, la definizione dei termini e delle modalità per consentire la trasmissione delle istanze da parte dei soggetti che non avevano trasmesso la richiesta di contributo ai sensi del “decreto rilancio” (art. 1, comma 11).

Il comma 10 dell'art. 1 del “decreto ristori” – censurato dal giudice *a quo* – rinviava alle disposizioni dell'art. 25 (commi da 7 a 14) del “decreto rilancio” relative alle attività di controllo e al regime sanzionatorio applicabili nei confronti sia dei soggetti che avevano già ricevuto il precedente contributo sia di quelli che presentavano l'istanza per la prima volta.

In forza del rinvio al comma 7 dell'art. 25, inoltre, anche il contributo istituito dal “decreto ristori” non partecipava alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi, non rilevava ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi) e non concorrevà alla formazione del valore della produzione netta, base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) ai sensi del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali).

L'art. 1, comma 10, del “decreto ristori” rinviava, altresì, all'ultimo periodo del comma 12 dell'art. 25 del “decreto rilancio” – anch'esso censurato in questa sede –, secondo cui alle «controversie relative all'atto di recupero si applicano

le disposizioni previste dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546», con conseguente devoluzione della loro cognizione alla giurisdizione tributaria.

Con riferimento a questa disposizione, la relazione illustrativa del “decreto rilancio” evidenziava che le controversie relative all’eventuale atto di recupero del contributo non spettante erano devolute alla giurisdizione tributaria, «trattandosi del recupero di un’agevolazione basata su dati di natura tributaria».

3. – Tanto premesso, le questioni di legittimità costituzionale sollevate in riferimento all’art. 102, secondo comma, Cost. sono fondate.

3.1. – Come più volte affermato da questa Corte, la Commissione tributaria (oggi: Corte di giustizia tributaria) deve essere considerata organo speciale di giurisdizione preesistente alla Costituzione (*ex plurimis*, sentenze n. 204 del 2024, n. 39 del 2010, n. 238 e n. 141 del 2009, n. 130 e n. 64 del 2008).

L’art. 102, secondo comma, Cost. vieta l’istituzione di giudici speciali diversi da quelli espressamente nominati nella Carta costituzionale e la VI disposizione transitoria e finale della Costituzione – a integrazione della disciplina posta dal citato art. 102 Cost. – impone l’obbligo di effettuare la revisione degli organi speciali di giurisdizione preesistenti («salvo le giurisdizioni del Consiglio di Stato, della Corte dei conti e dei tribunali militari») entro il termine ordinatorio di cinque anni dall’entrata in vigore della Costituzione medesima (*ex multis*, sentenza n. 39 del 2010; ordinanza n. 144 del 1998).

Questa Corte ha precisato, in proposito, che il legislatore ordinario – nel modificare la disciplina di tali organi giurisdizionali, sia in sede di prima revisione sia successivamente – incontra il duplice limite costituzionale «di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisdizione speciale) le materie attribuite» a dette giurisdizioni «e di assicurare la [loro] conformità a Costituzione» (sempre, sentenza n. 39 del 2010; ordinanza n. 144 del 1998).

In coerenza con questi principi – con specifico riferimento alla materia devoluta alla cognizione dei giudici tributari – la giurisprudenza costituzionale ha rilevato, in numerose pronunce, che la giurisdizione tributaria «deve ritenersi imprescindibilmente collegata» alla «natura tributaria del rapporto» (sentenze n. 39 del 2010, n. 238 e n. 141 del 2009, n. 130 e n. 64 del 2008; ordinanze n. 300 del 2009, n. 94 e n. 34 del 2006; nello stesso senso, ordinanze n. 218 del 2009 e n. 395 del 2007). Ne consegue che l’attribuzione a detta giurisdizione di controversie non aventi a oggetto rapporti di natura tributaria comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali.

3.2. – Il contributo a fondo perduto istituito dall’art. 1 del “decreto ristori” non ha natura tributaria.

3.2.1. – Innanzitutto, nel caso di specie difetta uno dei caratteri tradizionalmente individuati dalla giurisprudenza costituzionale per ritenere una fattispecie di natura tributaria – ossia la definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo –, perché viene in rilievo l’erogazione, da parte dello Stato, di una somma di denaro a operatori economici privati (*ex multis*, sentenze

n. 80 del 2024, n. 182, n. 128 e n. 27 del 2022, n. 236 del 2017, n. 96 del 2016, n. 178 e n. 70 del 2015).

In secondo luogo, il contributo di cui trattasi non integra neanche un beneficio fiscale, perché non consiste in una riduzione del carico tributario altrimenti gravante sul soggetto.

Gli strumenti di finanza pubblica per fronteggiare situazioni emergenziali possono distinguersi, infatti, in “sussidi finanziari” e “benefici fiscali”. Mentre i primi consistono in trasferimenti di denaro, come finanziamenti, contributi, interventi di aiuto economico in generale, i secondi includono tutte le misure comportanti un onere tributario minore di quello che sarebbe risultato applicabile in base al normale regime di tassazione, come, ad esempio, esenzioni, riduzioni della base imponibile o dell'aliquota, dilazioni di pagamento.

Il contributo a fondo perduto introdotto dall'art. 1 del “decreto ristori” – così come il precedente previsto dall'art. 25 del “decreto rilancio” – non può essere sussunto nella categoria delle agevolazioni fiscali, che presuppongono sempre un pregresso rapporto tributario (sentenza n. 120 del 2020) che invece, nel caso di specie, manca.

Il contributo in esame integra, piuttosto, una misura di aiuto e sostegno economico a favore di una determinata categoria di soggetti, che – stante la situazione di emergenza dettata dalla pandemia da COVID-19 e i conseguenti provvedimenti governativi adottati per fronteggiarla – ha subito una riduzione dell'attività economica e, quindi, del fatturato e dei compensi.

Una volta esclusa la natura di beneficio fiscale del contributo istituito dall'art. 1 del “decreto ristori”, risulta evidente che sia l'atto di concessione sia l'atto di diniego sia l'atto di ritiro – atto, quest'ultimo, che in questa sede viene in rilievo, perché a esso è limitata la previsione della giurisdizione tributaria – non possono che essere, tutti, privi di natura tributaria.

3.2.2. – Questa soluzione non è contraddetta dalla scelta legislativa di parametrare l'*an* e il *quantum* del contributo a dati fiscali, come la titolarità della partita IVA e la riduzione del fatturato o dei compensi; ciò, infatti, non ne implica la natura tributaria, in quanto non lo traduce in un esonero dal pagamento di uno o più tributi.

Anche la circostanza – dedotta dalla difesa statale – che l'erogazione del contributo e la successiva attività di controllo fossero demandate all'Agenzia delle entrate non rileva ai fini del riconoscimento della natura tributaria della misura in questione.

In proposito, la giurisprudenza costituzionale ha già considerato in contrasto con l'art. 102, secondo comma, Cost. e con la VI disp. trans. fin. Cost. l'attribuzione, alla giurisdizione tributaria, di controversie sulla base del mero criterio soggettivo costituito dalla natura finanziaria dell'organo competente e, dunque, a prescindere dalla natura tributaria del rapporto (sentenza n. 130 del 2008). Allo stesso modo, con riferimento alle sanzioni erogate in materia di emersione del lavoro nero, questa Corte ha ribadito che la giurisdizione

tributaria «deve ritenersi imprescindibilmente collegata» alla «natura tributaria del rapporto» e che la medesima non può essere ancorata al «solo dato formale e soggettivo, relativo all'ufficio competente ad irrogare la sanzione» (ordinanza n. 34 del 2006).

Neanche il richiamo, nelle norme censurate, alle sanzioni amministrative previste dall'art. 13, comma 5, del d.lgs. n. 471 del 1997 e agli interessi dovuti ai sensi dell'art. 20 del d.P.R. n. 602 del 1973, in caso di ritiro del contributo illegittimamente conseguito, è idoneo a suffragare la natura tributaria del rapporto instaurato tra amministrazione e privato dalla richiesta e dalla successiva erogazione del contributo stesso. Se di rapporto di natura tributaria si fosse trattato, il menzionato espresso richiamo (come quello alla giurisdizione tributaria) sarebbe stato del tutto superfluo.

Infine, contrariamente a quanto dedotto dalla difesa statale, la natura di aiuto economico della misura in esame si desume anche dalla circostanza che il contributo erogato è escluso dalla base imponibile delle imposte sui redditi delle persone fisiche e sulle attività produttive. La detassazione, ai fini IRPEF e IRAP, di detto contributo, infatti, è volta a evitarne il depotenziamento economico, confortandone la natura di misura finanziaria di sostegno economico e non di beneficio fiscale.

3.3. – In conclusione, le caratteristiche strutturali e funzionali del contributo a fondo perduto istituito dall'art. 1 del “decreto ristori” rendono evidente che detto beneficio non presenta natura tributaria.

Pertanto le norme censurate – attribuendo alla giurisdizione tributaria controversie relative a misure economiche di natura non tributaria – snaturano la materia originariamente devoluta alla cognizione del giudice tributario. Deve, dunque, ritenersi violato l'art. 102, secondo comma, Cost., che – in ossequio al principio di cui al primo comma, che riserva la funzione giurisdizionale ai magistrati ordinari – vieta l'istituzione di giudici speciali, anche alla luce della VI disp. trans. fin. Cost., che consente di procedere alla revisione degli organi speciali di giurisdizione senza snaturare le materie loro attribuite.

4. – Per le ragioni sopra esposte, va dichiarata l'illegittimità costituzionale, per violazione dell'art. 102, secondo comma, Cost., degli artt. 1, comma 10, del d.l. n. 137 del 2020, come convertito, e 25, comma 12, del d.l. n. 34 del 2020, come convertito, nella parte in cui prevedono che le controversie relative all'atto di recupero del contributo a fondo perduto, previsto dal comma 1 del citato art. 1, sono devolute alla giurisdizione tributaria.

Per effetto di ciò, la Corte di giustizia tributaria rimettente deve, nel dichiarare il suo difetto di giurisdizione, individuare il giudice che ne è munito, cui devolvere la definizione della causa.

L'accoglimento delle questioni sollevate in riferimento all'art. 102, secondo comma, Cost. comporta l'assorbimento della censura relativa all'art. 3 Cost.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 10, del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137 (Ulteriori misure urgenti in materia di tutela della salute, sostegno ai lavoratori e alle imprese, giustizia e sicurezza, connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19), convertito, con modificazioni, nella legge 18 dicembre 2020, n. 176, e dell'art. 25, comma 12, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19), convertito, con modificazioni, nella legge 17 luglio 2020, n. 77, nella parte in cui prevedono che le controversie relative all'atto di recupero del contributo a fondo perduto, previsto dal comma 1 del citato art. 1, sono devolute alla giurisdizione tributaria.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 23 giugno 2025.

1.2. In particolare in riferimento all'esecuzione esattoriale

SENTENZA N. 114/2018 (PRES. LATTANZI; RED. AMOROSO)

Esecuzione esattoriale – Limiti alla proponibilità delle opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi – Inammissibilità, per il contribuente-debitore di far valere (le patologie o) l'inesistenza della notificazione dell'atto di pignoramento.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), art. 57, primo comma, lett. *a*), come sostituito dall'art. 16 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46 (Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'articolo 1 della legge 28 settembre 1998, n. 337).

Costituzione, artt. 24 e 113.

Considerato in diritto

1. – Con ordinanze in data 11 e 31 dicembre 2013 iscritte rispettivamente al n. 9 e al n. 8 del registro ordinanze 2016, il giudice dell'esecuzione del Tribunale ordinario di Sulmona ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come sostituito dall'art. 16 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46 (Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'articolo 1 della legge 28 settembre 1998, n. 337), in riferimento agli artt. 3, 24, 97, 111, 113 e 117 della Costituzione e all'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata e resa esecutiva con legge 4 agosto 1955, n. 848.

Il rimettente, in particolare, dubita della legittimità costituzionale della disposizione censurata nella parte in cui, limitando la facoltà di proporre le opposizioni regolate dagli artt. 615 e 617 del codice di procedura civile solo a quelle riguardanti la pignorabilità dei beni ed alle opposizioni agli atti esecutivi concernenti le patologie del titolo e del precetto, non contempla «la facoltà di proporre opposizione nei confronti delle patologie riguardanti il pignoramento o il procedimento di notificazione di detto atto, quand'anche si trattasse dell'inesistenza della notificazione», nonché nella parte in cui «avalla delle modalità di notificazione dell'atto di pignoramento presso terzi diverse da quelle previste dalla legge e per le quali non è consentita al debitore alcuna forma di tutela».

2. – Con due ordinanze di analogo tenore, del 19 agosto 2015 e del 28 marzo 2017, iscritte rispettivamente al n. 195 del registro ordinanze 2016 e al n. 110 del registro ordinanze 2017, il giudice dell'esecuzione del Tribunale ordinario di Trieste ha sollevato questione di legittimità costituzionale del medesimo art. 57 e, «ove occorra, anche» dell'art. 3, comma 4, lettera *a*), del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 (Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito, con modificazioni, in legge 2 dicembre 2005, n. 248.

Il rimettente dubita della legittimità costituzionale dell'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 in riferimento agli artt. 3, 24, 111 e 113 Cost., nella parte in cui – prevedendo l'inammissibilità sia delle opposizioni regolate dall'art. 615 cod. proc. civ., fatta eccezione per quelle concernenti la pignorabilità dei beni, sia delle opposizioni regolate dall'art. 617 cod. proc. civ. relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo – costringe «il contribuente a subire in ogni caso l'esecuzione, ancorché ingiusta; con la sola possibilità di

(¹) La sentenza n. 114 del 2018 ha altresì dichiarato inammissibili le questioni di legittimità costituzionale del medesimo art. 57, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973, sollevate in riferimento agli artt. 3, 24, 97, 111, 113 e 117 Cost. nonché all'art. 6 CEDU.

presentare *ex post* una richiesta di rimborso di quanto ingiustamente percepito dalla pubblica amministrazione, o suo concessionario per la riscossione, ovvero di agire per il risarcimento del danno».

Il tribunale assume che l'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 si pone in contrasto con l'art. 24 Cost., per la menomazione del diritto di difesa derivante dalla limitazione dei casi in cui è ammessa l'opposizione all'esecuzione *ex art.* 615 cod. proc. civ., e con l'art. 113 Cost., poiché limita e impedisce la tutela del contribuente contro una determinata categoria di atti della pubblica amministrazione. Inoltre ritiene violati l'art. 3 Cost., per la disparità di trattamento tra contribuenti secondo che il debito riguardi, o meno, tributi per i quali l'art. 2 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), prevede la giurisdizione tributaria, e l'art. 111 Cost., per contrasto con il principio del giusto processo.

[*omissis*]

6. – Nel merito, le questioni di legittimità costituzionale sollevate in riferimento agli artt. 24 e 113 Cost. e che investono l'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973, segnatamente il suo comma 1, lettera *a*), sono fondate.

7. – Il censurato art. 57, come sostituito dall'art. 16, comma 1, del d.lgs. n. 46 del 1999, n. 46, disciplina attualmente l'opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi nel regime della riscossione delle imposte sul reddito, come già faceva in passato l'art. 54 del medesimo d.P.R. nella sua originaria formulazione, in vigore fino al riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo di cui al citato d.lgs. n. 46 del 1999.

In precedenza era quest'ultima disposizione (l'art. 54) che – nel contesto della disciplina processuale del contenzioso tributario all'epoca vigente, prima della riforma del 1992, e derogando al regime generale della riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato – regolava la materia della riscossione delle imposte sul reddito in termini particolarmente restrittivi per il contribuente ad essa assoggettato quanto alla prevista inammissibilità delle opposizioni all'esecuzione.

Infatti, in generale per le entrate patrimoniali dello Stato l'art. 3 del regio decreto 14 aprile 1910, n. 639 (Approvazione del testo unico delle disposizioni di legge relative alla riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato) accordava ampia tutela al debitore perché stabiliva che egli, nel prescritto termine (di trenta giorni dalla notificazione della ingiunzione), poteva proporre opposizione (o ricorso) avanti al conciliatore o al pretore o al tribunale del luogo in cui aveva sede l'ufficio emittente, nel rispetto delle norme del codice di rito, espressamente richiamato, e riconosceva al giudice adito il potere di sospendere il procedimento coattivo. Invece per le imposte sul reddito il testo originario dell'art. 54 del d.P.R. n. 602 del 1973 – prevedendo seccamente, al secondo comma, che «[l]e opposizioni regolate dagli artt. da 615 a 618 del codice di

procedura civile non sono ammesse» – escludeva qualsiasi opposizione del contribuente, consentendo solo quella di terzo *ex art.* 619 cod. proc. civ.

Questa preclusione assoluta era però bilanciata, in termini di disciplina speciale derogatoria, dall'ulteriore prescrizione del medesimo art. 54 che stabiliva, al primo comma, che «[l]a procedura esecutiva non può essere sospesa dall'esattore se la sospensione non sia disposta dall'intendente di finanza ai sensi dell'art. 53 o dal pretore in seguito ad opposizione di terzo». Era quindi riconosciuta al contribuente assoggettato a riscossione esattoriale una tutela amministrativa (il ricorso all'intendente di finanza), alla quale solo successivamente poteva seguire – secondo quanto ritenuto dalla giurisprudenza (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 26 novembre 1993, n. 11717) – una tutela giudiziaria innanzi al giudice amministrativo adito avverso l'eventuale provvedimento sfavorevole dell'intendente di finanza, mentre il ricorso al giudice tributario avverso il ruolo non sospendeva *ex se* l'esecuzione, né questa poteva essere sospesa da quel giudice, ove adito, in quanto, nel regime processuale del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 (Revisione della disciplina del contenzioso tributario), non ne aveva il potere.

8. – Si aveva pertanto che, in caso di controversia tributaria promossa avverso il ruolo dal contribuente che contestasse il diritto dell'amministrazione finanziaria di procedere a riscossione esattoriale, solo l'intendente di finanza – organo della stessa amministrazione che aveva attivato la procedura di riscossione – poteva adottare il provvedimento di sospensione dell'esecuzione (art. 39 d.P.R. n. 602 del 1973). Ricorrente era l'affermazione in giurisprudenza, anche recente (*ex plurimis*, Cassazione civile, sentenza 18 ottobre 2013, n. 25855), secondo cui, con riferimento al regime dell'esecuzione esattoriale precedente alla riforma del 1999, l'art. 54 citato, nell'escludere l'ammissibilità delle opposizioni sia all'esecuzione che agli atti esecutivi, configurava un'ipotesi di improponibilità assoluta della domanda per carenza, nell'ordinamento, di una norma che riconoscesse e tutelasse la posizione giuridica di chi intendeva opporsi all'esecuzione o agli atti esecutivi.

In questa situazione la tutela del contribuente era limitata e, di fatto, era prevalentemente successiva alla riscossione stessa dal momento che il medesimo art. 54, al terzo comma, prevedeva che il contribuente, che si fosse ritenuto leso dall'esecuzione esattoriale, poteva agire contro l'esattore dopo il compimento della esecuzione stessa domandando il risarcimento dei danni per aver subito un'esecuzione illegittima. Sull'assunto che ciò identificasse un meccanismo di *solve et repete*, la disposizione fu investita da censure di illegittimità costituzionale non dissimili da quelle che avevano riguardato l'art. 6 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, recante «Legge sul contenzioso amministrativo (All. E)»; disposizione quest'ultima che, non solo condizionava la tutela giurisdizionale del contribuente alla pubblicazione del ruolo e all'iscrizione a ruolo dell'imposta (primo comma), ma anche prevedeva (al secondo comma) che gli atti d'opposizione per essere ammissibili in giudizio dovessero essere accompagnati dal

«certificato di pagamento dell'imposta», sicché l'onere del pagamento del tributo costituiva, per il contribuente, presupposto imprescindibile per accedere alla tutela giurisdizionale. Questa Corte, ritenendo violato il diritto alla tutela giurisdizionale, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'uno e dell'altro comma di tale disposizione (rispettivamente: sentenze n. 125 del 1969 e n. 21 del 1961).

In realtà però nell'art. 54 citato non era rinvenibile una vera e propria clausola di *solve et repete* perché formalmente la tutela giurisdizionale diretta c'era, seppur innanzi al giudice amministrativo e condizionata al previo esperimento del ricorso all'intendente di finanza. Questa Corte ha quindi ritenuto non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 54 in riferimento, in particolare, agli artt. 24 e 113 Cost. (sentenza n. 63 del 1982).

9. – Con la nuova disciplina del contenzioso tributario (d.lgs. n. 546 del 1992) e con quella della riscossione mediante ruolo (d.lgs. n. 46 del 1999), estesa a tutte le entrate dello Stato, anche diverse dalle imposte sui redditi, e di quelle degli altri enti pubblici, il quadro normativo muta radicalmente in termini di maggior tutela per il contribuente assoggettato ad esecuzione coattiva, seppur con una circoscritta carenza sulla quale – come si viene ora a dire – si appuntano le censure del giudice rimettente.

Innanzitutto viene fissato, quanto alla riscossione coattiva, uno specifico criterio di riparto della giurisdizione tra giudice tributario e giudice (ordinario) dell'esecuzione. Infatti l'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 prevede che «[r]estano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica».

Viene così tracciata una linea di demarcazione della giurisdizione, posta dalla cartella di pagamento e dall'eventuale successivo avviso recante l'intimazione ad adempiere: fino a questo limite la cognizione degli atti dell'amministrazione, espressione del potere di imposizione fiscale, è devoluta alla giurisdizione del giudice tributario; a valle, la giurisdizione spetta al giudice ordinario e segnatamente al giudice dell'esecuzione.

È questo un criterio di riparto della giurisdizione; ma la sommatoria della tutela innanzi al giudice tributario e di quella innanzi al giudice (ordinario) dell'esecuzione deve realizzare per il contribuente una garanzia giurisdizionale a tutto tondo: in ogni caso deve esserci una risposta di giustizia perché siano rispettati gli artt. 24 e 113 Cost.

Questa tutela – complementare, nell'insieme, e senza sovrapposizioni – della giurisdizione tributaria e della giurisdizione ordinaria c'è, in particolare, quanto al potere cautelare di sospensione della riscossione: come il giudice tributario, sempre che abbia giurisdizione, può sospendere l'esecuzione ai sensi

dell'art. 47 del d.lgs. 546 del 1992 quando dall'atto impugnato può derivare al ricorrente un danno grave ed irreparabile, così il giudice (ordinario) dell'esecuzione – ove sia egli, e non il giudice tributario, ad avere la giurisdizione – può sospendere l'esecuzione quando ricorrano gravi motivi e vi sia fondato pericolo di grave e irreparabile danno (art. 60 del d.P.R. n. 602 del 1973). La necessità della tutela cautelare mediante sospensione dell'esecuzione dei ruoli esattoriali è già stata affermata da questa Corte che, relativamente ad entrate di natura non tributaria, aveva dichiarato l'illegittimità costituzionale di una disciplina di settore che rendeva applicabile, in forza di rinvio, la previgente procedura di riscossione coattiva disciplinata dal d.P.R. n. 602 del 1973 (sentenza n. 318 del 1995).

10. – In questo riformato contesto normativo l'opposizione all'esecuzione o quella agli atti esecutivi nel procedimento di riscossione coattiva è disciplinata dal censurato art. 57, nella formulazione sostituita dall'art. 16 d.lgs. n. 46 del 1999, in termini ben diversi da quelli dell'originario art. 54, che – come rilevato – le precludeva del tutto. Non si passa però ad una loro generale ammissibilità secondo le regole ordinarie del codice di rito; anzi l'incipit dell'art. 57 conserva ancora la formulazione al negativo, in termini di inammissibilità dell'opposizione. Infatti la disposizione attualmente censurata prevede al primo comma: «Non sono ammesse: a) le opposizioni regolate dall'articolo 615 del codice di procedura civile, fatta eccezione per quelle concernenti la pignorabilità dei beni; b) le opposizioni regolate dall'articolo 617 del codice di procedura civile relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo».

In vero, l'apertura alle opposizioni agli atti esecutivi – quelle relative alla regolarità formale degli atti della procedura di riscossione – è in realtà piena nel senso che sono tutte ammesse con la sola eccezione delle opposizioni che riguardano la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo. Ma non è questa una deroga limitativa della tutela giurisdizionale perché queste ultime opposizioni sono attratte alla giurisdizione del giudice tributario. Quindi la tutela del contribuente c'è in ogni caso, senza che le regole di riparto della giurisdizione possano significare alcuna soluzione di continuità della garanzia giurisdizionale nel rispetto dei parametri evocati dal giudice rimettente (artt. 24 e 113 Cost.).

Lo stesso, però, non può predicarsi, in ogni caso, per le opposizioni all'esecuzione, ossia per quelle che vedono il contribuente contestare il diritto dell'agente della riscossione a procedere ad esecuzione forzata, giacché l'art. 57 ammette solo le opposizioni che attengono alla pignorabilità dei beni, ma esclude tutte le altre. Ed è su questa testuale esclusione che si appuntano le censure di illegittimità costituzionale mosse dal giudice rimettente.

11. – Orbene, la disposizione dell'art. 57, comma 1, lettera a), esprime, in parte qua, una duplice norma: una, che si sottrae alle censure del giudice rimettente, l'altra, che invece ne è attinta.

Da una parte essa esclude che sia ammissibile l'opposizione all'esecuzione

per il solo fatto che il contribuente opponente formuli un *petitum* con cui contesta il diritto dell'amministrazione finanziaria o dell'agente della riscossione di procedere ad esecuzione forzata, come sarebbe invece possibile secondo il canone ordinario dell'opposizione *ex art. 615 cod. proc. civ.* In questa parte l'art. 57 va raccordato con l'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, che demanda alla giurisdizione del giudice tributario le contestazioni del titolo (normalmente, la cartella di pagamento) su cui si fonda la riscossione esattoriale. Se il contribuente contesta il titolo della riscossione coattiva, la controversia così introdotta appartiene alla giurisdizione del giudice tributario e l'atto processuale di impulso è il ricorso *ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992*, proponibile avverso «il ruolo e la cartella di pagamento», e non già l'opposizione all'esecuzione *ex art. 615 cod. proc. civ.*

Sicché, come non c'è affatto un vuoto di tutela nell'ipotesi della prevista inammissibilità dell'opposizione agli atti esecutivi riguardante la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo, ma solo una puntualizzazione del criterio di riparto della giurisdizione, analogamente la prevista inammissibilità dell'opposizione all'esecuzione, quando riguarda atti che radicano la giurisdizione del giudice tributario, non segna una carenza di tutela del contribuente assoggettato a riscossione esattoriale, perché questa c'è comunque innanzi ad un giudice, quello tributario. L'inammissibilità dell'opposizione *ex art. 615 cod. proc. civ.* si salda, in simmetria complementare, con la proponibilità del ricorso *ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992*, assicurando, in questa parte, la continuità della tutela giurisdizionale.

Non c'è insomma una tutela giurisdizionale concorrente secondo la prospettiva del *petitum* del ricorrente. Altrimenti detto, l'opposizione all'esecuzione *ex art. 615 cod. proc. civ.* – che non è soggetta a termine di decadenza – in tanto non è ammissibile, come prescrive l'art. 57 citato, in quanto non ha, e non può avere, una funzione recuperatoria di un ricorso *ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992* non proposto affatto o non proposto nel prescritto termine di decadenza (di sessanta giorni).

12. – Deve anche aggiungersi che sul crinale di questo canone di riparto di giurisdizione – per cui in tanto è inammissibile l'opposizione all'esecuzione *ex art. 615 cod. proc. civ.* in quanto è proponibile il ricorso *ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992* – si colloca quella più recente giurisprudenza di legittimità (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 5 giugno 2017, n. 13913), che, a composizione di un contrasto, ravvisa nel primo atto della riscossione coattiva (quale l'atto di pignoramento) di cui il contribuente abbia avuto conoscenza, in mancanza di precedenti atti ritualmente notificati, quello recante l'esercizio della potestà impositiva, la cui contestazione radica una controversia devoluta alla giurisdizione del giudice tributario ed onera il contribuente del ricorso *ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992* (nel prescritto termine di decadenza). Anche in tale evenienza la tutela del contribuente c'è, ma è attivata con lo strumento processuale di accesso al giudice tributario costituito dal ricorso *ex art. 19 del*

d.lgs. n. 546 del 1992 (nel prescritto termine di decadenza), non essendo ammissibile invece l'opposizione *ex art. 615 cod. proc. civ.* (senza termine di decadenza). Resta comunque salvo il meccanismo della *translatio iudicii* per cui, quando un giudice declina la propria giurisdizione, il processo continua davanti al giudice munito di giurisdizione, con salvezza degli effetti sostanziali e processuali che la domanda avrebbe prodotto se il giudice di cui è stata dichiarata la giurisdizione fosse stato adito fin dall'inizio.

Parimenti, peraltro, anche in caso di contestazione della legittimità della riscossione coattiva mediante cartella per il pagamento di sanzioni amministrative, quali quelle per violazioni del codice della strada, si è posto un problema analogo e la giurisprudenza ha ritenuto inammissibile l'opposizione all'esecuzione *ex art. 615 cod. proc. civ.* perché nei confronti del primo atto della procedura di riscossione, di cui abbia avuto conoscenza il debitore assoggettato a riscossione coattiva, è esperibile l'ordinaria opposizione al verbale di accertamento della violazione nel prescritto termine di decadenza (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 22 settembre 2017, n. 22080).

Altra giurisprudenza, in vero, interpretando l'ambito dell'opposizione agli atti esecutivi *ex art. 617 cod. proc. civ.* come comprensivo anche dell'ipotesi della dedotta nullità derivata dell'atto di pignoramento in ragione della mancata (o invalida) notifica dell'atto presupposto su cui si fonda la riscossione coattiva (cartella di pagamento, intimazione ad adempiere, ingiunzione fiscale), afferma sussistere la giurisdizione del giudice ordinario, chiamato a conoscere dell'opposizione così qualificata (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 27 ottobre 2016, n. 21690). In questa prospettiva non si pone un problema di inammissibilità dell'opposizione all'esecuzione perché si ritiene che si versi nella fattispecie dell'opposizione agli atti esecutivi.

Ma ciò che rileva in questo giudizio di costituzionalità è che in tutti questi casi la tutela giurisdizionale non soffre quella discontinuità censurata dal giudice rimettente, nel senso che c'è sempre un giudice chiamato a pronunciarsi in ordine alle doglianze della parte assoggettata a riscossione esattoriale, ma si pongono altri e diversi problemi: quelli di riparto di giurisdizione e di identificazione dell'atto processuale necessario per adire il giudice.

13. – Però la censurata disposizione dell'art. 57, comma 1, lettera *a*), esprime anche un'altra norma: l'opposizione all'esecuzione *ex art. 615 cod. proc. civ.* è inammissibile non solo nell'ipotesi in cui la tutela invocata dal contribuente, che contesti il diritto di procedere a riscossione esattoriale, ricada nella giurisdizione del giudice tributario e la tutela stessa sia attivabile con il ricorso *ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992*, ma anche allorché la giurisdizione del giudice tributario non sia invece affatto configurabile e non venga in rilievo perché si è a valle dell'area di quest'ultima. Il dato letterale della disposizione censurata non consente di ritenere che l'inammissibilità dell'opposizione all'esecuzione sia sancita solo nella prima ipotesi e non anche nell'altra.

Il giudice rimettente ha sperimentato la possibilità di interpretazione

adeguatrice della disposizione censurata, ma l'ha correttamente esclusa perché il suo dato testuale è inequivocabile: l'opposizione all'esecuzione *ex art. 615 cod. proc. civ.* è inammissibile in ogni caso e quindi anche ove la fattispecie sia fuori dall'area della giurisdizione del giudice tributario e non sia pertanto ammissibile il ricorso *ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992*.

Sotto questo profilo il caso oggetto dei giudizi a *quibus* è emblematico: il titolo sul quale si fonda la riscossione è la cartella esattoriale che è stata impugnata innanzi al giudice tributario dalla società opponente; la quale, inoltre, con l'opposizione all'esecuzione *ex art. 615 cod. proc. civ.* contesta innanzi al giudice ordinario il diritto dell'agente della riscossione di procedere ad esecuzione forzata, nella forma del pignoramento presso terzi *ex art. 72-bis del d.P.R. n. 602 del 1973*, allegando la temporanea inidoneità del titolo a legittimare la riscossione in ragione della moratoria di 120 giorni, introdotta dall'art. 7, comma 1, lettera *m*), del decreto-legge n. 70 del 2011, come convertito, il quale ha previsto che, in caso di richiesta di sospensione giudiziale degli atti esecutivi, non si procede all'esecuzione fino alla decisione del giudice e comunque fino al centoventesimo giorno.

Il giudice rimettente non dubita della propria giurisdizione (*ex art. 2 citato*) perché il giudizio riguarda atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento, già impugnata innanzi al giudice tributario, e ritiene, secondo un plausibile apprezzamento degli atti processuali, che la contestazione della società sia relativa al diritto di procedere alla riscossione e non riguardi invece la mera regolarità formale del titolo esecutivo o di atti della procedura sicché deve qualificarsi come opposizione all'esecuzione e non già come opposizione agli atti esecutivi.

Del resto è possibile ipotizzare anche altre evenienze che si collocano a valle della notifica della cartella di pagamento, in cui la doglianza del contribuente sia diretta a contestare il diritto di procedere a riscossione coattiva e non già la mera regolarità formale della procedura, come nell'ipotesi dell'intervenuto adempimento del debito tributario o di una sopravvenuta causa di estinzione dello stesso per essersi il contribuente avvalso di misure di favore per l'eliminazione del contenzioso tributario, quale, ad esempio, la cosiddetta "rottamazione" delle cartelle di pagamento *ex art. 6 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193* (Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili), convertito, con modificazioni, in legge 1° dicembre 2016, n. 225.

In tutte queste ipotesi in cui sussiste la giurisdizione del giudice ordinario – perché la controversia si colloca a valle della giurisdizione del giudice tributario *ex art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992* – e l'azione esercitata dal contribuente assoggettato alla riscossione deve qualificarsi come opposizione all'esecuzione *ex art. 615 cod. proc. civ.*, essendo contestato il diritto di procedere a riscossione coattiva, c'è una carenza di tutela giurisdizionale perché il censurato art. 57 non ammette siffatta opposizione innanzi al giudice dell'esecuzione e non sarebbe possibile il ricorso al giudice tributario perché, in tesi,

carente di giurisdizione. Né questa carenza di tutela giurisdizionale sarebbe colmabile con la possibilità dell'opposizione agli atti esecutivi laddove la contestazione della legittimità della riscossione non si limiti alla regolarità formale del titolo esecutivo o degli atti della procedura. Una dilatazione dell'ambito di applicazione di tale rimedio processuale lascerebbe comunque un'ingiustificata limitazione di tutela giurisdizionale se non altro in ragione dell'esistenza di un termine di decadenza per la proponibilità dell'azione, che invece non è previsto in caso di opposizione all'esecuzione.

La pur marcata peculiarità dei crediti tributari, che può sì giovare di una disciplina di favore per l'amministrazione fiscale, come ritenuto da questa Corte (da ultimo, sentenza n. 90 del 2018), e che è a fondamento della speciale procedura di riscossione coattiva tributaria rispetto a quella ordinaria di espropriazione forzata, non è però tale da giustificare che, nelle ipotesi in cui il contribuente contesti il diritto di procedere a riscossione coattiva e sussista la giurisdizione del giudice ordinario, non vi sia una risposta di giustizia se non dopo la chiusura della procedura di riscossione ed in termini meramente risarcitori.

Può richiamarsi in proposito la giurisprudenza di questa Corte che ha ritenuto illegittimo il differimento della tutela giurisdizionale solo dopo l'adempimento dell'obbligazione tributaria secondo il criterio del *solve et repete* (sentenze n. 45 del 1962 e n. 21 e n. 79 del 1961). La pienezza della garanzia giurisdizionale è altresì a fondamento della dichiarazione di illegittimità costituzionale di una disciplina di settore nella parte in cui, rinviando alle norme previste per la riscossione delle imposte dirette, impediva al debitore esecutato di proporre opposizione all'esecuzione dinanzi all'autorità giudiziaria ordinaria (sentenza n. 239 del 1997). Più in generale vi è che la possibilità di attivare il sindacato del giudice su atti immediatamente lesivi appartiene al diritto, inviolabile e quindi fondamentale, di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi (art. 24 Cost.), senza che contro gli atti della pubblica amministrazione la tutela giurisdizionale possa essere esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti (art. 113 Cost.).

14.- In conclusione quindi si ha che – laddove la censura della parte assoggettata a riscossione esattoriale non radichi una controversia devoluta alla giurisdizione del giudice tributario e quindi sussista la giurisdizione del giudice ordinario – l'impossibilità di far valere innanzi al giudice dell'esecuzione l'illegittimità della riscossione mediante opposizione all'esecuzione, essendo ammessa soltanto l'opposizione con cui il contribuente contesti la mera regolarità formale del titolo esecutivo o degli atti della procedura e non anche quella con cui egli contesti il diritto di procedere alla riscossione, confligge frontalmente con il diritto alla tutela giurisdizionale riconosciuto in generale dall'art. 24 Cost. e nei confronti della pubblica amministrazione dall'art. 113 Cost.,

dovendo essere assicurata in ogni caso una risposta di giustizia a chi si oppone alla riscossione coattiva.

Quindi – assorbite le altre questioni promosse dal giudice rimettente in riferimento agli artt. 3 e 111 Cost. – va dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, lettera *a*), citato limitatamente alla parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 cod. proc. civ.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, lettera *a*), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come sostituito dall'art. 16 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46 (Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'articolo 1 della legge 28 settembre 1998, n. 337), nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 del codice di procedura civile;

2) [*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 17 aprile 2018.

1.3. Terzietà e imparzialità

SENTENZA N. 60/1969 (PRES. A.M. SANDULLI; REL. N. REALE)

Imposte e tasse – Violazione delle leggi finanziarie – Repressione – Attribuzione all'Intendente di finanza di potestà giurisdizionale penale – Pronuncia di decreto penale di condanna in caso di contravvenzioni punite con ammenda – Requisiti di indipendenza e di imparzialità dell'Intendente quale giudice speciale.

Legge 7 gennaio 1929, n. 4 (Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie), artt. 14, secondo comma, art. 21, primo comma, n. 1 e 2, 26, commi primo e terzo, 27, secondo comma, n. 2, 37, 38, 39, 40, 41, commi primo e secondo, 42, 43, 44, 45, 48, terzo comma, 50, primo comma, e 51, primo comma, n. 2; regio decreto 24 settembre 1931, n. 1473 (Disposizioni per il coordinamento della legge 7 gennaio 1929, n. 4, con le singole leggi finanziarie), artt. 9 e 10.

Costituzione, artt. 101 e 108, secondo comma.

SENTENZA N. 281/1989 (PRES. SAJA; RED. GRECO)

Commissioni tributarie – Commissione comunale per i tributi locali – Componenti nominati dal Consiglio comunale – Possibilità di reincarico alla scadenza del primo mandato.

Legge 2 giugno 1952, n. 703 (Disposizioni in materia di finanza locale), art. 47, ultimo comma.

Costituzione, art. 108, secondo comma.

SENTENZA N. 451/1989 (PRES. E RED. SAJA)

Giunta provinciale amministrativa – Composizione della Sezione speciale per i tributi locali.

Regio decreto 14 settembre 1931 n. 1175 (Composizione della giunta provinciale amministrativa – sezione speciale per i tributi locali), art. 283, come modificato dall'art. 14 d. lgs. 26 marzo 1948 n. 261.

Costituzione, artt. 101, secondo comma, e 108, secondo comma.

SENTENZA N. 107/1994 (PRES. CASAVOLA; RED. GUIZZI)

Componenti delle Commissioni tributarie – Decadenza, a seguito del venir meno del requisito della buona condotta, senza garanzie di contraddittorio.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636 (Revisione della disciplina del contenzioso tributario), art. 6, primo comma, lett. a), in riferimento all'art. 4, lett. c).

Costituzione, artt. 3 (proporzionalità), 24 e 108.

Considerato in diritto

1. – La questione di legittimità costituzionale della legge 7 gennaio 1929, n. 4, contenente norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, nelle parti in cui si attribuiscono all'Intendente di finanza le funzioni di giudice speciale per le contravvenzioni finanziarie punibili con la sola ammenda, è stata dichiarata infondata da questa Corte, con la sentenza n. 58 del 1965, unicamente sotto il profilo della compatibilità con l'art. 102 della Costituzione e con la disposizione VI transitoria, in ordine al regime di sopravvivenza delle giurisdizioni speciali, fintanto che alla revisione di esse non proceda il Parlamento in sede legislativa ordinaria.

Il tribunale di Salerno solleva ora dubbi sulla costituzionalità degli artt. 21, n. 1, e 36 della predetta legge n. 4 del 1929, concernenti rispettivamente la sopra richiamata competenza penale dell'Intendente e la potestà a questo attribuita di pronunciare decreto penale di condanna, suscettibile di opposizione avanti al tribunale ordinario.

Ciò sotto il ben diverso profilo del precetto costituzionale di cui all'art. 101, secondo comma: "I giudici sono soggetti soltanto alla legge", e di quello di cui all'art. 108, secondo comma: "La legge assicura l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali".

Va subito rilevato che non si tratta della enunciazione, in queste norme, di principi di massima, destinati a trovare concreta applicazione in sede della futura revisione delle giurisdizioni speciali, come ha sostenuto l'Avvocatura nelle sue ultime difese, ma di precetti di immediata attuazione: il che è stato costantemente ritenuto da questa Corte tutte le volte che ha esaminato la sussistenza dei requisiti della indipendenza e della imparzialità in rapporto a giurisdizioni speciali, anche alla stregua della disciplina risultante da norme già esistenti prima dell'entrata in vigore della Carta costituzionale.

Occorre quindi procedere all'esame della questione. Il tribunale l'ha ritenuta non manifestamente infondata assumendo, con argomenti vivamente contrastati dall'Avvocatura dello Stato, essere incompatibile con i citati articoli della Costituzione l'attribuzione di potestà giurisdizionale ad un organo della pubblica Amministrazione, in posizione di dipendenza gerarchica dal potere esecutivo, amovibile e investito della rappresentanza dell'Amministrazione stessa, quale parte offesa dal reato, nell'eventuale giudizio di cognizione.

La questione è fondata.

2. – L'indipendenza è dal legislatore costituente voluta anche per i giudici speciali in vista della completa attuazione del richiamato precetto, comune ad essi ed ai magistrati ordinari, che li vuole soggetti soltanto alla legge.

Il principio dell'indipendenza è volto ad assicurare la imparzialità del giudice o meglio, come è stato osservato, la esclusione di ogni pericolo di parzialità, onde sia assicurata al giudice una posizione assolutamente *super partes*.

Va escluso nel giudice qualsiasi anche indiretto interesse alla causa da decidere, e deve esigersi che la legge garantisca l'assenza di qualsiasi aspettativa di vantaggi, come di timori di alcun pregiudizio, preordinando gli strumenti atti a tutelare l'obiettività della decisione.

Con particolare riferimento ai giudici speciali, nella giurisprudenza di questa Corte sono già stati messi in evidenza i requisiti essenziali di una effettiva indipendenza, almeno per tutto il periodo nel quale tali giudici esercitano le loro funzioni e con riguardo a tutte le attività che concorrono alla retta applicazione di esse.

La sentenza n. 92 del 1962 ha affermato la necessità che nell'organo giudicante non sussistano vincoli di soggezione formale o sostanziale ad altri organi.

Con la sentenza n. 103 del 1964 si è richiamata l'esigenza dell'inamovibilità, non già in stretta analogia con quella che copre il giudice ordinario, ma quale risulta dalla predeterminazione legislativa della durata dell'ufficio e dalla espresa previsione delle cause obiettive di incompatibilità o di decadenza, non subordinate a valutazioni discrezionali compiute nell'esercizio di poteri disciplinari ed organizzativi di superiori gerarchici.

Le sentenze nn. 132 del 1963 e 103 del 1964 hanno riconosciuta, nei casi di incompatibilità, la necessità che l'ordinamento consenta l'astensione o la ricusazione con la possibilità di reintegrare l'organo giudicante.

Né va omissis che anche nella sentenza n. 133 del 1963, che ha dichiarato la illegittimità costituzionale della configurazione del Ministro per la marina mercantile come giudice speciale in materia di indennità di requisizioni di navi, questa Corte affermò che il Ministro, al vertice del dicastero, pur avendo piena libertà di decidere secondo scienza e coscienza, non avrebbe potuto sottrarsi alle risultanze degli atti provenienti da quegli stessi uffici che avevano predisposto il provvedimento.

3. – Orbene, nel complesso sistema legislativo finanziario, all'Intendente di finanza spetta, fuor d'ogni dubbio, la qualificazione di organo periferico dell'Amministrazione. Fondamentale, fra le molte che sono stabilite dalle numerose disposizioni legislative concernenti i tributi e le altre entrate finanziarie dello Stato (trovando minuziosa disciplina nelle circolari ed istruzioni delle autorità centrali), è la competenza, che all'Intendente è data (art. 2 del R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639), di vigilare sulle pubbliche entrate, riferendo al Ministero delle finanze sull'andamento dell'attività tributaria che si esplica nell'ambito della provincia. Tale competenza, oltre a riguardare le varie attribuzioni previste dalle leggi e dai regolamenti, importa la vigilanza su tutti gli uffici finanziari, che hanno sede nella provincia, e la suprema direzione di tutti gli uffici esecutivi dipendenti (art. 77 Reg. appr. con R.D. n. 185 del 23 marzo 1933).

A detta competenza ineriscono i poteri di disporre verifiche, revisioni, inchieste ed ispezioni presso gli uffici provinciali dipendenti, onde assicurarne

la funzionalità e la rispondenza alle esigenze di una retta amministrazione. E vi risponde anche la responsabilità di cui l'Intendente è investito (e per la quale è soggetto egli stesso alle verifiche e controlli, che le competenti direzioni generali del Ministero esercitano per il tramite di ispettori generali), in ordine alla sicurezza del denaro pubblico, alla esattezza e puntualità delle riscossioni e alle persecuzione giudiziale dei crediti erariali.

L'adempimento di quest'ultima specie di compiti importa, fra l'altro, che egli possa chiedere (art. 41, comma terzo, legge n. 4 del 1929) che un funzionario da lui delegato venga sentito, circa i fatti in contestò, nel dibattimento che segue all'opposizione al decreto penale. Ed esige, altresì, che egli non debba disinteressarsi della eventuale costituzione di parte civile dell'Amministrazione nel giudizio suddetto, come in qualunque altro per reati finanziari.

Da quanto sopra esposto risulta che la speciale competenza in materia di trasgressioni, colpite da sanzioni penali pecuniarie, di indubbia natura giurisdizionale (come affermato nella già citata sentenza n. 58 del 1965 di questa Corte e come, del resto, risulta senza possibilità di equivoco dal complesso della legge in esame, e, a chiare note, dagli artt. 36 e 46 di essa), è regolata, nel sistema, con carattere non di autonomia, ma di complementarietà rispetto ai compiti amministrativi istituzionali.

E viene ad inserirsi, con nesso di inscindibile coordinazione, in un complesso organico di tipici atti di amministrazione attiva, con il relativo normale sistema di subordinazioni, di controlli e di responsabilità.

4. – Altre considerazioni offrono conferma dell'esistenza di una doppia e inscindibile configurazione dell'Intendente quale amministratore e quale giudice, con ovvio sacrificio dei requisiti di indipendenza e di imparzialità che la Costituzione esige per i giudici speciali.

Mancano anzitutto, e non sembrano mutuabili da altri settori dell'ordinamento, gli strumenti legislativi che valgano a garantire l'imparzialità del giudice e siano di contenuto almeno analogo a quello vigente per il giudice ordinario.

All'Intendente, infatti, organo investito di funzioni di giudice monocratico, ma avulso dall'ordine giudiziario e da ogni apparato che non sia propriamente amministrativo, appaiono inapplicabili, nonostante il generico richiamo contenuto nell'art. 44 della legge n. 4 del 1929, le norme del Codice di procedura penale concernenti l'astensione e la ricusazione del giudice.

A questo fine non avrebbe rilievo la stessa possibilità, prevista dal successivo art. 45, che l'Intendente deleghi la sua giurisdizione (anche per singole categorie di tributi) ad altro funzionario od avochi a sé l'esercizio della giurisdizione già delegata, nel caso che la incompatibilità colpisca il detto funzionario. Invero la persistenza del vincolo gerarchico, nell'ambito dello stesso ufficio, esclude egualmente la garanzia di obiettività che la legge persegue.

Per considerazioni analoghe è da ritenere che non trovi rimedio lo stato di incompatibilità in cui, sotto l'aspetto della necessaria superiorità del giudice

rispetto agli interessi in contestazione, versa l'Intendente, che espliciti la sua potestà giurisdizionale sulla base di accertamenti e di valutazioni compiute da organi alle sue dipendenze, i quali abbiano agito in conformità di istruzioni da lui emanate nell'esercizio di funzioni amministrative o di istruzioni superiori ricevute per suo tramite.

Né, per sostenere la legittimità dell'eventuale decreto di condanna, vale richiamarsi ai caratteri del processo monitorio penale, il quale consente, mediante l'opposizione dell'interessato, la devoluzione del giudizio sul reato agli organi della giurisdizione ordinaria, nei diversi gradi previsti dalla legge processuale. E nemmeno vale argomentare dalla natura di statuizione preliminare, che il decreto dell'Intendente avrebbe in quanto suscettibile di opposizione e caducazione.

La speciale configurazione del provvedimento monitorio intendentizio (peraltro dalla stessa legge equiparato a quello che il Codice di procedura penale affida al pretore), non esclude che esso sia espressione potenzialmente definitiva della potestà giurisdizionale, demandata ad un organo dello Stato, nel quale debbono esistere ab initio, come per il pretore esistono, i requisiti che la Costituzione prevede per l'esercizio di detta potestà.

Contro poi il rilievo, negativo sul piano costituzionale, delle già ricordate attribuzioni dell'Intendente in materia di persecuzione in giudizio di crediti erariali, non valgono gli argomenti dell'Avvocatura, giacché è inammissibile che un giudice anche se, come nel caso dell'Intendente, è ispirato a finalità pienamente lecite, spieghi o rappresenti un qualsiasi interesse nel corso del giudizio, che segue alla impugnativa di una sua decisione.

D'altro canto, non può negarsi che, in forza di istruzioni emanate con circolari, spetta all'Intendente prendere delle iniziative e segnalare i casi di maggiore gravità alle competenti Direzioni generali, perché queste provochino l'intervento dell'Avvocatura e quindi la costituzione di parte civile.

Sotto il profilo della indipendenza va ancora rilevato (né in questa sede di controllo di legittimità costituzionale può valere in contrario il riconoscimento, che pur si ritiene doveroso enunciare, della correttezza e dello scrupolo cui, anche nella soggetta materia, si ispira l'azione degli Intendenti e degli altri organi finanziari sopra e sotto ordinati) come nel corpo delle leggi in esame sia pretermessa del tutto la previsione della garanzia della inamovibilità a favore dell'Intendente, pur nei più limitati sensi in cui il suddetto principio è stato ritenuto applicabile da questa Corte ai giudici speciali. In difetto di esplicite norme non può non ritenersi che la posizione di questo funzionario rimanga regolata, senza eccezioni di sorta, dalle disposizioni proprie del rapporto di impiego.

Queste non ne richiedono il consenso per eventuali trasferimenti, come nessun limite pongono all'eventuale trasferimento ad altra sede o ad altro incarico del funzionario che sia stato delegato dall'Intendente alla emanazione dei decreti penali. Non stabiliscono, inoltre, alcuna garanzia rispetto ad altri

provvedimenti riguardanti la carriera dei funzionari: così ad esempio in materia di promozioni e di incarichi speciali.

Appare evidente come, sia pure in ipotesi astratta, anche il semplice timore di provvedimenti sfavorevoli del genere possa negativamente interferire sull'esercizio della funzione giurisdizionale, specialmente in presenza di istruzioni provenienti da organi centrali dell'Amministrazione finanziaria.

Istruzioni che, nella forma già ricordata delle circolari e del resto consueta nell'ambito dell'apparato burocratico, risultano, anche nella materia della cognizione penale, non limitate a meri chiarimenti esegetici delle fonti legislative ma talora intese a segnare direttive nello svolgimento della funzione giurisdizionale.

Dato tale assetto normativo della figura dell'Intendente, non ha valore la tesi secondo la quale la garanzia di indipendenza nell'esercizio della potestà giurisdizionale si dovrebbe desumere sia dalla mancanza di disposizioni, che consentano espressamente il sindacato sulla sua attività giurisdizionale da parte di organi della pubblica Amministrazione, sia dalla abrogazione di norme della legislazione precedente, che, non senza valide ragioni, si ritiene effettivamente avvenuta a seguito dell'entrata in vigore della legge n. 4 del 1929. Ci si riferisce in particolare all'art. 1, secondo comma, del R.D.L. 26 febbraio 1928, n. 411, concernente l'annullamento, da parte del Ministro per le finanze, del decreto penale, ancorché divenuto irrevocabile, nel caso di allegazione da parte degli interessati della inesistenza del reato. Ma è evidente che non è per ciò venuta meno la rilevata subordinazione, anche funzionale, dell'Intendente di finanza nei confronti degli organi centrali.

5. – Per tutte le suesposte considerazioni questa Corte deve dichiarare la illegittimità costituzionale, per contrasto con gli artt. 101 e 108, secondo comma, della Costituzione, del n. 1 del primo comma dell'art. 21, nonché dell'art. 36 della legge 7 gennaio 1929, n. 4.

La dichiarazione di illegittimità di queste norme importa quale necessaria conseguenza la incostituzionalità, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, di tutte le altre norme, indicate nel dispositivo, che, nella legge denunziata e nelle successive disposizioni di coordinamento, risultano ad esse sistematicamente collegate nel quadro della disciplina della competenza giurisdizionale dell'Intendente.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale del n. 1 del primo comma dell'art. 21, nonché dell'art. 36 della legge 7 gennaio 1929, n. 4;

dichiara, in applicazione del disposto dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, la illegittimità costituzionale delle seguenti norme della stessa legge 7 gennaio 1929, n. 4:

secondo comma dell'art. 14, limitatamente alle parole "prima che il decreto di condanna sia divenuto esecutivo e quando sia stata fatta opposizione":

n. 2 del citato primo comma dell'art. 21, nelle parole "quando si tratti di ogni altro reato" e secondo comma dello stesso articolo;

primo comma dell'art. 26, limitatamente alle parole "di una contravvenzione di competenza dell'Intendente di finanza o" e terzo comma dello stesso articolo;

art. 27, secondo comma, n. 2, limitatamente alle parole "o che sarebbe competente se fosse proposta opposizione contro il decreto di condanna dell'Intendente";

artt. 37, 38, 39, 40 e dei commi primo e secondo dell'art. 41;

artt. 42, 43, 44, 45 e terzo comma dell'art. 48 limitatamente alle parole "innanzi all'Intendente di finanza";

norme contenute nell'art. 50, primo comma, nelle parti in cui si prevedono la competenza dell'Intendente a pronunciare decreto di condanna e le ipotesi della opposizione o della mancata opposizione, fermo restando l'obbligo dell'Intendente di dare partecipazione al Procuratore della Repubblica del mancato pagamento della somma dovuta a titolo di oblazione;

norme contenute nell'art. 51, primo comma, limitatamente al riferimento al n. 2;

dichiara, altresì, sempre in applicazione dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, la illegittimità costituzionale degli artt. 9 e 10 del R.D. 24 settembre 1931, n. 1473, contenente disposizioni di coordinamento della legge 7 gennaio 1929, n. 4 con le singole leggi finanziarie.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 27 marzo 1969.

* * *

Sentenza n. 281/1989 (Pres. Saja; Red. Greco)

Considerato in diritto

1. – La Corte di cassazione dubita della legittimità costituzionale dell'art. 47, ultimo comma, della legge 2 luglio 1952, n. 703, che, prevedendo la possibilità di riconferma nell'incarico dei componenti delle Commissioni comunali di prima istanza per i tributi locali nominati dal Consiglio comunale, violerebbe l'art. 108, secondo comma, della Costituzione in quanto la sola prospettiva del reincarico basta ad escludere l'indipendenza di un giudice che deve esaminare questioni relative a tributi comunali, rispetto all'organo del Comune che lo nomina;

2. – La questione è fondata;

L'indipendenza dei membri delle suddette Commissioni è sicuramente compromessa per effetto della disposizione che prevede, al termine del biennio,

la possibilità di riconferma nell'incarico, secondo il discrezionale apprezzamento del competente organo dell'amministrazione comunale. Invero, secondo quanto questa Corte ha già avuto occasione di affermare (vedi sentenze n. 49 del 1968 e, più specificamente, n. 25 del 1976), è proprio nella censurata prospettiva del reincarico che può ravvisarsi la fonte di una significativa limitazione dell'indipendenza e dell'imparzialità del giudice rispetto all'organo dell'amministrazione cui compete il potere di provvedere alla conferma;

Tale orientamento va ribadito anche nella fattispecie, con conseguente necessità di dichiarare costituzionalmente illegittima la norma impugnata.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 47, ultimo comma, della legge 2 luglio 1952, n. 703 (Disposizioni in materia di finanza locale), nella parte in cui prevede che i membri della Commissione comunale per i tributi locali, nominati dal Consiglio comunale, possano essere riconfermati.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 16 maggio 1989.

* * *

Sentenza n. 451/1989 (Pres. e Red. Saja) ¹

Considerato in diritto

[*omissis*]

Tutto ciò premesso, ritiene la Corte che la eccezione di illegittimità costituzionale relativa alla composizione della G.P.A. – Sezione speciale per i tributi locali – alla quale va riconosciuto, com'è noto, natura giurisdizionale, sia evidentemente fondata, analogamente a quanto già ritenuto con la sent. n. 30 del 1967 rispetto allo stesso organo nell'ordinaria sede giurisdizionale.

Ed infatti, anche per quanto riguarda tale organo di giustizia tributaria ricorrono gli stessi vizi riscontrati nella sentenza ora richiamata: esso, invero, è composto, tra l'altro, oltre che dal prefetto e dall'intendente di finanza, anche da funzionari di prefettura e dell'intendenza di finanza, i quali continuano ad espletare le loro funzioni istituzionali e quindi permangono alle dipendenze dell'Esecutivo; vi sono inoltre rappresentanti dei comuni interessati. Tutto ciò chiaramente esclude che ricorra il requisito dell'indipendenza, quale elemento caratteristico e indispensabile dell'organo giurisdizionale.

(¹) La sentenza n. 107 del 1994 ha altresì dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 24 della legge n. 87 del 1953, sollevata in riferimento all'art. 24 Cost.

Va ricordato al riguardo che, sempre per mancanza di indipendenza, questa Corte ha già dichiarato l'illegittimità costituzionale anche della commissione comunale (sent. n. 281 del 1989), di guisa che il giudizio *a quo* risulta venuto meno nelle due prime fasi: ciò necessariamente importa che, fin quando il legislatore non interverrà per disporre una nuova e legittima composizione dei detti due organi tributari giurisdizionali, non potrà funzionare neanche il giudizio davanti alla commissione centrale prevista dagli artt. 284-*bis* del citato t.u. della finanza locale e 19 d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 638, quale giudice di terzo grado, sicché sembra potersi dedurre che il ricorso del contribuente dovrà essere proposto direttamente innanzi all'autorità giudiziaria ordinaria.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 283 r.d. 14 settembre 1931 n. 1175 (Composizione della giunta provinciale amministrativa – sezione speciale per i tributi locali), come modificato dall'art. 14 d. lgs. 26 marzo 1948 n. 261;

2) [*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 19 luglio 1989.

* * *

Sentenza n. 107/1994 (Pres. Casavola; Red. Guizzi)

Considerato in diritto

1. – La questione sottoposta all'esame della Corte riguarda, formalmente, un possibile contrasto fra l'art. 108 della Costituzione e il disposto dell'art. 6, primo comma, lettera *a*), del d.P.R. n. 636 del 1972, che impone al Ministro delle finanze, su proposta dei competenti capi degli uffici giudiziari, di dichiarare decaduti dall'incarico di componente le commissioni tributarie coloro i quali perdono uno dei requisiti di cui all'art. 4 del citato d.P.R. n. 636 (cittadinanza, buona condotta, godimento dei diritti civili e politici, ecc.). Nella specie, la questione sollevata attiene alla perdita del requisito della buona condotta (art. 4, lettera *c*) da parte di un presidente di commissione tributaria.

Le doglianze del giudice *a quo* non sono tuttavia circoscritte al parametro dell'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali, quali sono le commissioni tributarie, ma anche – per quanto non formalmente indicati, ma chiaramente enunciati – ai principi costituzionali della difesa (art. 24) e di proporzione e adeguatezza al caso concreto delle “sanzioni”, alle quali appartarrebbe, nella sostanza, anche la declaratoria di decadenza dall'ufficio di componente la commissione tributaria (art. 3).

[*omissis*]

2. – Nel merito, la questione è fondata.

Questa Corte ha più volte chiarito che l'indipendenza del giudice speciale esige un minimo di garanzie che il legislatore è tenuto a soddisfare (si vedano le sentt. nn. 196 del 1982, 121 del 1970, 60 del 1969, 133 del 1963 e 108 del 1962). Tra queste deve includersi la garanzia del diritto all'ufficio per i componenti gli organi delle giurisdizioni speciali. Tale garanzia comporta, in particolare, la "possibilità di sottrarsi alle risultanze emergenti dagli atti di ufficio" dell'Amministrazione (v. la sentenza n. 196 del 1982 e le altre richiamate), sia essa l'"amministrazione servente" l'organo di giurisdizione speciale (in questo caso l'amministrazione finanziaria), sia essa l'amministrazione di appartenenza del componente. Questione tanto più delicata, in quanto le potestà degli organi di vertice dell'amministrazione di appartenenza, nella specie i capi degli uffici giudiziari, non trovano alcuna disciplina legislativa circa i controlli e le relative comunicazioni al Ministro delle finanze, competente ad adottare il provvedimento di decadenza. Né tale diritto potrebbe essere eliso da un provvedimento emanato in via automatica senza aver assicurato al suo titolare le garanzie della preventiva contestazione e del contraddittorio, che è principio generale avente preciso rilievo costituzionale (cfr. da ultimo sent. 297 del 1993), soprattutto quando si determini una *deminutio* di situazioni giuridiche soggettive. Tanto più che, in casi siffatti, l'automatismo della decadenza comporterebbe la surrettizia violazione della garanzia di indipendenza dei giudici speciali tributari e dei principi costituzionali stabiliti dall'art. 3, con riguardo alla proporzione e adeguatezza dei provvedimenti sanzionatori al caso concreto, e dall'art. 24 della Costituzione circa la inviolabilità della difesa.

A tale indicazione, peraltro, il legislatore ha mostrato spontanea ottemperanza con la nuova disciplina delle commissioni tributarie. Quantunque sia destinata a rimanere in vigore solo per breve tempo, la precedente normativa non risulta su questo punto conforme a Costituzione, sì che la relativa disciplina – nella parte qui impugnata – deve essere dichiarata illegittima per contrasto con gli indicati parametri costituzionali.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 6, primo comma, lettera *a*), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 (Revisione della disciplina del contenzioso tributario), in riferimento all'art. 4, lettera *c*), nella parte in cui non prevede garanzie di contraddittorio ai fini della declaratoria della decadenza dall'incarico di componente la commissione tributaria, per sopravvenuto difetto della "buona condotta".

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, 23 marzo 1994.

1.4. Retribuzione

SENTENZA N. 130/1982 (PRES. ELIA; REL. ROEHRSEN)

Commissioni tributarie – Componenti – Impiegati amministrativi dello Stato con trattamento onnicomprensivo – Esclude il diritto a compensi – Diversità di trattamento economico rispetto ai componenti magistrati.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636 (Revisione della disciplina del contenzioso tributario), art. 12, ultimo comma.

Costituzione, art. 3, primo comma (eguaglianza).

SENTENZA N. 142/2014 (PRES. SILVESTRI; RED. CAROSI)

Tassazione separata – Compensi “arretrati” corrisposti ai membri delle commissioni tributarie entro il periodo di imposta successivo a quello di riferimento – Sottoposizione degli emolumenti arretrati corrisposti ai giudici tributari al regime della tassazione separata secondo una disciplina diversa da quella applicata a tutti gli altri contribuenti – Discriminazione in danno di una limitata categoria di contribuenti.

Decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria), convertito, con modificazioni, dall’art. 1, comma 1, della legge 15 luglio 2011, n. 111, art. 39, comma 5.

Costituzione, artt. 3 e 53.

Considerato in diritto

1. – il TAR del Lazio ha sottoposto all'esame di questa Corte questione di legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 3 e 35 Cost., dell'art. 12, ultimo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 ("Revisione della disciplina del contenzioso tributario"), nella parte in cui esclude dal diritto ai compensi per la partecipazione alla decisione dei ricorsi in materia tributaria i componenti delle Commissioni tributarie di I e II grado che siano impiegati amministrativi dello Stato con trattamento onnicomprensivo, per la disparità di trattamento che ne deriva nei confronti dei magistrati e per il fatto che le prestazioni in seno alle Commissioni tributarie non sono istituzionalmente connesse con la posizione del pubblico dipendente nell'apparato amministrativo dello Stato.

2. – La questione è fondata.

L'art. 12, ultimo comma, del d.P.R. n. 636 del 1972 esplicitamente esclude la corresponsione di compensi per la partecipazione ai lavori delle commissioni tributarie agli impiegati dello Stato che fruiscono del trattamento onnicomprensivo, partendo ovviamente dal presupposto che la onnicomprensività abbracci ogni attività che venga posta in essere dall'impiegato amministrativo nell'ambito della organizzazione statale.

Senonché, come è riconosciuto dalla giurisprudenza amministrativa, la onnicomprensività non può razionalmente avere estensione tale da comprendere ogni e qualsiasi attività che, pure svolgendosi nel quadro statale, non abbia una connessione o rapporto oggettivo con la funzione primaria del dipendente statale.

Ciò posto, ad escludere, nella specie, questa connessione è sufficiente osservare che l'attività delle commissioni tributarie di cui al citato d.P.R. n. 636, ha natura giurisdizionale (cfr. le sentenze n. 287/1974 e n. 215/1976 di questa Corte): tale qualificazione non può non comportare che l'impiegato amministrativo, a qualsiasi Amministrazione statale appartenga, quando viene inserito nella organizzazione della giurisdizione tributaria, è chiamato ad esercitare un'attività qualitativamente ben diversa da quella che è la sua propria sulla base dell'atto di nomina all'impiego statale e che lo stipendio che gli è corrisposto in relazione al rapporto d'impiego non può coprire l'attività che deve essere svolta in seno alle commissioni tributarie.

Ne consegue, ovviamente, che viene meno il presupposto sulla cui base il legislatore ha escluso ogni compenso per i componenti delle commissioni tributarie di I e II grado che siano impiegati statali soggetti alla onnicomprensività e che la diversità di trattamento economico esistente fra costoro ed ogni altro componente le dette commissioni rimane priva di ogni giustificazione. L'art. 12, ultimo comma, predetto, viola quindi, nella parte suddetta, il disposto dell'art. 3, primo comma, della Costituzione e va dichiarato illegittimo sotto tale profilo, restando assorbita la questione relativa alla violazione dell'art. 35 Cost.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 12, ultimo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 ("Revisione della disciplina del contenzioso tributario"), nella parte in cui esclude dal diritto ai compensi per la partecipazione alla decisione dei ricorsi in materia tributaria i componenti delle commissioni tributarie di I e II grado che siano impiegati amministrativi dello Stato con trattamento onnicomprensivo.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 7 luglio 1982.

* * *

Sentenza n. 142/2014 (Pres. Silvestri; Red. Carosi)

Considerato in diritto

1. – La Commissione tributaria provinciale di Campobasso ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 39, comma 5, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 15 luglio 2011, n. 111, in riferimento agli artt. 3, 53 e 104 della Costituzione.

La norma censurata prevede che: «I compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie entro il periodo di imposta successivo a quello di riferimento si intendono concorrere alla formazione del reddito imponibile ai sensi dell'articolo 11 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917».

1.1. – Il rimettente precisa che il giudizio *a quo* è stato proposto da un giudice della Commissione tributaria provinciale di Campobasso, il quale ha percepito nel dicembre del 2012 compensi arretrati di competenza dell'anno 2011 assoggettati a tassazione ordinaria (aliquota massima), in base all'art. 39, comma 5, del d.l. n. 98 del 2011, invece che a tassazione separata come in precedenza avrebbe previsto l'art. 17 (già art. 16), comma 1, lettera *b*), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, recante «Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi» (TUIR). Detta disposizione prevede che: «L'imposta si applica separatamente sui seguenti redditi: [...] *b*) emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti, compresi i compensi e le indennità di cui al comma 1 dell'articolo 47 [ora art. 50]». L'art. 50, comma 1, lettera *f*), richiama «i compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie».

La regola generale prevista dall'art. 51 (già art. 48) del TUIR per il reddito

di lavoro dipendente – cui è assimilato il compenso del giudice tributario, ai sensi dell'art. 50 (già art. 47), comma 1, lettera f), del medesimo testo unico – sarebbe quella del “principio di cassa”, secondo cui le somme debbono essere assoggettate ad imposizione nel medesimo anno in cui sono corrisposte, con la sola eccezione rappresentata dalla cosiddetta “cassa allargata”, per la quale è imputato al periodo d'imposta precedente il reddito percepito entro il 12 gennaio successivo.

Peraltro, per detti redditi sarebbe previsto il regime particolare di cui all'art. 17 (già art. 16), comma 1, lettera b), del d.P.R. n. 917 del 1986.

L'ordinanza di rimessione sottolinea come, fra tutti i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente indicati dall'art. 50 TUIR, solo per gli emolumenti arretrati riferibili all'anno precedente corrisposti ai giudici tributari l'art. 39, comma 5, del d.l. n. 98 del 2011 abbia introdotto la tassazione ordinaria – comportante l'applicazione della aliquota massima inerente ai redditi dell'anno di percezione – fino al compimento dell'intero periodo d'imposta successivo a quello di competenza.

La nuova disciplina sarebbe discriminatoria nei confronti di una limitata categoria di soggetti passivi, quella dei giudici tributari, sottoponendoli ad un regime di tassazione contrario agli artt. 3 e 53 Cost. Da un lato, infatti, si tratterebbe di una deroga immotivata all'interno di una categoria di redditi per i quali l'art. 17 (già art. 16) del TUIR prevede l'applicazione dell'imposta separatamente dagli altri redditi dello stesso periodo; dall'altro, tale regime sarebbe scollegato dalla capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., tenendo conto che l'obbligazione tributaria si manifesterebbe in relazione all'esercizio in cui l'attività di questa tipologia di contribuenti produce ricchezza e non a quello in cui avviene la materiale erogazione del compenso.

In pratica, la norma contestata amplierebbe, in modo assolutamente discriminatorio nell'ambito della categoria dei percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, il principio della cassa allargata da 12 giorni all'intero anno solare.

Inoltre, secondo il giudice *a quo*, la norma censurata verrebbe a configurare un'anomala manifestazione di supremazia dell'esecutivo proprio nei confronti del potere giudiziario ed in particolare dei soggetti chiamati a giudicare sull'applicazione delle leggi tributarie e ad assicurare il rispetto delle garanzie previste dall'ordinamento per i contribuenti.

1.2. – La difesa dello Stato contesta, sotto il profilo della rilevanza, la mancata specificazione, nell'ordinanza di rimessione, del titolo e dell'importo della asserita maggiore tassazione.

Nel merito, essa eccepisce che: a) il meccanismo ordinario di tassazione dei redditi delle persone fisiche sarebbe quello di cassa, per cui il regime derogatorio dello stesso non potrebbe essere utilizzato quale *tertium comparationis*; b) la norma impugnata non avrebbe lo scopo di aggravare la tassazione nei riguardi dei giudici tributari, ma solo quello di quantificare in modo preciso i ritardi

fisiologici determinati dagli incombenti a carico dell'amministrazione per liquidare i compensi; c) la natura del reddito in questione sarebbe diversa dagli altri assimilati a quelli da lavoro dipendente e, in ragione di tale diversità, sarebbe stata dettata una particolare disciplina ispirata alla semplificazione; d) non vi sarebbe violazione del principio di capacità contributiva poiché la norma non avrebbe natura impositiva ed, in quanto tale, non influirebbe in modo diretto sull'imposizione che, nella concreta applicazione, ne potrebbe essere condizionata anche in senso favorevole al contribuente; e) non vi sarebbe violazione dell'art. 104 Cost., attesa la conversione del decreto-legge ad opera del Parlamento, cui sarebbe imputabile la disciplina in esso contenuta.

2. – Preliminarmente, deve essere dichiarata priva di fondamento l'eccezione d'inammissibilità sollevata dall'Avvocatura dello Stato in ordine alla pretesa mancata specificazione del titolo e dell'importo dell'asserita maggiore tassazione.

In realtà, l'ordinanza di rimessione precisa che il ricorso da cui ha preso le mosse il giudizio *a quo* individua correttamente quali emolumenti – nell'ambito complessivo dei compensi arretrati percepiti – sono stati assoggettati a tassazione ordinaria, anziché separata, in applicazione della norma impugnata. L'ambito temporale applicativo di quest'ultima viene infatti ad essere ampliato proprio dalla disposizione della cui legittimità si dubita, senza alcuna correlata influenza del cosiddetto criterio del ritardo fisiologico di cui si dirà meglio in prosieguo – e che, comunque, il giudice *a quo* non contesta – poiché l'idoneità di quest'ultimo a differire in modo legittimo la tassazione separata è resa ininfluente dal più ampio periodo moratorio stabilito dalla disposizione stessa.

3. – Ai fini della decisione del merito, è utile ricordare alcuni principi che ispirano la disciplina dell'imposizione tributaria sui redditi di lavoro dipendente ed assimilati, categoria cui appartiene – per effetto dell'art. 50 (già art. 47), comma 1, lettera f), del TUIR – la fattispecie all'esame di questa Corte.

La regola generale dell'imposizione su detti redditi è quella di cassa, ricavabile dall'art. 7 del TUIR, secondo cui ad ogni anno solare – salvo quanto appresso specificato – corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma.

Su quest'ultima si innesta il principio della "cassa allargata", il quale trova fondamento nell'art. 51 (già art. 48), comma 1, del TUIR. Esso consiste nella parificazione, ai fini impositivi, dei compensi di lavoro dipendente ed assimilati erogati entro il 12 gennaio dell'esercizio successivo a quelli erogati nel precedente. In buona sostanza, sulla base di detto principio, vengono attratte nel reddito annuale le somme percepite entro il 12 gennaio dell'anno successivo.

Al contrario, per i redditi percepiti in un determinato periodo d'imposta, ma maturati in tempi precedenti, vige il diverso regime della tassazione separata (art. 17 (già art. 16), comma 1, del TUIR), che è una modalità particolare di determinazione dell'IRPEF, la cui *ratio* è individuata dalla circolare del Ministero delle finanze n. 23/E del 5 febbraio 1997 nella necessità di «attenuare gli effetti negativi che deriverebbero dalla rigida applicazione del criterio di cassa»

in quei casi in cui la tassazione ordinaria di un reddito formatosi nel corso di più anni, ma corrisposto in unica soluzione, potrebbe risultare eccessivamente oneroso per il contribuente.

La disciplina dei compensi erogati ai giudici tributari è contenuta nell'art. 13 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545 (Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), il quale stabilisce che i giudici componenti delle commissioni tributarie percepiscono due tipi di compensi: uno mensile, determinato in cifra fissa, ed uno aggiuntivo variabile, che discende dal numero e dalla tipologia dei provvedimenti depositati. L'entità dei compensi è determinata periodicamente dal Ministero dell'economia e delle finanze con proprio decreto.

Le modalità di computo ed erogazione, in attuazione del primo decreto interministeriale 19 dicembre 1997, sono contenute nella circolare del Ministero delle finanze n. 80/E dell'11 marzo 1998, secondo la quale la liquidazione dei compensi deve avvenire di regola mensilmente.

Come detto, tali compensi sono assimilati dall'art. 50 (già art. 47), comma 1, lettera f), del TUIR ai redditi da lavoro dipendente. In ragione di tale assimilazione per i medesimi trovano applicazione le disposizioni inerenti a tale categoria generale, ivi comprese quelle che determinano i principi della tassazione per cassa e per "cassa allargata", nonché il criterio della tassazione separata per gli emolumenti arretrati.

La versione originaria dell'art. 17 (già art. 16) del TUIR non forniva la nozione di «emolumenti arretrati», ma si limitava a far generico riferimento agli «emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti per prestazioni di lavoro dipendente». In seguito, l'art. 3, comma 82, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), precisò che tale locuzione individua «[...] emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti».

Secondo l'interpretazione che ne ha dato il Ministero dell'economia e delle finanze (in particolare, a partire dalla circolare n. 23/E del 5 febbraio 1997), la norma in oggetto, come modificata dall'art. 3, comma 82, della legge n. 549 del 1995, stabilisce che gli emolumenti da lavoro dipendente (od assimilati) corrisposti in ritardo possono essere assoggettati a tassazione separata allorquando il ritardo non sia dipeso da accordi tra le parti, ma da circostanze oggettive di fatto o da impedimenti di carattere giuridico.

Di converso, conclude la suddetta circolare, non può farsi luogo a tale imposizione separata quando il pagamento in ritardo debba considerarsi una "conseguenza fisiologica" insita nelle modalità di erogazione degli emolumenti

stessi, tali da richiedere pertanto determinati tempi tecnici per essere condotti a termine.

Proprio in questa ipotesi rientra l'erogazione dei compensi (variabili) attribuiti ai componenti delle commissioni tributarie, che richiedono un determinato periodo di tempo per essere liquidati rapportandosi al numero ed alla tipologia dei «provvedimenti emessi» (art. 13 del d.lgs. n. 545 del 1992).

In questo contesto, comune a tutti gli emolumenti arretrati da lavoro dipendente od assimilato, si è inserita la norma impugnata, la quale – di fatto – ha allargato ad un anno, per la sola categoria dei giudici tributari, cui appartiene la ricorrente del giudizio *a quo*, l'intervallo temporale tra il titolo giuridico della competenza e la sua effettiva qualificazione ai fini fiscali, attraverso una *fiction iuris* (i compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie entro il periodo d'imposta successivo a quello di riferimento «si intendono concorrere alla formazione del reddito imponibile ai sensi dell'articolo 11 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917»), della cui legittimità dubita il rimettente.

4. – Alla luce delle suesposte premesse, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 39, comma 5, del d.l. n. 98 del 2011 è fondata con riferimento sia all'art. 3 che all'art. 53 Cost. in ragione del diverso e più sfavorevole trattamento previsto per gli emolumenti spettanti ai membri delle commissioni tributarie.

Non ha pregio la difesa dell'Avvocatura dello Stato, secondo cui il giudice *a quo* non avrebbe tenuto conto del fatto che la tassazione separata rappresenta una deroga a quella ordinaria e, in quanto tale, non sarebbe suscettibile di utilizzazione come *tertium comparationis* nel giudizio di legittimità costituzionale per violazione del principio di uguaglianza.

Come correttamente osservato dal rimettente, la norma censurata non ha sottratto i compensi dei giudici tributari al regime della tassazione separata, cosicché essi restano pienamente compresi ed espressamente menzionati tra quelli che hanno diritto a beneficiarne, ma, a differenza di tutti gli altri percettori, il censurato art. 39, comma 5, ha provveduto a fissare un periodo di ritardo oltre il quale la tassazione separata continuerebbe a trovare comunque applicazione.

Pertanto, il profilo della differenziazione resta all'interno del regime della tassazione separata, creando, in assenza di un ragionevole motivo discriminante, una situazione di trattamento svantaggioso rispetto alle altre specie di redditi assimilati.

Questa Corte, proprio in materia tributaria, ha riconosciuto l'estensibilità di norme di favore laddove, in caso di piena omogeneità di situazioni poste a raffronto, lo esiga la *ratio* della disciplina invocata quale *tertium comparationis* (sentenza n. 431 del 1997).

Nel caso di specie precise esigenze, non solo di lettura conforme alla logica della tassazione separata, bensì anche di coerenza sistematica con la regolamen-

tazione complessiva della materia, impongono di ritenere discriminatorio il fatto che, a fronte di un'omogenea situazione che accomuna tutti i percettori di competenze arretrate, solo per i giudici tributari – e senza che una giustificazione sia enunciata espressamente dalla legge o sia ricavabile in via interpretativa – sia stato normativamente ridotto il periodo di rilievo per l'applicazione del regime fiscale della categoria di riferimento, con conseguente aumento, per tale lasso temporale, dell'imposizione tributaria.

Inoltre, non possono essere condivisi gli argomenti del Presidente del Consiglio dei ministri sostanzialmente fondati sulle tre seguenti considerazioni: a) che la norma impugnata non sia ispirata al fine di garantire una maggiore imposizione, in quanto – essendosi limitata a «reintrodurre il normale regime di cassa» – agirebbe in modo neutro rispetto alle possibili ricadute della sua applicazione sui singoli casi concreti, in relazione ai quali potrebbe non solo avere effetti penalizzanti ma anche di favore; b) che la sua finalità sia essenzialmente quella di chiarire una fattispecie complessa, a confine tra il regime di tassazione separata e quello ordinario di cassa; c) che la fattispecie regolata sia assolutamente eterogenea rispetto alle altre inserite nel novero delle ipotesi di tassazione separata.

4.1. – Diversamente da quanto ritenuto dal Presidente del Consiglio dei ministri, la disposizione non assume carattere neutrale rispetto al meccanismo di progressività dell'IRPEF.

Infatti, nel sottrarre in misura così anomala al regime della tassazione separata il ritardo degli apparati dedicati alla quantificazione e alla liquidazione delle competenze dei giudici delle commissioni tributarie, di fatto la norma impugnata ha vanificato l'effetto mitigatore e correttivo del regime della tassazione per cassa in una fattispecie che il legislatore stesso, in diversa norma, aveva ritenuto meritevole di essere sottratta ad un'eccessiva imposizione tributaria su redditi che si sono formati – per cause non imputabili al contribuente – in anni diversi da quelli di effettiva percezione. La finalità di limitare in qualche modo gli effetti delle modalità temporali di liquidazione – tuttora formalmente operante per effetto del combinato disposto degli artt. 17 (già art. 16), comma 2, e 50 (già art. 47), comma 1, lettera f), del TUIR – viene nella sostanza neutralizzata dall'introduzione di una disposizione idonea a rendere ininfluenti, a danno del contribuente, anche tempi tecnici anomali come quelli che raggiungono la durata di un anno.

In proposito, questa Corte ha affermato che «le finalità sottese alla previsione dello speciale sistema della tassazione separata, vanno ricercate nella esigenza di attenuare gli effetti negativi derivanti dalla rigida applicazione del “principio di cassa” nei riguardi di redditi formati nel corso di periodi d'imposta precedenti quello di percezione delle somme [...] dunque la *ratio* dell'istituto in esame è quella di evitare il determinarsi di una iniqua applicazione del meccanismo della progressività dell'IRPEF [...]» (sentenza n. 287 del 1996).

L'istituto della tassazione separata, quindi, si giustifica proprio nella misura in cui costituisce per il contribuente un rimedio per evitare un'applicazione ingiustificatamente gravosa del principio di cassa.

Non è invece possibile che dalla stessa possano derivare anche effetti sfavorevoli, non solo perché la norma è strumento "mitigatore" della progressività dell'IRPEF, ma anche perché la sua applicazione è concepita come una facoltà del contribuente persona fisica esercente una impresa commerciale, che ben potrebbe rinunciarvi laddove, per particolari contingenze, la tassazione separata dovesse risultare svantaggiosa. Infatti, il comma 2 dell'art. 17 (già art. 16) del TUIR riconosce la facoltà del contribuente (che quindi non vi è vincolato, ma può comunque scegliere secondo criteri di personale convenienza) di farvi ricorso.

Lo stesso principio di *favor* per il contribuente è espresso, sotto altro profilo, dall'art. 17 (già art. 16), comma 3, del TUIR, il quale – in tema di iscrizione a ruolo delle maggiori imposte per emolumenti arretrati da lavoro dipendente o assimilato – dispone che «gli uffici provvedono [a detta iscrizione] con le modalità stabilite negli artt. 17 [ora art. 19] e 18 [ora art. 21] facendo concorrere i redditi stessi alla formazione del reddito complessivo dell'anno in cui sono percepiti, se ciò risulta più favorevole per il contribuente».

4.2. – Quanto alla pretesa funzione chiarificatrice della natura dei compensi dei giudici tributari, non ha pregio l'argomento, prospettato dall'avvocatura generale dello Stato, secondo cui la disciplina introdotta con il censurato art. 39, comma 5, sarebbe giustificata dall'assoluta peculiarità della fattispecie disciplinata. Il suo carattere distintivo, infatti, è già normativamente consolidato attraverso l'espressa previsione che ha assimilato i compensi dei giudici tributari ai redditi di lavoro dipendente, con incontrovertibile applicazione ai medesimi del regime tributario in questione.

4.3. – Per quanto concerne l'asserita eterogeneità della fattispecie in esame rispetto agli altri redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 50 (già art. 47) del TUIR, è di tutta evidenza la controvertibilità di tale affermazione resa dalla difesa dello Stato: da un lato, emerge la chiara affinità dei compensi del giudice tributario a quelli del giudice di pace, inseriti nella stessa categoria; dall'altro, è di pari evidenza che il regime della tassazione separata non trova il suo comun denominatore nella natura omogenea dei redditi inseriti nel proprio ambito applicativo – che, al contrario, hanno caratteristiche e presupposti normativi tra i più disparati – ma piuttosto dal fatto che essi derivano da rapporti, prestazioni, titoli, caratterizzati dalla discrasia tra il momento della maturazione e quello della erogazione, comportante effetti irragionevolmente pregiudizievoli ai contribuenti che vi sono sottoposti.

Dunque, la particolarità della loro erogazione, concentrata in un unico (e successivo) periodo di imposta, a fronte di una maturazione derivante dalla sommatoria di un certo numero di periodi precedenti, esige l'applicazione del suddetto criterio, appunto al fine – come già evidenziato da questa Corte – di

evitare gli eccessi distorti dell'applicazione del criterio della progressività dell'IRPEF.

4.4. – In realtà, il fine della disposizione censurata, come ricostruito attraverso l'analisi sistematica del quadro normativo di riferimento – la quale non consente di rintracciare diversi e più ragionevoli motivi della sua genesi – appare quello di incrementare il gettito dell'imposta.

Peraltro, ulteriore indiretta conferma di tale assunto si ricava dalla relazione predisposta dal servizio studi della Camera dei deputati, il quale, con riferimento alla presente disposizione, sottolinea significativamente che «la norma assoggetta al regime di tassazione ordinario anche i compensi corrisposti nel periodo di imposta successivo a quello di riferimento. Ciò sembrerebbe implicare un modesto incremento delle entrate, stante la non ampia platea dei membri delle Commissioni tributarie, ed un'anticipazione degli incassi, considerato che in assenza della disposizione in esame gli stessi importi sarebbero stati assoggettati a tassazione separata».

In definitiva, sono fondate le censure di irragionevolezza e contraddittorietà sollevate nei confronti dell'art. 39, comma 5, del d.l. n. 98 del 2011. Infatti, in tale sede il legislatore non ha espunto i compensi dei giudici tributari dal novero dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, né tanto meno ha recato altre modifiche alla disciplina generale in materia di tassazione separata, implicitamente confermando la natura degli stessi ed il conseguente assoggettamento al regime di favore. Quest'ultimo, peraltro, è stato irragionevolmente vanificato dall'anomala prescrizione temporale che, di fatto, ha riprodotto, per la sola categoria dei giudici tributari, la regola del cumulo.

5. – Questa evidente disparità di trattamento finisce non solo per collidere con il principio di eguaglianza, ma anche con quello di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., atteso che l'effetto pregiudizievole della norma nei confronti di una sola categoria di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente non trova alcuna giustificazione obiettiva nella situazione dei loro percettori, in assenza di qualsiasi indice peculiare della fattispecie in termini di manifestazione di ricchezza. Il parametro della capacità contributiva espresso dall'art. 53, primo comma, Cost., pur non costituendo un vincolo rigido per il legislatore, non lo esime tuttavia dal rispetto dei limiti di razionalità e coerenza, che nella fattispecie in esame sono stati valicati.

Sul punto questa Corte ha affermato più volte che, in materia tributaria, l'art. 53 Cost. è espressione particolare del principio di uguaglianza e di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. Se «la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria, [essa esige comunque] un indefettibile raccordo con la capacità contributiva [...]. Il controllo della Corte in ordine alla lesione dei principi di cui all'art. 53 Cost., come specificazione del fondamentale principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., non può, quindi, che essere ricondotto ad un "giudizio sull'uso ragionevole, o meno, che il

legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria» (sentenza 111 del 1997; in senso conforme, sentenza n. 116 del 2013 e n. 341 del 2000).

6. – Va, quindi, dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 39, comma 5, del d.l. n. 98 del 2011 per contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost., mentre rimangono assorbite le censure sollevate in riferimento all'art. 104 Cost.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 39, comma 5, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 15 luglio 2011, n. 111.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 19 maggio 2014.

2. L'ACCESSO ALLA TUTELA GIURISDIZIONALE

2.1. Oneri fiscali e diritto di difesa

SENTENZA N. 100/1964 (PRES. AMBROSINI; REL. FRAGALI)

Successioni – Legge tributaria – Subordinazione dell'azione giudiziaria alla dimostrazione del previo pagamento dell'imposta ove non sussista esenzione – Costituisce onere fiscale che comprime eccessivamente il diritto all'azione.

Regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3270 (Approvazione del testo di legge tributaria sulle successioni), artt. 77, 78, 79 e 80.

Costituzione, art. 24.

SENTENZA N. 80/1966 (PRES. AMBROSINI; REL. MORTATI)

Imposta di registro – Divieto per i funzionari delle cancellerie giudiziarie di rilasciare, prima che sia avvenuta la loro registrazione, copie o estratti di sentenze il cui deposito in giudizio sia condizione essenziale per la procedibilità dell'impugnativa.

Regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3269 (Approvazione del testo di legge del registro), art. 117, primo comma.

Costituzione, art. 24.

SENTENZA N. 186/1972 (PRES. CHIARELLI; REL. N. REALE)

Legge di registro – Decisioni delle Commissioni tributarie riguardanti tasse e sopratasse – Termine per ricorrere all'autorità giudiziaria – Decorrenza dalla data della notificazione della decisione – Facoltà dell'Amministrazione soccombente di scegliere discrezionalmente la data della notificazione – Mancata previsione che questa possa avere luogo anche ad istanza del contribuente.

Tutela giurisdizionale – Interpretazione della disciplina legislativa dell'esercizio del diritto – Modalità ed oneri che rendano la domanda difficile o impossibile.

Regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3269 (Approvazione del testo di legge del registro), modificato con l'art. 1 del regio decreto 13 gennaio 1936, n. 2313, art. 146.

Costituzione, art. 113.

SENTENZA N. 333/2001 (PRES. RUPERTO; RED. A. MARINI)

Locazione di immobili urbani – Rilascio dell'immobile locato – Condizione per l'esecuzione – Dimostrazione, da parte del locatore, di aver assolto obblighi fiscali – Impedimento alla tutela giurisdizionale dei diritti.

Legge 9 dicembre 1998, n. 431 (Disciplina delle locazioni e del rilascio degli immobili adibiti ad uso abitativo), art. 7.

Costituzione, art. 24, primo comma.

SENTENZA N. 522/2002 (PRES. RUPERTO; RED. BILE)

Processo civile – Oneri fiscali – Sentenze e altri provvedimenti giurisdizionali – Rilascio dell'originale o della copia, da utilizzare per procedere all'esecuzione forzata, subordinato al pagamento dell'imposta di registro – Irragionevole condizione, incidente sulla tutela giurisdizionale.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), articolo 66.

Costituzione, artt. 3 e 24.

SENTENZA N. 198/2010 (PRES. AMIRANTE; RED. FINOCCHIARO)

Fallimento e procedure concorsuali – Oneri fiscali – Sentenza o verbale di conciliazione – Rilascio della copia, per l'inserimento del credito nello stato passivo, irragionevolmente subordinato al pagamento dell'imposta di registro.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), art. 66, comma 2.

Costituzione, art. 24.

Considerato in diritto

1. – L'ordinanza del Tribunale contesta la legittimità dell'art. 77 del R. D. 30 dicembre 1923, n. 3270, contenente la legge tributaria sulle successioni, soltanto in quanto, ove non sussistano casi di esenzione dalla imposta, fa carico alla parte di dimostrarne l'avvenuto pagamento quando deduce in giudizio posizioni ereditarie ed è scaduto il termine stabilito o concordato per l'adempimento dell'obbligazione tributaria. Non è in discussione cioè la legittimità dell'onere di denunciare la successione, pure imposto dal predetto articolo; ed esso pertanto deve rimanere fuori dall'esame della Corte.

Fuori di detto esame deve inoltre rimanere la questione della legittimità costituzionale degli artt. da 77 a 83 del decreto predetto nella parte in cui, in ipotesi diverse dall'azione giudiziaria e nelle condizioni stesse previste per essa, determina un onere identico a quello che l'ordinanza ritiene non conforme alla Costituzione.

Rientra invece nell'oggetto dell'odierno processo la deduzione, nell'ordinanza, dell'illegittimità dell'obbligo del giudice di sospendere il procedimento ove non sia assolto l'onere suddetto, per quanto nel suo dispositivo non si richiami espressamente l'art. 78 della suddetta legge, che è la fonte di quell'obbligo: altre volte la Corte ha deciso che l'ordinanza del giudice *a quo* va considerata nel suo complesso.

2. – La Corte ritiene che le questioni proposte siano fondate, in relazione all'art. 24 della Costituzione.

Sentenze precedenti hanno affermato che non viola il diritto alla tutela

(1) Con la sentenza n. 45 del 1963 la Corte, avuto riguardo alla disciplina dell'imposta di bollo aveva precisato che «[n]on è esatto che gli obblighi e gli oneri posti dalle norme denunciate impediscono la tutela giurisdizionale del diritto fondato su una scrittura non registrata. Non ottemperando all'obbligo di registrazione, la parte dispone della funzione probatoria documentale che la scrittura era chiamata a svolgere, sulla base di una valutazione di convenienza compiuta come in ogni caso in cui la legge assoggetta ad oneri l'esercizio di un diritto. Le norme operano, non sull'azione, ma sulla disponibilità dei mezzi probatori; e, nel caso in cui la scrittura è richiesta *ad substantiam*, agiscono sulla disponibilità della situazione sostanziale.

L'alternativa cui costringe la legge sul registro si spiega a tutela dell'interesse generale alla riscossione dei tributi, che è condizione di vita per la comunità, perché rende possibile il regolare funzionamento dei servizi statali. Tale interesse è protetto dalla Costituzione (art. 53) sullo stesso piano di ogni diritto individuale; tanto vero che le sue esigenze vanno soddisfatte anche nel conflitto con quello all'inviolabilità del domicilio (art. 14, comma terzo), non meno resistente e fondamentale.

La Costituzione non garantisce a tutti l'esercizio gratuito della tutela giurisdizionale, e non vieta di imporre prestazioni fiscali in stretta e razionale correlazione con il processo; sia che esse configurino vere e proprie tasse giudiziarie, sia che abbiano riguardo all'uso di documenti necessari alla pronunzia finale dei giudici. Le proibizioni che ne derivano secondo la legge sul registro intendono stimolare l'adempimento agli obblighi che questa determina; e non hanno alcun nesso con la regola del solve et repete, che la Corte ha ripetute volte dichiarato impeditiva della tutela giurisdizionale».

giurisdizionale l'imposizione di oneri fiscali che siano razionalmente collegati alla pretesa dedotta in giudizio, e siano di tal natura da costituire un regolamento delle modalità di esercizio dell'azione giudiziaria che non renda difficile o impossibile l'esperimento (27 giugno 1963, n. 113; 4 giugno 1964, n. 47). Nel concorso di quelle circostanze l'onere è stimolo legittimo all'adempimento degli obblighi tributari ed è un modo di tutela dell'interesse generale alla riscossione dei tributi, compatibile con la regola di inviolabilità della protezione giudiziaria (sentenza 4 aprile 1963, n. 45; 19 novembre 1964, n. 91).

Senonché l'onere cui si riferisce la ordinanza del Tribunale di Bari è di quelli che comprimono eccessivamente il diritto all'azione.

3. – Quando la Corte dichiarava non fondata l'analoga questione di illegittimità proposta in relazione a leggi sulle imposte di bollo e di registro, aveva all'esame ipotesi di tributi riguardanti il documento probatorio della pretesa fatta valere in giudizio; in modo che l'onere di soddisfarli incideva, non sull'azione, ma sulla disponibilità di mezzi probatori e, nel caso di scrittura richiesta ad substantiam, sulla disponibilità della situazione sostanziale (4 aprile 1963, n. 45).

La norma in esame invece non opera né sulla disponibilità della situazione sostanziale, perché il titolo successorio, se esiste, rimane nella sfera dell'erede o del legatario per quanto non lo si possa far valere, né sulla disponibilità della prova di quel titolo, perché l'imposta riguarda il trasferimento *mortis causa*, non la dimostrazione della sua esistenza.

La legge opera sull'azione perché impedisce di esperire anche i diritti successori sulla cui prova ed esistenza non sorge contestazione; e impedisce tale esperimento senza permettere scelte di convenienza quando l'imposta di successione è di ammontare superiore al valore del diritto singolo per cui si invoca la protezione giudiziaria. L'eccessività della restrizione apportata a questa protezione sta in tale possibilità di sicura sproporzione fra l'obbligo tributario e il diritto sostanziale per il quale si vuole adire o si è adito il giudice; a parte che, in tali casi, si ha altresì una parziale mancanza di correlazione fra quell'obbligo e il diritto, perché si fa carico di soddisfare un tributo che solo in parte alla pretesa dedotta specificatamente pertiene.

Vi è inoltre da aver presente che, ove si agisca in giudizio per far accertare il titolo ereditario contestato, l'obbligo di corrispondere, ciò non pertanto, l'imposta di successione, crea una situazione simile a quella che era costituita dalla regola del *solve et repete*, perché costringe al pagamento di un tributo prima ancora che si accerti in modo definitivo il titolo in base al quale esso potrebbe esigersi. Ed anzi si può dire che si delinea una situazione di maggiore inasprimento posto che, essendo ancora incerta la materia imponibile, che nel caso dell'imposta di successione non è mai oggetto di accertamento preventivo da parte degli uffici tributari, la liquidazione del tributo che tali uffici predispongono non è nemmeno assistita da una presunzione di legittimità: si fonda soltanto su una denuncia della parte accompagnata da una dichiarazione di

pendenza di un giudizio, e quindi su una mera manifestazione di opinione circa la esistenza del titolo successorio e circa l'entità del compendio ereditario, non su una confessione della obbligazione tributaria. La limitazione del diritto di agire apparirà ancora più grave ove si consideri che l'Amministrazione finanziaria ha privilegio su tutti i beni ereditari (art. 68 della legge); in modo che l'azione che l'erede o il legatario promuove allegando il proprio titolo, è anche d'interesse della Amministrazione, perché riporta completamente nella sfera del debitore dell'imposta quel bene che in atto sfugge al privilegio o rende possibile il recupero di crediti il cui adempimento potrebbe essere indirizzato direttamente nella sfera della medesima Amministrazione, ove essa provvedesse all'esperimento dei mezzi posti dall'ordinamento a sua disposizione per l'attuazione del privilegio.

4. – Non è stata denunciata l'illegittimità degli artt. 79 e 80 della legge predetta nella parte in cui sanzionano, con l'obbligo di pagare anche l'imposta, l'inosservanza dell'onere previsto nell'art. 77 per l'esercizio dell'azione giudiziaria.

La sanzione è evidentemente una conseguenza dell'imposizione dell'onere di provare il pagamento della tassa, la dilazione o l'esenzione; venuto meno questo onere agli effetti dell'azione giudiziaria, viene meno la corrispondente sanzione, e pertanto gli articoli predetti debbono essere dichiarati illegittimi con riferimento ad essa, per quanto concerne l'esperimento di quella azione.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale degli artt. 77, 78, 79 e 80 del R. D. 30 dicembre 1923, n. 3270, contenente la legge tributaria sulle successioni, nella parte in cui dispongono che le persone ivi indicate, quando fosse scaduto il termine per il pagamento della tassa, o quel termine scadesse nel corso del procedimento, non possono agire in giudizio o proseguirlo senza aver dato la prova dell'avvenuto pagamento, della ottenuta dilazione o della esenzione, e nella parte in cui sanzionano, con l'obbligo di corrispondere l'importo delle tasse e delle sopratasse, l'inosservanza di quello di richiedere la prova suddetta.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 3 dicembre 1964.

* * *

Sentenza n. 80/1966 (Pres. Ambrosini; Rel. Mortati) ¹*Considerato in diritto*

1. – La questione sollevata dalla Corte di appello di Catania deve essere esaminata anzitutto con riguardo al primo dei motivi di incostituzionalità prospettati, qual è fatto derivare dal contrasto delle norme di legge denunciate con l'art. 24 della Costituzione. Il problema della compatibilità fra il principio costituzionale, che garantisce a tutti di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti, e le norme che impongono oneri fiscali a carico di chi tale tutela intenda richiedere, è stato oggetto di ripetuto esame da parte della Corte, e questa ha ritenuto che, per risolverlo, si renda necessario distinguere fra gli oneri che siano razionalmente collegati alla pretesa dedotta in giudizio, allo scopo di assicurare al processo uno svolgimento meglio conforme alla sua funzione, di prevenire altresì eccessi riprovevoli nell'esercizio del diritto di azione, eccitando nel titolare un senso di responsabilità, e che perciò devono ritenersi consentiti, e quegli altri i quali invece tendono alla soddisfazione di interessi del tutto estranei alle finalità predette, e, conducendo al risultato di precludere o ostacolare gravemente l'esperimento della tutela giurisdizionale, incorrono nella sanzione dell'incostituzionalità (sentenze 45, 56, 83, 113 del 1963; 47, 69, 91, 100 del 1964).

[*omissis*]

Quando, come nella specie, l'onere del previo pagamento prescritto dal citato art. 117 non riguarda solo la spesa di registrazione della sentenza, ma si riferisce anche al titolo posto a base della medesima e formante oggetto della contestazione, appare chiara la sua estraneità alle esigenze del giudizio di appello ed il suo rivolgersi a finalità esclusivamente fiscali, qual è quella di stimolare il contribuente al pagamento dell'imposta sul titolo predetto, e per conseguenza il suo netto e radicale contrasto con il precetto costituzionale.

L'esercizio del potere di gravame garantito a favore di chi si senta ingiustamente leso dalla sentenza di primo grado viene subordinato alla condizione del previo pagamento di una imposta, rispetto alla quale non riesce ancora possibile la determinazione non già solo del suo esatto ammontare, ma della stessa sussistenza dell'obbligo correlativo, data la mancanza di definitività dell'accertamento giudiziale sul titolo controverso. La condizione stessa, nel caso che ha dato luogo al giudizio, assume poi aspetto particolarmente gravoso,

(¹) Si segnala altresì che la sentenza n. 45 del 1963 aveva dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale, in riferimento all'art. 24 Cost., degli artt. 85, 106, 108, 118, 121 e 122 del regio decreto n. 3269 del 1923 che impongono al giudice di esaminare gli atti e i documenti prodotti soltanto dopo che si è assolto all'obbligazione fiscale connessa alla registrazione. Tali norme operano, infatti, non sull'azione ma sulla disponibilità dei mezzi probatori.

trattandosi di sentenza che ha ritenuto la simulazione della compravendita in contestazione, sulla quale l'imposta è da applicare in misura proporzionale.

Nulla potrebbe dedursi in contrario dal potere discrezionale, che l'art. 348 del Codice di procedura civile attribuisce al consigliere istruttore, di concedere all'appellante una dilazione alla presentazione del fascicolo. A parte l'ovvia considerazione che la dilazione, anche se fosse consentito disporla a tempo indeterminato, non soddisfa l'interesse alla tutela giurisdizionale, la quale può raggiungersi solo con l'emanazione di una sentenza definitiva di merito, impossibile ad ottenersi senza il previo pagamento del tributo, è da osservare che essa, differendo da quella necessaria *ex* art. 195 del Codice di procedura civile, o dall'altra di cui all'art. 108 della legge di registro, esige la fissazione di un termine, decorso il quale (ove non si verifichino le ipotesi di cui agli artt. 305 e 307 del Codice di procedura civile), si apre alla parte interessata la facoltà di richiedere la definizione del giudizio sospeso, che non potrebbe altrimenti effettuarsi se non con la dichiarazione di improcedibilità.

[*omissis*]

3. – La pronuncia di incostituzionalità deve essere limitata all'art. 117 della legge di registro, nella parte denunciata dall'ordinanza, poiché, venuto meno il divieto ch'esso impone, la improcedibilità sancita dall'ultimo comma dell'art. 348 rimarrebbe necessariamente limitata ai casi di inadempienze da parte dell'appellante diverse da quelle della mancata esibizione della sentenza impugnata per effetto dell'omessa osservanza dell'obbligo fiscale.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 117 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, modificato con l'art. 1 del R.D. 13 gennaio 1936, n. 2313, nella parte in cui vieta ai funzionari delle cancellerie giudiziarie di rilasciare, prima che sia avvenuta la loro registrazione, copie o estratti di sentenze il cui deposito in giudizio sia condizione essenziale per la procedibilità dell'impugnativa, ai sensi dell'art. 348 del Codice di procedura civile.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 15 giugno 1966.

* * *

Sentenza n. 186/1972 (Pres. Chiarelli; Rel. N. Reale)

Considerato in diritto

[*omissis*]

2. – Con le ordinanze del tribunale di Torino e della Corte di appello di Caltanissetta, in riferimento all'art. 113 della Costituzione, e con la seconda

anche in riferimento all'art. 24, primo comma, della Costituzione, ma sotto l'identico profilo della garanzia della tutela giurisdizionale, è stato denunziato l'art. 146 del r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269, di approvazione della legge di registro, nel testo modificato dall'art. 1 del r.d. 13 gennaio 1936, n. 2313.

La norma in questione stabilisce, a pena di decadenza, in sei mesi il termine per ricorrere all'autorità giudiziaria in tutte le controversie riguardanti le tasse e le soprattasse previste dalla legge di registro, le quali abbiano formato oggetto di decisione amministrativa. I sei mesi decorrono in ogni caso dalla data della notificazione della decisione amministrativa eseguita nella forma prescritta dal regolamento.

Le ordinanze dei giudici di merito assumono che, secondo costante interpretazione, la tutela giurisdizionale del contribuente, per effetto di detta norma, resti subordinata alla previa notificazione della decisione della Commissione tributaria; notificazione cui, in applicazione degli artt. 4 e 5 del regolamento per la procedura dei ricorsi amministrativi in materia di tasse sugli affari (r.d. 22 maggio 1910, n. 316), può procedersi non mai ad istanza del contribuente, ma ad iniziativa discrezionale dell'Amministrazione finanziaria, quando essa ritenga il compimento di tale atto opportuno nel proprio interesse.

La questione è stata prospettata, nel corso di giudizi promossi dall'Amministrazione contro decisioni di Commissioni provinciali per le imposte ritenute pregiudizievoli per l'interesse dell'erario, sotto l'aspetto (da considerarsi assorbente di ogni altro, in relazione al giudizio di rilevanza svolto nelle ordinanze) che la normativa indicata consente all'Amministrazione, che sia risultata soccombente, di determinare, con scelta incensurabile, il tempo della notificazione. Donde la facoltà di stabilire la data di decorrenza del termine semestrale previsto per l'impugnativa davanti al giudice ordinario: il tutto con sacrificio dell'interesse del contribuente alla definizione della propria posizione tributaria in conseguenza di pronuncia amministrativa favorevole o comunque da lui ritenuta soddisfacente.

La questione è fondata.

3. – L'Avvocatura generale dello Stato assume che la disposizione impugnata non avrebbe altro significato che di limitare la facoltà delle parti, sia pubblica che privata, di adire il giudice ordinario, nel caso in cui, a seguito della pubblicazione della decisione della Commissione tributaria (pubblicazione che, ai sensi dell'art. 34 del r.d. 8 luglio 1937, n. 1516, si ha per avvenuta con la comunicazione all'ufficio finanziario che ha partecipato alla contestazione dell'accertamento del tributo), l'ufficio finanziario medesimo abbia proceduto alla notificazione al contribuente della decisione predetta.

E ciò in quanto, dalla data della notificazione decorre il termine semestrale di decadenza dell'esercizio della impugnativa dell'accertamento tributario, nei casi di grave ed evidente errore di apprezzamento ovvero di mancanza ed insufficienza della determinazione del valore (art. 29, r.d. 7 agosto 1936, n. 1639). Ma non vi sarebbe pregiudizio per il contribuente quando, a seguito della

decisione della Commissione fosse, come nella fattispecie in esame, risultata soccombente l'Amministrazione, perciò unica interessata alla notificazione.

L'Avvocatura ammette che il ritardo nel compimento di questo atto possa in qualche modo incidere sulla aspettativa del privato per la definizione della controversia. Ma osserva che la norma in questione, in quanto attribuisce all'Amministrazione finanziaria la facoltà di procedere alla notifica nel tempo che ritiene conveniente ai fini pubblici, non sarebbe incompatibile con l'art. 113 Cost., il quale non vieterebbe che la tutela giurisdizionale nei confronti dell'Amministrazione pubblica sia assoggettata a modalità ed oneri preordinati all'interesse generale.

Il precetto contenuto nell'art. 113 della Costituzione, per cui contro gli atti della pubblica Amministrazione è ammessa sempre la tutela giurisdizionale, proclama, sul riflesso evidente del principio dell'art. 24, primo comma, l'inviolabilità del diritto a questa tutela. E, mentre non vieta che la legge ordinaria possa regolare diversamente l'esercizio del diritto alla protezione giurisdizionale, non esige che questa inerisca, con immediatezza, al sorgere del diritto. Ma la determinazione concreta di modalità ed oneri cui accenna l'Avvocatura non deve, però, neppur rendere la domanda di giustizia difficile o impossibile (come questa Corte ha affermato con la sentenza n. 47 del 4 giugno 1964), ostacolando la proponibilità fino al punto di pregiudicare o addirittura vanificare il diritto del quale si richiede protezione. E questa evenienza non è estranea alla disciplina dettata dall'art. 146 legge di registro, giacché consente che l'Amministrazione finanziaria discrezionalmente e senza limite di tempo (salvo quello stabilito per il maturare della prescrizione) possa procrastinare la definitività dell'accertamento del tributo di registro, impedendo quella esplicazione della tutela giurisdizionale che è garantita dalla Costituzione. E ciò in quanto solo alla pubblica Amministrazione, con esclusione di ogni iniziativa del contribuente, con la notificazione della decisione della Commissione tributaria, è dato disporre della decorrenza e in sostanza dell'efficacia del termine semestrale di decadenza dall'impugnativa della decisione.

Non può omettersi di considerare, in ispecie, alla luce della garanzia disposta dall'art. 113 Cost., il pregiudizio che allo stesso contribuente potrebbe derivare in ordine alle prove di cui egli intenda avvalersi davanti al giudice ordinario, al fine di contrastare le pretese dell'Amministrazione finanziaria; prove, di cui il decorso del tempo valga a sminuire o eliminare l'efficacia o la pratica deducibilità.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 146 r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269 (che approva la legge di registro), modificato con l'art. 1 del r.d. 13 gennaio 1936, n. 2313, nella parte in cui non stabilisce che la notificazione in

esso prevista, ai fini della decorrenza del termine di decadenza per ricorrere all'autorità giudiziaria, possa avere luogo anche ad istanza del contribuente.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 13 dicembre 1972.

* * *

Sentenza n. 333/2001 (Pres. Ruperto; Red. A. Marini) ¹

Considerato in diritto

1. – Il tribunale di Firenze ed il tribunale di Nocera Inferiore dubitano, con riferimento l'uno al solo art. 24, primo comma, della Costituzione, l'altro agli artt. 3 e 24 Cost., della legittimità costituzionale dell'art. 7 della legge 9 dicembre 1998, n. 431 (Disciplina delle locazioni e del rilascio degli immobili adibiti ad uso abitativo), che pone quale condizione per la messa in esecuzione del provvedimento di rilascio dell'immobile locato, adibito ad uso abitativo, la dimostrazione, da parte del locatore, della regolarità della propria posizione fiscale quanto al pagamento dell'imposta di registro sul contratto di locazione, dell'I.C.I. gravante sull'immobile e dell'imposta sui redditi relativa ai canoni.

I due giudizi, avendo sostanzialmente ad oggetto la medesima questione, vanno riuniti per essere congiuntamente decisi.

[*omissis*]

4. – Passando all'esame del profilo di merito, deve affermarsi la fondatezza della questione sollevata dal tribunale di Firenze.

5. – Il problema della compatibilità tra il principio costituzionale che garantisce a tutti la tutela giurisdizionale, anche nella fase esecutiva, dei propri diritti e le norme che impongono determinati oneri a chi quella tutela richieda non è nuovo nella giurisprudenza di questa Corte ed è stato risolto, pur se con qualche incertezza, nel senso di distinguere fra oneri imposti allo scopo di assicurare al processo uno svolgimento meglio conforme alla sua funzione ed alle sue esigenze ed oneri tendenti, invece, al soddisfacimento di interessi del tutto estranei alle finalità processuali.

Mentre i primi, si è detto, sono consentiti in quanto strumento di quella stessa tutela giurisdizionale che si tratta di garantire, i secondi si traducono in una preclusione o in un ostacolo all'esperimento della tutela giurisdizionale e comportano, perciò, la violazione dell'art. 24 della Costituzione (sentenza n. 113 del 1963). Quel che si tratta allora di stabilire, ai fini della soluzione del presente dubbio di costituzionalità, è l'appartenenza dell'onere imposto al locatore, a

(¹) La sentenza n. 333 del 2001 ha dichiarato altresì inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7 della legge 9 dicembre 1998, n. 431 (Disciplina delle locazioni e del rilascio degli immobili adibiti ad uso abitativo), sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione.

pena di improcedibilità dell'azione esecutiva, all'una o all'altra delle categorie precedentemente individuate. Ed è indubbio che l'onere suddetto, avendo ad oggetto la dimostrazione da parte del locatore di aver assolto taluni obblighi fiscali (e precisamente: la registrazione del contratto di locazione dell'immobile, la denuncia dell'immobile locato ai fini dell'applicazione dell'I.C.I. ed il pagamento della relativa imposta nell'anno precedente, la dichiarazione del reddito dell'immobile locato ai fini dell'imposta sui redditi), sia imposto esclusivamente a fini di controllo fiscale e risulti, pertanto, privo di qualsivoglia connessione con il processo esecutivo e con gli interessi che lo stesso è diretto a realizzare.

Sotto tale aspetto, occorre, infatti, rilevare che, mentre l'I.C.I. è una imposta di carattere reale posta a carico di un soggetto il proprietario o il titolare di altro diritto reale di godimento non sempre coincidente con il locatore esecutante, il quale agisce a tutela di un diritto di natura obbligatoria derivante dal contratto di locazione, l'imposta sui redditi si riferisce ad un diritto quello relativo alla percezione dei canoni che, seppur derivante dal medesimo contratto di locazione, è tuttavia ben distinto dal diritto alla restituzione dell'immobile locato, azionato nella esecuzione per rilascio, ed infine, la stessa registrazione del contratto di locazione rappresenta un adempimento di carattere fiscale del tutto estraneo alle esigenze di un processo diretto a porre in esecuzione un titolo giudiziale.

6. – È del resto significativo che la norma impugnata si ponga in singolare dissonanza con la tendenza, presente in tutta la legislazione vigente, diretta ad eliminare, come recita l'art. 7, numero 7, della legge 9 ottobre 1971, n. 825 (Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria), "ogni impedimento fiscale al diritto dei cittadini di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi". Possono in proposito richiamarsi come espressive di tale tendenza – dai commentatori ritenuta ispirata al principio di cui all'art. 24 della Costituzione – le disposizioni relative tanto alla normativa di bollo che a quella di registro che hanno abrogato tutte le precedenti norme preclusive alla produzione in giudizio di atti e documenti fiscalmente irregolari.

E, nello stesso indirizzo, si inserisce la disciplina dettata dal vigente testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni là dove non estende a giudici ed arbitri il divieto di compiere atti relativi a trasferimenti per causa di morte, in difetto di prova dell'avvenuta dichiarazione della successione, ma pone soltanto l'obbligo di comunicare all'ufficio del registro competente le notizie, relative a trasferimenti per causa di morte, apprese in base agli atti del processo.

7. – Conclusivamente, va affermato che l'impedimento di carattere fiscale alla tutela giurisdizionale dei diritti, introdotto dalla norma denunciata, si pone in contrasto con l'art. 24, primo comma, della Costituzione e comporta la declaratoria di illegittimità costituzionale della norma stessa.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

Riuniti i giudizi,

a) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 7 della legge 9 dicembre 1998, n. 431 (Disciplina delle locazioni e del rilascio degli immobili adibiti ad uso abitativo);

b) [*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 24 settembre 2001.

* * *

Sentenza n. 522/2002 (Pres. Ruperto; Red. Bile) ¹

Considerato in diritto

1. – Nel corso di un procedimento *ex* articolo 745 del codice di procedura civile, avente ad oggetto il rifiuto del cancelliere di rilasciare copia esecutiva di una sentenza, il Presidente del Tribunale di Roma ha proposto, in riferimento agli articoli 3 e 24 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale degli articoli 15 e 66 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), nella parte in cui non consentono al cancelliere il rilascio della copia esecutiva, richiesta dalla parte vittoriosa al fine di procedere all'esecuzione forzata nei confronti della parte soccombente, se non dopo il pagamento dell'imposta di registro.

Secondo il Giudice rimettente, l'articolo 66 viola l'articolo 3 della Costituzione, sia per difetto di ragionevolezza, sia per disparità di trattamento fra il cittadino in grado di pagare immediatamente l'imposta di registro (al quale sarebbe consentito, in conseguenza delle sue condizioni economiche, di intraprendere un'azione giudiziaria esecutiva) e quello privo dei mezzi necessari per tale pagamento (al quale, invece, l'onere di versare somme eventualmente ingenti rende la proposizione dell'azione esecutiva difficile e talora impossibile).

Lo stesso articolo 66 violerebbe poi l'articolo 24 della Costituzione, in quanto il diritto di agire in giudizio non può essere condizionato al pagamento di un'imposta.

2. – Questa Corte ha già ritenuto che in sede di procedimento *ex* articolo 745 cod. proc. civ. il giudice è legittimato a sollevare questioni di legittimità costituzionale (sentenza n. 414 del 1989).

(¹) La sentenza n. 522 del 2002 ha dichiarato inoltre la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), sollevata in riferimento agli articoli 3 e 24 della Costituzione.

3. – La questione di legittimità costituzionale dell'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986 è manifestamente inammissibile, perché il rimettente non motiva in alcun modo la ragione per la quale questa norma (concernente la cosiddetta registrazione d'ufficio) possa – sia pure, eventualmente, in combinato disposto con l'articolo 66 – precludere il rilascio della copia della sentenza in forma esecutiva.

4. – La questione relativa all'articolo 66 del citato decreto del Presidente della Repubblica è invece fondata.

La norma – dopo avere al comma 1 stabilito che i cancellieri ed i segretari degli organi giurisdizionali e gli altri soggetti indicati nell'articolo 10, lettere *b*) e *c*), possono rilasciare originali, copie ed estratti degli atti soggetti a registrazione in termine fisso da loro formati o autenticati solo dopo che gli stessi sono stati registrati – prevede al comma 2 che tale disposizione non si applica agli originali, copie ed estratti di sentenze e altri provvedimenti giurisdizionali, o di atti formati dagli ufficiali giudiziari e dagli uscieri, che siano rilasciati per la prosecuzione del giudizio.

In ragione dei limiti di tale previsione derogatoria, chi intenda procedere ad esecuzione forzata – la quale, ai sensi dell'articolo 479 cod. proc. civ., deve essere preceduta dalla notificazione del titolo in forma esecutiva – ha l'onere del preventivo assolvimento della relativa imposta di registro, quale condizione per ottenere il rilascio dell'atto da notificare, non potendo – del resto – l'esecuzione forzata considerarsi prosecuzione del giudizio.

La questione di legittimità costituzionale di tale norma deve essere valutata alla luce della giurisprudenza di questa Corte sul tema degli oneri fiscali incidenti sul processo civile, nonchè dell'assetto dei rapporti fra imposta di registro e processo, conseguente alla riforma tributaria attuata sulla base della delega di cui alla legge 9 ottobre 1971, n. 825 (Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria).

5. – Questa Corte ha affermato – in epoca anteriore alla riforma – che la Costituzione «non vieta di imporre prestazioni fiscali in stretta e razionale correlazione con il processo, sia che esse configurino vere e proprie tasse giudiziarie sia che abbiano riguardo all'uso di documenti necessari alla pronunzia finale dei giudici» (sentenza n. 45 del 1963, e poi sentenze n. 91 e n. 100 del 1964); che occorre distinguere fra «oneri che siano razionalmente collegati alla pretesa dedotta in giudizio, allo scopo di assicurare al processo uno svolgimento meglio conforme alla sua funzione», da ritenersi consentiti, e oneri che invece tendano «alla soddisfazione di interessi del tutto estranei alle finalità predette, e, conducendo al risultato di precludere o ostacolare gravemente l'esperimento della tutela giurisdizionale, incorrono nella sanzione dell'incostituzionalità» (sentenza n. 80 del 1966, sull'illegittimità costituzionale della norma che vietava di rilasciare copie di sentenze non ancora registrate, il cui deposito in giudizio condizionasse la procedibilità dell'impugnazione); ed ancora che l'interesse del cittadino alla tutela giurisdizionale e quello generale della comunità alla riscos-

sione dei tributi «sono armonicamente coordinati» (sentenze n. 157 del 1969 e n. 61 del 1970).

In altre decisioni questa Corte ha invece affermato che «condizionare l'esercizio del diritto del cittadino alla tutela giurisdizionale, all'adempimento del suo dovere di contribuente» non contrasta con la Costituzione, salvo il caso dell'azione giudiziaria diretta a contestare la legittimità del tributo (sentenze n. 157 del 1969 e n. 111 del 1971).

Il principio secondo cui l'onere fiscale non lede il diritto alla tutela giurisdizionale ove tenda ad assicurare al processo uno svolgimento conforme alla sua funzione ed alle sue esigenze (e non miri, invece, al soddisfacimento di interessi del tutto estranei alle finalità processuali) è stato infine ripreso dalla sentenza n. 333 del 2001, dichiarativa dell'illegittimità costituzionale della norma che condizionava al pagamento di alcune imposte, fra cui quella di registro, l'esercizio dell'azione esecutiva di rilascio dell'immobile locato.

6. – La legge n. 825 del 1971 ha imposto al legislatore delegato, come principio di delega, di eliminare «ogni impedimento fiscale al diritto dei cittadini di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi» (articolo 7, n. 7).

In attuazione di tale principio, l'articolo 63 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 (Disciplina dell'imposta di registro), il cui contenuto è poi sostanzialmente confluito nell'articolo 65 del d.P.R. n. 131 del 1986, ha soppresso il divieto di utilizzazione in giudizio di atti non registrati (previsto dalla disciplina precedente, la cui incostituzionalità era stata esclusa da questa Corte, con le citate sentenze n. 45 del 1963 e n. 157 del 1969) ed al suo posto ha previsto l'obbligo del cancelliere di inviarli all'ufficio del registro.

Il legislatore della riforma ha pertanto ritenuto che la situazione di inadempimento dell'obbligazione relativa all'imposta di registro, emergente in occasione del processo di cognizione, non può avere l'effetto di precluderne lo svolgimento e la conclusione.

È chiaro il giudizio di valore così espresso, per cui, nel bilanciamento tra l'interesse fiscale alla riscossione dell'imposta e quello all'attuazione della tutela giurisdizionale, il primo è ritenuto sufficientemente garantito dall'obbligo imposto al cancelliere di informare l'ufficio finanziario dell'esistenza dell'atto non registrato, ponendolo così in grado di procedere alla riscossione. Discipline di contenuto sostanzialmente identico sono state introdotte – sia pure in tempi diversi – per le imposte di successione, di bollo e sul valore aggiunto.

7. – Considerando questo tipo di bilanciamento fra i due interessi alla luce del principio secondo cui la garanzia della tutela giurisdizionale posta dall'articolo 24, primo comma, della Costituzione comprende anche la fase dell'esecuzione forzata – «la quale è diretta a rendere effettiva l'attuazione del provvedimento giurisdizionale» (sentenza n. 321 del 1998) – appare evidente come la scelta compiuta dalla norma impugnata sia irragionevole e si risolva anche in lesione dell'articolo 24 della Costituzione.

Essa infatti comporta che la valutazione di bilanciamento fra l'interesse all'effettività della tutela giurisdizionale e quello alla riscossione dei tributi sia effettuata, per i due tipi di processo, in modo irragionevolmente diverso: l'inadempimento dell'obbligazione tributaria – che pure non ha precluso lo svolgimento del processo di cognizione fino all'emanazione della sentenza (o di altro provvedimento esecutivo) ed ha determinato solo la comunicazione da parte del cancelliere all'ufficio del registro degli atti non registrati – impedisce poi che alla sentenza (o al provvedimento esecutivo) sia data attuazione mediante l'esercizio della tutela giurisdizionale in via esecutiva.

8. – Conclusivamente deve essere dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'articolo 66, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, nella parte in cui non prevede che la disposizione di cui al comma 1 non si applica al rilascio dell'originale o della copia della sentenza o di altro provvedimento giurisdizionale, che debba essere utilizzato per procedere all'esecuzione forzata.

Rimangono assorbiti gli altri profili di censura.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'articolo 66 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), nella parte in cui non prevede che la disposizione di cui al comma 1 non si applica al rilascio dell'originale o della copia della sentenza o di altro provvedimento giurisdizionale, che debba essere utilizzato per procedere all'esecuzione forzata;

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte Costituzionale, Palazzo della Consulta, il 21 novembre 2002.

* * *

Sentenza n. 198/2010 (Pres. Amirante; Red. Finocchiaro)

Considerato in diritto

1. – Il giudice delegato del Tribunale ordinario di Trani dubita della legittimità costituzionale dell'art. 66 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro) – rectius: art. 66, comma 2, dello stesso d.P.R. – nella parte in cui non consente il rilascio di copia dell'atto conclusivo (sentenza o verbale di conciliazione) della causa di opposizione allo stato passivo fallimentare, ai fini della variazione di quest'ultimo, prima del pagamento dell'imposta di registro, per violazione dell'art. 3 della Costituzione, sotto il profilo della ingiustificata disparità di trattamento di situazioni analoghe, in funzione della circostanza che il debitore

da aggredire sia fallito ovvero in bonis, poiché solo nel secondo caso il creditore potrebbe, in pendenza della registrazione, ottenere subito la copia dell'atto, indispensabile alla realizzazione del diritto accertato giudizialmente, promuovendo l'azione forzata; nonché per violazione dell'art. 24 della Costituzione, per l'impedimento all'attuazione del diritto di credito accertato giurisdizionalmente.

2. – La questione è fondata.

2.1. – L'art. 66, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986 stabilisce che «i soggetti indicati nell'art. 10, lettere *b*) e *c*), possono rilasciare originali, copie ed estratti degli atti soggetti a registrazione in termine fisso da loro formati o autenticati solo dopo che gli stessi sono stati registrati». Il successivo comma 2 prevede che la disposizione indicata non si applica ad una serie di atti tassativamente enunciati.

Questa Corte ha già dichiarato l'illegittimità costituzionale della norma censurata nella parte in cui non prevede che la norma contenuta nel comma 1 dello stesso art. 66 non si applica al rilascio dell'originale o della copia della sentenza o di altro provvedimento giurisdizionale che debba essere utilizzato per procedere all'esecuzione forzata (sentenza n. 522 del 2002).

La decisione muove dalla considerazione che la legge 9 ottobre 1971, n. 825 (Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria), ha imposto al legislatore delegato, come principio direttivo, di eliminare «ogni impedimento fiscale al diritto dei cittadini di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi» (articolo 7, n. 7).

In attuazione di tale principio, l'articolo 63 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 (Disciplina dell'imposta di registro), il cui contenuto è poi sostanzialmente confluito nell'articolo 65 del d.P.R. n. 131 del 1986, ha soppresso il divieto di utilizzazione in giudizio di atti non registrati previsto dalla disciplina precedente, stabilendo, in luogo dello stesso, l'obbligo del cancelliere di inviarli all'ufficio del registro.

«Il legislatore della riforma» – osserva la citata sentenza – «ha pertanto ritenuto che la situazione di inadempimento dell'obbligazione relativa all'imposta di registro, emergente in occasione del processo di cognizione, non può avere l'effetto di precluderne lo svolgimento e la conclusione. È chiaro il giudizio di valore così espresso, per cui, nel bilanciamento tra l'interesse fiscale alla riscossione dell'imposta e quello all'attuazione della tutela giurisdizionale, il primo è ritenuto sufficientemente garantito dall'obbligo imposto al cancelliere di informare l'ufficio finanziario dell'esistenza dell'atto non registrato, ponendolo così in grado di procedere alla riscossione. Discipline di contenuto sostanzialmente identico sono state introdotte – sia pure in tempi diversi – per le imposte di successione, di bollo e sul valore aggiunto».

Considerando il bilanciamento fra i due interessi alla luce del principio secondo cui la garanzia della tutela giurisdizionale posta dall'articolo 24, primo comma, Cost. comprende anche la fase dell'esecuzione forzata, la quale è diretta

a rendere effettiva l'attuazione del provvedimento giurisdizionale, la scelta compiuta dalla norma di cui si tratta è stata ritenuta da questa Corte irragionevole e contrastante con l'art. 24 della Costituzione (sentenza n. 321 del 1998).

Tale scelta comportava che la valutazione di bilanciamento fra l'interesse all'effettività della tutela giurisdizionale e quello alla riscossione dei tributi fosse effettuata, per i due tipi di processo, in modo irragionevolmente diverso: l'inadempimento dell'obbligazione tributaria – che pure non ha precluso lo svolgimento del processo di cognizione fino all'emanazione della sentenza (o di altro provvedimento esecutivo) ed ha determinato solo la comunicazione da parte del cancelliere all'ufficio del registro degli atti non registrati – impediva infatti che alla sentenza (o al provvedimento esecutivo) fosse data attuazione mediante l'esercizio della tutela giurisdizionale in via esecutiva.

I principi posti a base della richiamata sentenza si attagliano anche alla fattispecie in esame. Infatti, posto che la conciliazione giudiziale accerta il credito da ammettere al passivo, l'unico sistema attraverso il quale il creditore può ottenere tutela del proprio diritto è quello della partecipazione al riparto attraverso l'inserimento del credito nello stato passivo. Pertanto, la esclusione di tale possibilità, prima della registrazione dell'atto, pone il creditore in una condizione analoga a quella in cui viene a trovarsi il creditore cui sia inibita la esecuzione forzata per il mancato rilascio della copia della sentenza che ne abbia accertato il credito, prima della registrazione dell'atto. Condizione, quest'ultima, presa appunto in considerazione e tutelata con la declaratoria di illegittimità costituzionale di cui alla citata sentenza n. 522 del 2002.

Né può accedersi alla tesi dell'Avvocatura dello Stato, secondo cui appartiene in ogni caso alla discrezionalità del legislatore attribuire prevalenza all'interesse alla riscossione delle imposte e, quindi, legittimare il divieto di rilascio di documenti relativi ad atti non registrati, trovando, invece, tale discrezionalità un limite insuperabile con riferimento alle ipotesi in cui, come nella specie, il divieto sia, per le stesse ragioni esposte nella sentenza da ultimo richiamata, irragionevole.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 66, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), nella parte in cui non prevede che la disposizione di cui al comma 1 non si applichi al rilascio di copia dell'atto conclusivo (sentenza o verbale di conciliazione) della causa di opposizione allo stato passivo fallimentare, ai fini della variazione di quest'ultimo.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 7 giugno 2010.

2.2. In particolare, il principio del *solve et repete*

SENTENZA N. 21/1961 (PRES. CAPPI; REL. JAEGER)

Istituto del “*solve et repete*” – Fondamento – Esecutorietà degli atti amministrativi – Differenza – Ininfluenza sul potere dell’Amministrazione di procedere in via esecutiva contro il contribuente moroso.

Legge 20 marzo 1865, n. 2248 (Per l’unificazione amministrativa del Regno d’Italia), allegato E, art. 6, secondo comma.

Costituzione, artt. 3, 24 e 113.

SENTENZA N. 79/1961 (PRES. CAPPI; REL. A.M. SANDULLI)

***Solve et repete* – Effetti su altre disposizioni legislative – Incostituzionalità di norme applicative di principio già dichiarato incostituzionale – Oggetto di autonoma questione di legittimità.**

Regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3269 (Approvazione del testo di legge del registro), art. 149; legge 19 giugno 1940, n. 762 (Conversione in legge, con modificazioni, del R. decreto-legge 9 gennaio 1940-XVIII, n. 2, che istituisce una imposta generale sull’entrata), art. 52, secondo comma, secondo periodo; legge 25 settembre 1940, n. 1424 (Legge doganale), art. 24, terzo comma.

Costituzione, artt. 3, 24 e 113.

SENTENZA N. 45/1962 (PRES. CAPPI; REL. COSATTI)

Validità delle stesse ragioni per la dichiarazione di illegittimità costituzionale del principio del *solve et repete* nella materia tributaria anche nella materia infortunistica – Accertamento della natura dei contributi assicurativi I.N.A.I.L. – Fondamento del principio – Riscossione dei premi e dei contributi dovuti dal datore di lavoro.

Regio decreto 17 agosto 1935, n. 1765 (Disposizioni per l’assicurazione obbligatoria degli infortuni sul lavoro e delle malattie professionali), artt. 9, sesto comma, e 17, quinto comma.

Costituzione, artt. 3, 24 e 113.

SENTENZA N. 75/1962 (PRES. AMBROSINI; REL. A.M. SANDULLI)

Imposte indirette sui trasferimenti di ricchezza – Osservanza della regola del “*solve et repete*” per la proposizione dei ricorsi innanzi alle Commissioni tributarie.

Regio decreto-legge 5 marzo 1942, n. 186 (Provvedimenti vari in materia di valutazione agli effetti dell’applicazione delle imposte indirette sui trasferimenti della ricchezza), art. 4, terzo comma.

Costituzione, artt. 3, 24 e 113.

SENTENZA N. 86/1962 (PRES. AMBROSINI; REL. FRAGALI)

Finanza locale – T. U. 14 settembre 1931, n. 1175, art. 285: principio del “*solve et repete*” – Validità delle argomentazioni addotte dalla Corte in precedenti decisioni relative allo stesso principio

Regio decreto 14 settembre 1931, n. 1175 (Testo unico per la finanza locale), art. 285, secondo comma.

Costituzione, artt. 3, 24 e 113.

SENTENZA N. 89/1962 (PRES. AMBROSINI; REL. CASTELLI AVOLIO)

Imposta di fabbricazione sugli olii minerali – legge tributaria sulle successioni – Osservanza della regola del “*solve et repete*” per l’ammissibilità dei ricorsi per opposizione alle ingiunzioni di pagamento delle imposte – Singole disposizioni di leggi particolari che riproducono il principio – Necessità di una dichiarazione espressa e specifica di illegittimità costituzionale.

Regio decreto-legge 28 febbraio 1939, n. 334 (Istituzione di un’imposta di fabbricazione sugli oli minerali e sui prodotti della loro lavorazione in sostituzione della preesistente tassa di vendita), art. 18.

Regio decreto, 30 dicembre 1923, n. 3270 (Approvazione del testo di legge tributaria sulle successioni), art. 97.

Costituzione, artt. 3, 24, primo comma, e 113.

SENTENZA N. 96/1967 (PRES. AMBROSINI; REL. CHIARELLI)

Navigazione marittima – Ingiunzione per il rimborso spese sostenute o anticipate dall’Amministrazione marittima – Opposizione previo versamento della somma indicata nell’atto di ingiunzione – Applicazione del principio del *solve et repete*.

Codice della navigazione, artt. 84 e 730.

Costituzione, artt. 3, 24 e 113.

SENTENZA N. 100/1969 (PRES. BRANCA; REL. CHIARELLI)

Imposta di fabbricazione sui cementi e sugli agglomerati cementizi – Costituisce applicazione del principio del “*solve et repete*”.

Decreto-legge 24 novembre 1954, n. 1069 (Istituzione di una imposta di fabbricazione sui cementi e sugli agglomeranti cementizi), convertito nella legge 10 dicembre 1954, n. 1159, art. 14, secondo comma.

Costituzione, artt. 3, 24 e 113.

SENTENZA N. 157/1969 (PRES. BRANCA; REL. DE MARCO)

Diritti individuali – Coordinamento con quelli della comunità – Limiti derivanti dall’interesse generale alla riscossione dei tributi ex art. 53 – Imposta di registro – Divieto di rilasciare copie o estratti di sentenze non registrate e di emettere pronunce sulla base di essi – Applicabilità anche quando si contesti la legittimità dell’imposta di titolo, accertata in base alle sentenze stesse – Fattispecie applicativa del principio del “*solve et repete*”.

Regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3269 (Approvazione del testo di legge del registro), modificati con l’art. 1 del regio decreto 13 gennaio 1936, n. 2313, artt. 117 e 118.

Costituzione, artt. 3, 24 e 113.

SENTENZA N. 55/1995 (PRES. CASAVOLA; RED. VARI)

Contenzioso tributario – Lotto pubblico – Liquidazione della tassa per i concorsi e le operazioni a premi – Ricorso all'autorità giudiziaria – Ammissibilità subordinata al pagamento del tributo.

Regio decreto-legge 19 ottobre 1938, n. 1933 (Riforma delle leggi sul lotto pubblico), art. 60, secondo comma.

Costituzione, artt. 3 (eguaglianza), 24 e 113.

SENTENZA N. 140/2022 (PRES. AMATO; RED. ANTONINI)

Prestazioni fiscali correlate al processo (c.d. tasse giudiziarie) – Limiti – Divieto di subordinare all'adempimento del dovere tributario l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale che ne voglia contestare la legittimità – Necessità di rispettare il principio di proporzionalità e di stretta necessità – Impossibilità di sacrificare il diritto di difesa all'interesse fiscale dello Stato.

Imposta di registro – Atti esenti – Sentenze o altri provvedimenti giurisdizionali utilizzati per l'esercizio dell'azione di ottemperanza dinanzi al giudice amministrativo – Omessa previsione.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), art. 66, comma 2.

Costituzione, artt. 3 (ragionevolezza) e 24.

Considerato in diritto

La questione che forma oggetto del presente giudizio ha dato luogo da tempo a discussioni e decisioni nella dottrina e nella giurisprudenza, che hanno prospettato diversi modi di qualificare l'istituto del *solve et repete*. Compito della Corte costituzionale non è quello di inquadrarlo nell'una o nell'altra categoria dogmatica, ma solo di risolvere la questione se esso sia da ritenere legittimo costituzionalmente rispetto alle norme contenute negli artt. 3, 24 e 113 della Costituzione, richiamati nell'ordinanza del Pretore di Pavia.

Sembra opportuno, anzitutto, rilevare che ogni richiamo al principio della normale esecutorietà degli atti amministrativi non reca alcun contributo alla soluzione della questione nel senso sostenuto dalla Amministrazione finanziaria, perché quel principio non verrebbe in alcun modo intaccato o eluso dal venir meno dell'istituto del *solve et repete*, ben potendo anche in tal caso l'Amministrazione stessa procedere in via esecutiva contro il contribuente moroso, nonostante qualsiasi sua opposizione, posto che il giudice ordinario non è mai autorizzato a sospendere l'esecuzione di provvedimenti dell'Autorità amministrativa. Si può dire, piuttosto, che proprio l'esistenza di tale istituto indebolisce, in certo senso, l'efficacia di quel principio, razionalmente e praticamente.

Il *solve et repete* è indubbiamente una misura particolarmente energica ed efficace al fine dell'attuazione del pubblico interesse alla percezione dei tributi e, appunto per questo, venne introdotto ed è stato conservato tanto a lungo nella legislazione italiana, nonostante vari progetti per l'abolizione, di iniziativa governativa e parlamentare, e pur essendo stato esposto altrettanto a lungo a severe critiche da parte della dottrina e ad interpretazioni correttive e limitative per opera della giurisprudenza, la quale è giunta ad escludere l'applicabilità dell'istituto stesso quando la pretesa tributaria risulti *prima facie* assolutamente infondata.

Tutto ciò conferma che, anche indipendentemente dai principi contenuti nella Costituzione, e già prima dell'approvazione di questa, si era avuta una notevole evoluzione nella sensibilità di coloro, cui spettavano la interpretazione e l'applicazione delle norme vigenti: evoluzione provocata proprio dalla eccessività di quella misura, che già appariva non consentanea ai principi informatori di un ordinamento moderno in tema di rapporti fra il cittadino e lo Stato.

Sembra difficile supporre che il legislatore costituente abbia ignorato un problema tanto dibattuto e, meno ancora, che non lo abbia considerato risolto implicitamente attraverso la formulazione dei principi generali, diretti in gran parte proprio a regolare i rapporti fra i cittadini e lo Stato, contemperando le esigenze di questo con i diritti di quelli, e – in ogni caso – ponendo le condizioni necessarie perché questi diritti possano esser fatti valere ugualmente da tutti.

La imposizione dell'onere del pagamento del tributo, regolato quale presupposto imprescindibile della esperibilità dell'azione giudiziaria diretta a ottenere la tutela del diritto del contribuente mediante l'accertamento giudiziale

della illegittimità del tributo stesso, è in contrasto, a giudizio della Corte, con tutti i principi contenuti negli articoli della Costituzione enunciati nella ordinanza del Pretore.

Essa è in contrasto con la norma contenuta nell'art. 3, perché è evidente la differenza di trattamento che ne consegue fra il contribuente, che sia in grado di pagare immediatamente l'intero tributo, ed il contribuente, che non abbia mezzi sufficienti per fare il pagamento, né possa procurarsi agevolmente ricorrendo al credito, fra l'altro perché, anche in caso di vittoria in giudizio, non otterrebbe il rimborso delle somme versate se non con ritardo. Al primo è, dunque, consentito, proprio in conseguenza delle sue condizioni economiche, di chiedere giustizia e di ottenerla, ove possa provare di aver ragione; al secondo questa facoltà è resa difficile e talvolta impossibile, non solo di fatto, ma anche in base al diritto, in forza di un presupposto processuale stabilito dalla legge e consistente nell'onere del versamento di una somma eventualmente assai ingente.

Le stesse considerazioni valgono a giustificare anche il richiamo alle norme contenute negli artt. 24, primo comma, e 113 della Costituzione, nei quali l'uso delle parole tutti e sempre ha chiaramente lo scopo di ribadire la uguaglianza di diritto e di fatto di tutti i cittadini per quanto concerne la possibilità di richiedere e di ottenere la tutela giurisdizionale, sia nei confronti di altri privati, sia in quelli dello Stato e di enti pubblici minori.

La Corte è, pertanto, dell'avviso che l'istituto del *solve et repete* sia in contrasto con le norme della Costituzione e che debba essere dichiarata illegittima la disposizione che lo prevede.

È da osservare che nell'ordinanza del Pretore si propone letteralmente la questione della illegittimità costituzionale dell'intero art. 6 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, mentre l'istituto del *solve et repete* è previsto solo nel secondo comma di tale disposizione e gli altri commi riguardano oggetti del tutto diversi. Poiché l'ordinanza tratta esclusivamente, anche quando motiva sulla rilevanza della questione, di quell'istituto, la Corte ritiene di dover interpretare l'ordinanza stessa nel senso che il Pretore intendeva proporre la questione di legittimità del solo secondo comma dell'articolo citato e che di conseguenza le altre norme, pur contenute nello stesso articolo, non fanno parte dell'oggetto del presente giudizio.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale della norma contenuta nel secondo comma dell'art. 6 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, in riferimento alle norme degli artt. 3, 24 e 113 della Costituzione.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 24 marzo 1961.

* * *

Sentenza n. 79/1961 (Pres. Cappi; Rel. A.M. Sandulli)*Considerato in diritto**[omissis]*

3. – La Corte deve, invece, occuparsi delle questioni sollevate nei confronti dell'art. 149 della legge del registro (R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269), dell'art. 52 della legge istitutiva dell'imposta generale sull'entrata (legge 19 giugno 1940, n. 762): e dell'art. 24 della legge doganale (legge 25 settembre 1940, n. 1424). Per quanto riguarda questi ultimi due testi legislativi, l'esame va, peraltro, limitato rispettivamente al secondo periodo del secondo comma del citato art. 52 e al terzo comma dell'art. 24, dato che le questioni sollevate investono unicamente la legittimità dell'istituto del *solve et repete*, al quale si riferiscono le sole parti menzionate degli articoli in questione.

L'art. 149 della legge del registro dispone che, "eccettuato il caso di opposizione a richiesta di tasse suppletive, non sono ammessi in giudizio ricorsi, opposizioni o istanze contro l'ingiunzione a pagamento, o contro la liquidazione di tasse e sopratasse, quando non sia provato il pagamento delle medesime mediante la quietanza di cui all'articolo 96".

Il secondo periodo del secondo comma dell'art. 52 della legge istitutiva dell'imposta generale sull'entrata dispone che il "gravame dinanzi alla Autorità giudiziaria" previsto dal primo periodo dello stesso comma contro i provvedimenti definitivi dell'Amministrazione "deve esser proposto, previo pagamento della imposta e della sopratassa determinate nell'ordinanza dell'Intendente o nel decreto del Ministro delle finanze nel termine di sessanta giorni dalla notificazione della stessa ordinanza o decreto".

Il terzo comma della legge doganale dispone che l'atto di opposizione avverso l'ingiunzione di pagamento dei diritti dovuti alla dogana, contemplato dal secondo comma, "non è valido se non è preceduto dal pagamento della somma richiesta".

Si tratta di disposizioni le quali riaffermano, con riferimento alle materie di cui rispettivamente si occupano, la regola del *solve et repete*, enunciata in via generale nell'art. 6, secondo comma, della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E. Regola che, con la ricordata sentenza n. 21 [del 1961], questa Corte ha ritenuto illegittima perché contrastante con gli artt. 3, 24 e 113 Cost., essendo incompatibile col principio di uguaglianza, col pari diritto di tutti i cittadini di agire in giudizio, con l'inammissibilità di limitazioni al diritto di far valere in giudizio l'illegittimità degli atti amministrativi comunque lesivi di diritti o di interessi legittimi.

Questo punto di vista deve essere confermato per le ragioni enunciate nella sentenza n. 21, dalle quali la Corte non ritiene doversi discostare, anche con riguardo alle disposizioni in materia di imposta di registro, di imposta generale

sull'entrata e di imposte doganali, che vengono ora portate per la prima volta all'esame della Corte. Esse devono essere, perciò, dichiarate illegittime.

Né a tal fine è necessario stabilire se siano applicative della regola enunciata nell'art. 6 della legge del 1865 o abbiano carattere novativo. È sufficiente, infatti, constatare che si tratta di testi legislativi dotati, nel sistema, di una propria individualità e di una propria vita giuridica; onde anche di essi può esser chiesta e deve esser pronunciata la dichiarazione di illegittimità costituzionale.

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[...]

dichiara l'illegittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 3, 24, 113 della Costituzione:

- dell'art. 149 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269;
- del secondo periodo del secondo comma dell'art. 52 della legge 19 giugno 1940, n. 762, limitatamente alla parte in cui impone il previo pagamento della imposta e della sopratassa determinate nell'ordinanza dell'Intendente o nel decreto del Ministro per le finanze;
- del terzo comma dell'art. 24 della legge 25 settembre 1940, n. 1424.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 22 dicembre 1961.

* * *

Sentenza n. 45/1962 (Pres. Cappi – Rel. Cosatti)

Considerato in diritto

1. – Devesi preliminarmente osservare che, secondo il letterale testo dell'ordinanza di rimessione, il Tribunale di Modena si riferisce, nel proporre alla Corte la questione di legittimità costituzionale, agli artt. 9 e 17 del R.D. 17 agosto 1935, n. 1765, concernente l'assicurazione obbligatoria degli infortuni sul lavoro e delle malattie professionali. Poiché l'ordinanza, anche nella motivazione sulla rilevanza della questione, tratta esclusivamente del principio del *solve et repete* nella materia, la Corte ritiene di dover interpretare l'ordinanza medesima nel senso che il Tribunale abbia inteso proporre la questione di legittimità costituzionale soltanto del comma sesto dell'art. 9 e del comma quinto dell'art. 17 del citato decreto nella parte in cui è stabilito il principio del *solve et repete*. Conseguentemente le altre norme, pur contenute nei detti articoli, ma che riguardano altri argomenti, restano estranee al presente giudizio.

2. – La Corte ha già avuto occasione (sentenze n. 21 e n. 79 del 1961) di

occuparsi della regola del *solve et repete* enunciata in via generale dall'art. 6 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, e riaffermata nelle norme contenute negli artt. 149 della legge del registro (R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269), 52 della legge istitutiva dell'imposta generale sull'entrata (legge 19 giugno 1940, n. 762) e 24 della legge doganale 25 settembre 1940, n. 1424.

Con le ricordate sentenze il *solve et repete* è stato ritenuto costituzionalmente illegittimo in riferimento agli artt. 3, 24 e 113 della Costituzione, in quanto in contrasto con il principio di eguaglianza tra i cittadini, con il diritto di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi, con l'inammissibilità di limitazioni al diritto medesimo.

In ordine alle norme contenute nella legge infortuni, della cui legittimità qui si discute, la Corte reputa che non vi siano motivi per dipartirsi dalle fondamentali ragioni poste a base delle sentenze sopra ricordate e che le ragioni stesse si appalesino valide e decisive anche rispetto alla questione ora in esame, e ciò a prescindere da ogni particolare indagine circa la natura dei contributi I.N.A.I.L.

Ed invero il fondamento del principio del *solve et repete* nella materia infortuni non si differenzia, anche secondo dottrina e giurisprudenza prevalenti, dal fondamento del medesimo principio nella materia tributaria.

In entrambi i settori base del principio è stata sostanzialmente ravvisata nella previsione di stabilità delle entrate dello Stato e degli enti pubblici e nella presunzione di legittimità che accompagna gli atti amministrativi. Il principio del *solve et repete* nella materia infortuni non presenta speciali peculiarità; esso è stato mutuato dal diritto tributario allo scopo di assicurare all'I.N.A.I.L. i mezzi finanziari necessari al perseguimento dei suoi fini sociali in relazione anche all'assimilazione fatta dal legislatore dei contributi assicurativi alle imposte sotto il profilo della riscossione.

Orbene, se la cautela in esame è stata ritenuta incostituzionale nella materia tributaria, a diverso avviso non può la Corte pervenire nella materia infortuni, in quanto i compiti e i fini essenziali dello Stato non hanno carattere di minore indilazionabilità e imprescindibilità di quelli cui l'I.N.A.I.L. attende.

3. – Né a giustificare la sopravvivenza dell'istituto nella materia in esame possono valere le considerazioni enunciate dall'I.N.A.I.L. circa "l'automatismo delle prestazioni", per il quale l'Istituto assicuratore è tenuto a far fronte alle richieste di indennizzo dei lavoratori infortunati anche se il datore di lavoro, pur essendovi obbligato, non abbia corrisposto i premi dovuti.

Giova in proposito rilevare che la regola dell'automatismo delle prestazioni non è tipica ed esclusiva dell'assicurazione infortunistica, ma trova applicazione in altre forme assicurative e di previdenza sociale; anche in queste l'ente assicuratore è tenuto a corrispondere senz'altro le sue prestazioni, mentre nella riscossione dei propri mezzi finanziari, ugualmente costituiti da contributi, non è assistito dalla speciale protezione derivante dal *solve et repete*.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale delle norme contenute nel comma sesto dell'art. 9 e nel comma quinto dell'art. 17 del R.D. 17 agosto 1935, n. 1765, concernente l'assicurazione obbligatoria degli infortuni sul lavoro e delle malattie professionali nella parte in cui è stabilito il principio del *solve et repete*, in riferimento agli artt. 3, 24 e 113 della Costituzione.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 29 maggio 1962.

* * *

Sentenza n. 75/1962 (Pres. Ambrosini; Rel. A.M. Sandulli)

Considerato in diritto

Con la sentenza n. 21 del 1961 questa Corte ha dichiarato contrastante con gli artt. 3, 24 e 113 della Costituzione il principio del *solve et repete*, enunciato in via generale nel secondo comma dell'art. 6 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, pronunciando, in conseguenza, l'illegittimità costituzionale dell'anzidetta disposizione legislativa.

Con successive pronuncie in conformità della menzionata sentenza, essa ha dichiarato l'illegittimità costituzionale, sempre in riferimento agli artt. 3, 24 e 113 della Costituzione, di varie altre disposizioni legislative, riaffermanti, in relazione all'azione giudiziaria contro l'imposizione di singoli tributi, la necessità dell'osservanza della regola del *solve et repete*. Sono stati dichiarati illegittimi l'art. 149 della legge sul registro (D.Lg. 30 dicembre 1923, n. 3269, modificato con D.Lg. 13 gennaio 1936, n. 2313), l'art. 52 della legge istitutiva dell'imposta generale sull'entrata (legge 19 giugno 1940, n. 762), l'art. 24 della legge doganale (legge 25 settembre 1940, n. 1424), l'art. 9, comma sesto, e l'art. 17, comma quinto, del D.L. 17 agosto 1935, n. 1765, concernente l'assicurazione obbligatoria degli infortuni sul lavoro e delle malattie professionali (v. le sentenze n. 79 del 1961 e n. 45 del 1962).

L'art. 4, comma terzo, del D.L. 5 marzo 1942, n. 186, convertito nella legge 21 giugno 1942, n. 840, impugnato con l'ordinanza che ha dato luogo al presente giudizio, lungi dall'essere applicativo del principio enunciato nell'art. 6 della legge del 1865, contiene un'ulteriore e più grave enunciazione della regola del *solve et repete* in materia tributaria, in quanto dispone che essa venga osservata persino per la proposizione di ricorsi innanzi a Commissioni tributarie.

Ancor più manifestamente delle disposizioni sopra ricordate, già dichiarate illegittime (le quali limitano soltanto l'esercizio dell'azione innanzi ai giudici ordinari), quella in esame è, dunque, in insanabile contrasto con gli artt. 3 e 24

della Costituzione, a causa dell'incompatibilità del suo disposto col principio di eguaglianza e col pari diritto di tutti i cittadini di adire gli organi di giurisdizione.

Eguale sussiste nella disposizione impugnata il contrasto con l'art. 113 della Costituzione. Se è vero, infatti, che in base ad essa la mancata osservanza del precetto del *solve et repete* viene considerata come preclusiva dell'impugnabilità, in sede di gravame, di una decisione di natura giurisdizionale (e non di un atto amministrativo), nondimeno la mancata utilizzabilità del mezzo giurisdizionale di gravame avverso la decisione giurisdizionale che abbia pronunciato sulla legittimità del provvedimento amministrativo d'imposizione tributaria, viene a risolversi in una diminuita tutela nei confronti di quest'ultimo: onde non può esser recata in dubbio l'incompatibilità della disposizione con quel precetto dell'art. 113 della Costituzione (secondo comma), in base al quale la tutela giurisdizionale nei confronti degli atti amministrativi lesivi di diritti o di interessi legittimi "non può essere esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti".

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 4, terzo comma, del R.D.L. 5 marzo 1942, n. 186, convertito, con modificazioni, nella legge 21 giugno 1942, n. 840, recante provvedimenti vari in materia di valutazione agli effetti dell'applicazione delle imposte indirette sui trasferimenti della ricchezza, con riferimento agli artt. 3, 24 e 113 della Costituzione.

Così deciso in Roma, in camera di consiglio, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 22 giugno 1962.

* * *

Sentenza n. 86/1962 (Pres. Ambrosini; Rel. Fragali) ¹

Considerato in diritto

[*omissis*]

4. – La Corte di cassazione, nella prima ordinanza, ha denunziato, in collegamento con i suddetti artt. 145 e 149 della legge di registro, anche gli artt. 48 e 285 del T.U. per la finanza locale 14 settembre 1931, n. 1175, e, nelle altre tre ordinanze, in quanto occorre, il medesimo art. 285 del T.U. per la finanza locale.

(¹) La sentenza n. 86 del 1962 ha, altresì, dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 149 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, per le tasse di registro e non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 145 dello stesso R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, per le tasse di registro.

L'art. 48 predetto estende le norme stabilite per la esazione delle tasse di registro al ricupero coattivo, così delle imposte di consumo dovute e non pagate, come dell'indennità di mora: evidentemente richiama, per tali imposte, la regola del *solve et repete* enunciata nell'art. 149 della legge per le tasse di registro. Ma, venuta meno quest'ultima disposizione, a seguito della dichiarazione della sua illegittimità costituzionale, viene a mancare il rinvio ad essa da parte dell'art. 48 del T.U. per la finanza locale; onde di questo articolo non è necessario dichiarare l'illegittimità costituzionale, nemmeno parzialmente (sentenza 30 dicembre 1961, n. 79).

A sua volta, l'art. 285 del T.U. per la finanza locale impone di corredare il ricorso all'autorità giudiziaria del certificato attestante il pagamento delle rate di imposta o di contributo già scadute: riproduce, pertanto, il principio del *solve et repete*. Lo riproduce in modo autonomo rispetto al secondo comma dell'art. 6 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, già dichiarato illegittimo con la sentenza di questa Corte del 31 marzo 1961, n. 21; la quale perciò non concerne in modo diretto la norma denunciata. Si possono però a detta norma riferire gli argomenti addotti nella citata sentenza, che, ribaditi a proposito dell'art. 149 della legge di registro (sent. 30 dicembre 1961, n. 79), del sesto comma dell'art. 9 e del quinto comma dell'art. 17 del R.D. 17 agosto 1935, n. 1765, concernente l'assicurazione degli infortuni sul lavoro e delle malattie professionali (sent. 7 giugno 1962, n. 45), mantengono validità con riguardo alla odierna controversia, la quale non ha caratteristiche particolari.

L'Arneri sostiene che la disposizione denunciata concerne la riscossione mediante ruoli e non quindi la tassa per occupazione di suolo pubblico, cui si riferiscono le ordinanze relative alla opposizione S.N.A.M., che viene riscossa mediante il procedimento ingiuntivo previsto dalla legge sul registro. Il rilievo potrebbe estendersi anche alla causa concernente l'opposizione Marrocco, riguardante una opposizione ad ingiunzione relativa ad imposte di consumo, perché pure tali imposte si recuperano secondo le norme relative alla riscossione coattiva delle tasse di registro. Ma esso non può inibire l'esame della questione, perché se questa fu proposta con la condizione "per quanto occorra" con le tre ordinanze S.N.A.M., fu invece sollevata incondizionatamente con l'ordinanza Marrocco: in tal modo la Corte di cassazione ha ritenuto che la questione fosse rilevante ai fini della controversia Marrocco. E tale apprezzamento non può essere discusso in questa sede.

L'Arneri rileva ancora che la norma impugnata non esclude né restringe la tutela giurisdizionale, perché questa si può svolgere innanzi alle Commissioni tributarie, che quella tutela egualmente realizzano e dinanzi alle quali il principio del *solve et repete*, nella specie, non si applica. Ma una volta che la legge ammette il ricorso all'autorità giudiziaria, la predisposta tutela non può essere menomata mercé l'imposizione del *solve et repete*.

Viene, inoltre, osservato che il principio di eguaglianza, ex art. 3 della Costituzione, sul quale si suole anche fondare la illegittimità della regola del

solve et repete, non è indebolito dalla norma denunciata: questa deve coordinarsi con il successivo art. 24, terzo comma, il quale, disponendo che ai meno abbienti sono assicurati, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione, ha, secondo l'Arneri, un contenuto soltanto programmatico e, pertanto, non è di per sé solo causa d'illegittimità di una norma ordinaria. Ma i rimedi ai quali il suddetto art. 24 accenna si riferiscono all'onere della parte di anticipare le spese giudiziarie e nulla hanno da vedere con le norme in cui la soddisfazione della pretesa fatta valere sia prevista qual presupposto per invocare la tutela giurisdizionale. Tali norme non rispettano il principio di eguaglianza perché come è stato già deciso da questa Corte, ostacolano la tutela dei meno abbienti. E non si riescono a giustificare nemmeno con l'assunto, pur prospettato dall'Arneri, che le sentenze emesse dagli organi giurisdizionali amministrativi debbono essere eseguite, mentre quelle degli organi ordinari possono non essere poste in esecuzione: l'assunto, infatti, annoda la regola del *solve et repete* al principio di esecutorietà dell'atto amministrativo, che è un collegamento ritenuto ingiustificato da questa Corte (sentenza 31 marzo 1961, n. 21).

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 285, secondo comma, del R.D. 14 settembre 1931, n. 1175, per la finanza locale.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 3 luglio 1962.

* * *

Sentenza n. 89/1962 (Pres. Ambrosini; Rel. Castelli Avolio)

Considerato in diritto

[*omissis*]

2. – Non vi è dubbio che sia l'art. 18 del D. L. 28 febbraio 1939, che l'art. 97 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, sono in contrasto con gli artt. 3, 24, primo comma, e 113 della Costituzione.

Le norme contenute negli indicati articoli sono, infatti, in formate al principio del *solve et repete*, subordinando l'ammissibilità dei ricorsi per opposizione alle ingiunzioni di pagamento delle imposte, cui rispettivamente si riferiscono, alla previa dimostrazione del pagamento delle imposte medesime.

Ora questa Corte occupandosi, in via generale, con la sentenza n. 21 del 24 marzo 1961, del principio del *solve et repete*, contenuto nel secondo comma dell'art. 6 della legge sull'abolizione del contenzioso amministrativo, 20 marzo

1865, n. 2248, all. E, ebbe già a rilevare che l'imposizione dell'onere del pagamento del tributo, quale presupposto imprescindibile dell'esperimento dell'azione giudiziaria promossa per la tutela del diritto del contribuente mediante l'accertamento giudiziale della illegittimità del tributo, è in contrasto con i citati artt. 3, 24 e 113 della Costituzione.

Tale principio è stato poi confermato in relazione a varie leggi tributarie contenenti appunto lo stesso principio del *solve et repete* (legge di registro, legge sull'imposta generale sull'entrata, legge doganale: v. sentenza 22 dicembre 1961, n. 79), o che estendevano il principio del *solve et repete* per l'ammissione dei ricorsi innanzi alle Commissioni tributarie (sentenza 22 giugno 1962, n. 75), o che applicavano lo stesso principio in analoghi rapporti di obblighi contributivi (sentenza 29 maggio 1962, n. 45, con la quale è stata dichiarata la illegittimità costituzionale degli artt. 9, comma sesto, e 17, comma quinto, del R.D. 17 agosto 1935, n. 1765, che estendeva il principio del *solve et repete* in materia di assicurazione obbligatoria degli infortuni sul lavoro).

Anche in riferimento alle leggi in questione, e cioè alla legge sull'imposta di fabbricazione degli olii minerali e alla legge sull'imposta di successione, si deve rilevare, in conformità dell'originaria pronuncia di questa Corte, innanzi ricordata, che il principio del *solve et repete*, contenuto in queste leggi, viola l'art. 3 della Costituzione, perché è evidente la differenza di trattamento che ne consegue fra il contribuente che non abbia i mezzi sufficienti per fare il pagamento, al quale perciò è resa difficile e talvolta impossibile la facoltà di adire il giudice, e il contribuente che di tali mezzi disponga; e che il principio stesso elude, ancora, le norme contenute nel primo comma dell'art. 24 e nell'art. 113 della Costituzione, che hanno lo scopo di garantire a tutti i cittadini la tutela giurisdizionale dei loro diritti ed interessi.

3. – Ritiene la Corte che sia necessaria una sua pronuncia specifica in relazione alle norme delle leggi sopra citate, che hanno dato luogo ai presenti giudizi, così come è stato richiesto dalla difesa delle parti private.

La dichiarazione, infatti, da parte della Corte della illegittimità costituzionale di una norma di carattere generale, che si è avuta con la sentenza n. 21 del 24 marzo 1961 in relazione all'art. 6 della legge sull'abolizione del contenzioso amministrativo, non può significare, indipendentemente dall'accertamento da parte della Corte medesima, l'illegittimità costituzionale di singole disposizioni derivanti dal medesimo principio.

In questo senso è la giurisprudenza che si è formata in seno alla Corte costituzionale con le sentenze innanzi citate, che hanno espressamente dichiarato la illegittimità costituzionale del principio del *solve et repete* contenuto in varie leggi tributarie, pei ricorsi amministrativi alle Commissioni di imposta e in caso di rapporti analoghi.

A questa risoluzione si è uniformata la Magistratura ordinaria che, rimandando a questa Corte le relative questioni, ha chiesto, come nei casi in esame,

la dichiarazione espressa di illegittimità costituzionale di singole norme che riproducono il principio del *solve et repete* contenute in leggi particolari.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara la illegittimità costituzionale del secondo comma dell'art. 18 del R.D.L. 28 febbraio 1939, n. 334, concernente l'imposta di fabbricazione sugli olii minerali, e dell'art. 97 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, contenente la legge tributaria sulle successioni, in riferimento agli artt. 3, 24, primo comma, e 113 della Costituzione.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 12 novembre 1962.

* * *

Sentenza n. 96/1967 (Pres. Ambrosini; Rel. Chiarelli) ¹

Considerato in diritto

1. – L'art. 84 del Codice della navigazione stabilisce che, per il rimborso di spese anticipate o comunque sostenute per conto di privati, l'autorità marittima emette ingiunzione, resa esecutiva con decreto del pretore competente.

Il terzo comma dell'articolo dispone che, nel termine di venti giorni dalla notifica dell'ingiunzione, il debitore può fare opposizione al decreto "per motivi inerenti all'esistenza del credito o al suo ammontare, previo versamento della somma indicata nell'atto di ingiunzione".

Le questioni di legittimità costituzionale proposte nel presente giudizio investono il detto terzo comma dell'art. 84 per contrasto con gli artt. 24 e 113 della Costituzione, nella parte in cui esso limita la proponibilità dell'opposizione ai motivi inerenti all'esistenza del credito o al suo ammontare; e per contrasto con gli artt. 3, 24 e 113 della Costituzione, nella parte in cui richiede all'opponente il previo versamento della somma.

[*omissis*]

3. – Fondata è la censura di illegittimità costituzionale della norma che prescrive, per l'esperibilità dell'opposizione, il previo versamento della somma indicata nell'atto di ingiunzione.

In tale disposizione non può non ravvisarsi una applicazione della regola del *solve et repete*, che questa Corte ha in numerose pronunce ritenuta

(¹) La sentenza n. 86 del 1967 ha dichiarato, altresì, non fondata la questione, proposta sulla legittimità costituzionale della restante parte dell'art. 84, terzo comma, del Codice della navigazione, in riferimento agli artt. 24 e 113 della Costituzione.

illegittima perché contrastante con gli artt. 3, 24 e 113 della Costituzione, in quanto incompatibile col principio di eguaglianza, col diritto di tutti i cittadini di agire in giudizio, con l'inalienabilità di limitazioni al diritto medesimo (sentenze n. 21 e 79 del 1961; n. 40, 45, 75 e 89 del 1962 ecc.) Dalle ragioni esposte nelle ricordate decisioni non ritiene la Corte doversi discostare rispetto alla disposizione in esame. La deroga in essa contenuta alle indicate norme costituzionali non è giustificata dallo scopo di scoraggiare eventuali intenti dilatori di chi, agendo in opposizione, si serve di un mezzo per instaurare un giudizio ordinario a tutela dei propri diritti, di fronte a un atto di particolare efficacia esecutiva, qual'è l'atto ingiuntivo.

Va pertanto dichiarata l'illegittimità costituzionale della disposizione dell'art. 84 espressa con le parole: "previo versamento della somma indicata nell'atto di ingiunzione".

4. – Le disposizioni dell'art. 84 del Codice della navigazione, che hanno formato oggetto del presente giudizio, trovano esatto riscontro nella seconda parte del medesimo Codice riguardante la navigazione aerea, nell'art. 730 di esso.

Deriva, pertanto, come conseguenza della decisione adottata rispetto all'art. 84, l'illegittimità della disposizione dell'art. 730, che nei medesimi termini prescrive, per l'esperibilità dell'opposizione, il previo versamento della somma. Anche di tale disposizione va, quindi, dichiarata l'illegittimità costituzionale, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953. n. 87.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale della disposizione dell'art. 84 del Codice della navigazione, espressa con le parole: "previo versamento della somma indicata nell'atto di ingiunzione";

dichiara altresì, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale della disposizione dell'art. 730 del medesimo Codice, espressa con le stesse parole: "previo versamento della somma indicata nell'atto di ingiunzione";

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 26 giugno 1967.

* * *

Sentenza n. 100/1969 (Pres. Branca; Rel. Chiarelli)*Considerato in diritto*

Questa Corte, com'è noto, in numerose precedenti pronuncie (sent. n. 21 del 1961 e successive), ha ritenuto l'illegittimità costituzionale della regola *solve et repete* per contrasto con gli artt. 3, 24 e 113 della Costituzione.

La norma impugnata nel presente giudizio contiene una applicazione della predetta regola e ne va pertanto dichiarata l'illegittimità costituzionale.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale dell'art. 14, secondo comma, del decreto legge 24 novembre 1954, n. 1069, convertito in legge 10 dicembre 1954, n. 1159 (istituzione di una imposta di fabbricazione sui cementi e sugli agglomerati cementizi).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 22 maggio 1969.

* * *

Sentenza n. 157/1969 (Pres. Branca; Rel. De Marco) ¹*Considerato in diritto*

[*omissis*]

4. – Infine, in ordine al giudizio instaurato con l'ordinanza della Corte d'appello di Bologna, si rileva:

Con l'ordinanza di rinvio si denuncia, per contrasto con gli artt. 3, 24 e 113 della Costituzione, l'art. 117 della legge di registro, nella parte in cui vieta il rilascio di originali, copie o estratti di sentenze, che non siano state registrate, senza distinguere tra la semplice tassa di sentenza e la cosiddetta "tassa di titolo" imposta sul contenuto della sentenza stessa, nel quale si ravvisi l'enunciazione della esistenza di un negozio giuridico, soggetto a registrazione, quando il

(1) La sentenza n. 157 del 1969 ha dichiarato altresì non fondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 106 e 118 del citato regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3269, sollevata con ordinanza 7 agosto 1968, in riferimento agli artt. 3, 24 e 113 della Costituzione e la questione di legittimità costituzionale degli artt. 106, 108 e 118, comma primo, n. 2, ed ultima parte, del ripetuto regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3269, nella parte in cui sono applicabili anche agli atti soggetti a registrazione in caso d'uso, sollevata in riferimento agli artt. 3, 24, 101 e 113 della Costituzione.

rilascio della copia della sentenza sia richiesto per contestare in giudizio la legittimità della imposizione della detta tassa di titolo.

La questione è fondata.

In questo caso, infatti, la sentenza costituisce la base dell'accertamento fiscale la cui legittimità viene contestata in giudizio e, quindi, costituisce l'oggetto del giudizio stesso.

Il condizionare il rilascio della copia di tale sentenza al pagamento della tassa, contro l'imposizione della quale si intende agire in giudizio si traduce in una vera applicazione della regola del *solve et repete* già dichiarata illegittima da questa Corte con la sentenza n. 21 del 1961.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale degli artt. 117 e 118 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269 "che approva la legge di registro", modificati con l'art. 1 del R.D. 13 gennaio 1936, n. 2313, nella parte in cui stabiliscono che i funzionari delle cancellerie giudiziarie non possono rilasciare copie o estratti di sentenze non registrate ed i giudici emettere sentenze, decreti o altri provvedimenti sulla base di tali copie ed estratti, anche quando si contesti la legittimità dell'imposta di titolo, accertata in base alle sentenze stesse;

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, l'11 dicembre 1969.

* * *

Sentenza n. 55/1995 (Pres. Casavola; Red. Vari)

Considerato in diritto

1. – Con l'ordinanza in epigrafe, il Tribunale di Venezia solleva questione di legittimità costituzionale dell'art. 60 del regio decreto-legge 19 ottobre 1938, n. 1933, recante la riforma delle leggi sul lotto pubblico.

La disposizione impugnata, dopo aver previsto, al primo comma, che il ricorso all'autorità giudiziaria contro la liquidazione della tassa per i concorsi e le operazioni a premi è ammesso nel termine di tre mesi dalla notifica del provvedimento, prevede, al secondo comma, che "il ricorso non è ammissibile se non sia stata pagata la tassa dovuta".

Secondo il giudice remittente, la norma censurata contrasterebbe con l'art. 3 della Costituzione, per disparità di trattamento tra colui che può adire il giudice, essendo stato in grado di assolvere il tributo in via preventiva, e colui che – pur potendo astrattamente avere ragione nei confronti dell'Amministrazione – necessariamente soccombe per non avere corrisposto quanto comunque

preteso dal fisco, nonché con gli artt. 24 e 113 della Costituzione medesima, per la lesione del diritto di difesa del cittadino, il cui esercizio sarebbe condizionato dalla maggiore o minore disponibilità economica del singolo.

2. – La questione è fondata.

L'ordinanza di remissione, nel riferirsi genericamente all'art. 60 del regio decreto-legge n. 1933 del 1938, intende in realtà porre in dubbio la costituzionalità del solo secondo comma della disposizione che subordina, infatti, al previo pagamento del tributo l'esperibilità del ricorso all'autorità giudiziaria.

Così definiti i termini della questione, occorre osservare che la norma censurata contiene un'applicazione della regola del *solve et repete*, ponendo, infatti, il pagamento del tributo a presupposto dell'azione giudiziaria promossa dal contribuente avverso la liquidazione del tributo stesso. Trattasi, come è noto, di una regola che la Corte, in numerose precedenti pronunzie, a partire dalla sentenza n. 21 del 1961, ha ritenuto illegittima, perché non conforme ai richiamati articoli della Costituzione, in quanto incompatibile, da un canto, con il principio di eguaglianza e, dall'altro, con il diritto di agire in giudizio senza limitazioni.

Le stesse ragioni esposte nelle predette decisioni inducono ora a reputare contrastante con i richiamati precetti costituzionali anche la disposizione in esame che va, pertanto, dichiarata costituzionalmente illegittima.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 60, secondo comma, del regio decreto-legge 19 ottobre 1938, n. 1933 (Riforma delle leggi sul lotto pubblico).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 20 febbraio 1995.

* * *

Sentenza n. 140/2022 (Pres. Amato; Red. Antonini) ¹

Considerato in diritto

1. – Con ordinanza del 2 marzo 2021 (reg. ord. n. 76 del 2021), il Consiglio di Stato, sezione quarta, dubita della legittimità costituzionale dell'art. 66,

(1) Si precisa che la sentenza n. 140 del 2022 è stata riportata altresì nella Parte sesta nella sezione sull'accesso alla tutela giurisdizionale al punto 2.1. quanto agli oneri fiscali e il diritto di difesa.

La pronuncia si sviluppa secondo un *iter* motivazionale che costituisce il coerente sviluppo della concezione del dovere tributario come dovere inderogabile di solidarietà di cui si trova chiara affermazione nella più recente giurisprudenza costituzionale e di cui costituiscono tappe fondamentali le sentenze n. 288 del 2019 (di non fondatezza), n. 262 del 2020 (di accoglimento)

comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di

e n. 120 del 2021 (di non fondatezza). In particolare in quest'ultima pronuncia la Corte, nel ricordare che tale dovere, riconducibile al valore inderogabile della solidarietà di cui all'art. 2 Cost., è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi (sentenza n. 288 del 2019), ribadisce che «un'adeguata riscossione è essenziale non solo per la tutela dei diritti sociali, ma anche di gran parte di quelli civili, data l'ingente quantità di risorse necessaria al funzionamento degli apparati sia della tutela giurisdizionale sia della pubblica sicurezza, entrambi indispensabili per la garanzia di tali diritti». Pertanto estende le considerazioni di principio sull'inderogabilità del dovere tributario dal piano sostanziale del concorso mediante il tributo a quello dell'effettiva attuazione dell'imposizione e pertanto conclude che «[d]a questo punto di vista, la descritta, grave inadeguatezza dei meccanismi legislativi della riscossione coattiva nel nostro Paese concorre a impedire «di fatto» alla Repubblica di rimuovere gli ostacoli di cui all'art. 3, secondo comma, Cost.: la funzione della riscossione, infatti, è essenziale «condizione di vita per la comunità», al punto da esprimere un interesse «protetto dalla Costituzione (art. 53) sullo stesso piano di ogni diritto individuale» (sentenza n. 45 del 1963)» (sentenza n. 120 del 2021). Nell'ambito del percorso evolutivo della giurisprudenza costituzionale, da ultimo, va altresì segnalato che con la sentenza di non fondatezza n. 137 del 2025 la Corte costituzionale, nel pronunciarsi sulla preclusione processuale all'utilizzo dei documenti non trasmessi o non consegnati in risposta agli inviti dell'amministrazione finanziaria, ha affermato che «il dovere tributario, nella concezione costituzionale, afferisce al *pactum unionis* piuttosto che a quello *subiectionis*», per cui solo attraverso un'interpretazione costituzionalmente orientata, che ne restringe fortemente la portata applicativa, tale preclusione «ritrova una sua vocazione compatibile con il disegno costituzionale», essendo funzionale a favorire un dialogo anticipato, pre-contenzioso, fra le parti e quella reciproca correttezza di rapporti tra pubblica autorità e contribuenti «che è presupposto di ogni civile convivenza». Solo così «ridimensionata e intesa», la norma censurata – ha precisato la sentenza – è idonea a inserirsi nel più ampio contesto dell'evoluzione dei rapporti tra «autorità» e «consenso» e del tentativo di un graduale abbandono, da parte del legislatore tributario italiano, della risalente visione autoritaria del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente a favore di una progressiva partecipazione di quest'ultimo al procedimento, secondo quella prospettiva di compliance fiscale e di dialogo anticipato fra Fisco e contribuente che è stata valorizzata anche dalla recente riforma tributaria. Un passaggio in questa evoluzione va riconosciuto anche alle sentenze n. 47 del 2023 e n. 190 del 2023 inquadrabili nelle pronunce codsiddette di inammissibilità di sistema in cui la Corte rileva la sussistenza di un *vulnus* nell'attuale disciplina procedimentale e tuttavia si arresta di fronte alla discrezionalità del legislatore in mancanza di regimi e misure predate desumibili dall'ordinamento. In tali pronunce tuttavia la Corte non manca di indicare la direzione che deve essere percorsa in via di principio per superare a rilevata lesione. Per completezza si segnala che in relazione a questa tipologia di sentenze la Corte ha precisato (sentenza n. 46 del 2025) che «[l]a circostanza che il legislatore [successivamente alla pronuncia di sistema tempestivamente intervenuto a modificare la disciplina] non abbia conferito efficacia retroattiva a tale modifica non inficia, tuttavia, la legittimità costituzionale della norma censurata dal rimettente (che quindi continua a essere applicabile al giudizio *a quo*). La richiamata sentenza n. 120 del 2021 di questa Corte, infatti, appartiene al *genus* delle pronunce qualificate dalla dottrina di «inammissibilità di sistema», in quanto, pur riscontrando una dubbia compatibilità con i parametri costituzionali evocati, non si risolvono con una dichiarazione di illegittimità costituzionale, ma rimettono, in prima battuta, alla discrezionalità del legislatore (così, fra le altre, sentenze n. 130 e n. 71 del 2023 e n. 22 del 2022) il *quomodo* del necessario intervento – che può realizzarsi secondo un ventaglio di soluzioni plausibili –

registro), nella parte in cui non prevede che il divieto di rilascio di atti non registrati recato dal precedente comma 1 non si applichi al rilascio dell'originale o della copia della sentenza o di altro provvedimento, i quali debbano essere utilizzati per proporre l'azione di ottemperanza dinanzi al giudice amministrativo.

Secondo il rimettente, la norma censurata, non consentendo il rilascio dei provvedimenti giurisdizionali prima del pagamento della relativa imposta di registro, precluderebbe la possibilità di agire in sede di ottemperanza per l'attuazione delle pronunce del giudice ordinario, limitando irragionevolmente il diritto alla tutela giurisdizionale, con lesione degli artt. 3 e 24 della Costituzione.

L'art. 3 Cost. risulterebbe altresì violato in relazione al principio di eguaglianza, poiché la disciplina posta dall'art. 66, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986 determinerebbe «una discriminazione tra creditori in base alle rispettive disponibilità giurisdizionale economiche».

2. – L'art. 66 del d.P.R. n. 131 del 1986, al comma 1, vieta ai soggetti di cui al precedente art. 10, lettere *b*) e *c*) – cioè, per quanto qui rileva, ai cancellieri e ai segretari degli organi giurisdizionali – di rilasciare originali, copie ed estratti degli atti soggetti a registrazione in termine fisso da loro formati o autenticati, se non dopo la registrazione stessa, indicando i relativi estremi e l'ammontare dell'imposta; al successivo comma 2, prevede alcune deroghe a tale divieto, disponendo che esso non si applica a «una serie di atti tassativamente enunciati» (sentenza n. 198 del 2010), senza tuttavia contemplare il rilascio della sentenza o di altro provvedimento giurisdizionale funzionale all'instaurazione del giudizio di ottemperanza.

3. – In ragione della tassatività delle deroghe previste dal censurato art. 66, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986 al divieto di rilascio stabilito dal precedente comma 1, l'esercizio dell'azione di ottemperanza dinanzi al giudice amministrativo per conseguire l'attuazione dei provvedimenti giurisdizionali del giudice ordinario è, di fatto, precluso dall'inadempimento all'obbligo di versamento dell'imposta di registro.

Da questo, infatti, consegue che il cancelliere non possa rilasciare il provvedimento giurisdizionale recante in calce la certificazione di passaggio in giudicato (art. 124 del r.d. 18 dicembre 1941, n. 1368, recante «Disposizioni per l'attuazione del Codice di procedura civile e disposizioni transitorie»); passaggio in giudicato che, ai sensi del combinato disposto degli artt. 112, comma 2, lettera *c*), e 114, comma 2, dell'Allegato 1 al decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104 (Attuazione dell'articolo 44 della legge 18 giugno 2009, n. 69, recante

finalizzato a rimuovere il riscontrato *vulnus*. Da questo presupposto deriva che, nel caso di specie, per dare seguito allo specifico invito formulato *pro futuro* dalla stessa sentenza, il legislatore non era tenuto a intervenire in modo retroattivo, come invece ritiene il giudice rimettente, dal momento che anche la disciplina dell'efficacia temporale rientrava nella sua discrezionalità».

delega al governo per il riordino del processo amministrativo), costituisce requisito di ammissibilità del ricorso per l'ottemperanza delle sentenze e degli altri provvedimenti a esse equiparati pronunciati dal giudice ordinario (*ex plurimis*, Consiglio di giustizia amministrativa per la Regione siciliana, sentenza 19 aprile 2021, n. 337; Consiglio di Stato, sezione quarta, sentenza 12 dicembre 2016, n. 5223; sezione quinta, sentenza 11 dicembre 2015, n. 5645; sezione sesta, sentenza 28 dicembre 2011, n. 6905).

4. – La questione sollevata con riferimento agli artt. 3 e 24 Cost. è fondata.

4.1. – Occorre premettere che essa riporta all'attenzione il delicato tema del rapporto tra oneri fiscali e diritto alla tutela giurisdizionale di cui questa Corte si è occupata in numerose occasioni, soprattutto nel periodo antecedente la riforma tributaria degli anni settanta, quando nel nostro ordinamento – all'interno di una legislazione disorganica e già da tempo avvertita, anche dalla più autorevole dottrina, come fortemente vessatoria – diverse norme condizionavano lo svolgimento del processo all'adempimento di oneri fiscali.

È stata la risalente pronuncia sul *solve et repete* (sentenza n. 21 del 1961) a inaugurare questo filone della giurisprudenza costituzionale, eliminando dall'ordinamento una regola che rifletteva una concezione autoritaria del rapporto tributario, in quanto ancora fondata sulla nozione precostituzionale di dovere di soggezione, per cui l'atto impositivo, alla stregua dell'ordine dell'autorità, andava prima eseguito e solo dopo, eventualmente, contestato.

La previsione dell'onere del pagamento del tributo, prima ancora che fosse accertato in modo definitivo il titolo in base al quale esso poteva esigersi, quale presupposto imprescindibile dell'esperimento dell'azione giudiziaria diretta a sostenere l'illegittimità dell'imposizione, è stata ritenuta in contrasto con gli artt. 3, 24 e 113 Cost.

Sono seguite poi numerose altre pronunce, sia rivolte a espungere dall'ordinamento i residui normativi ancora ispirati alla medesima logica del *solve et repete* (tra le altre, sentenze n. 100 del 1964, n. 89 e n. 75 del 1962, n. 79 del 1961), sia riguardanti altre forme di oneri fiscali, pur diversamente strutturati da quel risalente istituto.

In alcune occasioni, come quella relativa alle norme che impedivano l'utilizzo in giudizio degli atti sui quali non era stata assolta l'imposta di registro – relegati così a una sorta di “esilio giudiziario” – questa Corte non reputò costituzionalmente illegittimi tali oneri, precisando che la Costituzione «non vieta di imporre prestazioni fiscali in stretta e razionale correlazione con il processo; sia che esse configurino vere e proprie tasse giudiziarie, sia che abbiano riguardo all'uso di documenti necessari alla pronunzia finale dei giudici» (sentenza n. 45 del 1963).

In altre, invece, ritenne costituzionalmente illegittime quelle norme che, anziché rivolte ad «assicurare al processo uno svolgimento meglio conforme alla sua funzione [e] prevenire altresì eccessi riprovevoli nell'esercizio del diritto di azione, eccitando nel titolare un senso di responsabilità», tendevano «alla

soddisfazione di interessi del tutto estranei alle finalità predette» e conducevano «al risultato di precludere o ostacolare gravemente l'esperimento della tutela giurisdizionale» (sentenza n. 80 del 1966).

Diverse di queste «remote sentenze» (sentenza n. 7 del 1999) vennero ritenute poco soddisfacenti dalla prevalente dottrina, in quanto non apparivano esaustivamente chiariti i criteri di giudizio sul bilanciamento operato dal legislatore, anche perché, fra l'altro, le limitazioni al diritto alla tutela giurisdizionale venivano giustificate invocando valori tra loro diseguali: a volte l'adempimento del «dovere di contribuente» (sentenza n. 157 del 1969) e altre volte l'esigenza di tutelare «l'interesse alla riscossione dei tributi» (sentenza n. 91 del 1964 e, in termini analoghi, sentenza n. 157 del 1969).

4.2. – Il problema è stato poi in gran parte risolto grazie, in primo luogo, all'intervento del legislatore, che, nell'ambito della grande riforma fiscale degli anni settanta, ha previsto all'art. 7, numero 7), della legge delega 9 ottobre 1971, n. 825 (Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria), come principio direttivo, quello di eliminare «ogni impedimento fiscale al diritto dei cittadini di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi».

L'ordinamento si è così indirizzato verso un nuovo e più proporzionato bilanciamento tra i valori costituzionali che vengono in rilievo nella previsione di oneri fiscali condizionanti l'accesso alla tutela giurisdizionale.

Tra questi, del resto, può venire senz'altro in considerazione il dovere tributario, in quanto rientrante tra quelli inderogabili di solidarietà, di cui l'art. 2 Cost. richiede l'adempimento (sentenza n. 120 del 2021).

Tale qualificazione, infatti, da un lato, esprimendo un principio giuridico di integrazione attinente a quei valori di solidarietà che sono strutturali nel disegno costituzionale, ha segnato un chiaro abbandono della risalente nozione di dovere di soggezione (sentenza n. 288 del 2019), dall'altro, ha posto tale dovere, ma solo in quanto relativo a un'imposizione tributaria che possa ritenersi stabilita nel rispetto del principio di legalità, in relazione di coessenzialità con i diritti inviolabili.

Questa Corte, del resto, ha affermato che non è possibile subordinare all'adempimento del dovere tributario, così inteso, l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale quando si tratti «di contestare la legittimità dell'imposizione tributaria», perché ciò viola l'art. 24 Cost. (sentenza n. 61 del 1970; in termini simili, sentenze n. 522 del 2002 e n. 111 del 1971); ma non ha escluso tale possibilità quando ciò avvenga al fuori da tale ipotesi.

Tuttavia, se in linea di principio possono quindi esistere casi in cui il dovere tributario può sì tradursi in oneri concernenti l'esercizio dello stesso diritto alla tutela giurisdizionale, va chiarito che, in concreto, ciò può avvenire solo nel rispetto del principio di proporzionalità e in particolare della stretta necessità, risultando costituzionalmente legittimo, quindi, solo quando l'adempimento di tale dovere non possa essere adeguatamente tutelato in altro modo.

Va altresì precisato che il diritto alla tutela giurisdizionale non può, invece, in alcun modo essere sacrificato, come invece sostenuto dal Presidente del Consiglio dei ministri, intervenuto in giudizio per mezzo dell'Avvocatura generale dello Stato nel solco di alcune più risalenti sentenze di questa Corte, in nome di esigenze di tutela dell'«interesse fiscale». Questo, infatti, sebbene costituisca un interesse particolarmente tutelato dall'art. 53, primo comma, Cost. (*ex plurimis*, sentenza n. 201 del 2020), attiene a momenti della dinamica impositiva nei quali è ancora in fase di definizione ciò a cui corrisponde il dovere tributario.

Rispetto a tale interesse – che può giustificare svariate esigenze, come quella di evitare «eventuali frodi facilmente ipotizzabili» (sentenza n. 173 del 1975), o quella di garantire una «pronta realizzazione del credito fiscale» (sentenza n. 358 del 1994), oppure di «prevenire fenomeni di evasione o elusione» (sentenza n. 262 del 2020) – non si manifesta, pertanto, quella coesistenzialità alla realizzazione dei diritti inviolabili che invece giustifica il dovere tributario.

Del resto, nella vigente legislazione la cosiddetta riscossione frazionata in pendenza di giudizio non è mai impeditiva della tutela giurisdizionale.

Questi criteri di bilanciamento si sono dunque riflessi nella scelta del legislatore delegante in occasione della citata riforma tributaria, poiché ha ritenuto di informare l'ordinamento intorno al principio per cui gli impedimenti al diritto di agire in giudizio, oltre a non essere consentiti con riguardo all'interesse fiscale, non sono strettamente necessari neanche al fine di tutelare il dovere tributario, traducendosi in forme di controllo fiscale eccessive, essendo del resto possibili altre modalità comunque idonee a tutelarne l'adempimento.

4.3. – In attuazione di tale principio, come precisato da questa Corte nella sentenza n. 522 del 2002, «l'articolo 63 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 (Disciplina dell'imposta di registro), il cui contenuto è poi sostanzialmente confluito nell'articolo 65 del d.P.R. n. 131 del 1986, ha soppresso il divieto di utilizzazione in giudizio di atti non registrati [...] ed al suo posto ha previsto l'obbligo del cancelliere di inviarli all'ufficio del registro. Il legislatore della riforma ha pertanto ritenuto che la situazione di inadempimento dell'obbligazione relativa all'imposta di registro, emergente in occasione del processo di cognizione, non può avere l'effetto di precluderne lo svolgimento e la conclusione».

L'adempimento del dovere tributario, dunque, è stato ritenuto «sufficientemente garantito dall'obbligo imposto al cancelliere di informare l'ufficio finanziario dell'esistenza dell'atto non registrato, ponendolo così in grado di procedere alla riscossione» (ancora, sentenza n. 522 del 2002).

Alla luce di «questo tipo di bilanciamento» e in considerazione «del principio secondo cui la garanzia della tutela giurisdizionale posta dall'articolo 24, primo comma, della Costituzione comprende anche la fase dell'esecuzione forzata», l'impossibilità di ottenere il provvedimento giurisdizionale munito

della formula esecutiva, e quindi di procedere all'esecuzione forzata, è stata ritenuta dalla medesima sentenza in contrasto con lo stesso art. 24 Cost.

Secondo la citata pronuncia, del resto, una volta che «l'inadempimento dell'obbligazione tributaria» non ha precluso, in forza del comma 1 del citato art. 66, lo svolgimento del processo di cognizione fino all'emanazione della sentenza (o di altro provvedimento esecutivo) e ha determinato «solo la comunicazione da parte del cancelliere all'ufficio del registro degli atti non registrati», risulta irragionevole impedire poi «che alla sentenza (o al provvedimento esecutivo) sia data attuazione mediante l'esercizio della tutela giurisdizionale in via esecutiva».

Ciò ha portato, dunque, alla dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 66, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, nella parte in cui non prevedeva che la disposizione di cui al comma 1 non si applicasse al rilascio dell'originale o della copia della sentenza o di altro provvedimento giurisdizionale, che debba essere utilizzato per procedere all'esecuzione forzata.

Nel solco di detta decisione, questa Corte, con la sentenza n. 198 del 2010, ha poi dichiarato l'illegittimità costituzionale della medesima norma nella parte in cui non prevedeva che la disposizione di cui al comma 1 del menzionato art. 66 non si applicasse al rilascio di copia dell'atto conclusivo (sentenza o verbale di conciliazione) della causa di opposizione allo stato passivo fallimentare, ai fini della variazione di quest'ultimo.

5. – Alla luce della premessa svolta, la fattispecie in esame può ora essere adeguatamente considerata, in base a un duplice ordine di ragioni.

In primo luogo, il divieto di rilascio del provvedimento giurisdizionale recante in calce la certificazione di passaggio in giudicato, impedendo di fatto l'accesso al giudizio di ottemperanza, limita il diritto alla tutela giurisdizionale.

In secondo luogo, tale limitazione, come si preciserà (punto 5.2.), non è strettamente necessaria e proporzionata rispetto alle esigenze di tutela dell'adempimento del dovere tributario, che pure, come in precedenza chiarito, vengono in considerazione nella fattispecie in esame, perché l'obbligazione tributaria non è contestata dal contribuente.

5.1. – Quanto al primo aspetto, va innanzitutto rilevato che il giudizio di ottemperanza – in termini non dissimili, per questo aspetto, dal procedimento di esecuzione forzata considerato nella sentenza n. 522 del 2002 – è funzionale all'attuazione coattiva dei provvedimenti giudiziali adottati in sede di cognizione, e quindi a rendere effettivo il diritto alla tutela giurisdizionale presidiato dall'art. 24, primo comma, Cost.

In particolare, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, la fase dell'esecuzione dell'obbligo della pubblica amministrazione di conformarsi alle pronunce giurisdizionali «è costituzionalmente necessaria» e una decisione di giustizia che non possa essere portata ad effettiva esecuzione non rimarrebbe altro che una vuota e «inutile enunciazione» (sentenza n. 419 del 1995; nello stesso senso, sentenze n. 406 del 1998 e n. 435 del 1995).

In base, quindi, al principio di effettività della tutela giurisdizionale, «deve ritenersi connotato intrinseco della stessa funzione giurisdizionale [...] il potere di imporre, anche coattivamente in caso di necessità, il rispetto della statuizione contenuta nel giudicato» (sentenza n. 435 del 1995; nello stesso senso, sentenza n. 419 del 1995, quest'ultima recentemente richiamata, sul punto, dalla sentenza n. 128 del 2021).

L'azione di ottemperanza è, infatti, volta a «dare concretezza al diritto alla tutela giurisdizionale, tutelato dall'art. 24 Cost.» (Consiglio di Stato, adunanza plenaria, sentenza 15 gennaio 2013, n. 2).

Non coglie invece nel segno la tesi dell'Avvocatura generale, secondo cui la norma censurata non limiterebbe eccessivamente il diritto alla tutela giurisdizionale, in quanto il giudizio di ottemperanza non sarebbe l'unico rimedio per attuare le decisioni nei confronti della pubblica amministrazione, potendo la parte vittoriosa, malgrado l'omesso versamento dell'imposta di registro, proprio a seguito della ricordata sentenza n. 522 del 2002, alternativamente procedere all'esecuzione forzata civile.

Il rapporto tra i due rimedi non si pone, infatti, in termini di mera alternatività, perché, come rilevato dal giudice *a quo*, il giudizio di ottemperanza è diretto, piuttosto, a completare la tutela conseguibile nell'ambito del procedimento di esecuzione forzata, essendo connotato da «potenzialità sostitutive e intromissive nell'azione amministrativa, non comparabili con i poteri del giudice dell'esecuzione nel processo civile» (sentenza n. 406 del 1998).

Esso consente, infatti, «l'accesso a tecniche di esecuzione incisive, quali la possibilità d'irrogazione di penalità di mora [...] e la nomina di un commissario ad acta che, nella persistente inerzia dell'amministrazione dello Stato, proceda al reperimento materiale delle risorse necessarie al pagamento» (sentenza n. 237 del 2021).

È quindi palese come, concorrendo a colmare l'eventuale insufficienza della tutela offerta dal procedimento di esecuzione forzata, l'azione di ottemperanza ben possa rappresentare un importante ed efficace ausilio per l'attuazione delle pronunce giudiziali da parte della pubblica amministrazione.

5.2. – Quanto al secondo aspetto, occorre considerare che la normativa sull'imposta di registro, al fine di garantire una tempestiva collaborazione con gli uffici finanziari nell'accertamento dei rapporti imponibili e nella percezione delle imposte dovute, prevede obblighi collaterali, la cui inosservanza è sanzionata in via amministrativa, a carico di cancellieri e segretari degli organi giurisdizionali.

Questi, infatti, sono tenuti, sia a richiedere la registrazione delle sentenze, dei decreti e degli altri atti alla cui formazione hanno partecipato nell'esercizio delle loro funzioni (art. 10, comma 1, lettera c, del d.P.R. n. 131 del 1986); sia a iscrivere gli atti soggetti a registrazione in un apposito repertorio e a presentarlo poi, ogni quadrimestre, all'ufficio finanziario (artt. 67, comma 1, e 68, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986).

All'amministrazione finanziaria, pertanto, è assicurata la conoscenza dell'atto soggetto a registrazione e, per tal via, la possibilità di procedere alla liquidazione e alla riscossione dell'imposta.

L'adempimento del dovere tributario, nella fattispecie censurata, risulta quindi, in questi termini, già adeguatamente tutelato, senza che sia necessario disporre anche un ostacolo alla tutela giurisdizionale, che risulta obiettivamente eccessivo e quindi sproporzionato.

6. – In forza delle considerazioni che precedono, deve, in conclusione, essere dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 66, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986, nella parte in cui non prevede che la disposizione di cui al comma 1 non si applichi al rilascio della copia della sentenza o di altro provvedimento giurisdizionale, i quali debbano essere utilizzati per proporre l'azione di ottemperanza dinanzi al giudice amministrativo.

7. – Resta assorbita l'ulteriore censura prospettata dal rimettente.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 66, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), nella parte in cui non prevede che la disposizione di cui al comma 1 non si applichi al rilascio della copia della sentenza o di altro provvedimento giurisdizionale, i quali debbano essere utilizzati per proporre l'azione di ottemperanza dinanzi al giudice amministrativo.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 26 aprile 2022.

2.3. Condizioni all'azione giurisdizionale

SENTENZA N. 125/1969 (PRES. BRANCA; REL. BENEDETTI)

Azione del contribuente dinanzi all'autorità giudiziaria ordinaria dopo la pubblicazione del ruolo e l'iscrizione a ruolo dell'imposta.

Legge 20 marzo 1865, n. 2248 (Per l'unificazione amministrativa del Regno d'Italia), allegato E, art. 6, primo comma; regio decreto-legge 7 agosto 1936, n. 1639 (Riforma degli ordinamenti tributari), convertito nella legge 7 giugno 1937 n. 1016, art. 22, quarto comma.

Costituzione, artt. 24 e 113.

SENTENZA N. 406/1993 (PRES. CASAVOLA; RED. PESCATORE)

Contenzioso tributario – Azione giudiziaria per il rimborso dell'imposta di bollo – Differimento nel tempo dell'esercizio dell'azione – Esperibilità subordinata al previo ricorso gerarchico al Ministero delle finanze.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642 (Disciplina dell'imposta di bollo), art. 33, ultimo comma.

Costituzione, art. 24.

SENTENZA N. 360/1994 (PRES. E RED. PESCATORE)

Contenzioso tributario – Azione giudiziaria per il rimborso dell'imposta sugli spettacoli – Esperibilità anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo – Omessa previsione.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640 (Imposta sugli spettacoli), art. 39.

Costituzione, artt. 24 e 113.

SENTENZA N. 56/1995 (PRES. CASAVOLA; RED. MENGONI)

Contenzioso tributario – Tasse sulle concessioni governative – Esperibilità dell'azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo – Omessa previsione.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641 (Disciplina delle tasse sulle concessioni governative), art. 12.

Costituzione, artt. 3 (ragionevolezza) e 24.

SENTENZA N. 233/1996 (PRES. FERRI; RED. RUPERTO)

Tasse automobilistiche – Ingiunzione di pagamento dell'ufficio del registro – Esperibilità dell'azione giudiziaria – Esclusione della possibilità di agire in via giudiziaria in mancanza del preventivo ricorso amministrativo.

Legge 24 gennaio 1978, n. 27 (Modifiche al sistema sanzionatorio in materia di tasse automobilistiche), art. 3, ultimo comma.

Costituzione, artt. 24 e 113

SENTENZA N. 62/1998 (PRES. GUIZZI; RED. CHIEPPA)

Tasse automobilistiche – Necessità di preventivo ricorso all'intendente di finanza entro 30 giorni dalla notifica della cartella di pagamento – Esperibilità dell'azione giudiziaria di opposizione ad iscrizione a ruolo entro centottanta giorni dalla notifica della decisione dell'intendente di finanza o, in mancanza di questa, dopo sessanta giorni dalla notifica del ricorso.

Legge 29 dicembre 1990, n. 408 (Disposizioni tributarie in materia di rivalutazione di beni delle imprese e di smobilizzo di riserve e fondi in sospensione di imposta, nonché disposizioni di razionalizzazione e semplificazione. Deleghe al Governo per la revisione del trattamento tributario della famiglia e delle rendite finanziarie e per la revisione delle agevolazioni tributarie), art. 16, comma 3.

Costituzione, artt. 24 e 113.

SENTENZA N. 81/1998 (PRES. GUIZZI; RED. CHIEPPA)

Imposta per l'esercizio di imprese, arti e professioni – Accertamento d'imposta – Contenzioso – Obbligo di preventivo esperimento dei rimedi in via amministrativa – Conseguente preclusione di tutela in via giurisdizionale, in caso di mancata presentazione dei ricorsi amministrativi.

Decreto-legge 2 marzo 1989, n. 66 (Disposizioni urgenti in materia di autonomia impositiva degli enti locali e di finanza locale) convertito, con modificazioni, nella legge 24 aprile 1989, n. 144, art. 4, comma 8.

Costituzione, art. 24.

SENTENZA N. 132/1998 (PRES. BONIFACIO; RED. N. REALE)

Imposta comunale sulla raccolta di rifiuti – Proponibilità dell'azione giudiziaria subordinata al previo esperimento del ricorso amministrativo, non sospensivo, di per sé, della riscossione del tributo.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 638 (Disposizione per l'attribuzione di somme agli enti indicati nell'art. 14 della legge 9 ottobre 1971, n. 825, in sostituzione di tributi, contributi e compartecipazioni e norme per la delegabilità delle entrate), art. 20.

Costituzione, artt. 24 e 113.

SENTENZA N. 98/2014 (PRES. SILVESTRI; RED. MATTARELLA)

Processo tributario – Controversie relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate e di valore non superiore a ventimila euro – Introduzione degli istituti del reclamo e della mediazione – Sanzione dell'inammissibilità del ricorso per la mancata presentazione del reclamo – Rilevabilità d'ufficio dell'inammissibilità in ogni stato e grado del giudizio.

Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), nel testo originario, anteriore alla sostituzione dello stesso ad opera dell'art. 1, comma 611, lett. a), n. 1, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge di stabilità 2014), art. 17-*bis*, comma 2.

Costituzione, art. 24.

Considerato in diritto

1. – In materia di controversie relative alle imposte dirette l'art. 6, comma primo, della legge 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E detta la regola particolare secondo la quale l'azione dinanzi all'autorità giudiziaria non è proponibile fino a quando non abbia avuto luogo la pubblicazione dei ruoli. L'art. 22, comma quarto, del decreto legge 7 agosto 1936, n. 1639, a sua volta dispone che l'autorità giudiziaria può essere adita dal contribuente anche dopo che sia intervenuta soltanto decisione definitiva della Commissione distrettuale o di quella provinciale, purché la relativa imposta sia stata iscritta a ruolo. Con l'ordinanza di remissione viene denunciata l'incostituzionalità delle indicate disposizioni rilevandosi che, costituendo l'iscrizione e pubblicazione del ruolo una indispensabile condizione per la proponibilità dell'azione giudiziaria, è evidente che la tutela giurisdizionale del contribuente garantita dagli artt. 24 e 113 della Costituzione viene ad essere limitata ritardandosene l'esperibilità al verificarsi di un presupposto che non può ritenersi giustificato da alcun interesse dell'Amministrazione finanziaria.

2. – La questione è fondata.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte, ricordata dal giudice *a quo*, i citati precetti costituzionali consentono al legislatore ordinario di regolare modi ed efficacia della tutela giurisdizionale e di subordinarne l'esercizio al verificarsi di presupposti e condizioni differendola nel tempo. Quel che tuttavia occorre, perché una disciplina del genere non si riveli arbitraria e quindi in contrasto con il fondamentale principio della tutela giurisdizionale, è la presenza di concrete esigenze, di apprezzabili interessi il cui necessario soddisfacimento ne giustifichi l'emanazione.

Ora tutto ciò non ricorre nel caso delle norme denunciate. Esse pongono in essere un presupposto per la valida costituzione del rapporto processuale dinanzi al giudice ordinario che non appare giustificabile in relazione alla esigenza dell'amministrazione di attuazione della pretesa tributaria. La proposizione dell'azione giudiziaria, dopo l'esperimento, almeno in un grado, del ricorso dinanzi alle Commissioni tributarie e prima della iscrizione a ruolo, non preclude all'amministrazione il diritto di realizzare il suo credito. Anche in pendenza del giudizio ordinario infatti, in forza del principio generale dell'esecutorietà dell'atto amministrativo, può procedersi alla iscrizione e pubblicazione del ruolo nonché alla riscossione coattiva del tributo. Sotto tale profilo quindi l'interesse del fisco non riceve alcuna particolare tutela dalle norme impugnate.

Diversa è invece, proprio sotto l'aspetto considerato, la posizione del contribuente al quale le disposizioni in esame innegabilmente precludono di chiedere una sollecita tutela del proprio diritto ritenuto leso.

Iscrizione e pubblicazione del ruolo sono atti necessariamente conseguenti all'accertamento che assolvono alla funzione di rendere esigibile il tributo ed

esperibile l'eventuale azione esecutiva della finanza. Non è sostenibile che prima della pubblicazione del ruolo manchi un interesse giuridico concreto ed attuale del contribuente a chiedere la dichiarazione giudiziale di illegittimità di un accertamento tributario già compiuto dall'amministrazione ed in relazione al quale è altresì intervenuta nella fase d'impugnazione in sede amministrativa una decisione definitiva delle competenti Commissioni tributarie. Una tempestiva azione di tutela dei propri diritti offre al contribuente maggiori possibilità di ottenere una decisione di accoglimento prima ancora che sia stata soddisfatta, in tutto o in parte, spontaneamente o in via coattiva, l'obbligazione tributaria.

Le norme denunciate, quindi, poiché non assolvono allo scopo di tutela di un interesse dell'amministrazione e limitano per contro, frapponendo un ingiustificabile ritardo, la tutela giurisdizionale del soggetto privato, vanno dichiarate costituzionalmente illegittime.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 6, comma primo, della legge 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E, e dell'art. 22, comma quarto, del decreto legge 7 agosto 1936, n. 1639, convertito nella legge 7 giugno 1937, n. 1016, limitatamente alle parti in cui condizionano l'esercizio dell'azione del contribuente dinanzi all'autorità giudiziaria ordinaria alla pubblicazione del ruolo e all'iscrizione a ruolo dell'imposta.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 1 luglio 196.

* * *

Sentenza n. 406/1993 (Pres. Casavola; Red. Pescatore)

Considerato in diritto

1. – La Corte è chiamata a decidere se l'art. 33, ultimo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 – nella parte in cui subordina l'esperimento dell'azione giudiziaria per il rimborso dell'imposta di bollo, al previo ricorso gerarchico al ministero delle finanze – violi: a) gli artt. 24 e 113 della Costituzione, impedendo l'esperimento dell'azione giudiziaria sino alla notificazione del provvedimento ministeriale ovvero, in mancanza, per centottanta giorni dalla proposizione del ricorso; b) l'art. 3 della Costituzione, perché la posizione paritaria del privato e dell'Amministrazione nel rapporto attinente al rimborso d'imposta, non giustifica la necessità del previo esperimento del ricorso gerarchico.

2. – La questione è fondata.

Va premesso che l'art. 37 del d.P.R. n. 642 del 1972 stabilisce che la restituzione delle imposte corrisposte in modo virtuale e delle relative soprat-

tasse deve essere richiesta entro il termine di decadenza di tre anni a decorrere dal giorno in cui è stato effettuato il pagamento. Non si fa luogo alla restituzione delle imposte pagate mediante versamento in conto corrente postale, né è ammesso il rimborso delle imposte pagate in modo ordinario o straordinario, salvo il caso in cui si tratti: a) di imposta assolta con bollo a punzone su moduli divenuti inutilizzabili per sopravvenute disposizioni legislative o regolamentari; b) di imposta corrisposta, anche parzialmente, mediante visto per bollo. In tali casi la domanda di rimborso deve essere presentata, a pena di decadenza, all'intendenza di finanza, entro un anno dalla data di entrata in vigore delle sopravvenute disposizioni legislative o regolamentari per l'ipotesi di cui alla lettera a), e dalla data del pagamento dell'imposta corrisposta a mezzo visto per bollo per l'ipotesi di cui alla lettera b).

A norma dell'art. 33, comma primo, dello stesso d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, le controversie riguardanti l'applicazione delle imposte di bollo e delle relative soprattasse sono decise in via amministrativa dalle intendenze di finanza con provvedimento motivato, avverso il quale è dato ricorso al ministero delle finanze nel termine di trenta giorni dalla notificazione del provvedimento stesso se l'ammontare controverso delle imposte e soprattasse supera centomila lire. Avverso il provvedimento ministeriale, che decide il ricorso, è esperibile l'azione giudiziaria nel termine di novanta giorni dalla data di notificazione del provvedimento stesso. L'azione è del pari esperibile qualora, entro centottanta giorni dalla data di presentazione, il ricorso non sia stato deciso (art. 33, ultimo comma).

Il giudice *a quo* ritiene che tale normativa si applica anche in materia di rimborsi d'imposta, con la conseguenza che, in caso di diniego del rimborso, ove sia trascorso il termine per ricorrere in via amministrativa senza proporre il ricorso, è preclusa la possibilità di esperire l'azione giudiziaria.

Questa Corte ha costantemente affermato (cfr. da ultimo le sentenze n. 154 del 1992; n. 15 del 1991; n. 470 del 1990; n. 530 del 1989) che gli artt. 24 e 113 della Costituzione non impongono una correlazione assoluta tra il sorgere del diritto e la sua azionabilità, la quale può essere differita ad un momento successivo ove ricorrano esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia. Tuttavia, anche nel concorso di queste circostanze, il legislatore è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa, in conformità al principio della piena attuazione della garanzia stabilita dalle suddette norme costituzionali.

In coerenza con tali premesse sono state dichiarate illegittime disposizioni che comportavano compressioni del diritto di azione, ostacolandone l'esercizio, in particolare comminando la sanzione della decadenza in relazione al mancato esperimento di ricorsi amministrativi (cfr., specificamente, le sentenze n. 15 del 1991 e n. 530 del 1989).

Circa la fattispecie, oggetto di esame, deve affermarsi, quindi, che la

previsione, in materia di rimborsi dell'imposta di bollo, della decadenza dall'azione giudiziaria in conseguenza della mancata proposizione del ricorso amministrativo, si pone in contrasto con l'art. 24 della Costituzione. Inoltre, vertendosi in materia di rimborsi su accertamenti documentali, una volta che questi siano stati compiuti con esito negativo, non si profilano esigenze che possano giustificare il differimento dell'esperibilità dell'azione giudiziaria.

Ne discende che l'art. 33, ultimo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 va dichiarato illegittimo, per il contrasto con l'art. 24 della Costituzione, nella parte in cui non prevede, in materia di rimborsi d'imposta, l'esperibilità dell'azione giudiziaria, anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo. Restano assorbiti gli ulteriori motivi di censura.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 33, ultimo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 (Disciplina dell'imposta di bollo), nella parte in cui non prevede, in materia di rimborsi d'imposta, l'esperibilità dell'azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 5 novembre 1993.

* * *

Sentenza n. 360/1994 (Pres. e Red. Pescatore)

Considerato in diritto

[*omissis*]

2. – La Corte di appello di Venezia dubita della legittimità costituzionale dell'art. 39, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, nella parte in cui subordina – nelle controversie relative all'applicazione delle imposte, dei tributi connessi e delle sopratasse nonché in quelle concernenti le azioni di rimborso (artt. 38 e 40 d.P.R. n. 640 del 1972) – l'esperimento dell'azione giudiziaria al previo ricorso gerarchico al ministero delle finanze.

Più in particolare la norma censurata, impedendo l'esperimento della azione giudiziaria sino alla notificazione del provvedimento ministeriale ovvero, in mancanza, per centottanta giorni dalla proposizione del ricorso violerebbe – secondo il giudice remittente – gli artt. 24 e 113 della Costituzione.

3. – La questione è fondata.

I ricorsi di cui all'art. 38 d.P.R. n. 640 del 1972, ai quali si è fatto sopra cenno, devono necessariamente essere proposti prima di adire gli organi giurisdizionali, salva, in caso di mancata pronuncia entro certi termini (centot-

tanta giorni dalla data di presentazione del ricorso), la possibilità di investire direttamente gli organi giurisdizionali.

Il giudice *a quo* ritiene che tale normativa si applichi anche in materia di rimborsi di imposta, con la conseguenza che in caso di diniego del rimborso, ove sia trascorso il termine per ricorrere in via amministrativa senza proporre il ricorso, è preclusa la possibilità di esperire l'azione giudiziaria.

La tutela giurisdizionale è in ogni caso preclusa decorsi i termini di decadenza specificamente previsti (novanta giorni dalla decisione del ministro, centottanta giorni in caso di mancata decisione). Di guisa che la norma censurata non solo subordina la tutela giurisdizionale al previo esperimento di ricorsi amministrativi, ma statuisce, altresì, la decadenza dalla azione giudiziaria ove non si sia agito in via amministrativa nei termini prescritti. Di conseguenza, la tutela, di cui agli artt. 24 e 113 della Costituzione, verrebbe ad essere non già incondizionata ma addirittura esclusa, ove alla lesione dei diritti non abbiano fatto seguito i ricorsi amministrativi in termini.

Tale conseguenza non può non ritenersi fortemente compressiva del diritto di difesa garantito dall'art. 24 Cost. e, più specificamente, della tutela giurisdizionale dei diritti contro gli atti della pubblica amministrazione incondizionatamente garantita dall'art. 113 Cost.

4. – Questa Corte ha costantemente affermato (cfr. da ultimo le sentenze nn. 406/93, 154/92 e 15/91) che gli artt. 24 e 113 della Costituzione non impongono una correlazione assoluta tra il sorgere del diritto e la sua azionabilità, sicché risultano legittime in via di principio forme di accesso alla giurisdizione, condizionate al previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo (sentt. nn. 87/62; 107/63; 47/64; 39/69; 87/69; 130/70; 46/74; 530/89 e 470/90).

Il differimento della tutela giurisdizionale deve essere, tuttavia, giustificato dal perseguimento di più adeguate finalità di giustizia e, in ogni caso, dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa.

Ed è poi da rilevare che nella fattispecie l'esperimento dei rimedi amministrativi, lungi dal porsi come "esigenza" o "condizione generale" per la tutela giurisdizionale, è in realtà imposto solo in alcuni casi specifici e rispetto ad alcuni tributi (mentre per gli altri vige il sistema delineato dal d.P.R. n. 636 del 1972).

Questo modello è alla base della sent. n. 406 del 1993 in materia di imposta di bollo, la quale ha statuito l'illegittimità costituzionale dell'art. 33, ultimo comma, d.P.R. n. 642 del 1992 nella parte in cui non prevede l'esperibilità della azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo.

La disciplina del contenzioso in materia di imposta sugli spettacoli – oggetto dell'attuale giudizio – presenta caratteristiche esattamente simmetriche rispetto a quelle che connotano l'imposta di bollo (doppio grado, sospensione solo ad istanza del ricorrente, disciplina della revocazione). Di guisa che la *ratio*

decidendi richiamata nella sentenza n. 406 del 1993 non può non essere operativa anche nel presente giudizio di costituzionalità.

Come si è già osservato, l'art. 24 della Costituzione, anche attraverso il principio posto dall'art. 113, che ne costituisce – senza dubbio – specificazione, ha una portata così ampia da colpire qualsiasi esclusione della tutela giurisdizionale, soggettiva od oggettiva, e qualsiasi limitazione che ne renda impossibile o anche difficile l'esercizio. Ne discende quale soluzione conforme a Costituzione la esperibilità dell'azione giudiziaria, anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo. Di conseguenza, deve dichiararsi la illegittimità costituzionale dell'art. 39, del d.P.R. n. 640 del 1972, nella parte in cui non prevede, nelle controversie di cui agli artt. 38 e 40 stesso d.P.R., l'esperimento della azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*] dichiara la illegittimità costituzionale dell'art. 39 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640 (Disciplina dell'imposta sugli spettacoli) nella parte in cui non prevede, nelle controversie di cui agli artt. 38 e 40 stesso d.P.R., l'esperimento della azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, 19 luglio 1994.

* * *

Sentenza n. 56/1995 (Pres. Casavola; Red. Mengoni)

Considerato in diritto

1. – Con le ordinanze in epigrafe il Tribunale di Genova ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost., questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, primo e secondo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, nella parte in cui, in materia di rimborso della tassa annuale di concessione governativa sulle società, prevista dall'art. 3, commi 18 e 19, del d.l. 19 dicembre 1984, n. 853, convertito nella legge 17 febbraio 1985, n. 17, non consente l'esercizio dell'azione giudiziaria anche in mancanza dei preventivi ricorsi amministrativi.

[*omissis*]

2. – La tassa annuale di concessione governativa per l'iscrizione delle società nel registro delle imprese, di cui al citato d.l. n. 853 del 1984, è stata soppressa dall'art. 61 del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella legge 29 ottobre 1993, n. 427, senza efficacia retroattiva. Tuttavia, poiché per gli anni precedenti la tassa è stata indebitamente riscossa dallo Stato italiano in violazione dell'art. 10 della direttiva 69/335/CEE del 17 luglio 1969, come interpretato dalla Corte

di giustizia delle Comunità europee con sentenza 20 aprile 1993, nn. C-71/91 e C-178/91, le somme pagate sono ripetibili in base al diritto comunitario, direttamente applicabile nell'ordinamento italiano.

L'esercizio dell'azione di ripetizione è però soggetto alla condizione di procedibilità prevista dall'art. 12 del d.P.R. n. 641 del 1972, ai sensi del quale la domanda giudiziale può essere proposta, previo ricorso all'autorità amministrativa, entro il termine di decadenza di novanta giorni dalla data di notifica della decisione definitiva oppure trascorsi centottanta giorni dalla data di presentazione del ricorso, qualora la decisione non sia notificata entro tale termine. Avendo le società ricorrenti esperito l'azione giudiziaria senza premettere il ricorso in sede amministrativa, la norma processuale, che imporrebbe al giudice di dichiarare improcedibile la domanda, viene impugnata per le medesime ragioni per le quali le disposizioni di identico tenore contenute nell'art. 33, ultimo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, sull'imposta di bollo, e nell'art. 39 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, sull'imposta sugli spettacoli, sono state dichiarate costituzionalmente illegittime in parte qua da questa Corte con le sentenze nn. 406 del 1993 e 360 del 1994.

[*omissis*]

4. – La questione è fondata.

Secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte, l'assoggettamento dell'azione giudiziaria all'onere di previo esperimento di rimedi amministrativi, con conseguente differimento della proponibilità dell'azione a un certo termine decorrente dalla data di presentazione del ricorso, è legittimo soltanto se giustificato da esigenze di ordine generale o da superiori finalità di giustizia, fermo restando che, pur nel concorso di tali circostanze, il legislatore deve contenere l'onere nella misura meno gravosa possibile.

Per le controversie previste dall'art. 12 del d.P.R. n. 641 del 1972, come per quelle previste dalle norme analoghe dei decreti nn. 640 e 642, manca una *ratio* idonea a giustificare il limite imposto al principio dell'art. 24 Cost. Si tratta di controversie che non implicano accertamenti tecnici in funzione dei quali appaia necessario o opportuno che la fase giudiziaria sia preceduta da un esame in sede amministrativa (cfr. sentenza n. 15 del 1991), tanto meno quando, come nella specie, è chiesto il rimborso di tributi indebitamente riscossi dall'amministrazione finanziaria. Non vi sono ragioni che giustificino il privilegio di una disciplina speciale, in favore del debitore, dell'azione di ripetizione dell'indebito contro il Fisco. D'altra parte, il contenzioso giudiziario innescato dalla sentenza 20 aprile 1993 della Corte di giustizia CE, con lo strascico di un ricorso alla Corte medesima per la dichiarazione di inadempimento degli obblighi che ne derivano allo Stato italiano, confermano l'esperienza della scarsa funzionalità, come mezzo di prevenzione delle liti, della condizione di accesso alla giurisdizione prescritta dalla norma impugnata.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*] dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 12 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641 (Disciplina delle tasse sulle concessioni governative), nella parte in cui non prevede, nelle controversie di cui all'art. 11 del decreto medesimo, l'esperibilità dell'azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 20 febbraio 1995.

* * *

Sentenza n. 233/1996 (Pres. Ferri; Red. Ruperto)

Considerato in diritto

1. – La Corte d'appello di Genova dubita della legittimità costituzionale dell'art. 3, ultimo comma, della legge 24 gennaio 1978, n. 27 (Modifiche al sistema sanzionatorio in materia di tasse automobilistiche). Secondo il collegio rimettente, la norma censurata – “nella parte in cui non prevede... l'esperibilità dell'azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo avverso l'ingiunzione di pagamento dell'ufficio del registro” – si pone in contrasto con gli artt. 24 e 113 della Costituzione, in quanto il condizionamento dell'azione giudiziaria, altrimenti preclusa dal decorso dei previsti termini di decadenza, non risulta giustificato da esigenze di carattere generale o da superiori finalità di giustizia e produce l'effetto di rendere eccessivamente difficoltosa la tutela dei diritti.

2. – La questione è fondata.

2.1. Il primo comma dell'art. 3 della legge n. 27 del 1978 dispone che contro l'ingiunzione di pagamento, emessa dal competente ufficio del registro (*ex art. 2, settimo comma*) in caso di mancato o insufficiente pagamento delle tasse automobilistiche da parte del proprietario del veicolo, può essere proposto ricorso all'Intendente di finanza, la cui decisione in merito diventa definitiva ai sensi del quarto comma dello stesso art. 3. Questo, poi, nel comma oggetto dell'odierno scrutinio di costituzionalità, sancisce che l'azione giudiziaria deve essere promossa a pena di decadenza entro sei mesi dalla notifica di detta decisione definitiva, con facoltà comunque, per il ricorrente, di adire l'autorità giudiziaria quando siano trascorsi sei mesi dalla presentazione del ricorso senza che gli sia stata notificata la relativa decisione.

In tal modo – secondo la premessa interpretativa da cui muove il giudice *a quo* che trova riscontro nella scarsa ma pacifica giurisprudenza in materia – la tutela giurisdizionale del soggetto ingiunto viene subordinata al previo esperimento del ricorso amministrativo.

2.2. Ebbene, questa Corte, investita del vaglio di costituzionalità di altre normative strutturate in maniera sostanzialmente analoga alla presente (art. 12 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, che disciplina le tasse sulle concessioni governative; art. 39 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, relativo all'imposta sugli spettacoli; art. 33 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, concernente l'imposta di bollo), ha sempre ritenuto che l'assoggettamento dell'azione giudiziaria all'onere del previo esperimento di rimedi amministrativi, con conseguente differimento della proponibilità dell'azione a un certo termine decorrente dalla data di presentazione del ricorso, è legittimo soltanto se giustificato da esigenze di ordine generale o da superiori finalità di giustizia, fermo restando che, pur nel concorso di tali circostanze, il legislatore deve contenere l'onere nella misura meno gravosa possibile. E in relazione a ciò, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale delle citate disposizioni (rispettivamente con sentenze n. 56 del 1995, n. 360 del 1994 e n. 406 del 1993), perché contrastanti con gli artt. 24 e 113 Cost.

La sostanziale simmetria di dette previsioni legislative con la disciplina del contenzioso in materia di tasse automobilistiche fa sì che la *ratio decidendi* sottesa a quelle decisioni non possa non essere operativa anche nel presente giudizio. L'ampiezza della copertura offerta dai principi posti dai richiamati parametri costituzionali è infatti tale da colpire, non solo l'esclusione della tutela giurisdizionale, soggettiva od oggettiva, ma anche qualsiasi limitazione che ne renda impossibile o anche difficile l'esercizio. E ciò, segnatamente allorquando si tratti di controversie – come quella oggetto del giudizio *a quo* attinente solo all'*an* della pretesa creditoria della pubblica amministrazione, essendo l'entità della soprattassa normativamente predeterminata – che non implicano accertamenti tecnici in funzione dei quali appaia necessario, o quantomeno opportuno, che la fase giurisdizionale sia preceduta da un esame in sede amministrativa.

Si impone, quindi, la dichiarazione dell'illegittimità costituzionale della denunciata norma, nella parte in cui non prevede l'esperimento dell'azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo.

2.3. Giova precisare che la declaratoria d'incostituzionalità rimane circoscritta in tali limiti – corrispondenti del resto a quelli segnati dalla stessa prospettazione della questione, quale risulta dal dispositivo dell'ordinanza di rimessione nonché dalle argomentazioni che lo sorreggono, e conformemente al modello già altre volte adottato da questa Corte (v. in particolare le sentenze n. 40 del 1993 e n. 15 del 1991) – perché nell'ipotesi in cui il soggetto si sia avvalso del procedimento amministrativo previsto dai precedenti commi dell'art. 3 in esame, il rispetto dei termini di decadenza stabiliti nel denunciato comma si configura come ragionevole, in quanto congruo, onere collegato alla libertà di scelta della specifica forma di tutela legislativamente riconosciuta al soggetto interessato.

È appena il caso di aggiungere che spetterà poi al giudice di fronte al quale

l'azione è proposta, di verificare – alla stregua del diritto vigente – il *quomodo* ed il *quando* della sua concreta esperibilità (v. ordinanza n. 315 del 1995).

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 3, ultimo comma, della legge 24 gennaio 1978, n. 27 (Modifiche al sistema sanzionatorio in materia di tasse automobilistiche), nella parte in cui non prevede, avverso l'ingiunzione di pagamento dell'ufficio del registro, l'esperibilità dell'azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 26 giugno 1996.

* * *

Sentenza n. 62/1998 (Pres. Guizzi; Red. Chieppa)

Considerato in diritto

1. – La questione di legittimità costituzionale sottoposta all'esame della Corte ha per oggetto l'art. 16, comma 3, della legge 29 dicembre 1990, n. 408, nella parte in cui prevede l'esperibilità dell'azione giudiziaria "di opposizione ad iscrizione a ruolo" di tributi entro centottanta giorni dalla notifica della decisione (di ricorso avverso l'iscrizione a ruolo per motivi di merito e di legittimità) dell'intendente di finanza o, in mancanza di questa, dal sessantesimo giorno dalla notifica del ricorso.

Viene denunciata la violazione degli artt. 24 e 113 della Costituzione da parte della norma denunciata, che impone il previo esperimento del procedimento amministrativo giustiziale, senza che tale imposizione trovi le sue ragioni in esigenze di carattere generale o in superiori finalità di giustizia.

2. – La questione è fondata.

La norma denunciata comporta che la tutela giurisdizionale del soggetto contribuente, nei cui confronti è stata effettuata iscrizione a ruolo di tributi (e sovrattassa), per i quali non è ammesso ricorso alle commissioni tributarie, viene subordinata al previo esperimento del ricorso amministrativo.

Questa Corte, investita dell'esame di costituzionalità di altre norme, sempre nel settore tributario, strutturate in maniera sostanzialmente analoga alla presente (art. 12 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, tassa sulle concessioni governative; art. 39 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, imposta sugli spettacoli; art. 33 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, imposta di bollo), ha sempre ritenuto che l'assoggettamento dell'azione giudiziaria all'onere del previo esperimento di rimedi amministrativi con conseguente differimento della proponibilità dell'azione a un certo termine decorrente dalla data di presentazione del ricorso, è

legittimo solo se giustificato da esigenze di ordine generale o da superiori finalità di giustizia, non ritenute esistenti nei casi considerati (sentenze n. 233 del 1996; n. 56 del 1995; n. 360 del 1994; n. 406 del 1993).

Proprio con riferimento alla tassa automobilistica – cui la fattispecie esaminata dal giudice *a quo* si riferisce, ed alla quale si applica la nuova norma, che ha sostituito l'ingiunzione di pagamento dell'ufficio del registro con l'iscrizione a ruolo del tributo dovuto e della soprattassa e con un meccanismo di contenzioso analogo – la citata sentenza della Corte n. 233 del 1996 ha sottolineato che si tratta di controversie sull'*an* della pretesa creditoria della pubblica amministrazione, essendo l'entità della tassa normativamente predefinita, per cui non vi è una esigenza di accertamenti tecnici o di esame (previo) in sede amministrativa.

3. – La violazione degli art. 24 e 113 della Costituzione risulta ulteriormente evidenziata dalla circostanza che, in base alla norma denunciata in questa sede, il ricorso amministrativo avverso l'iscrizione a ruolo “non sospende l'esecutività del ruolo”, mentre è prevista una semplice “facoltà di disporre la sospensione della riscossione, in tutto o in parte, con provvedimento motivato” dell'intendente di finanza (art. 16, comma 3, della legge n. 408 del 1990). Ancorché vi sia possibilità di tutela giurisdizionale contro il mancato o il viziato (per profili di legittimità) esercizio della facoltà di sospensione dell'intendente, come nei riguardi di tutti gli atti della pubblica amministrazione, è evidente che, attraverso un simile percorso, il soggetto contribuente trova una eccessiva difficoltà per la propria tutela giurisdizionale e rischia di non avere la possibilità di adire un giudice, se non dopo avere già subito quanto meno l'inizio della procedura esecutiva di riscossione per un titolo esecutivo, nei cui confronti non ha immediata tutela giurisdizionale.

4. – Di conseguenza, anche nel presente caso, si impone la dichiarazione dell'illegittimità costituzionale della norma denunciata nella parte in cui non prevede l'esperibilità dell'azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo.

5. – Giova, infine, richiamare anche nella presente occasione le precisazioni della precedente sentenza n. 233 del 1996 in ordine alla ragionevolezza del rispetto dei termini di decadenza, qualora il soggetto contribuente si sia avvalso del procedimento amministrativo in una libera scelta della specifica ulteriore forma di tutela riconosciutagli, nonché in ordine ai poteri del giudice, avanti al quale l'azione è proposta, di verificare le modalità e il termine della concreta esperibilità della stessa azione.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 16, comma 3, della legge 29 dicembre 1990, n. 408 (Disposizioni tributarie in materia di rivalutazione di

beni delle imprese e di smobilizzo di riserve e fondi in sospensione di imposta, nonché disposizioni di razionalizzazione e semplificazione. Deleghe al Governo per la revisione del trattamento tributario della famiglia e delle rendite finanziarie e per la revisione delle agevolazioni tributarie) nella parte in cui non prevede, nelle controversie di cui allo stesso art. 16, comma 2, l'esperibilità dell'azione giudiziaria avverso l'iscrizione a ruolo anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 12 marzo 1998.

* * *

Sentenza n. 81/1998 (Pres. Guizzi; Red. Chieppa)

Considerato in diritto

1. – La questione di legittimità costituzionale sottoposta all'esame della Corte ha per oggetto l'art. 4, comma 8, del d.l. 2 marzo 1989, n. 66 (Disposizioni urgenti in materia di autonomia impositiva degli enti locali e di finanza locale), convertito, con modificazioni, nella legge 24 aprile 1989, n. 144, nella parte in cui, attraverso il richiamo all'art. 20 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 638, subordina la proponibilità dell'azione giudiziaria avverso l'avviso di accertamento di omesso versamento dell'imposta per l'esercizio di imprese e di arti e professioni (ICIAP) alla preventiva proposizione del ricorso in via amministrativa.

Il giudice *a quo* deduce la violazione dell'art. 24 della Costituzione per l'ingiustificata ed eccessiva compressione del diritto di azione.

[*omissis*]

3. – La questione è fondata.

La norma denunciata comporta che la tutela giurisdizionale del soggetto contribuente, nei cui confronti è stato notificato avviso di accertamento per omesso versamento dell'imposta per l'esercizio di imprese e di arti e professioni (ICIAP), per i quali non è ammesso ricorso alle commissioni tributarie, viene subordinata al previo esperimento del ricorso amministrativo.

Questa Corte, investita dell'esame di costituzionalità di altre norme coeve, sempre nel settore tributario, strutturate in maniera sostanzialmente analoga alla presente (art. 12 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, tassa sulle concessioni governative; art. 39 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, imposta sugli spettacoli, art. 33 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, imposta di bollo), ha sempre ritenuto che l'assoggettamento dell'azione giudiziaria all'onere del previo esperimento di rimedi amministrativi con conseguente differimento della proponibilità dell'azione a un certo termine decorrente dalla data di presentazione del ricorso, è legittimo solo se giustificato da esigenze di ordine generale o da superiori finalità

di giustizia, non ritenute esistenti nei casi considerati (sentenze n. 233 del 1996; n. 56 del 1995; n. 360 del 1994; n. 406 del 1993).

4. – La violazione del parametro costituzionale invocato risulta ulteriormente evidenziata quando, come in base alla legge denunciata in questa sede, il ricorso amministrativo non sospenda la riscossione dell'imposta (sentenza n. 62 del 1998) essendo attribuito alla facoltà discrezionale dell'autorità amministrativa che decide il ricorso il potere di sospensione, con provvedimento motivato, in presenza di gravi motivi. Solo per le pene pecuniarie e le sovrattasse è previsto un automatico rinvio della riscossione dopo la decisione della controversia (art. 4, comma 9, del decreto-legge n. 66 del 1989, art. 16, comma 3, della legge n. 408 del 1990).

5. – Di conseguenza, anche nel presente caso, si impone la dichiarazione dell'illegittimità costituzionale della norma denunciata nella parte in cui non prevede l'esperibilità dell'azione giudiziaria avverso l'avviso di accertamento di imposta ICIAP anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo.

6. – Giova, infine, richiamare anche nella presente occasione le precisazioni della precedente sentenza n. 233 del 1996 (confermate nella sentenza n. 62 del 1998) in ordine alla ragionevolezza del rispetto dei termini di decadenza, qualora il soggetto contribuente si sia avvalso del procedimento amministrativo in una libera scelta della specifica ulteriore forma di tutela riconosciutagli, nonché in ordine ai poteri del giudice, avanti al quale l'azione è proposta, di verificare le modalità e il termine della concreta esperibilità della stessa azione.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 4, comma 8, del d.l. 2 marzo 1989, n. 66 (Disposizioni urgenti in materia di autonomia impositiva degli enti locali e di finanza locale) convertito, con modificazioni, nella legge 24 aprile 1989, n. 144, nella parte in cui non prevede l'esperibilità dell'azione giudiziaria avverso l'avviso di accertamento dell'imposta per l'esercizio di imprese e di arti e professioni (ICIAP) anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 25 marzo 1998.

* * *

Sentenza n. 132/1998 (Pres. Bonifacio; Red. N. Reale)

Considerato in diritto

1. – Le questioni di legittimità costituzionale sottoposte all'esame della Corte hanno ad oggetto l'art. 20 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 638 (Disposizione per l'attribuzione di somme agli enti indicati nell'art. 14 della legge 9

ottobre 1971, n. 825, in sostituzione di tributi, contributi e compartecipazioni e norme per la delegabilità delle entrate), nella parte in cui subordina l'accesso alla tutela giurisdizionale al preventivo esperimento dei rimedi di carattere amministrativo, prevedendo che l'azione giudiziaria possa essere promossa entro 90 giorni dalla notificazione della decisione del Ministro, oppure, in ogni caso, dopo 180 dalla presentazione del ricorso al Ministro.

Viene denunciata la violazione dell'art. 3 della Costituzione, essendo disciplinate in maniera differente, per effetto di peculiari interventi della Corte, fattispecie analoghe; inoltre si deduce la concorrente violazione degli artt. 24 e 113 della Costituzione, sotto l'identico profilo che la disposizione comporta una compressione, per effetto della previsione di decadenza, e una limitazione alla proponibilità dell'azione giudiziaria ostacolandone o rendendo difficoltoso l'esercizio.

Le due ordinanze prospettano questioni analoghe tali che i relativi giudizi possano essere riuniti e decisi con un'unica pronuncia.

[*omissis*]

4. – Le altre questioni sono fondate sotto il profilo della violazione degli artt. 24 e 113 della Costituzione.

Infatti la norma denunciata comporta che la tutela giurisdizionale del contribuente, nei cui confronti è stato notificato avviso di accertamento per la tassa raccolta rifiuti o vi sia diniego di rimborso per gli stessi tributi, per i quali non era all'epoca ammesso ricorso alle commissioni tributarie, viene subordinata al previo esperimento del ricorso amministrativo.

Questa Corte, investita dell'esame di costituzionalità di altre norme coeve, sempre nel settore tributario, strutturate in maniera sostanzialmente analoga alla presente (art. 12 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, tassa sulle concessioni governative; art. 39 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, imposta sugli spettacoli; art. 33 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, imposta di bollo; l'art. 4, comma 8, del d.l. 2 marzo 1989, n. 66, convertito, con modificazioni, nella legge 24 aprile 1989, n. 144, ICIAP), ha sempre ritenuto che l'assoggettamento dell'azione giudiziaria all'onere del previo esperimento di rimedi amministrativi (in duplice grado all'intendente di finanza e al Ministro) con conseguente differimento della proponibilità dell'azione a un certo termine decorrente dalla data di presentazione del ricorso, è legittimo solo se giustificato da esigenze di ordine generale o da superiori finalità di giustizia, non ritenute esistenti nei casi considerati (sentenze n. 233 del 1996; n. 56 del 1995; n. 360 del 1994; n. 406 del 1993, e da ultimo, n. 81 del 1998).

Né nella fattispecie disciplinata dall'art. 20 del decreto del Presidente della Repubblica n. 638 (si noti coevo e omologo con le altre norme colpite da illegittimità costituzionale) sussistono esigenze di accertamenti tecnico-amministrativi, posto che si tratta sempre di tributi – anche se locali –, la cui imposizione deve trovare base in una legge, che fissa il presupposto di imposta, nonché l'ambito soggettivo ed oggettivo del tributo, riservando eventuali ed

ulteriori specificazioni ad atti amministrativi generali ed a regolamenti, senza che residuino momenti di discrezionalità nei confronti di singoli contribuenti.

5. – La violazione del parametro costituzionale invocato (art. 24) risulta ulteriormente evidenziata quando, come nel caso della norma denunciata in questa sede, il ricorso amministrativo non ha effetto sospensivo della riscossione dell'imposta (sentenze n. 62 del 1998 e n. 81 del 1998), essendo la sospensione, su domanda di parte e subordinata alla sussistenza di gravi motivi (art. 20, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 638 del 1972), rimessa alle attribuzioni discrezionali dell'autorità amministrativa investita della decisione sul ricorso.

6. – Di conseguenza, si impone la dichiarazione dell'illegittimità costituzionale della norma denunciata nella parte in cui non prevede l'esperibilità dell'azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

Riuniti i giudizi, *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 20 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 638 (Disposizione per l'attribuzione di somme agli enti indicati nell'art. 14 della legge 9 ottobre 1971, n. 825, in sostituzione di tributi, contributi e compartecipazioni e norme per la delegabilità delle entrate), nella parte in cui non prevede l'esperibilità dell'azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 20 aprile 1998.

* * *

Sentenza n. 98/2014 (Pres. Silvestri – Rel. Mattarella) ¹

Considerato in diritto

1. – Con sei ordinanze, le Commissioni tributarie provinciali di Perugia (registro ordinanze n. 68 del 2013), Campobasso (r.o. n. 146 e n. 147 del 2013),

(¹) La sentenza n. 98 del 2014 ha altresì dichiarato inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992, nel testo originario, anteriore alle modificazioni ad esso apportate dall'art. 1, comma 611, lett. *a*), della legge n. 147 del 2013, sollevate in riferimento agli artt. 3, 24, 25 e 111 Cost.

La Corte ha inoltre dichiarato inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992, nel testo originario, anteriore alle modificazioni ad esso apportate dall'art. 1, comma 611, lett. *a*), della legge n. 147 del 2013: i) nella parte in cui prevede la mediazione come, «di fatto, [...] obbligatoria in riferimento agli artt. 3, 24 e 25 Cost.»; ii) nella parte in cui precluderebbe ai contribuenti la tutela cautelare giurisdizionale durante la procedura amministrativa introdotta con il reclamo in riferimento agli artt. 3, 24 e 25 Cost.; iii) nella parte in cui, nel caso di accoglimento del reclamo, non prevede il ristoro delle spese sostenute dal

Benevento (r.o. n. 153 del 2013) e Ravenna (r.o. n. 270 e n. 271 del 2013) hanno sollevato, in riferimento agli artt. 3, 24, 25, 111 e 113 della Costituzione, diverse questioni di legittimità costituzionale dell'art. 17-*bis* del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), inserito dall'art. 39, comma 9, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 15 luglio 2011, n. 111, il quale ha introdotto nella disciplina del processo tributario gli istituti del reclamo e della mediazione.

1.1. – In base all'articolo censurato – le cui disposizioni si applicano «con riferimento agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dal 1° aprile 2012» (comma 11 dell'art. 39 del d.l. n. 98 del 2011) – per le controversie «relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate» e «di valore non superiore a ventimila euro» (da tale ambito applicativo dei nuovi istituti sono peraltro escluse, a norma del comma 4 dello stesso art. 17-*bis*, le liti relative ad atti volti al recupero di aiuti di Stato), chi intende proporre ricorso alla commissione tributaria provinciale «è tenuto preliminarmente a presentare reclamo» (comma 1) alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, «le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili» (comma 5). L'adempimento di tale obbligo di previa presentazione del reclamo «è condizione di ammissibilità del ricorso», la cui inammissibilità «è rilevabile in ogni stato e grado del giudizio» (comma 2, primo e secondo periodo). Quanto alla disciplina del procedimento, il comma 6 dell'art. 17-*bis* opera anzitutto un richiamo agli artt. 12, 18, 19, 20, 21 e 22, comma 4, del medesimo d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto compatibili, richiamo comportante, tra l'altro, che il reclamo deve: a) rispettare l'obbligo dell'assistenza tecnica di un difensore abilitato, salvo che si tratti di controversie di valore inferiore a 5.000.000 di lire, pari a 2.582,28 euro (art. 12); b) contenere le indicazioni (concernenti il giudice, il ricorrente, il convenuto, l'atto impugnato, l'oggetto della domanda e i motivi) corrispondenti

contribuente per la presentazione dello stesso e per lo svolgimento della successiva procedura amministrativa in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost.

La Corte ha poi dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992, nel testo originario, anteriore alle modificazioni ad esso apportate dall'art. 1, comma 611, lett. a), della legge n. 147 del 2013, nella parte in cui prevede l'obbligo, per chi intende proporre ricorso avverso atti emessi dall'Agenzia delle entrate e di valore non superiore a ventimila euro, di presentare preliminarmente reclamo in riferimento agli artt. 3, 24 e 113 Cost.

Sono state altresì dichiarate non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992, nel testo originario, anteriore alle modificazioni ad esso apportate dall'art. 1, comma 611, lett. a), della legge n. 147 del 2013: i) nella parte in cui non prevede che la mediazione sia svolta da un terzo in riferimento agli artt. 3, 24 e 25 Cost.; ii) nella parte in cui impone al contribuente di indicare nel reclamo le proprie «prospettazioni difensive» e non gli consente di modificarle nell'eventuale successivo giudizio in riferimento all'art. 24 Cost.

al contenuto del ricorso introduttivo del giudizio davanti alla commissione tributaria provinciale (art. 18, comma 2), nonché la sottoscrizione del difensore o della parte che stia in giudizio personalmente, così come stabilito per il ricorso (art. 18, comma 3); c) riguardare gli stessi atti imponibili ed avere lo stesso oggetto del ricorso (art. 19); d) essere presentato con le modalità ed entro i termini previsti per la proposizione del ricorso, cioè mediante notifica a norma dei commi 2 e 3 dell'art. 16 del d.lgs. n. 546 del 1992 (art. 20), da effettuare entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'atto oggetto del reclamo (art. 21, comma 1); e) essere accompagnato dall'originale o dalla fotocopia dell'atto contro il quale è indirizzato e dai documenti che si intendono produrre (art. 22, comma 4). Il contenuto del reclamo – che corrisponde, per il resto, come si è visto, a quello del ricorso – può differenziarsi da quest'ultimo in quanto, a norma del comma 7 dell'art. 17-*bis*, «Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa». Il comma 8 dell'articolo impugnato stabilisce, tra l'altro, che l'organo destinatario del reclamo, se non intende accogliere lo stesso né la proposta di mediazione in esso eventualmente contenuta, «formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa». Alla mediazione si applicano le disposizioni dell'art. 48 del d.lgs. n. 546 del 1992 sulla conciliazione giudiziale, in quanto compatibili (ultimo periodo del comma 8). A norma del comma 9, «Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. I termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data. Se l'Agenzia delle entrate respinge il reclamo in data antecedente, i predetti termini decorrono dal ricevimento del diniego. In caso di accoglimento parziale del reclamo, i predetti termini decorrono dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale». Da tale disposizione consegue quindi che: a) l'organo investito del reclamo può accogliere lo stesso (annullando l'atto in tutto o in parte conformemente alle richieste del reclamante) oppure respingerlo o, ancora, accoglierlo parzialmente; b) qualora, entro il termine di novanta giorni dalla presentazione del reclamo, non venga notificato l'accoglimento del medesimo e non sia stata conclusa la mediazione, «il reclamo produce gli effetti del ricorso»; c) la stessa «conversione» *ope legis* del reclamo in ricorso consegue – in virtù dell'evidente analogia di tali fattispecie – alla notificazione, prima del decorso del menzionato termine di novanta giorni, di un atto che respinga, in tutto o in parte, il reclamo stesso; d) in tutti tali casi, il contribuente potrà adire la commissione tributaria costituendosi in giudizio entro il termine di trenta giorni previsto dal richiamato art. 22 del d.lgs. n. 546 del 1992 – decorrenti, a seconda del caso, dal novantesimo giorno dalla presentazione del reclamo o dalla data, anteriore, in cui ha ricevuto la notificazione dell'atto che respinge lo stesso reclamo in tutto o in parte – mediante il deposito, nella segreteria della

commissione tributaria adita (o trasmissione alla stessa a mezzo posta) dell'originale del reclamo notificato a norma degli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile o di copia conforme di quello notificato mediante consegna o spedizione per posta all'Agenzia delle entrate. Il comma 10 dell'art. 17-*bis* disciplina le spese del giudizio e del procedimento di reclamo/mediazione nel caso in cui venga instaurato il giudizio davanti alla commissione tributaria provinciale (nulla è espressamente previsto, invece, con riguardo alle spese del procedimento introdotto con il reclamo nel caso in cui il giudizio, in seguito all'accoglimento del reclamo, non venga avviato). Per le controversie che rientrano nell'indicato campo di operatività dell'art. 17-*bis* è esclusa l'applicabilità della conciliazione giudiziale di cui all'art. 48-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992 (comma 1 dell'art. 17-*bis*).

1.2. – Secondo le Commissioni tributarie provinciali di Perugia (r.o. n. 68 del 2013) e di Ravenna (r.o. n. 270 e n. 271 del 2013), l'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992 si porrebbe in contrasto, anzitutto, con gli artt. 3, 24 e 25 Cost., perché: a) utilizza l'«istituto della mediazione in modo erroneo ed illogico» (r.o. n. 68 del 2013) o «controvertibile» (r.o. n. 270 e n. 271 del 2013), in quanto: a.1.) in contrasto con l'art. 3, lettera a), della direttiva 21 maggio 2008, n. 2008/52/CE (Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio relativa a determinati aspetti della mediazione in materia civile e commerciale) – il quale, col prevedere che il «procedimento [in cui la mediazione consiste] può essere avviato dalle parti, suggerito od ordinato da un organo giurisdizionale o prescritto dal diritto di uno Stato membro», evidenzia che «l'organo della mediazione deve essere estraneo alle parti» – affiderebbe il ruolo di mediatore, «in sostanza», a una delle parti della controversia (la Direzione provinciale o la Direzione regionale che ha emanato l'atto); a.2.) configura la mediazione, sia che venga proposta dal reclamante sia che venga proposta d'ufficio, come, «di fatto, [...] obbligatoria e come tale, in materia civile, già dichiarata incostituzionale, anche se per diversa ragione (eccesso di delega)», dalla Corte costituzionale, con la sentenza n. 272 del 2012; b) comporta «la incongruenza tra i termini previsti per il reclamo e la mediazione» e la previsione «dell'art. 23 co. 30 del D.L. 6.7.2011 convertito con modificazioni dalla legge n. 111 del 2011» [rectius, dell'art. 29 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 (Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 30 luglio 2010, n. 122, come modificato dall'art. 23, comma 30, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 15 luglio 2011, n. 111] secondo cui gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto divengono esecutivi decorsi sessanta giorni dalla loro notificazione, atteso che, poiché la costituzione in giudizio del contribuente è possibile solo dopo l'esaurimento della procedura di reclamo/mediazione (comma 9, secondo periodo, dell'art. 17-*bis*), durante tale fase

amministrativa lo stesso non può chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto ai sensi dell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 ed è costretto, perciò, a pagare gli importi indicati nell'avviso di accertamento, divenuto, nel frattempo, esecutivo. Secondo le stesse Commissioni tributarie provinciali di Perugia e di Ravenna, l'impugnato art. 17-*bis* violerebbe l'art. 3 Cost. anche perché, irragionevolmente, assicurerebbe una maggiore tutela giurisdizionale (consistente, in particolare, nella possibilità di adire immediatamente il giudice tributario e di chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato): a) ai contribuenti che sono parti di controversie relative a tributi di pertinenza di soggetti impositori diversi dall'Agenzia delle entrate rispetto a quelli che sono parti di controversie relative a tributi di pertinenza di tale Agenzia; b) ai contribuenti che potrebbero essere debitori dell'Agenzia delle entrate per un importo superiore a ventimila euro rispetto a quelli che potrebbero esserlo per un importo non superiore a tale cifra.

1.3. – Secondo la Commissione tributaria provinciale di Campobasso (r.o. n. 146 e n. 147 del 2013), l'impugnato art. 17-*bis*, stabilendo, quale conseguenza dell'inosservanza dell'obbligo della previa presentazione del reclamo da esso previsto, l'inammissibilità del ricorso, violerebbe: a) l'art. 24 Cost. (in relazione sia al diritto di agire in giudizio che al diritto di difesa), perché tale conseguenza (diversamente dall'improcedibilità del ricorso) sacrifica eccessivamente il diritto di agire in giudizio, comportandone la perdita definitiva; b) l'art. 3 Cost. (in relazione sia al principio di uguaglianza che a quello di ragionevolezza) e l'art. 113 Cost. (in relazione al divieto di limitare la tutela giurisdizionale avverso gli atti della pubblica amministrazione per determinate categorie di atti), perché: b.1.) esistendo già altri «preventivi istituti deflattivi (quali l'autotutela, l'obbligo del preventivo contraddittorio, l'accertamento con adesione)», non sono ravvisabili quelle «esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia» idonee a giustificare, in base alla giurisprudenza costituzionale, l'imposizione dell'obbligo preliminare di presentazione del reclamo, il quale costituisce, perciò, «solo un rilevante aggravio del procedimento» che, in quanto condizione di ammissibilità del ricorso, «genera una irragionevole discriminazione tra il diritto del contribuente a corrispondere il giusto tributo e la potestà impositiva dell'Amministrazione»; b.2.) comporta una limitazione della tutela giurisdizionale solo per i contribuenti ai quali detto reclamo è imposto (e non, quindi, per i contribuenti parti di controversie relative ad atti emessi da enti impositori diversi dall'Agenzia delle entrate o di controversie relative ad atti emessi da detta Agenzia ma di valore superiore a ventimila euro). L'articolo impugnato, imponendo, al comma 6 (in virtù del richiamo, da questo operato, all'art. 18 del d.lgs. n. 546 del 1992), che il contenuto del reclamo sia identico a quello del ricorso di cui esso potrà, eventualmente, produrre gli effetti, violerebbe poi l'art. 24 Cost. perché «la anticipata discovery della tesi difensiva del contribuente nella fase amministrativa, che obbligatoriamente deve precedere la fase del giudizio, con conseguente immodificabilità di ulteriori prospettazioni difen-

sive nell'eventuale giudizio in relazione a un provvedimento ancora da valutare, costituisce grave pregiudizio difensivo per il contribuente». L'art. 17-*bis* è censurato anche in quanto, precludendo la tutela cautelare giurisdizionale – in particolare la possibilità di chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto ai sensi dell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 – durante tutto il tempo necessario per lo svolgimento del procedimento amministrativo introdotto dal reclamo, lederebbe: a) l'art. 3 Cost., per la «irrazionalità e diversità di trattamento» che ciò comporta, atteso che detta preclusione: a.1.) opera solo nei confronti dei contribuenti ai quali detto reclamo è imposto; a.2.) è «del tutto irrazionale [...] e assolutamente non giustificabile trattandosi della tutela giurisdizionale di posizioni giuridiche soggettive che devono essere garantite in modo particolare in presenza della immediata esecutività degli avvisi di accertamento (art. 29 DL 78/2010) o in caso di ricorso avverso cartelle esattoriali (*ex* art. 36-*bis* d.P.R. 600/73 o 54-*bis* d.P.R. 633/72 o in caso di ricorso avverso il ruolo)»; b) l'art. 24 Cost., che garantisce il diritto di difesa, e l'art. 25 Cost., che vieta che chiunque possa essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge, perché «il contribuente potrà rivolgersi al proprio giudice naturale per ottenere un provvedimento cautelare» solo dopo l'inutile esperimento della procedura amministrativa conseguente al reclamo, mentre nelle more di tale procedura, pur in presenza di un danno grave e irreparabile che gli derivi dall'atto, è privato della tutela cautelare giurisdizionale. Ulteriori censure sono avanzate dai rimettenti con riguardo al fatto che l'articolo impugnato prevede una disciplina delle spese del procedimento di reclamo solo per il caso in cui si pervenga alla fase giurisdizionale, ciò che comporterebbe il contrasto con: a) l'art. 3 Cost. (in relazione sia al principio di uguaglianza che a quello di ragionevolezza), perché, nel caso in cui non si pervenga a detta fase, il contribuente avrà sostenuto delle spese per la remunerazione del difensore di cui si è dovuto avvalere – in ragione del fatto che al reclamo si applicano le regole generali in materia di assistenza tecnica dettate dall'art. 12 del d.lgs. n. 546 del 1992 – che non gli saranno rimborsate neppure nel caso di accoglimento del reclamo, «mentre l'A.F. beneficia del risparmio delle spese del giudizio che non sarà instaurato»; b) l'art. 24 Cost., perché «il diritto di difesa non viene garantito nella sua interezza ma solo previa la detrazione delle spese per l'assistenza tecnica». L'articolo 17-*bis* violerebbe ancora l'art. 111, «I comma ultima parte» (*recte*: secondo comma, ultimo periodo), Cost., che prevede che la legge assicuri la ragionevole durata del processo, in quanto, potendosi verificare che, nel caso in cui sia formulata istanza di accertamento con adesione, al periodo di novanta giorni di sospensione dei termini per l'impugnazione dell'atto previsto dall'art. 6 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale) – cui potrebbe sommarsi la sospensione di quarantacinque giorni nel periodo feriale – potrebbe aggiungersi il termine di sessanta giorni previsto per la presentazione del reclamo e, «in caso di silenzio dell'A.F. sul reclamo», l'ulteriore periodo di novanta giorni, per un totale di

duecentottantacinque giorni, cioè di oltre nove mesi, con la conseguenza che il processo tributario potrebbe essere instaurato solo dopo il decorso di tale tempo, «non è in alcun modo possibile ritenere che con l'introduzione dell'istituto del reclamo il legislatore abbia rispettato il principio posto dall'art. 111 della Costituzione». Secondo la Commissione tributaria provinciale di Campobasso, sarebbe infine violato l'art. 111 Cost. perché, nel caso in cui debbano essere impugnati, entro lo stesso termine, più provvedimenti, per l'impugnazione di alcuni soltanto dei quali deve essere preliminarmente presentato il reclamo, «non sembra dubbio che [...] la evidente complicazione processuale, dovuta alla diversità del termine per la costituzione in giudizio del ricorrente, con conseguente rischio di inammissibilità del ricorso, indurrà il contribuente a presentare distinti ricorsi con conseguente vanificazione dei benefici processuali derivanti dalla presentazione [di un] ricorso cumulativo».

1.4. – Ad avviso della Commissione tributaria provinciale di Benevento (r.o. n. 153 del 2013), infine, l'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992, violerebbe: a) l'art. 3 Cost. in quanto: a.1.) riferendosi alle sole controversie di valore non superiore a ventimila euro, «impedirebbe: 1. sia la riunione di controversie aventi il medesimo oggetto ed inerenti soggetti cointeressati; 2. sia un'unica discussione»; a.2.) nel caso in cui il reclamo venga accolto o la mediazione vada a buon fine, le spese del procedimento introdotto dal reclamo resterebbero a carico del contribuente, mentre l'amministrazione finanziaria beneficia di un risparmio per via della mancata instaurazione della fase contenziosa; a.3.) i contribuenti che sono parti di controversie con enti impositori diversi dall'Agenzia delle entrate «si troverebbero ad avere [...] una serie di garanzie maggiori ed un iter processuale più spedito, anche in ordine alla richiesta di eventuali sospensive degli atti impugnati»; b) l'art. 24 Cost., perché, comprime la possibilità di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi subordinandola all'esperimento di una previa fase amministrativa imposta a pena di inammissibilità del ricorso, «in contrasto con l'inviolabilità del diritto di difesa»; c) l'art. 111 Cost. perché: c.1.) in relazione al principio della ragionevole durata del processo, «rischia, mancando un necessario coordinamento con l'istituto dell'accertamento con adesione, di dilatare eccessivamente i tempi di introduzione del giudizio tributario»; c.2.) sempre in relazione al principio della ragionevole durata del processo, i «tempi [di definizione delle controversie] appaiono [...] non congrui [...] in riferimento all'immediata esecutività, decorsi sessanta giorni dalla notifica, sia degli avvisi di accertamento che delle cartelle di pagamento, rimanendo comunque precluso al contribuente l'accesso all'istituto della sospensiva di cui all'art. 47 del decreto legislativo numero 546 del 1992»; c.3.) in contrasto con il principio della terzietà dell'organo al quale deve essere conferito il compito di decidere il reclamo e di mediatore, attribuisce detti compiti a una delle parti della controversia; d) non precisati parametri, «per l'assenza di un obbligo in tale senso e della giusta

terzietà del mediatore rispetto alle parti coinvolte nell'ambito della normativa comunitaria».

2. – In considerazione della coincidenza dell'oggetto e della parziale coincidenza delle censure prospettate dai rimettenti, i giudizi devono essere riuniti per essere congiuntamente trattati e decisi.

3. – Prima di esaminare le questioni di legittimità costituzionale sollevate, occorre rilevare che, successivamente alle ordinanze di rimessione, l'impugnato art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992 è stato modificato dall'art. 1, comma 611, lettera *a*), della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge di stabilità 2014), il quale ha sostituito il comma 2, inserito due nuovi periodi tra gli originari primo e secondo periodo del comma 8, sostituito con un nuovo periodo gli originari terzo e quarto periodo del comma 9 e inserito un nuovo comma 9-*bis*.

Il menzionato *ius superveniens*, in particolare, ha modificato la disciplina del testo originario dell'art. 17-*bis* nel senso di prevedere: *a*) il nuovo comma 2, che: «La presentazione del reclamo è condizione di procedibilità del ricorso. In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di novanta giorni di cui al comma 9, l'Agenzia delle entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio, può eccepire l'improcedibilità del ricorso e il presidente, se rileva l'improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione»; *b*) i nuovi periodi del comma 8 (gli attuali secondo e terzo), che: «L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi»; *c*) il nuovo periodo del comma 9 (l'attuale terzo), che «Ai fini del computo del termine di novanta giorni, si applicano le disposizioni sui termini processuali»; *d*) il nuovo comma 9-*bis*, che «La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla data dalla quale decorre il termine di cui all'articolo 22, fermo restando che in assenza di mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta. La sospensione non si applica nel caso di improcedibilità di cui al comma 2».

Tali modificazioni dell'impugnato art. 17-*bis* non possono, peraltro, avere alcuna influenza sui giudizi principali. In proposito, va rilevato che la lettera *b*) del comma 611 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013 ha previsto che «Le modifiche di cui alla lettera *a*) si applicano agli atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della presente legge» (cioè – essendo detta legge entrata in vigore il 1° gennaio 2014 – agli atti notificati a decorrere dal 2 marzo 2014). Ne consegue che l'indicato *ius novum* non si applica alle fattispecie oggetto dei giudizi a *quibus*, le quali continuano a essere regolate dal testo originario dell'art. 17-*bis*. Deve quindi escludersi la necessità di restituire gli atti ai giudici rimettenti affinché valutino la perdurante rilevanza

– certamente non venuta meno per effetto delle indicate sopravvenienze normative – e la non manifesta infondatezza delle questioni.

Per altro verso, le modificazioni introdotte dall'art. 1, comma 611, lettera a), della legge n. 147 del 2013, non sono tali da potere indurre questa Corte a estendere le questioni sollevate anche alla nuova formulazione dell'art. 17-*bis*. In proposito, quanto alle modifiche apportate ai commi 8 e 9, è sufficiente osservare che esse regolano fattispecie estranee a quelle disciplinate dalle norme oggetto delle censure avanzate dai rimettenti. Quanto alle modifiche consistite nella sostituzione del comma 2 e nell'inserimento del nuovo comma 9-*bis*, esse incidono, invece, sulle norme oggetto di alcune delle questioni di legittimità sollevate dai giudici a *quibus*. Il nuovo comma 2 dell'art. 17-*bis* prevede infatti che la presentazione del reclamo non è più, come nel testo previgente, una condizione di ammissibilità del ricorso, la cui omissione determinava la perdita del diritto di proporre l'azione in giudizio – previsione che, come si è visto, è censurata da alcuni dei rimettenti – ma costituisce una condizione di procedibilità dello stesso; inoltre, l'improcedibilità del ricorso depositato prima del decorso del termine di novanta giorni previsto dal comma 9 è rilevabile solo su eccezione dell'Agenzia delle entrate in sede di rituale costituzione in giudizio. Il nuovo comma 9-*bis* dell'art. 17-*bis*, d'altro canto, col prevedere la sospensione della riscossione e dell'obbligo di pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo in pendenza della relativa procedura, incide sulle questioni con le quali alcuni dei rimettenti, come pure si è visto, hanno lamentato la mancanza, nell'originario art. 17-*bis*, durante la stessa procedura, di una tutela cautelare giurisdizionale, pur a fronte della possibilità di esecuzione – ora esclusa – delle pretese impositive risultanti dagli atti oggetto di reclamo. Poiché, pur restando impregiudicata ogni valutazione in ordine alla legittimità del menzionato *ius superveniens*, esso appare chiaramente diretto a elidere o, comunque, ad attenuare, gli indicati profili di censura prospettati nelle ordinanze di rimessione, deve escludersi che gli stessi possano essere trasferiti anche sul nuovo testo dell'art. 17-*bis*.

Per le ragioni indicate, lo scrutinio di questa Corte avrà ad oggetto l'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992 esclusivamente nel suo testo originario, anteriore alle modificazioni ad esso apportate dalla lettera a) del comma 611 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013.

4. – Si deve ora procedere all'esame dei profili di inammissibilità di alcune questioni sollevate con le singole ordinanze di rimessione.

4.1. – Con riguardo alle questioni sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Campobasso con l'ordinanza iscritta al r.o. n. 147 del 2013, l'Avvocatura generale dello Stato, dopo avere fatto presente che, successivamente a tale ordinanza di rimessione, la cartella di pagamento impugnata nel processo principale era stata annullata in via di autotutela, ha chiesto a questa Corte di valutare «la persistenza o meno di un interesse alla pronuncia».

L'eccezione non è fondata.

In proposito, è sufficiente richiamare l'art. 18 delle norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, il quale, stabilendo che «La sospensione, l'interruzione e l'estinzione del processo principale non producono effetti sul giudizio davanti alla Corte costituzionale», esclude che l'eventuale estinzione del processo pendente davanti alla Commissione tributaria provinciale rimettente per cessazione della materia del contendere a séguito dell'annullamento dell'impugnata cartella di pagamento (art. 46 del d.lgs. n. 546 del 1992) possa avere effetti sul giudizio di legittimità costituzionale.

4.2. – L'Avvocatura generale dello Stato ha eccepito l'inammissibilità delle questioni sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Benevento con l'ordinanza iscritta al r.o. n. 153 del 2013 per la «mancata indicazione degli elementi necessari per valutare la rilevanza della questione (non vengono indicati nemmeno gli importi in contestazione, da cui dipende l'applicabilità o meno della disposizione censurata)».

L'eccezione è fondata.

La Commissione tributaria provinciale di Benevento, nel descrivere la controversia sottoposta al suo esame, ha, in effetti, ommesso di indicarne il valore. Tale circostanza non consente a questa Corte di verificare se detta lite rientri tra quelle per le quali l'impugnato art. 17-*bis* impone la preliminare presentazione del reclamo e, quindi, di effettuare il necessario controllo sulla rilevanza delle questioni di legittimità di tale articolo sollevate dal rimettente.

Né la rilevata omissione potrebbe essere superata attraverso l'esame del fascicolo del giudizio principale, stante il principio di autosufficienza dell'ordinanza di rimessione.

Le questioni sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Benevento con l'ordinanza di cui al r.o. n. 153 del 2013 devono, perciò, essere dichiarate inammissibili.

4.3. – La difesa dello Stato ha eccepito l'inammissibilità anche delle questioni sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Ravenna con l'ordinanza iscritta al r.o. n. 270 del 2013 «sotto il profilo della corretta ricostruzione dei fatti di causa nell'ordinanza, che sembra essere identica alla questione parallela (n. 271/2013 r.o.), nonostante i ricorrenti siano diversi».

Anche tale eccezione è fondata.

La Commissione tributaria provinciale di Ravenna, nell'ordinanza iscritta al r.o. n. 270 del 2013, anziché descrivere la fattispecie oggetto del giudizio sottoposto al suo esame, ha, per errore, riprodotto la stessa descrizione della fattispecie che figura nell'ordinanza iscritta al r.o. n. 271 del 2013. Che, a fronte di due ordinanze che presentano un'identica descrizione della fattispecie, l'errore riguardi l'ordinanza iscritta al r.o. n. 270 del 2013 e non l'ordinanza iscritta al r.o. n. 271 del 2013 risulta chiaramente dal raffronto tra detta descrizione della fattispecie e il frontespizio dei due atti. Infatti, mentre i ricorrenti e gli atti impugnati che figurano nel frontespizio dell'ordinanza di cui al r.o. n. 271 del 2013 corrispondono a quelli indicati nella descrizione della

fattispecie, nel frontespizio dell'ordinanza di cui al r.o. n. 270 del 2013 sono indicati un ricorrente e atti impugnati che nulla hanno a che fare con tale descrizione.

L'indicato errore del rimettente si traduce nella totale omissione della descrizione della fattispecie effettivamente sottoposta al suo esame e, di conseguenza, nell'impossibilità per questa Corte di effettuare il necessario controllo sulla rilevanza delle questioni dallo stesso sollevate.

Anche in questo caso, il principio di autosufficienza dell'ordinanza di rimessione esclude che la menzionata carenza possa essere superata attraverso l'esame del fascicolo del giudizio principale.

Le questioni sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Ravenna con l'ordinanza di cui al r.o. n. 270 del 2013, devono, perciò, essere dichiarate inammissibili.

4.4. – Anche le questioni sollevate dalla medesima Commissione tributaria provinciale di Ravenna con l'ordinanza iscritta al r.o. n. 271 del 2013 sono inammissibili per carenti descrizione della fattispecie e motivazione sulla rilevanza.

Quanto al primo aspetto, va osservato che la Commissione tributaria rimettente, nel descrivere la fattispecie sottoposta al suo esame, non specifica né se i ricorrenti avessero presentato il reclamo previsto dal censurato art. 17-*bis* – con la conseguenza che resta ignoto se si sia svolta la conseguente procedura amministrativa e se sia stato esperito un tentativo di mediazione – né se, in caso affermativo, con la domanda di tutela cautelare giurisdizionale proposta (alla quale, peraltro, il giudice *a quo* fa riferimento solo nel frontespizio dell'ordinanza di rimessione), i ricorrenti avessero chiesto che l'esecuzione degli atti impugnati fosse sospesa già durante la pendenza di detta procedura amministrativa (ciò che, secondo la Commissione rimettente, la norma impugnata illegittimamente precluderebbe), oppure solo dopo la loro costituzione in giudizio (quando l'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 certamente consente di chiedere la sospensione dell'atto impugnato).

A fronte di tali carenze della descrizione della fattispecie, l'ordinanza di rimessione è priva di qualsiasi motivazione sulla rilevanza delle questioni sollevate, limitandosi ad affermare, a proposito di tale requisito di ammissibilità delle stesse, come l'art. 17-*bis* «presenti profili di illegittimità costituzionale che si riflettono direttamente sull'esito del ricorso in esame».

Per tali ragioni, anche le questioni sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Ravenna con l'ordinanza iscritta al r.o. n. 271 del 2013 devono essere dichiarate inammissibili.

5. – Si può ora passare all'esame delle questioni sollevate con le ordinanze iscritte al r.o. n. 68, n. 146 e n. 147 del 2013. A tale fine, le censure prospettate devono essere raggruppate in base al loro oggetto, costituito dai vari significati normativi dell'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992 che le rimettenti Commis-

sioni tributarie provinciali ritengono in contrasto con i parametri costituzionali invocati.

6. – Un primo gruppo di questioni – sollevate, in riferimento agli artt. 3 (in relazione ai principi di uguaglianza e di ragionevolezza), 24 (in relazione sia al diritto di agire in giudizio che al diritto di difesa) e 113 Cost. (in relazione al divieto, previsto dal secondo comma di tale articolo, di limitare la tutela giurisdizionale avverso gli atti della pubblica amministrazione per determinate categorie di atti), dalla Commissione tributaria provinciale di Campobasso con le identiche ordinanze iscritte al r.o. n. 146 e n. 147 del 2013 – ha a oggetto, da un lato, in via generale, l'imposizione, a chi intenda proporre ricorso avverso atti emessi dall'Agenzia delle entrate e di valore non superiore a ventimila euro, dell'obbligo del preliminare reclamo, con la conseguente preclusione, per il contribuente, della possibilità di agire in giudizio durante il tempo previsto per lo svolgimento della procedura amministrativa introdotta con tale atto; dall'altro lato, e più in particolare, la previsione secondo cui l'omissione della presentazione del reclamo comporta l'inammissibilità del ricorso.

6.1. – Con riguardo al differimento della possibilità di accedere al giudice tributario determinato dall'obbligatorietà della procedura di reclamo, la Commissione tributaria provinciale di Campobasso prospetta anzitutto la violazione degli artt. 3 e 113, secondo comma, Cost., deducendo che l'esistenza, nell'ordinamento tributario, di «altri preventivi istituti deflattivi (quali l'autotutela, l'obbligo del preventivo contraddittorio, l'accertamento con adesione)» escluderebbe la sussistenza di quelle «esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia» idonee a giustificare, in base alla giurisprudenza costituzionale, detto differimento e renderebbe il reclamo «solo un rilevante aggravio del procedimento».

6.2. – Tali censure – con le quali, in effetti, la Commissione rimettente contesta anche, sia pure implicitamente, la violazione dell'art. 24 Cost. – non sono fondate.

In proposito, va premesso che la consolidata giurisprudenza di questa Corte esclude che la garanzia costituzionale della tutela giurisdizionale implichi necessariamente una relazione di immediatezza tra il sorgere del diritto (o dell'interesse legittimo) e tale tutela (sentenze n. 154 e n. 82 del 1992, n. 130 del 1970, n. 64 del 1964), essendo consentito al legislatore di imporre l'adempimento di oneri – in particolare, il previo esperimento di un rimedio amministrativo – che, condizionando la proponibilità dell'azione, ne comportino il differimento, purché gli stessi siano giustificati da esigenze di ordine generale o da superiori finalità di giustizia (sentenze n. 132, n. 81 e n. 62 del 1998, n. 233 del 1996, n. 56 del 1995, n. 255 del 1994, n. 406 del 1993, n. 154 del 1992; in termini simili, sentenze n. 403 del 2007, n. 251 del 2003, n. 276 del 2000, n. 113 del 1997, n. 82 del 1992, n. 130 del 1970).

È questo il caso del reclamo e della mediazione tributari, i quali, col favorire la definizione delle controversie (che rientrino nel menzionato ambito di

applicazione dei due istituti) nella fase pregiudizionale introdotta con il reclamo, tendono a soddisfare l'interesse generale sotto un duplice aspetto: da un lato, assicurando un più pronto e meno dispendioso (rispetto alla durata e ai costi della procedura giurisdizionale) soddisfacimento delle situazioni sostanziali oggetto di dette controversie, con vantaggio sia per il contribuente che per l'amministrazione finanziaria; dall'altro, riducendo il numero dei processi di cui sono investite le commissioni tributarie e, conseguentemente, assicurando il contenimento dei tempi e un più attento esame di quelli residui (che, nell'ambito di quelli promossi nei confronti dell'Agenzia delle entrate, comportano le più rilevanti conseguenze finanziarie per le parti).

Contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione tributaria provinciale di Campobasso, la concorrenza di «altri preventivi istituti deflattivi (quali l'autotutela, l'obbligo del preventivo contraddittorio, l'accertamento con adesione)» non esclude né, come è ovvio, l'astratta adeguatezza del reclamo e della mediazione tributari al soddisfacimento dell'indicato interesse generale, né la concreta idoneità e utilità di tali istituti al conseguimento di detto fine. Al riguardo, è sufficiente osservare come l'obbligatorietà della procedura introdotta dal reclamo (a fronte della facoltatività delle istanze di autotutela e di accertamento con adesione) e la previsione della mediazione quale strumento di composizione delle controversie legato alla valutazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, anche dell'economicità dell'azione amministrativa – oltre che dell'eventuale incertezza (in diritto) delle questioni controverse e del grado di sostenibilità (in fatto) della pretesa – conferiscano al reclamo e alla mediazione tributari una particolare effettività sul piano del più pronto soddisfacimento delle situazioni sostanziali e della deflazione del carico di lavoro della giurisdizione tributaria. Deve quindi negarsi anche che il reclamo costituisca – come invece sostenuto dalla Commissione rimettente – «solo un rilevante aggravio del procedimento».

6.3. – Sempre a proposito del rinvio dell'accesso al giudice tributario determinato dall'obbligatorietà del reclamo, la Commissione tributaria provinciale di Campobasso ha dedotto che gli artt. 3 e 113 Cost. sarebbero violati anche sotto il diverso profilo che detto differimento della tutela giurisdizionale è imposto solo ai contribuenti che sono parti di controversie che rientrano nell'ambito di applicazione dell'impugnato art. 17-*bis* e non, quindi, a tutti gli altri contribuenti (in particolare, a quelli che sono parti di controversie relative ad atti emessi da enti impositori diversi dall'Agenzia delle entrate o di controversie relative ad atti emessi da tale Agenzia ma di valore superiore a ventimila euro).

Neppure tali censure sono fondate.

Va in proposito osservato che, delle controversie instaurate davanti alle commissioni tributarie provinciali, quelle nei confronti dell'Agenzia delle entrate costituiscono, notoriamente, la grande maggioranza e che, nell'ambito di queste ? come confermano i dati (relativi all'anno 2010) riportati nella Relazione

tecnica allegata al disegno di legge di conversione del d.l. n. 98 del 2011 (A.S. n. 2814) ? quelle di valore non superiore a ventimila euro rappresentano, a loro volta, la maggioranza sul piano numerico, mentre corrispondono, sul piano del valore, ad una percentuale assai ridotta del valore complessivo delle controversie instaurate nei confronti di detta Agenzia. Alla stregua di tali elementi, deve ritenersi che il legislatore abbia perseguito l'indicato interesse generale a deflazionare il contenzioso tributario in modo ragionevole, prevedendo il rinvio dell'accesso al giudice con riguardo alle liti (quelle nei confronti dell'Agenzia delle entrate) che rappresentano il numero più consistente delle controversie tributarie e, al contempo, a quelle di esse che comportano le minori conseguenze finanziarie sia per la parte privata sia per quella pubblica. La scelta del legislatore, in quanto congrua rispetto alla *ratio* dell'intervento normativo, è perciò frutto di un corretto esercizio della discrezionalità legislativa, non censurabile né, come si è visto, sul piano del diritto alla tutela giurisdizionale, né sul piano del rispetto dei principi di uguaglianza e di ragionevolezza.

La previsione dell'obbligo della preliminare presentazione del reclamo non viola, pertanto, nessuno degli invocati parametri.

6.4. – La Commissione tributaria provinciale di Campobasso ha impugnato anche la specifica previsione secondo cui l'omissione della presentazione del reclamo comporta l'inammissibilità del ricorso, lamentando che la stessa sacrificerebbe eccessivamente il diritto alla tutela giurisdizionale garantito dall'art. 24 Cost. in quanto comporta la perdita del diritto di agire in giudizio.

La questione – che investe esclusivamente il comma 2 dell'art. 17-*bis* (dove è stabilita la sanzione dell'inammissibilità del ricorso per la mancata presentazione del reclamo, nonché la rilevabilità d'ufficio di tale inammissibilità in ogni stato e grado del giudizio) – è fondata.

La giurisprudenza di questa Corte, nell'affermare – come si è visto al punto 6.2. – la legittimità di forme di accesso alla giurisdizione condizionate al previo adempimento di oneri quando questi siano finalizzati al perseguimento di interessi generali, ha tuttavia precisato che, anche là dove ricorra tale circostanza, il legislatore «è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa» (sentenza n. 154 del 1992; in termini analoghi, sentenze n. 360 del 1994, n. 406 del 1993, n. 530 del 1989), «deve contenere l'onere nella misura meno gravosa possibile» (sentenze n. 233 del 1996 e n. 56 del 1995), deve operare un «congruo bilanciamento» tra l'esigenza di assicurare la tutela dei diritti e le altre esigenze che il differimento dell'accesso alla stessa intende perseguire (sentenza n. 113 del 1997).

In linea con tale prospettiva, questa Corte ha più volte dichiarato l'illegittimità, per violazione dell'art. 24 Cost., di disposizioni che comminavano la sanzione della decadenza dall'azione giudiziaria in conseguenza del mancato previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo (sentenze n. 296 del 2008, n. 360 del 1994, n. 406 e n. 40 del 1993, n. 15 del 1991, n. 93 del 1979).

Coerentemente con tali precedenti, deve quindi affermarsi che la previsione, di cui al censurato comma 2 dell'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992 – secondo cui l'omissione della presentazione del reclamo da parte del contribuente determina l'inammissibilità del ricorso (rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio) – comportando la perdita del diritto di agire in giudizio e, quindi, l'esclusione della tutela giurisdizionale, si pone in contrasto con l'art. 24 Cost.

Il comma 2 dell'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992, nel suo testo originario, anteriore alla sostituzione dello stesso a opera dell'art. 1, comma 611, lettera a), numero 1), della legge n. 147 del 2013, deve, perciò, essere dichiarato costituzionalmente illegittimo.

Vale appena precisare che, con riguardo ai rapporti non esauriti ai quali sarebbe ancora applicabile il censurato comma 2 dell'art. 17-*bis* nel suo testo originario, per effetto della presente decisione dichiarativa di illegittimità costituzionale, l'eventuale omissione della previa presentazione del reclamo rimarrebbe priva di conseguenze giuridiche.

Resta, ovviamente, estranea all'oggetto del presente giudizio ogni valutazione in ordine alla legittimità costituzionale del comma 2 dell'art. 17-*bis* nel testo attualmente vigente.

7. – Un secondo gruppo di questioni, sollevate, in riferimento agli artt. 3, 24 e 25 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Perugia (r.o. n. 68 del 2013), ha ad oggetto la disciplina della mediazione dettata dall'art. 17-*bis* e, in particolare, da un lato, l'asserita obbligatorietà della stessa, dall'altro, la mancata previsione di un mediatore estraneo alle parti.

7.1. – Con riguardo al primo profilo, la Commissione tributaria rimettente deduce, in particolare, che l'impugnato art. 17-*bis* configura la mediazione, sia che la relativa proposta sia contenuta nel reclamo sia che venga formulata d'ufficio, come, «di fatto, [...] obbligatoria e come tale, in materia civile, già dichiarata incostituzionale, anche se per diversa ragione (eccesso di delega)», da questa Corte, con la sentenza n. 272 del 2012.

Le questioni sono inammissibili.

La rimettente Commissione tributaria provinciale, dopo avere motivato le proprie doglianze esclusivamente facendo rinvio alla sentenza n. 272 del 2012 – con la quale questa Corte ha dichiarato, tra l'altro, l'illegittimità della disposizione che prevedeva l'obbligatorietà della mediazione per la conciliazione di alcune controversie civili e commerciali (art. 5, comma 1, del decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28, recante «Attuazione dell'articolo 60 della legge 18 giugno 2009, n. 69, in materia di mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali») – aggiunge che tale illegittimità costituzionale fu dichiarata «per diversa ragione (eccesso di delega)», cioè in riferimento a parametri diversi (gli artt. 76 e 77 Cost.) da quelli da essa invocati. In tale modo, è lo stesso giudice *a quo* ad affermare che le argomentazioni da lui spese (tramite il rinvio alla menzionata sentenza di questa Corte) a sostegno delle questioni

sollevate non sono conferenti rispetto ai parametri invocati. Da ciò l'inammissibilità delle questioni medesime.

7.2. – Quanto al secondo dei profili sopra indicati, la Commissione tributaria provinciale di Perugia lamenta specificamente che, in contrasto con l'art. 3, lettera *a*), della direttiva n. 2008/52/CE – che, col prevedere che il «procedimento [in cui la mediazione consiste] può essere avviato dalle parti, suggerito od ordinato da un organo giurisdizionale o prescritto dal diritto di uno Stato membro», evidenzia che «l'organo della mediazione deve essere estraneo alle parti» – l'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992 affiderebbe il ruolo di mediatore, «in sostanza», a una delle parti della controversia (la Direzione provinciale o la Direzione regionale che ha emanato l'atto oggetto del reclamo).

Le questioni non sono fondate.

Va anzitutto precisato che la mediazione disciplinata dall'art. 17-*bis*, sia che venga proposta nel reclamo (comma 7) sia che venga proposta d'ufficio (comma 8), si svolge solo tra il contribuente e l'Agenzia delle entrate, cioè tra le parti del rapporto d'imposta, senza l'intervento di alcun terzo nel ruolo di mediatore. L'attribuzione del compito di valutare la proposta di mediazione del contribuente o di formularne una di ufficio a «strutture diverse e autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili», secondo quanto previsto dai commi 5 e 8 dell'art. 17-*bis*, non vale infatti a escludere che si tratti pur sempre dello stesso soggetto – l'Agenzia delle entrate, appunto – che ha emanato l'atto.

Tale mancanza di un soggetto terzo che, come avviene per la mediazione delle controversie civili e commerciali disciplinata dal d.lgs. n. 28 del 2010 (art. 1, comma 1, lettere *a* e *b*), svolga la mediazione, se comporta l'impossibilità di ricondurre la mediazione tributaria al modello di quella civilistica – e induce a dubitare della stessa riconducibilità dell'istituto all'ambito mediatorio propriamente inteso – non determina, tuttavia, alcuna violazione degli invocati parametri costituzionali.

In primo luogo, non è conferente il richiamo alla direttiva n. 2008/52/CE sul quale la Commissione tributaria rimettente basa, pressoché esclusivamente, le proprie argomentazioni. Tale atto comunitario, infatti, si applica «nelle controversie transfrontaliere, in materia civile e commerciale», con l'espressa esclusione della «materia fiscale, doganale e amministrativa» (art. 1, comma 2), cioè proprio della materia che viene qui in rilievo.

Più in generale, va osservato che la mediazione tributaria introdotta dall'impugnato art. 17-*bis* costituisce una forma di composizione pregiudizionale delle controversie basata sull'intesa raggiunta, fuori e prima del processo, dalle stesse parti (senza l'ausilio di terzi), che agiscono, quindi, su un piano di parità. Deve dunque escludersi che un tale procedimento conciliativo preprocessuale, il cui esito positivo è rimesso anche al consenso dello stesso contribuente, possa violare il suo diritto di difesa o il principio di ragionevolezza o, tanto meno, il diritto a non essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge.

8. – Con un'ulteriore questione, la Commissione tributaria provinciale di

Campobasso (r.o. n. 146 e n. 147 del 2013) deduce che l'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992 violerebbe l'art. 24 Cost. anche in quanto impone al contribuente di rendere note le proprie «prospettazioni difensive» già in sede di reclamo e non gli consente di modificarle nel caso in cui, esaurita la fase amministrativa introdotta con tale atto, intenda adire il giudice tributario, nonostante nella suddetta fase il «provvedimento [sia] ancora da valutare».

8.1. – L'Avvocatura generale dello Stato ha eccepito l'inammissibilità della questione per «omesso esame della rilevanza», in quanto la Commissione rimettente «non ha indicato quale effetto potrebbe avere nel giudizio *a quo* una decisione della Corte che accogliesse il profilo dedotto; in particolare, sarebbe stato necessario precisare se il contribuente avesse notificato eventuali motivi aggiunti, da ritenersi inammissibili in quanto non dedotti nell'originario reclamo».

L'eccezione non è fondata.

Da un canto, infatti, essa postula che, nella fattispecie sottoposta al giudizio della Commissione rimettente, il ricorrente abbia presentato, in via preliminare, il reclamo, il che, invece, non è avvenuto (tanto che, per tale ragione, l'Agenzia delle entrate ha eccepito l'inammissibilità del ricorso).

D'altro canto, la rilevanza della questione in esame va affermata in ragione del fatto che la Commissione tributaria rimettente deve decidere sull'eccezione di inammissibilità del ricorso sollevata dall'Agenzia delle entrate con riguardo all'inadempimento di un obbligo, quello di presentare il reclamo, della cui costituzionalità dubita proprio in quanto in tale atto dovrebbero essere indicate le «prospettazioni difensive» del contribuente (che sarebbe così costretto a renderle note prima dell'instaurazione del processo e che non potrebbe poi modificarle in sede di costituzione in giudizio).

8.2. – Nel merito, la questione non è fondata.

Premesso che, anche per le controversie estranee all'ambito applicativo dell'art. 17-*bis* – per le quali è prevista la proposizione del ricorso direttamente alla commissione tributaria provinciale, senza l'obbligo della presentazione preliminare del reclamo – il ricorrente deve, entro sessanta giorni dalla notificazione dell'atto impugnato (art. 21, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992), proporre il ricorso stesso e indicare in esso, tra l'altro, i «motivi» e l'«oggetto della domanda» (art. 18, comma 2, lettere *d* ed *e*, del d.lgs. n. 546 del 1992), il fatto che, per le controversie alle quali è invece applicabile l'art. 17-*bis*, tali «motivi» e «oggetto della domanda» debbano essere resi noti quando «il provvedimento [è] ancora da valutare» e non siano successivamente modificabili non determina alcun pregiudizio per il diritto di difesa del contribuente. Infatti: a) nel caso in cui il reclamo venga accolto o la mediazione conclusa, il contribuente non avrà interesse ad adire la commissione tributaria; b) nei casi in cui, invece, decorra il termine dilatorio di novanta giorni dalla presentazione del reclamo senza che sia notificato l'accoglimento dello stesso o sia conclusa la mediazione o lo stesso reclamo venga, in tutto o in parte, respinto (e il

contribuente, naturalmente, decida di adire l'autorità giudiziaria), il processo avrà ad oggetto lo stesso originario provvedimento amministrativo (nel caso di accoglimento parziale del reclamo, solo ridotto nella sua portata), cioè un atto nei confronti del quale il ricorrente ha potuto, nel consueto termine di sessanta giorni, proporre le proprie le «prospettazioni difensive».

D'altro canto, proprio in ragione del fatto che i motivi del ricorso sono già contenuti nel reclamo e non sono successivamente modificabili – salva, naturalmente, l'integrazione «resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti a opera delle altre parti o per ordine della commissione» (art. 24, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992) – deve escludersi che l'amministrazione finanziaria possa avanzare una pretesa che, ancorché inferiore rispetto a quella iniziale, sia diversamente motivata o fondata su nuovi presupposti. Tale interpretazione costituzionalmente adeguata dei poteri dell'amministrazione finanziaria esclude, evidentemente, che l'indicata impossibilità di modificare i motivi di doglianza contenuti nel reclamo possa ledere il diritto di difesa del ricorrente.

9. – Le Commissioni tributarie provinciali di Perugia (r.o. n. 68 del 2013) e di Campobasso (r.o. n. 146 e n. 147 del 2013) lamentano ancora che, in contrasto con gli artt. 3, 24 e 25 Cost., l'impugnato art. 17-*bis*, consentendo la costituzione in giudizio dei contribuenti solo dopo l'esaurimento della procedura amministrativa introdotta con il reclamo (comma 9, secondo periodo), precluderebbe agli stessi, durante tale fase amministrativa, la tutela cautelare giurisdizionale e, in particolare, la possibilità di chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto ai sensi dell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992, nonostante lo stesso possa essere dotato di immediata esecutività.

Le questioni sono inammissibili per difetto di rilevanza.

In proposito, va osservato che i ricorrenti nei giudizi a *quibus* non hanno presentato il reclamo previsto dal censurato art. 17-*bis* ma hanno proposto direttamente ricorso alle rimettenti Commissioni tributarie provinciali, con la conseguenza che, nelle fattispecie ad esse sottoposte, è mancata del tutto la fase amministrativa che solo la presentazione del reclamo avrebbe potuto introdurre. Ne deriva che i giudici a *quibus* non devono fare applicazione della norma censurata che (in assunto) precluderebbe l'accesso alla tutela cautelare giurisdizionale in una fase, quella amministrativa introdotta dal reclamo, che nella specie, come si è detto, non si è svolta.

10. – La Commissione tributaria provinciale di Campobasso (r.o. n. 146 e n. 147 del 2013) lamenta poi, in riferimento agli artt. 3 (in relazione sia al principio di uguaglianza che a quello di ragionevolezza) e 24 Cost. (là dove garantisce il diritto di difesa), che, nel caso in cui l'Agenzia delle entrate accolga il reclamo (e annulli, perciò, l'atto che ne è oggetto in quanto illegittimo o infondato), l'art. 17-*bis* non prevede alcun ristoro delle spese che il contribuente ha sostenuto per la presentazione del reclamo e lo svolgimento della successiva procedura amministrativa.

Anche tali questioni sono inammissibili per difetto di rilevanza.

Infatti, poiché, come si è già ricordato al punto 9., i ricorrenti nei giudizi a *quibus* non hanno presentato reclamo (ed è quindi mancata anche la fase amministrativa che ad esso consegue), essi non hanno neppure sostenuto i relativi oneri. Ne consegue che i giudici a *quibus* non devono fare applicazione della norma, da essi censurata, che, nel caso di accoglimento del reclamo, escluderebbe il ristoro delle spese sostenute per la presentazione di tale istanza amministrativa (e per la fase dalla stessa introdotta).

11. – La Commissione tributaria provinciale di Campobasso (r.o. n. 146 e n. 147 del 2013) deduce ancora che l'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992 lederebbe il principio di ragionevole durata del processo di cui all'art. 111, «I comma ultima parte» (*recte*: secondo comma, ultimo periodo), Cost., in quanto, nel caso in cui sia formulata istanza di accertamento con adesione, al periodo di novanta giorni di sospensione dei termini per l'impugnazione dell'atto previsto dall'art. 6 del d.lgs. n. 218 del 1997 – cui potrebbe sommarsi la sospensione di quarantacinque giorni nel periodo feriale – si aggiungerebbe il termine di sessanta giorni previsto per la presentazione del reclamo e, «in caso di silenzio dell'A.F. sul reclamo», l'ulteriore periodo di novanta giorni, per un totale di duecentottantacinque giorni, con la conseguenza che il processo tributario potrebbe essere instaurato solo dopo il decorso di tale tempo, sicché non sarebbe «in alcun modo possibile ritenere che con l'introduzione dell'istituto del reclamo il legislatore abbia rispettato il principio posto dall'art. 111 della Costituzione».

L'Avvocatura generale dello Stato ha eccepito l'inammissibilità della questione in quanto «Nessuna motivazione si rinviene [...] nell'ordinanza in ordine alla rilevanza della questione nel giudizio *a quo*».

L'eccezione è fondata.

Dalle ordinanze di remissione non risulta infatti né che i ricorrenti abbiano formulato istanza di accertamento con adesione né che abbiano giustificato l'omissione del reclamo con l'argomento che, avendo formulato detta istanza, la presentazione del reclamo avrebbe comportato una durata del processo non ragionevole.

12. – Secondo la Commissione tributaria provinciale di Campobasso (r.o. n. 146 e n. 147 del 2013), l'articolo impugnato violerebbe l'art. 111 Cost. anche perché, nel caso in cui debbano essere impugnati, entro lo stesso termine, più provvedimenti tra loro connessi, per l'impugnazione di alcuni soltanto dei quali deve essere preliminarmente presentato il reclamo, «non sembra dubbio che [...] la evidente complicazione processuale, dovuta alla diversità del termine per la costituzione in giudizio del ricorrente, con conseguente rischio di inammissibilità del ricorso, indurrà il contribuente a presentare distinti ricorsi con conseguente vanificazione dei benefici processuali derivanti dalla presentazione [di un] ricorso cumulativo».

L'Avvocatura generale dello Stato ha eccepito l'inammissibilità della questione in quanto «del tutto ipotetica».

L'eccezione è fondata.

Infatti, da un lato, l'affermazione della Commissione tributaria rimettente secondo cui il ricorrente, nell'ipotesi indicata, sarà indotto a presentare distinti ricorsi («indurrà il contribuente a presentare distinti ricorsi») costituisce una mera congettura dello stesso giudice *a quo*; dall'altro, dalle ordinanze di rimessione non risulta che i ricorrenti intendessero presentare un ricorso cumulativo e che abbiano omesso di farlo in ragione della «complicazione processuale» che ciò avrebbe comportato.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 17-*bis*, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), nel testo originario, anteriore alla sostituzione dello stesso ad opera dell'art. 1, comma 611, lettera *a*), numero 1), della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge di stabilità 2014);

2-8) [*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 9 aprile 2014.

3. LA DISCIPLINA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

3.1. Competenza

SENTENZA N. 44/2016 (PRES. CRISCUOLO; RED. CORAGGIO)

Controversie proposte nei confronti dei concessionari del servizio di riscossione – Competenza della commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione i concessionari stessi hanno sede, anziché di quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale concedente – Controversie proposte nei confronti dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del d.lgs. n. 446 del 1997 – Competenza della commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione i medesimi soggetti hanno sede, anziché di quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale impositore.

Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), art. 4, comma 1, nel testo vigente anteriormente alla sua sostituzione ad opera dell'art. 9, comma 1, lett. *b*), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156 (Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lett. *a*) e *b*), della legge 11 marzo 2014, n. 23) e nel testo vigente a seguito della sostituzione operata dall'art. 9, comma 1, lett. *b*), del decreto legislativo n. 156 del 2015.

Costituzione, art. 24.

SENTENZA N. 158/2019 (PRES. LATTANZI; RED. MORELLI)

Controversie in materia di opposizione all'ingiunzione per il pagamento delle entrate patrimoniali dello Stato e degli altri enti pubblici – Provvedimento adottato dal concessionario per la riscossione avente sede in un circondario diverso da quello in cui si trova la sede dell'ente locale concedente – Competenza territoriale del giudice del luogo in cui ha sede l'ufficio che ha emesso il provvedimento opposto, anziché quello del luogo in cui ha sede l'ente locale concedente.

Decreto legislativo 1° settembre 2011, n. 150 (Disposizioni complementari al codice di procedura civile in materia di riduzione e semplificazione dei procedimenti civili di cognizione, ai sensi dell'articolo 54 della legge 18 giugno 2009, n. 69), art. 31, comma 2.

Costituzione, art. 24.

Considerato in diritto

1. – Con due ordinanze di identico contenuto la Commissione tributaria provinciale di Cremona ha sollevato, per violazione degli artt. 24 e 97 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 4 (*rectius*: art. 4, comma 1) del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), nella parte in cui prevede che le commissioni tributarie provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti dei concessionari del servizio di riscossione che hanno sede nella loro circoscrizione anche nel caso in cui tale sede ricada in una circoscrizione diversa da quella in cui ricade la sede dell'ente locale concedente.

1.1. – Il citato art. 4, al comma 1, disciplina la competenza delle commissioni tributarie provinciali, radicandola in base alla sede dell'ufficio delle entrate o del territorio del Ministero delle finanze ovvero dell'ente locale ovvero del concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti viene proposta la controversia.

A parere del giudice rimettente la norma censurata violerebbe l'art. 24 Cost., in quanto, nell'ipotesi in cui il concessionario abbia sede in un luogo significativamente distante da quello in cui ha sede l'ente impositore, il contribuente si vedrebbe costretto a instaurare un giudizio in un luogo lontano da quello ove è ubicato l'immobile censito dall'ente impositore. Siffatto onere sarebbe di entità tale da rappresentare un significativo ostacolo all'esercizio del proprio diritto di difesa e potrebbe persino indurre a rinunciare ad impugnare l'atto.

La frattura del rapporto territoriale tra ente pubblico e contribuente produrrebbe, altresì, la violazione dell'art. 97 Cost. in quanto, consentendo che a giudicare la controversia tra i due soggetti sia la commissione tributaria nella cui circoscrizione ha sede il concessionario «scelto» dall'ente medesimo, attribuirebbe alla pubblica amministrazione il potere di gestire il proprio rapporto con gli amministrati in maniera iniqua ed arbitraria, così stravolgendo il corretto rapporto istituzionale che deve intercorrere tra cittadino e pubblica amministrazione.

[*omissis*]

7. – Fondata, invece, è la censura relativa all'art. 24 Cost.

7.1. – La giurisprudenza costituzionale riconosce un'ampia discrezionalità del legislatore nella conformazione degli istituti processuali (tra le ultime, sentenze n. 23 del 2015, n. 243 e n. 157 del 2014), anche in materia di competenza (*ex plurimis*, sentenze n. 159 del 2014 e n. 50 del 2010).

Resta naturalmente fermo il limite della manifesta irragionevolezza della

(¹) La sentenza n. 44 del 2016 ha, invece, dichiarato non fondate, nella sola parte motiva, la censura di violazione dell'art. 97 Cost., per inconferenza del parametro evocato.

disciplina, che si ravvisa, con riferimento specifico al parametro evocato, ogniquale volta emerge un'ingiustificabile compressione del diritto di agire (sentenza n. 335 del 2004).

In generale, questa Corte ha chiarito, con riferimento all'art. 24 Cost., che «tale precetto costituzionale “non impone che il cittadino possa conseguire la tutela giurisdizionale sempre nello stesso modo e con i medesimi effetti [...] purché non vengano imposti oneri tali o non vengano prescritte modalità tali da rendere impossibile o estremamente difficile l'esercizio del diritto di difesa o lo svolgimento dell'attività processuale” (sentenza n. 63 del 1977; analogamente, cfr. sentenza n. 427 del 1999 e ordinanza n. 99 del 2000)» (ordinanza n. 386 del 2004).

7.2. – Alla luce di questi principi, deve ritenersi che nella disciplina in esame il legislatore, nell'esercizio della sua discrezionalità, abbia individuato un criterio attributivo della competenza che concretizza «quella condizione di “sostanziale impedimento all'esercizio del diritto di azione garantito dall'art. 24 della Costituzione” suscettibile “di integrare la violazione del citato parametro costituzionale” (così, nuovamente, la sentenza n. 237 del 2007)» (ordinanza n. 417 del 2007).

Difatti, poiché l'ente locale non incontra alcuna limitazione di carattere geografico-spaziale nell'individuazione del terzo cui affidare il servizio di accertamento e riscossione dei propri tributi, lo «spostamento» richiesto al contribuente che voglia esercitare il proprio diritto di azione, garantito dal parametro evocato, è potenzialmente idoneo a costituire una condizione di «sostanziale impedimento all'esercizio del diritto di azione» (sentenze n. 117 del 2012, n. 30 del 2011, n. 237 del 2007 e n. 266 del 2006) o comunque a «rendere “oltremodo difficoltosa” la tutela giurisdizionale» (sentenza n. 237 del 2007; ordinanze n. 382 e n. 213 del 2005).

7.3. – A questo proposito, lo stesso legislatore, all'art. 52, comma 5, lettera c), del d.lgs. n. 446 del 1997, ha precisato che l'individuazione, da parte dell'ente locale, del concessionario del servizio di accertamento e riscossione dei tributi e delle altre entrate (determinante ai fini del radicamento della competenza) «non deve comportare oneri aggiuntivi per il contribuente».

Ebbene, il fatto che il contribuente debba farsi carico di uno «spostamento» geografico anche significativo per esercitare il proprio diritto di difesa integra un considerevole onere a suo carico.

Questo onere, già di per sé ingiustificato, diviene tanto più rilevante in relazione ai valori fiscali normalmente in gioco, che potrebbero essere – come in concreto sono nella specie – di modesta entità, e quindi tali da rendere non conveniente un'azione da esercitarsi in una sede lontana.

8. – Quanto alla individuazione del criterio alternativo di competenza, essa non comporta un'operazione manipolativa esorbitante dai poteri di questa Corte, in quanto non deve essere operata una scelta tra più soluzioni, tutte

praticabili perché non costituzionalmente obbligate (sentenza n. 87 del 2013; ordinanze n. 176, n. 156 del 2013 e n. 248 del 2012).

Difatti, il rapporto esistente tra l'ente locale e il soggetto cui è affidato il servizio di accertamento e riscossione comporta che, ferma la plurisoggettività del rapporto, il secondo costituisca una *longa manus* del primo, con la conseguente imputazione dell'atto di accertamento e riscossione a quest'ultimo.

Ne consegue che, ritenuto irragionevole ai fini del radicamento della competenza territoriale, per le ragioni evidenziate, il riferimento alla sede del soggetto cui è affidato il servizio, non può che emergere il rapporto sostanziale tra il contribuente e l'ente impositore.

Alla sede di quest'ultimo ai fini della determinazione della competenza non vi è quindi alternativa.

9. – Va, pertanto, dichiarata – in accoglimento della sollevata questione – l'illegittimità costituzionale dell'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, con riferimento all'art. 24 Cost., nella parte in cui prevede che per le controversie proposte nei confronti dei concessionari del servizio di riscossione è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione i concessionari stessi hanno sede, anziché quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale concedente.

10. – Deve essere, infine, preso in considerazione l'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, nel testo vigente a seguito della sostituzione operata dall'art. 9, comma 1, lettera b), del d.lgs. n. 156 del 2015.

Infatti, «l'apprezzamento di questa Corte, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, non presuppone la rilevanza delle norme ai fini della decisione propria del processo principale, ma cade invece sul rapporto con cui esse si concatenano nell'ordinamento, con riguardo agli effetti prodotti dalle sentenze dichiarative di illegittimità costituzionali» (sentenza n. 214 del 2010)» (sentenza n. 37 del 2015).

In applicazione del citato art. 27, quindi, trattandosi di disposizione sostitutiva contenente disposizioni analoghe in contrasto coi principi affermati nella odierna decisione (sentenze n. 82 del 2013, n. 70 del 1996 e n. 422 del 1995), deve essere dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, nel testo vigente a seguito della sostituzione operata dall'art. 9, comma 1, lettera b), del d.lgs. n. 156 del 2015, nella parte in cui prevede che per le controversie proposte nei confronti dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del d.lgs. n. 446 del 1997 è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione i medesimi soggetti hanno sede, anziché quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale impositore.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 4, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), nel testo vigente anteriormente alla sua sostituzione ad opera dell'art. 9, comma 1, lettera *b*), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156 (Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere *a* e *b*, della legge 11 marzo 2014, n. 23), nella parte in cui prevede che per le controversie proposte nei confronti dei concessionari del servizio di riscossione è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione i concessionari stessi hanno sede, anziché quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale concedente;

2) *dichiara*, in applicazione dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale), l'illegittimità costituzionale dell'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, nel testo vigente a seguito della sostituzione operata dall'art. 9, comma 1, lettera *b*), del d.lgs. n. 156 del 2015, nella parte in cui prevede che per le controversie proposte nei confronti dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali) è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione i medesimi soggetti hanno sede, anziché quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale impositore.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 10 febbraio 2016.

* * *

Sentenza n. 158/2019 (Pres. Lattanzi; Red. Morelli)

Considerato in diritto

1. – Il Tribunale ordinario di Genova ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 32, comma 2, del decreto legislativo 1° settembre 2011, n. 150 (Disposizioni complementari al codice di procedura civile in materia di riduzione e semplificazione dei procedimenti civili di cognizione, ai sensi dell'articolo 54 della legge 18 giugno 2009, n. 69), in riferimento all'art. 24 della Costituzione.

2. – La norma è censurata nella parte in cui, con riguardo alla riscossione coattiva delle entrate patrimoniali degli enti pubblici locali (nel giudizio *a quo*, il Comune di Genova), nello stabilire che per le controversie in materia di opposizione all'ingiunzione di cui all'art. 3 del regio decreto 14 aprile 1910, n. 639 (Approvazione del testo unico delle disposizioni di legge relative alla

riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato), «[è] competente il giudice del luogo in cui ha sede l'ufficio che ha emesso il provvedimento opposto», sancisce, secondo l'interpretazione datane dalla giurisprudenza di legittimità, l'applicazione di tale regola anche nel caso in cui l'ingiunzione sia stata emessa dal concessionario al quale l'ente pubblico locale ha affidato il servizio di riscossione delle proprie entrate patrimoniali.

Ne consegue che per la determinazione della competenza territoriale deve farsi riferimento al luogo sede dell'ufficio del concessionario, che può ricadere in un circondario diverso da quello in cui ricade la sede dell'ente locale concedente, e ciò, secondo il giudice *a quo*, determinerebbe una condizione di sostanziale impedimento all'esercizio del diritto di azione garantito dall'art. 24 Cost., in ragione dei principi affermati dalla sentenza di questa Corte n. 44 del 2016.

3. – Per un compiuto inquadramento normativo della questione deve essere richiamato anche l'art. 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), che al comma 5, lettera *b*), prevede che i Comuni, con riguardo all'accertamento e alla riscossione dei tributi e delle altre entrate possono deliberare di affidare a terzi, anche disgiuntamente, l'accertamento e la riscossione medesimi dei tributi e di tutte le entrate.

La giurisprudenza di legittimità (Corte di cassazione, sezione sesta civile, ordinanze 3 ottobre 2017, n. 23110, e 21 giugno 2017, n. 15417, richiamate dal rimettente), nell'interpretare la norma censurata (nonché la precedente analoga disciplina contenuta nell'art. 3 del r.d. n. 639 del 1910, nel testo anteriore alle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 150 del 2011), ha affermato che, in tal caso, le controversie sulla legittimità della pretesa vanno introdotte dinanzi al giudice del luogo ove ha sede l'ufficio del concessionario per la riscossione, e non dell'ente locale concedente.

[*omissis*]

5. – Nel merito, la questione è fondata in relazione all'art. 24 Cost., comportando la norma censurata la lesione del diritto di azione.

6. – Valgono al riguardo i principi già enunciati nella sentenza n. 44 del 2016, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della disciplina la quale prevede, per le entrate tributarie, che le controversie proposte nei confronti dei concessionari del servizio di riscossione, nonché quelle proposte nei confronti dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del d.lgs. n. 446 del 1997, sono devolute alla competenza della commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione i concessionari stessi e i suddetti soggetti hanno sede, anziché di quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale concedente.

Con tale pronuncia, questa Corte ha ritenuto infatti che, «poiché l'ente locale non incontra alcuna limitazione di carattere geografico-spaziale nell'in-

individuazione del terzo cui affidare il servizio di accertamento e riscossione dei propri tributi, lo “spostamento” richiesto al contribuente che voglia esercitare il proprio diritto di azione, garantito dal parametro evocato, è potenzialmente idoneo a costituire una condizione di “sostanziale impedimento all’esercizio del diritto di azione” [...] o comunque a “rendere ‘oltremodo difficoltosa’ la tutela giurisdizionale”».

7. – Queste considerazioni sono valide anche nel caso in esame, in cui l’identico criterio di determinazione della competenza prescelta comporta identici effetti negativi per il ricorrente.

7.1. – In proposito, va anche considerato che lo stesso legislatore, all’art. 52, comma 5, lettera c), del d.lgs. n. 446 del 1997, ha precisato che l’individuazione, da parte dell’ente locale, del concessionario del servizio di accertamento e riscossione dei tributi e delle altre entrate (determinante ai fini del radicamento della competenza) «non deve comportare oneri aggiuntivi per il contribuente».

8. – Né assume rilievo quanto dedotto dall’Avvocatura generale dello Stato sia in ordine alla necessità di avvalersi del ministero del difensore tecnico per agire in giudizio (ad esclusione delle cause promosse dinanzi al giudice di pace per un valore inferiore ad euro 1.100), sia in ordine alla introduzione del processo telematico, ragioni per le quali l’opponente non avrebbe necessità di recarsi presso l’ufficio giudiziario competente a trattare l’opposizione. Si tratta infatti di facoltà connesse al diritto di azione che in quanto tali non possono ritorcersi contro il titolare.

9. – Quanto alla individuazione del criterio alternativo di competenza, essa non esige un’operazione manipolativa esorbitante dai poteri di questa Corte, in quanto non deve essere operata una scelta tra più soluzioni non costituzionalmente obbligate (sentenze n. 44 del 2016 e n. 87 del 2013; ordinanze n. 176 e n. 156 del 2013 e n. 248 del 2012).

Difatti, il rapporto esistente tra l’ente locale e il soggetto cui è affidato il servizio di accertamento e riscossione comporta che, ferma la plurisoggettività del rapporto, il secondo costituisca una *longa manus* del primo, con la conseguente imputazione dell’atto di accertamento e riscossione a quest’ultimo.

Ne consegue che, ritenuto irragionevole ai fini del radicamento della competenza territoriale, per le ragioni evidenziate, il riferimento alla sede del soggetto cui è affidato il servizio di riscossione, non può che emergere il rapporto sostanziale tra l’opponente e l’ente concedente.

Alla sede di quest’ultimo, ai fini della determinazione della competenza, non vi è quindi alternativa.

10. – Pertanto va dichiarata l’illegittimità costituzionale dell’art. 32, comma 2, del d.lgs. n. 150 del 2011, nella parte in cui dopo le parole «È competente il giudice del luogo in cui ha sede l’ufficio che ha emesso il provvedimento opposto» non prevede le parole «ovvero, nel caso di concessionario della riscossione delle entrate patrimoniali, dell’ente locale concedente».

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 32, comma 2, del decreto legislativo 1° settembre 2011, n. 150 (Disposizioni complementari al codice di procedura civile in materia di riduzione e semplificazione dei procedimenti civili di cognizione, ai sensi dell'articolo 54 della legge 18 giugno 2009, n. 69), nella parte in cui dopo le parole «È competente il giudice del luogo in cui ha sede l'ufficio che ha emesso il provvedimento opposto» non prevede le parole «ovvero, nel caso di concessionario della riscossione delle entrate patrimoniali, del luogo in cui ha sede l'ente locale concedente».

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, l'8 maggio 2019.

3.2. Notificazione degli atti

SENTENZA N. 189/1974 (PRES. BONIFACIO; REL. ROCCHETTI)

Notificazione – Dispensa del messo notificatore dall’obbligo di rinviare la lettera raccomandata al contribuente cui gli avvisi e gli atti non sono stati recapitati in mani proprie.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1958, n. 645 (Approvazione del testo unico delle leggi sulle imposte dirette), art. 38, lett. *e*); decreto del Presidente della Repubblica, 26 ottobre 1972, n. 636 (Revisione della disciplina del contenzioso tributario), art. 32, lett. *c*).

Costituzione, art. 24, secondo comma.

SENTENZA N. 525/2000 (PRES. MIRABELLI; RED. SANTOSUOSSO)

Sentenze di secondo grado delle Commissioni tributarie – Notificazione delle sentenze presso l’Avvocatura distrettuale dello Stato, anziché presso l’Avvocatura generale o presso gli uffici finanziari che hanno emesso l’atto impugnato – Norma di interpretazione autentica – Estensione della sua efficacia al periodo anteriore alla sua entrata in vigore.

Legge 13 maggio 1999, n. 133 (Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale), art. 21, comma 1.

Costituzione, art. 3 (legittimo affidamento).

Considerato in diritto

1. – Il testo unico sulle imposte dirette, approvato col d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, contiene, all'art. 38, norme sulle notificazioni, che, per il loro contenuto generale, si ritengono applicabili anche alle altre imposte.

Secondo il detto articolo, le notificazioni degli avvisi ed altri atti che la legge dispone siano notificati al contribuente, è eseguita secondo le norme stabilite dagli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile, ma con alcune modificazioni. Tra esse è compresa quella contenuta nella lettera *e*, in cui si dispone che in tutti i casi in cui la notificazione non è fatta in mani proprie del destinatario, il messo è esonerato dall'obbligo di darne notizia al destinatario medesimo. Per ragioni di semplificazione e di celerità si è inteso con ciò omettere l'invio della lettera raccomandata, con o senza avviso di ricevimento, quando la notifica non è effettuata in mani proprie, ma ai sensi di cui agli artt. 139, quarto comma, e 140 del codice di procedura civile.

Il tribunale di Bologna ritiene che la disposizione dell'art. 38, lettera *e*, del citato t.u., nella parte in cui dispensa il messo dall'obbligo di inviare la lettera raccomandata al contribuente cui gli avvisi e gli atti non sono stati recapitati in mani proprie, violi l'art. 24, secondo comma, della Costituzione perché mette quanto meno in pericolo il suo diritto di difesa. Questo può infatti restare compromesso dalla mancata conoscenza del contenuto di quegli avvisi e di quegli atti se essi non sono fatti pervenire nella effettiva sfera di conoscibilità del destinatario.

2. – La questione è fondata.

Va osservato preliminarmente come la proposta questione di costituzionalità è circoscritta alla sola forma della notificazione, anzi alla sola cautela aggiuntiva della spedizione della raccomandata, e non tocca altri aspetti di essa: in particolare quella del luogo ove la notifica debba essere effettuata. Il contribuente deve essere perciò ricercato nel suo "domicilio fiscale" indicato nelle lettere *c* e *d* dello stesso art. 38, e che egli è tenuto ad indicare in tutti gli atti, contratti, denunce e dichiarazioni da presentarsi agli uffici finanziari, e ciò ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 9 dello stesso testo unico ed ora ai sensi dell'art. 58, quarto comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, contenente disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

La precisa indicazione del luogo ove il contribuente debba essere ricercato, se da un lato facilita il compito dell'Amministrazione finanziaria, dall'altro rende necessario l'adempimento puntuale di tutte le altre formalità utili a raggiungere lo scopo delle notificazioni. Non può pertanto dubitarsi che l'omissione di una formalità di semplice esecuzione, come la spedizione di una lettera raccomandata a un indirizzo che sia già noto, non trovi una giustificazione razionale. Come non può dubitarsi che il recapito di una comunicazione raccomandata in un luogo idoneo a realizzare la conoscenza da parte del contribuente, aumenti assai notevolmente la possibilità del destinatario di

pervenire alla conoscenza effettiva del contenuto di ciò che l'Amministrazione finanziaria ha inteso di dovergli notificare. Ed è ovvio che la possibilità di una mancata conoscenza compromette, almeno potenzialmente, il diritto di difesa del contribuente.

3. – Su tale punto, relativo alla denunziata incostituzionalità della norma impugnata, la difesa dello Stato osserva che gli “avvisi e gli altri atti” da notificarsi ai sensi dell'art. 38, attengono al procedimento amministrativo tributario, nel quale, come in ogni procedimento amministrativo, il diritto di difesa non è tutelato dall'art. 24, secondo comma, della Costituzione, giacché questo articolo, secondo la giurisprudenza della Corte, ha riferimento ai soli procedimenti giurisdizionali.

Ma questa osservazione non può essere ritenuta al caso pertinente, perché, a prescindere che almeno “gli atti”, di cui all'art. 38, attengono, tra l'altro, a decisioni delle commissioni amministrative tributarie, sta in fatto che anche i semplici “avvisi”, di cui parla lo stesso articolo, e che comprendono gli avvisi di accertamento dei tributi, danno luogo all'apertura di termini entro i quali, a pena di decadenza, il contribuente è tenuto ad espletare iniziative per la tutela di suoi diritti soggettivi, proponendo anche azioni avanti la stessa magistratura ordinaria.

Per le ragioni esposte, la lettera *e* dell'art. 38 del t.u. del 1958 va pertanto dichiarata illegittima perché in contrasto con l'art. 24, secondo comma, della Costituzione.

4. – Al riguardo è opportuno precisare che la dichiarazione di incostituzionalità della lettera *e* dell'art. 38 non può colpire quella parte di essa enunciata nelle parole “compreso quello (e cioè il caso) previsto dalla lettera *f*” che si riferisce alla ipotesi in cui, nel comune ove deve eseguirsi la notificazione, non vi sia abitazione, ufficio o azienda del contribuente.

Con riferimento a quanto avanti già esposto, e che concerne il luogo ove la notifica deve essere effettuata, individuato in quello del “domicilio fiscale” del contribuente, si ha che se egli in quel luogo, per sua errata indicazione, o per avvenuto trasferimento, o per altra causa, non ha né abitazione, né ufficio, né azienda, la notifica va effettuata come se egli fosse irreperibile, perché non può addossarsi all'Amministrazione finanziaria l'onere di ricercarlo fuori del suo domicilio fiscale.

In tal caso la notifica si attua, secondo prescrive la lettera *f*, col solo deposito della copia dell'atto nella casa del comune e l'affissione dell'avviso nell'albo dello stesso, senza che nessuna comunicazione raccomandata debba inviarsi, essendo ignoto ogni recapito del contribuente entro l'ambito del territorio in cui egli debba essere ricercato. Il che è conforme a quanto l'art. 143 del codice di procedura civile prescrive per la notifica agli irreperibili, applicato analogicamente, anche se con giustificabili adattamenti e semplificazioni.

Prima di concludere, va rilevato che la disposizione come sopra dichiarata

illegittima è ripetuta nell'art. 32, lettera *c*, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, relativo alla revisione della disciplina del contenzioso tributario.

In applicazione dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, si ritiene doversi parimenti dichiarare la illegittimità costituzionale dell'art. 32, lettera *c*, dell'anzidetto decreto presidenziale.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la illegittimità costituzionale dell'art. 38, lettera *e*, esclusa la parte enunciata con le parole "compreso quello previsto dalla lettera *f*", del testo unico delle leggi sulle imposte dirette, approvato col d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645;

dichiara, in applicazione dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, la illegittimità costituzionale dell'art. 32, lettera *c*, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, contenente "Revisione della disciplina del contenzioso tributario".

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 14 giugno 1974

* * *

Sentenza n. 525/2000 (Pres. Mirabelli; Red. Santosuosso)

Considerato in diritto

1. – La Corte di cassazione dubita della legittimità costituzionale dell'art. 21, comma 1, della legge 13 maggio 1999, n. 133 (Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale), nella parte in cui stabilisce l'interpretazione autentica dell'art. 38, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), in riferimento agli artt. 3, primo comma, e 24, secondo comma, della Costituzione.

Secondo il giudice *a quo*, la norma impugnata non troverebbe giustificazione, poiché: a) quando è stata emanata, non vi sarebbe stato più alcun contrasto interpretativo nella giurisprudenza della Cassazione riguardo alla notifica delle sentenze delle commissioni tributarie; b) il suo contenuto precettivo sarebbe innovativo e, comunque, chiaramente estraneo alla formulazione della norma originaria, imponendo – in riferimento alla notifica delle sole sentenze emesse in secondo grado (mentre prima la disciplina doveva ritenersi identica per entrambe le fasi di merito) e con effetto retroattivo – un'interpretazione diversa sia da quella consolidatasi nella giurisprudenza di legittimità, sia da quella comunque fatta propria inizialmente dalla Cassazione.

Da ciò deriverebbero seri dubbi sulla ragionevolezza della nuova disciplina

e sulla sua compatibilità con i principi costituzionali della tutela del legittimo affidamento e della certezza delle situazioni giuridiche.

2. – La questione è fondata nei limiti di seguito precisati.

La giurisprudenza costituzionale ha più volte affermato che il legislatore può adottare norme che precisino il significato di altre disposizioni legislative non solo quando sussista una situazione di incertezza nell'applicazione del diritto o vi siano contrasti giurisprudenziali, ma anche in presenza di un indirizzo omogeneo della Corte di cassazione, quando la scelta imposta dalla legge rientri tra le possibili varianti di senso del testo originario, con ciò vincolando un significato ascrivibile alla norma anteriore (v., tra le altre, le sentenze n. 311 del 1995 e n. 397 del 1994 e l'ordinanza n. 480 del 1992). Peraltro, l'effettivo problema da affrontare nella presente fattispecie non è quello relativo alla natura di tali leggi, ma investe sostanzialmente i limiti che esse incontrano quanto alla loro portata retroattiva.

In proposito questa Corte ha individuato, oltre alla materia penale, altri limiti, che attengono alla salvaguardia di norme costituzionali (v., *ex plurimis* le citate sentenze n. 311 del 1995 e n. 397 del 1994), tra i quali i principi generali di ragionevolezza e di uguaglianza, quello della tutela dell'affidamento legittimamente posto sulla certezza dell'ordinamento giuridico, e quello del rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario (ciò che vieta di intervenire per annullare gli effetti del giudicato o di incidere intenzionalmente su concrete fattispecie *sub iudice*).

In questa sede occorre in particolare soffermarsi sull'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica; principio che, quale elemento essenziale dello Stato di diritto, non può essere leso da norme con effetti retroattivi che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti (v. le sentenze n. 416 del 1999 e n. 211 del 1997).

Tale principio deve valere anche in materia processuale, dove si traduce nell'esigenza che le parti conoscano il momento in cui sorgono oneri con effetti per loro pregiudizievoli, nonché nel legittimo affidamento delle parti stesse nello svolgimento del giudizio secondo le regole vigenti all'epoca del compimento degli atti processuali (cfr. la sentenza n. 111 del 1998).

3. – Nel caso di specie, l'art. 38, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 stabilisce che ciascuna parte ha l'onere di provvedere direttamente alla notifica alle altre parti delle sentenze delle commissioni tributarie, ai sensi degli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile. Qualora l'amministrazione finanziaria sia stata in giudizio senza l'assistenza dell'Avvocatura dello Stato, ed un privato voglia notificarle una pronuncia di secondo grado, la giurisprudenza della Corte di cassazione ha talora affermato che egli deve effettuarla presso l'Avvocatura generale dello Stato, ma sempre più frequentemente ha ritenuto che debba indirizzarla direttamente all'ufficio finanziario che ha emesso l'atto oggetto del giudizio. Mentre più contrastato risulta l'orientamento della dottrina.

La norma impugnata dà una interpretazione del citato art. 38, comma 2, che

non era fra quelle accolte in sede giudiziale ed era nettamente minoritaria anche nella dottrina: come rileva il giudice *a quo* anche il contribuente più scrupoloso difficilmente avrebbe potuto pensare che la notifica delle sentenze tributarie di secondo grado, ricorribili per cassazione, dovesse essere effettuata presso l'Avvocatura distrettuale dello Stato, ma tutt'al più presso quella generale.

Sono state così rese inefficaci, ai fini della decorrenza del termine breve di impugnazione, le notifiche operate sia presso l'Avvocatura generale, sia presso i singoli uffici finanziari, consentendo all'amministrazione la possibilità di ricorrere contro decisioni che, altrimenti, avrebbero dovuto essere ritenute coperte dal giudicato.

La volontà di chiarire il senso dell'anzidetto art. 38, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 e le eventuali, pur legittime, considerazioni di convenienza del legislatore non avrebbero, quindi, dovuto portare a dichiarare applicabile anche per il passato la nuova disciplina delle notifiche delle sentenze tributarie, poiché in questo modo è stato frustrato l'affidamento dei soggetti nella possibilità di operare sulla base delle condizioni normative presenti nell'ordinamento in un dato periodo storico, senza che vi fosse una ragionevole necessità di sacrificare tale affidamento nel bilanciamento con altri interessi costituzionali (cfr. la sentenza n. 211 del 1997).

Detta fondamentale esigenza di garanzia si arresta, peraltro, nel momento in cui la norma interpretativa è entrata in vigore.

Deve, pertanto, dichiararsi illegittima, per violazione dell'art. 3 della Costituzione, la sola parte della norma impugnata che estende anche al passato l'interpretazione autentica dell'art. 38, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Resta assorbita la censura relativa all'art. 24 della Costituzione.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 21, comma 1, della legge 13 maggio 1999, n. 133 (Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale), nella parte in cui estende anche al periodo anteriore alla sua entrata in vigore l'efficacia dell'interpretazione autentica, da essa dettata, dell'art. 38, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413).

3.3. Solidarietà processuale tributaria

SENTENZA N. 48/1968 (PRES. A.M. SANDULLI; REL. FRAGALI)

Imposte sui trasferimenti di ricchezza – Solidarietà processuale tributaria – Tutela giurisdizionale – Diritto di azione per la tutela dei propri diritti ed interessi – Azione autonoma spettante ad ogni condebitore.

Regio decreto-legge 7 agosto 1936, n. 1639 (Riforma degli ordinamenti tributari), artt. 20 e 21.

Costituzione, art. 24, primo comma.

SENTENZA N. 139/1968 (PRES. A.M. SANDULLI; REL. FRAGALI)

Imposta di successione – Valutazione della base imponibile – Solidarietà processuale tributaria – Notificazioni – Illegittimità costituzionale nella parte per la quale la notificazione ad uno solo dei coobbligati solidali dell'accertamento di valore relativo ai beni caduti in successione, fa decorrere i termini per l'impugnazione giurisdizionale anche nei confronti degli altri.

Regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3270 (Approvazione del testo di legge tributaria sulle successioni), art. 66.

Costituzione, art. 24, primo comma.

Considerato in diritto

1. – Senza fondamento si sostiene che il Tribunale di Torino non ha dato al giudizio odierno un oggetto idoneo.

L'assunto si fonda sulla lettera delle norme denunciate (gli artt. 20 e 21 del R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639, concernente la riforma degli ordinamenti tributari), che non pone espressi divieti o limitazioni alla tutela giurisdizionale dei diritti del contribuente.

Ma il Tribunale ha interpretato quelle norme nel senso che, nell'ipotesi di obbligazione tributaria solidale, la notificazione dell'accertamento di valore fatta ad uno solo dei contribuenti fa decorrere anche contro gli altri il termine per il ricorso alla commissione distrettuale delle imposte; e in ciò ha ravvisato una lesione della garanzia inerente alla tutela giurisdizionale. Poiché tale avviso risulta appoggiato ad una adeguata motivazione sulla rilevanza della questione e sulla sua non manifesta infondatezza, il presente giudizio può reputarsi ritualmente provocato.

2. – Circa il merito della questione proposta, questa Corte rileva che il Tribunale di Torino ha preso l'avvio da un'opinione secondo la quale l'obbligazione solidale di diritto tributario non riunisce più vincoli, come l'obbligazione solidale di diritto civile, ma lega in unico rapporto tutti i debitori, fino al punto che, contestata verso uno solo di essi, la pretesa fiscale di nuova stima del bene oggetto di trasferimento svolge i suoi effetti anche verso tutti gli altri, assorbendo nella difesa di uno la difesa di tutti.

Questa interpretazione del sistema, consolidata da lunghissimo tempo, ha resistito al dissenso di una parte notevole della dottrina; ma non riesce a superare il vaglio della norma costituzionale invocata nell'ordinanza che ha dato origine all'odierno giudizio.

3. – Secondo l'art. 24, primo comma, della Costituzione, la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi è garantita a "tutti": la norma ha una formulazione tanto generale da colpire qualsiasi esclusione della tutela giurisdizionale, soggettiva od oggettiva, e qualsiasi limitazione che ne renda impossibile o difficile l'esercizio da parte di uno qualunque degli interessati. Non possono perciò dirsi coerenti a così larga garanzia, norme come quelle denunciate, per le quali la tutela giurisdizionale di tutti i condebitori viene consumata dall'esercizio o dalla disposizione del diritto che ne fa uno solo di essi.

La norma costituzionale, nella sostanza, dà ad ogni soggetto protetto dall'ordinamento il diritto di esperire le azioni e le difese che siano idonee a

(¹) Si segnala che la sentenza n. 48 del 1968 a conclusione del punto 4 del Considerato in diritto ha precisato che «[l]a declaratoria [di illegittimità costituzionale] relativa non può limitarsi agli effetti dell'imposta di registro alla quale si riferisce la causa pendente innanzi al giudice *a quo*, data la formulazione delle norme denunciate, che contemplano genericamente e inscindibilmente tutte le imposte sui trasferimenti di ricchezza e dato che le ragioni addotte non hanno carattere esclusivo per l'imposta di registro».

realizzare la protezione del proprio interesse; la pluralità dei debitori di una medesima prestazione, determinando la contemporanea incidenza dell'obbligazione nella sfera di più soggetti, fa sì che ciascuno è abilitato – ad esperire un'azione o una difesa processualmente autonoma, per la tutela contro le pretese del creditore che eccedano l'ambito del dovuto. Per quanto, del resto, unitariamente possa essere costruito il vincolo che lega i condebitori di imposta, esso mai darebbe luogo a rapporti di reciproca rappresentanza, per le ragioni altre volte espresse riguardo all'obbligazione solidale di diritto civile sotto il vigore del Codice del 1865. Con riferimento particolare all'imposta di registro, rispetto ad essa manca spesso un interesse comune financo fra gli autori dell'atto che vi soggiace, se pure alcuni di costoro siano in comunione riguardo al diritto che è oggetto del negozio documentato: basterà ricordare che l'art. 1475 del Codice civile, se non vi è patto contrario, pone a carico dell'acquirente le spese del contratto di vendita e le altre accessorie (tra le quali si sogliono comprendere quelle inerenti all'imposta di registro), in modo da porre in contrasto di interessi, rispetto a questa imposta, venditore e compratore. E un contrasto del genere si riproduce fra le parti di ogni altro atto, ove questo contenga la clausola, ritenuta valida fra le parti, che pone l'imposta a carico di una sola di esse.

Un sistema che toglie ad alcuni condebitori di un tributo ogni possibilità di difesa autonoma del proprio interesse perché fa espandere fino a loro gli effetti del giudicato ottenuto nei confronti di altro coobbligato, un sistema che estende a quei condebitori una preclusione verificatasi nei rapporti di un altro o che comunque consente di comunicare ad uno solo dei coobbligati una pretesa che riguarda anche tutti gli altri, permette all'amministrazione finanziaria di notificare la pretesa stessa a quel condebitore che, essendo nullatenente, o per altre ragioni, possa non avere convenienza a contrastare l'istanza o ad impugnare la pronuncia sfavorevole, eventualmente anche per evitare anticipi di spese da lui non sopportabili; pertanto è un sistema che lascia arbitra l'amministrazione finanziaria di porre fuori dal diritto di difesa condebitori interessati ad esplicarla. Il che è contrario alla regola inderogabile fissata nell'art. 24, primo comma, della Costituzione.

La notifica del maggior valore di un bene oggetto di un atto imponibile non lede certamente questa regola se può servire, per un larghissimo accostamento all'art. 1310 del Codice civile, ad impedire la decadenza dell'amministrazione finanziaria dal diritto a far valere la sua pretesa di nuova stima entro il termine fissato nel secondo degli articoli denunciati, non si deve avere rilevanza sul decorso del termine stabilito per ricorrere anche per colui al quale essa non è stata rivolta; il quale dell'istanza viene ad ignorare l'esistenza, pur dovendo risentirne gli effetti. Se il contribuente al quale il condebitore non ha reso nota la pretesa che l'amministrazione fiscale gli ha notificato potrà anche aver diritto verso di questi al risarcimento del danno, tale diritto non riceverebbe pratica

soddisfazione ove il condebitore non avesse beni sufficienti a coprire la propria responsabilità patrimoniale.

Non è persuasivo obiettare che, contestandosi soltanto verso uno degli obbligati la pretesa fiscale ad una nuova stima, si evitano contrasti o difformità di giudicati relativamente alla stessa obbligazione d'imposta, e si evita altresì che l'accertamento venga scomposto in tanti diversi accertamenti quanti sono i condebitori: se l'obbligazione d'imposta è inscindibile, come sostiene l'amministrazione finanziaria, l'accertamento non potrà essere che unico rispetto a tutti i condebitori, e la decisione sulle opposizioni non potrà pronunziarsi se non in confronto di tutti gli obbligati, secondo le norme degli artt. 102 e 331 del Codice di procedura civile, le quali esprimono regole di ordine generale.

Le norme denunciate non si legittimano nemmeno facendo capo alla speciale posizione che l'ordinamento costituzionale assicura alla potestà tributaria, secondo la giurisprudenza di questa Corte: la tutela preferenziale non può intendersi apprestata alla pretesa fiscale fino ad obbligare all'imposta soggetti che non vi sono tenuti, o a porre l'obbligazione a loro carico in una misura superiore a quella concretamente dovuta, come potrebbe accadere se, in parte qua, rimanessero in vita le disposizioni portate dal Tribunale di Torino al sindacato di questa Corte.

4. – La questione proposta è perciò fondata nei limiti suddetti.

La declaratoria relativa non può limitarsi agli effetti dell'imposta di registro alla quale si riferisce la causa pendente innanzi al giudice *a quo*, data la formulazione delle norme denunciate, che contemplano genericamente e inscindibilmente tutte le imposte sui trasferimenti di ricchezza e dato che le ragioni addotte non hanno carattere esclusivo per l'imposta di registro.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale degli artt. 20 e 21 del R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639, sulla riforma degli ordinamenti tributari, limitatamente alla parte per la quale, dalla contestazione dell'accertamento di maggior imponibile nei confronti di uno solo dei coobbligati, decorrono i termini per l'impugnazione giurisdizionale anche nei confronti degli altri.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 30 aprile 1968.

* * *

Sentenza n. 139/1968 (Pres. A.M. Sandulli; Rel. Fragali)

Considerato in diritto

[*omissis*]

2. – La questione proposta risulta identica a quella decisa con sentenza 16

maggio 1968, n. 48, a proposito di un accertamento di valore per l'imposta di registro fatto valere contro il condebitore solidale: allora però veniva in discussione l'art. 20 del R.D. 7 agosto 1936, n. 1639, che si riferisce a tutte le imposte sui trasferimenti di ricchezza. Con tale sentenza questa norma venne dichiarata illegittima, limitatamente alla parte per la quale, dalla contestazione dell'accertamento di maggiore imponibile nei confronti di uno solo dei coobbligati, faceva decorrere i termini per l'impugnazione giurisdizionale anche nei confronti degli altri. Oggi il giudice *a quo* trae lo stesso principio dichiarato illegittimo dall'art. 66 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, e non vi sono ragioni per addivenire, in questa causa, a soluzione diversa da quella accolta nella precedente sentenza.

Il predetto art. 66 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, contiene disposizioni formalmente autonome da quelle che si leggono nel predetto art. 20 del R.D. 7 agosto 1936, n. 1639; epperò la Corte ritiene che sia il caso di emettere per essa autonoma pronuncia di illegittimità costituzionale nei termini adottati dalla sentenza precedente.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 66 del R. D. 30 dicembre 1923, n. 3270, sulle imposte di successione, nella parte per la quale la notificazione ad uno solo dei coobbligati solidali dell'accertamento di valore relativo ai beni caduti in successione, fa decorrere i termini per l'impugnazione giurisdizionale anche nei confronti degli altri.

Così deciso in Roma, in camera di consiglio, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 17 dicembre 1968.

3.4. Costituzione in giudizio

SENTENZA N. 520/2002 (PRES. RUPERTO; RED. CHIEPPA)

Costituzione in giudizio – Deposito degli atti ai fini della costituzione – Esclusione dell'utilizzo del servizio postale.

Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), art. 22, commi 1 e 2.

Costituzione, artt. 3 (eguaglianza) e 24.

Considerato in diritto

1. – Le questioni, sottoposte in via incidentale all'esame della Corte costituzionale con due ordinanze, rispettivamente 19 ottobre 2001 (r.o. n. 76 del 2002) della Commissione tributaria provinciale di Novara e 5 febbraio 2002 (r.o. n. 289 del 2002) della Commissione tributaria regionale di Perugia, riguardano l'art. 22 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413).

L'ordinanza della Commissione tributaria provinciale di Novara censura il combinato disposto dei commi 1 e 2 dell'art. 22 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nella parte in cui, secondo la interpretazione della Corte di cassazione, stabilisce che il ricorso spedito alla segreteria della Commissione tributaria per mezzo del servizio postale, anziché depositato personalmente, pur se recapitato entro i termini, debba essere sanzionato con la inammissibilità. Si ravvisa *vulnus* all'art. 24, primo comma, della Costituzione, per l'ingiustificato sacrificio delle concrete possibilità di agire in giudizio da parte del contribuente in tutte le ipotesi in cui, vuoi per l'esercizio della difesa personale, vuoi per l'affidamento della difesa a professionisti diversi dagli avvocati e dai commercialisti, si versi nella ignoranza delle particolari formalità richieste dalla normativa impugnata secondo la predetta interpretazione giurisprudenziale.

L'ordinanza della Commissione tributaria regionale di Perugia censura lo stesso art. 22 del d.lgs. n. 546 del 1992, nella parte in cui esclude la possibilità dell'impiego del servizio postale per effettuare il deposito del ricorso notificato e dei documenti allegati presso la segreteria della commissione tributaria adita.

Viene denunciata la violazione:

dell'art. 3 della Costituzione, per la disparità di trattamento tra i contribuenti residenti nei capoluoghi di provincia, ove hanno sede le Commissioni tributarie, e quelli residenti in comuni diversi, esposti a disagi ed oneri per effettuare il deposito del ricorso; nonché per la irragionevole imposizione di tali disagi, non giustificata da alcun apprezzabile interesse od esigenza;

dell'art. 24 della Costituzione, per l'ostacolo all'accesso alla giustizia tributaria costituito dalla imposizione dell'onere di recarsi personalmente presso la segreteria delle Commissioni tributarie per il deposito del ricorso;

degli artt. 76 e 77 della Costituzione per la violazione dei criteri e principi contenuti nella legge n. 413 del 1991, con la quale il Governo era delegato alla emanazione di decreti legislativi concernenti disposizioni per la revisione della disciplina del contenzioso tributario, che all'art. 30, comma 1, lettera g), punto 4, faceva riferimento alla "disciplina delle comunicazioni e delle notificazioni con la previsione dell'impiego più largo possibile del servizio postale";

dell'art. 97 della Costituzione, per la rilevante incidenza sul buon andamento della pubblica amministrazione della esclusione dell'impiego del servizio postale per il deposito del ricorso.

[*omissis*]

3. – Le questioni sollevate sono fondate nei limiti appresso chiariti.

3.1. – Preliminarmente, deve essere sottolineato che il problema dell'utilizzo di strumenti diversi (compreso il servizio postale) da quelli della consegna personale e *brevi manu* per effettuare il materiale deposito di atti introduttivi del processo (a parte la loro notificazione) e dei documenti allegati, non è nuovo, ed è risalente nel tempo, ancorché abbia assunto, con il progresso dei sistemi di trasmissione (informatici e telematici), una crescente rilevanza in tutti i sistemi processuali (v., di recente, artt. 9 e 18 del d.P.R. 13 febbraio 2001, n. 123, Regolamento recante disciplina sull'uso di strumenti informatici e telematici nel processo civile, nel processo amministrativo e nel processo dinanzi alla Corte dei conti, con applicabilità – si noti – anche alla costituzione in giudizio, alla iscrizione a ruolo e al deposito di documenti probatori).

La questione della ammissibilità dell'utilizzo del servizio postale per il deposito del ricorso per cassazione, in tempi risalenti, già sotto il vigore del codice di procedura civile del 1865, fu puntualmente affrontata e risolta positivamente dalla Corte di cassazione di Roma (16 agosto 1898) pure in presenza di esplicitazione legislativa che il “ricorso coi documenti annessi e coll'atto originale di notificazione è presentato” e “deve essere consegnato alla cancelleria” (artt. 526 e 527 cod. proc. civ. del 1865).

Detto indirizzo fu ripreso da ripetute sentenze della Cassazione di Roma e di Torino, ma vi furono anche talune manifestazioni, ancorché minoritarie, di dissenso, di modo che il legislatore, confortato dalla dottrina, intervenne, troncando le divergenze, con lo stabilire espressamente la possibilità di consegna in cancelleria dei ricorsi per cassazione mediante spedizione per posta (r.d. 7 giugno 1923, n. 1244). Dette disposizioni, in presenza dell'art. 369 del codice di procedura civile vigente che genericamente prevedeva il “deposito in cancelleria”, sono state trasfuse nell'art. 134 del regio decreto 18 dicembre 1941, n. 1368 (Disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile e disposizioni transitorie), successivamente modificato ed integrato con l'art. 3 della legge 7 febbraio 1979, n. 59, con l'obiettivo dichiarato di una riduzione dei profili di inammissibilità e di una maggiore semplificazione delle forme processuali.

3.2. – In occasione dell'esame di profili di inammissibilità di atti introduttivi di giudizi, sia il legislatore, sia la giurisprudenza di legittimità si sono, in più occasioni, richiamati alla esigenza di non contrastare la realizzazione della giustizia senza ragioni di seria importanza, ed ai criteri di equa razionalità nella valutazione di profili di forma, quando questi non implicino vera e propria violazione delle prescrizioni tassativamente specificate nella legge processuale.

La giurisprudenza di questa Corte ha ritenuto non conformi a Costituzione (artt. 3 e 24) “le disposizioni legislative che frappongono ostacoli non giustificati da un preminente interesse pubblico ad uno svolgimento del processo civile adeguato alla funzione ad esso assegnata, nell'interesse generale, a protezione di diritti soggettivi dei cittadini” (sentenza n. 113 del 1963) ovvero che impongano

“oneri ... o modalità tali da rendere... estremamente difficile l'esercizio del diritto di difesa o lo svolgimento di attività processuale” (sentenze n. 63 del 1977; n. 47 del 1964 e n. 214 del 1974).

Proprio con riferimento al processo tributario e a problemi di inammissibilità, va riconfermata la esigenza – rilevante anche sul piano costituzionale – che una norma, che comporti tali problemi, sia in armonia con lo specifico sistema processuale, volto a garantire la tutela delle parti in posizioni di parità, evitando irragionevoli sanzioni di inammissibilità in danno del soggetto che si intende tutelare (per riferimenti, v. da ultimo, sentenza n. 189 del 2000).

Occorre sottolineare che nel processo tributario il deposito del ricorso e dei documenti allegati è previsto (combinato disposto degli artt. 16, 18, 20 e 22 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) dopo che il giudizio è stato “introdotto con ricorso ... sottoscritto dal difensore del ricorrente” con l'indicazione dell'incarico defensionale, o “personalmente” dalla parte nei casi previsti, ed il ricorso stesso è stato “proposto mediante notifica” effettuabile “anche direttamente a mezzo del servizio postale” ed è accompagnato da garanzie di provenienza e corrispondenza dell'atto (in particolare art. 22, comma 3, del citato d.lgs. n. 546 del 1992).

Inoltre, analoga è la previsione della costituzione in giudizio del ricorrente e della parte resistente mediante deposito di atti: rispettivamente, originale del ricorso notificato ovvero copia del ricorso consegnato o spedito per posta per il ricorrente; fascicolo con controdeduzioni e documenti per il resistente.

In via generale, il deposito degli atti e del fascicolo di parte che li contiene ai fini della costituzione delle parti è stato considerato dal giudice di legittimità materiale attività, come formalità meramente esecutiva priva di qualsiasi contenuto volitivo autonomo, per cui ragionevolmente, in mancanza di specifiche esigenze, dovrebbe essere irrilevante il soggetto che materialmente proceda alla consegna.

Pertanto, appare del tutto privo di qualsiasi razionale giustificazione assoggettare nel processo tributario (attesa la sua configurazione sia nella semplificazione delle attività processuali, sia nel sistema di assistenza tecnica e delle ipotesi di legittimazione diretta e personale della parte, sia, soprattutto, nella ripartizione della competenza territoriale con rilevanza della sola sede dell'ufficio fiscale convenuto) il deposito del ricorso e degli atti relativi ai fini della costituzione delle parti ad una unicità di forma consistente nella presentazione personale *brevis manu*; verrebbe escluso l'utilizzo del servizio postale, invece ampiamente utilizzato per le comunicazioni e notifiche specie dalla parte pubblica. Ciò soprattutto quando l'intero sistema dei processi civili, amministrativi e contabili ammette l'uso di mezzi telematici ed informatici proprio per la costituzione in giudizio e la presentazione di atti e documenti.

3.3. – Giova, infine, sottolineare, ai fini della conferma della manifesta irragionevolezza della scelta operata dal legislatore delegato, che la delega legislativa (art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) prevedeva la revisione

della disciplina del contenzioso tributario, inserita in un quadro più ampio di razionalizzazione e facilitazione dei rapporti tra amministrazione fiscale e contribuente. I criteri della delega stabilivano specificatamente, nell'ambito di un adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile, una disciplina uniforme per la proposizione del ricorso nei vari gradi di giurisdizione ed un impiego più largo possibile del servizio postale, sia pure nella disciplina delle comunicazioni e delle notificazioni.

Infine, lo stesso d.lgs. n. 546 del 1992 (art. 17), disponendo che dovesse rimanere fermo quanto stabilito dall'art. 10 del d.P.R. 28 novembre 1980, n. 787 sui centri di servizio, aveva mantenuto espressamente le modalità di presentazione e deposito dei ricorsi contro il ruolo (applicabili ovviamente fino al mantenimento delle funzioni specifiche dei centri di servizio). Dette modalità continuavano a prevedere testualmente la consegna o – si noti – la spedizione (in analogia con il sistema processuale del contenzioso del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636) come strumenti esecutivi del deposito del ricorso ai fini della costituzione del rapporto processuale, dopo un intervallo di tempo dalla presentazione mediante spedizione postale dell'originale al centro di servizio.

4. – Sulla base delle predette considerazioni, stante sia la manifesta irragionevolezza della norma denunciata, come assunta dai giudici rimettenti, sia il contrasto stridente e privo di ragionevole giustificazione con i surrichiamati principi propri del processo tributario, non resta che dichiarare, per contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione, la illegittimità costituzionale dell'art. 22, commi 1 e 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, nella parte in cui non consente, per il deposito degli atti ai fini della costituzione in giudizio, l'utilizzo del servizio postale.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

dichiara la illegittimità costituzionale dell'art. 22, commi 1 e 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), nella parte in cui non consente, per il deposito degli atti ai fini della costituzione in giudizio, l'utilizzo del servizio postale.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 21 novembre 2002.

3.5. Udienza pubblica

SENTENZA N. 50/1989 (PRES. SAJA; RED. GRECO)

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie di primo e secondo grado – Esclusione della pubblicità delle udienze – Salvezza degli atti anteriormente compiuti – Conseguenza della graduale evoluzione legislativa, dottrinale e giurisprudenziale.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636 (Revisione della disciplina del contenzioso tributario), art. 39, primo comma.

Costituzione, art. 101, primo comma.

Considerato in diritto

1. – La Commissione Tributaria di primo grado di Verbania dubita della legittimità costituzionale dell'art. 39, primo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, nella parte in cui, escludendo l'applicabilità al procedimento davanti alle Commissioni Tributarie dell'art. 128 del codice di procedura civile, impedisce la pubblicità dell'udienza, in violazione dell'art. 101, primo comma, della Costituzione, inteso ad assicurare il controllo dell'opinione pubblica su tutte le manifestazioni della sovranità dello Stato.

2. – La questione è fondata.

Questa Corte da tempo (sentenza n. 287 del 1974) ha affermato il carattere di organo giurisdizionale delle Commissioni Tributarie per struttura, funzioni e finalità, e la giurisdizionalità del procedimento che si svolge dinanzi alle stesse, specie a seguito della riforma del contenzioso tributario di cui alla legge 9 ottobre 1971, n. 825, ed al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

Consequentemente, poi (sentenza n. 212 del 1986), ha ritenuto l'applicabilità anche ai detti giudizi della regola della pubblicità delle udienze la quale, espressione di civiltà giuridica, è prevista in vari atti internazionali (Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali firmata a Roma il 4 novembre 1950; art. 6; e ratificata con legge n. 848 del 1955; Patto internazionale di New York relativo ai diritti civili e politici: art. 14; adottato il 16 dicembre 1966 e ratificato con legge n. 881 del 1977; protocolli sullo Statuto della Corte di Giustizia annessi ai trattati CECA, CEE ed EURATOM: artt. 28 e 29).

Alla detta regola si dà ampio spazio negli ordinamenti democratici fondati, come il nostro, sulla sovranità popolare.

Già si era detto (sentenza n. 12 del 1971) che, trovando fondamento l'amministrazione della giustizia nella sovranità popolare, in base al precetto costituzionale dell'art. 101, primo comma, della Costituzione, doveva ritenersi implicita nei principi costituzionali che disciplinano l'esercizio della giurisdizione, la regola generale della pubblicità dei dibattimenti giudiziari, la quale, peraltro, può subire eccezioni in riferimento a determinati procedimenti, quando abbiano obiettiva e razionale giustificazione.

Ma, per i procedimenti tributari, l'eccezione non può ritenersi sorretta da siffatte giustificazioni: anzi, in base all'art. 53 della Costituzione, l'imposizione tributaria è soggetta al canone della trasparenza, i cui effetti riguardano anche la generalità dei cittadini, nonché ai principi di universalità ed eguaglianza, onde la posizione del contribuente non è esclusivamente personale e non è tutelabile con il segreto.

La generale conoscenza delle controversie tributarie può giovare alla concreta attuazione del sistema tributario e concorre a ridurre il numero degli inadempimenti e degli evasori in genere.

Lo stesso Governo, in occasione del decreto correttivo n. 739 del 1981,

aveva formulato una norma diretta all'introduzione della regola della pubblicità, ma la modifica, nonostante il parere favorevole della Commissione parlamentare, non trovò accoglimento in sede di formulazione definitiva del testo legislativo.

La sentenza n. 212 del 1986 di questa Corte conteneva l'invito al legislatore a provvedere; invito successivamente ribadito nell'ordinanza n. 378 del 1988.

Il Ministro delle Finanze ha presentato un disegno di legge (n. 1298) di modifica dell'impugnato art. 39 nel senso di eliminare l'esclusione dell'applicabilità dell'art. 128 del codice di procedura civile (pubblicità delle udienze) ai procedimenti tributari proprio al fine di impedire dubbi di incostituzionalità del testo ora vigente e di garantire l'attuazione dei suddetti principi di universalità, di uguaglianza e di trasparenza cui deve essere informato il sistema tributario e messi in luce da questa Corte (sentenza n. 212 del 1986 e ordinanza n. 378 del 1988).

Il disegno di legge è stato approvato solo dal Senato.

Ormai compiutasi l'evoluzione legislativa e consolidatisi l'opinione dottrinale e l'orientamento giurisprudenziale circa il carattere giurisdizionale dei processi tributari, ricondotti nell'alveo della giurisdizione, onde adeguarli al precetto costituzionale dell'art. 101, primo comma, della Costituzione, non può più procrastinarsi la declaratoria di illegittimità costituzionale dell'art. 39, primo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, nella parte in cui esclude l'applicabilità dell'art. 128 del codice di procedura civile (principio della pubblicità delle udienze) ai giudizi tributari di primo e secondo grado.

Va precisato al riguardo che, stante la gradualità con la quale è avvenuta detta evoluzione, soltanto ora può considerarsi realmente verificata la sopravvenuta illegittimità costituzionale. La declaratoria di illegittimità costituzionale non può avere e non ha alcuna conseguenza sugli atti pregressi e sui provvedimenti emessi anteriormente alla data di pubblicazione della sentenza, i quali rimangono tutti pienamente validi.

In altri termini, il requisito della pubblicità opera esclusivamente per i procedimenti pendenti successivamente alla data prevista dall'art. 136, primo comma, della Costituzione, ferme restando le attività compiute ed i provvedimenti emessi anteriormente a tale data, nella vigenza della norma ora dichiarata costituzionalmente illegittima (nello stesso senso la Corte si è orientata con la sentenza n. 266 del 1988 sulla magistratura militare).

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 39, primo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 (Revisione della disciplina del contenzioso tributario), nella parte in cui esclude l'applicabilità dell'art. 128 del codice di procedura civile (pubblicità delle udienze) ai giudizi che si svolgono dinanzi alle Commis-

sioni Tributarie di primo e di secondo grado, a decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione di questa sentenza nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica, ferma restando la validità di tutti gli atti anteriormente compiuti.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 9 febbraio 1989.

3.6. Regime della prova e discriminazione processuale

SENTENZA N. 128/1972 (PRES. CHIARELLI; REL. VERZI)

Imposta di registro sui contratti di appalto di lavori in caso di mancata presentazione della prescritta denuncia – Mezzi di prova ammessi in giudizio – Esclusione della prova testimoniale per il contribuente – Trattamento differenziato rispetto alla pubblica Amministrazione.

Regio decreto-legge 15 novembre 1937, n. 1924 (Provvedimenti vari in materia di tasse ed imposte indirette sugli affari), art. 6 dell'Allegato B.

Costituzione, art. 3.

SENTENZA N. 114/2000 (PRES. MIRABELLI; RED. A. MARINI)

Azione per la ripetizione dell'indebito tributario – Prova della mancata traslazione del peso economico del tributo indebitamente versato su altri soggetti – Onere probatorio da assolversi in via esclusivamente documentale.

Decreto-legge 30 settembre 1982, n. 688 (Misure urgenti in materia di entrate fiscali), convertito, con modificazioni, nella legge 27 novembre 1982, n. 873, art. 19.

Costituzione, art. 24.

SENTENZA N. 332/2002 (PRES. RUPERTO; RED. A. MARINI)

Indebito versamento di imposte – Diritto alla ripetizione – Onere probatorio, a carico dell'attore in ripetizione, della mancata traslazione su altri soggetti del peso economico dell'imposta – Inversione dell'onere della prova, con ingiustificato privilegio dell'amministrazione convenuta.

Decreto-legge 30 settembre 1982, n. 688 (Misure urgenti in materia di entrate fiscali), convertito, con modificazioni, nella legge 27 novembre 1982, n. 873, art. 19, primo comma.

Costituzione, art. 3 (ragionevolezza).

SENTENZA N. 36/2025 (PRES. AMOROSO; RED. SAN GIORGIO)

Nuove prove in appello – Divieto assoluto, introdotto per mezzo di decreto legislativo, di deposito delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti.

Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), art. 58, comma 3, come introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. *bb*), del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 220 (Disposizioni in materia di contenzioso tributario).

Decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 220 (Disposizioni in materia di contenzioso tributario), art. 4, comma 2.

Costituzione, artt. 3, primo comma (ragionevolezza), 24, secondo comma, e 111, secondo comma (contraddittorio).

Nuove prove in appello – Limiti e preclusioni – Disciplina transitoria – Applicazione immediata ai giudizi di appello già instaurati a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore della novella, anziché a quelli il cui primo grado sia instaurato successivamente all'entrata in vigore della novella.

Costituzione, artt. 3 (ragionevolezza e legittimo affidamento) e 111.

Considerato in diritto

L'ordinanza del tribunale di Genova denuncia, per violazione degli artt. 3 e 24, secondo comma, della Costituzione, il primo comma dell'art. 6 del r.d.l. 15 novembre 1937, n. 1924, che, in merito al pagamento dell'imposta di registro sui contratti di appalto di lavori in caso di mancata presentazione della prescritta denuncia, dispone che, per procedere di ufficio, è sufficiente che l'esecuzione del contratto risulti "da fatti, da atti o da scritti, o da ogni altro elemento informativo adeguato che facciano presumere il negozio giuridico", ma, per il contribuente, pur ammettendo la prova contraria, esclude quella testimoniale. Deriverebbe da ciò una ingiustificata discriminazione fra la pubblica Amministrazione ed il contribuente rispetto ai mezzi di prova ammessi in giudizio.

La questione è fondata.

La Corte non può aderire alla tesi sostenuta dall'Avvocatura generale dello Stato che la presunzione della esistenza di un contratto di appalto, essendo prevista e regolata da una norma di legge, rientri nella categoria delle presunzioni legali, la cui legittimità in materia fiscale è stata riconosciuta da varie sentenze di questa Corte. Ed invero, la norma impugnata, che vuol stabilire in quali casi l'ufficio può procedere per la riscossione dell'imposta di registro, indica alcune circostanze che possono avere un effetto dimostrativo senza voler dare ad esse effetto probatorio assoluto. Anche, quindi, a volere ammettere che il termine "si presumono" non sia usato impropriamente, si può trattare di una presunzione semplice, onde esattamente l'ordinanza di rimessione richiama l'art. 2729 del codice civile, per cui le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni.

Il solo fatto della esclusione di un mezzo di prova come quello della testimonianza non costituisce di per se stesso violazione del diritto di difesa. In molti casi, e specie nella materia contrattuale (artt. 2721, 2722, 2723 c.c.), la prova per testimoni è guardata con disfavore e, perciò, esclusa o limitata per motivi, che il legislatore può apprezzare in piena discrezionalità. Ma, nel caso in esame, l'illegittimità deriva dal trattamento differenziato fatto alle parti in giudizio: alla pubblica Amministrazione è consentito di provare l'esistenza di un contratto di appalto con qualsiasi mezzo, compreso ogni elemento informativo adeguato, e quindi compresa la prova testimoniale, mentre al contribuente non è concesso di provarne con testimoni la inesistenza. Di fronte alla ampia tutela giurisdizionale accordata alla pubblica Amministrazione sta la limitazione della stessa tutela per il contribuente, limitazione che appare tanto più grave in quanto nella varietà dei rapporti contrattuali, nei quali una delle prestazioni consiste nella esecuzione di un lavoro, l'accertamento del fatto obiettivo dell'adempimento di siffatta prestazione non porta necessariamente alla conseguenza di dover ritenere che sia stato stipulato e realizzato un contratto di appalto.

La discriminazione fra le parti, che dinanzi al giudice dovrebbero trovarsi

in condizioni di perfetta uguaglianza, non appare giustificata dall'interesse generale della pubblica Amministrazione nella riscossione dei tributi contro ogni tentativo di evasione.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale del primo comma dell'art. 6 dell'Allegato B al r.d.l. 15 novembre 1937, n. 1924 (provvedimenti vari in materia di tasse ed imposte indirette sugli affari), limitatamente alle parole "esclusa la testimoniale".

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 3 luglio 1972.

* * *

Sentenza n. 114/2000 (Pres. Mirabelli; Red. A. Marini) ¹

Considerato in diritto

1. – La Corte d'appello di Trieste, con tre ordinanze, ed il Tribunale di Brescia, con una ordinanza successiva, dubitano, in riferimento agli artt. 24 e 53 della Costituzione, della legittimità costituzionale dell'art. 19 del d.l. 30 settembre 1982, n. 688 (Misure urgenti in materia di entrate fiscali), convertito con modificazioni nella legge 27 novembre 1982, n. 873, nella parte in cui detta norma, senza differenziare le singole attività di impresa, pone a carico del contribuente, che agisca per la ripetizione di imposte di consumo indebitamente corrisposte, l'onere di provare documentalmente che il peso economico dell'imposta non è stato in qualsiasi modo trasferito su altri soggetti. Onere probatorio che, secondo quanto ritenuto da entrambi i rimettenti, risulterebbe nei giudizi a *quibus* di impossibile assolvimento.

[*omissis*]

(¹) Si segnala che l'ordinanza n. 172 del 1989 (Pres. Saja; Red. Ferri) aveva dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 3, 23 e 24 Cost., dell'art. 19 del d.l. n. 688 del 1982. La pronuncia evidenziava che la diversa disciplina introdotta dalla norma impugnata trova ampia giustificazione nell'esigenza di evitare l'arricchimento senza causa di alcuni operatori economici in danno della collettività e nella non irragionevole presunzione che, per taluni tipi di imposta, l'onere fiscale viene di norma trasferito dal soggetto passivo su altri soggetti. Inoltre, il diritto di agire in giudizio non è illegittimamente compresso dalla previsione di una prova documentale anche in relazione a fattispecie createsi in epoca anteriore all'entrata in vigore della norma, in quanto l'obbligo di conservazione dei libri e delle scritture contabili, imposto all'imprenditore, esclude il lamentato grado di difficoltà probatoria per l'esercizio del diritto al rimborso.

La sentenza n. 114 del 2000 ha altresì giudicato inammissibile, per difetto di rilevanza, un'ulteriore questione avente ad oggetto il censurato art. 19 del d.l. n. 688 del 1982.

5. – Nel merito i rimettenti ritengono che la norma sia innanzitutto in contrasto con l'art. 24 della Costituzione in quanto, subordinando la ripetizione dell'indebito alla prova documentale che l'onere economico dell'imposta non è stato trasferito su altri soggetti, renderebbe in molti casi impossibile o comunque eccessivamente difficile l'esercizio del diritto.

La questione è fondata, nei limiti di seguito precisati.

5.1. – Va premesso che la questione di legittimità costituzionale dell'art. 19 del d.l. 30 settembre 1982, n. 688, sollevata in riferimento al medesimo parametro, è già stata in passato esaminata da questa Corte, che è pervenuta a ripetute declaratorie di manifesta infondatezza (ordinanze nn. 651 e 807 del 1988 e nn. 172 e 197 del 1989).

Si afferma in buona sostanza in tali pronunce che la deroga apportata dalla norma in esame alla generale disciplina della ripetizione di indebito stabilita dall'art. 2033 del codice civile – consistente nel porre appunto a carico del *solvens* la prova della mancata traslazione dell'onere economico dell'imposta – non sarebbe di per sé lesiva del diritto di agire in giudizio e che tale diritto non sarebbe vanificato o illegittimamente compresso nemmeno dalla previsione della sola prova documentale.

Conclusioni che devono essere parzialmente riconsiderate, anche alla luce dei mutamenti del quadro normativo successivamente intervenuti.

5.2. – Giova ricordare, al riguardo, che la Corte di giustizia delle Comunità europee, in sede del ricorso pregiudiziale *ex* art. 177 del trattato CEE, ebbe a suo tempo a ritenere – con esclusivo riferimento ai tributi nazionali riscossi in contrasto con quanto disposto dal diritto comunitario – l'incompatibilità dell'art. 19 del d.l. 30 settembre 1982, n. 688, con gli obblighi che il trattato CEE impone agli Stati membri in base all'assunto che, pur essendo consentito al sistema giuridico nazionale di subordinare il rimborso di tali tributi alla loro mancata traslazione, doveva, invece, escludersi la legittimità, in sede processuale, di qualsivoglia disciplina probatoria che, come quella sancita dalla citata norma, avesse l'effetto di rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto (sentenza 9 novembre 1983, in causa 199/1982).

La medesima Corte, con successiva sentenza del 24 marzo 1988 (in causa 104/1986), ha ribadito il giudizio di contrarietà all'ordinamento comunitario della norma e ha dichiarato che la Repubblica italiana, mantenendola in vigore, è venuta meno agli obblighi ad essa imposti dal trattato.

In conseguenza di tali pronunce il legislatore è intervenuto con l'art. 29 della legge 29 dicembre 1990, n. 428 (Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee). Diversificando il regime della prova nell'azione di ripetizione dell'indebito tributario a seconda che i tributi di cui si chiede il rimborso abbiano o meno rilevanza per l'ordinamento comunitario. Mentre per i secondi si è mantenuta ferma (art. 29, terzo comma) l'applicabilità dell'art. 19 del decreto-legge n. 688 del 1982, per quelli riscossi in violazione di norme comunitarie (art. 29, secondo comma)

l'eventuale traslazione dell'imposta è stata configurata come fatto estintivo del diritto al rimborso, la cui prova spetta – secondo i principi – all'amministrazione convenuta.

Premesso che il sindacato della Corte è in questa sede limitato ai parametri costituzionali evocati dai rimettenti – tra i quali non figura l'art. 3 Cost., richiamato dalle sole parti private – la nuova disciplina dettata per il rimborso dei tributi riscossi in violazione di norme comunitarie, necessitata dalle pronunce della Corte di giustizia, risulta espressiva della necessità di garantire il diritto di agire in giudizio, per la ripetizione di imposte indebitamente corrisposte, in termini più ampi di quelli risultanti dall'art. 19 del d.l. n. 688 del 1982.

E se da un lato può ribadirsi che la mera inversione dell'onere della prova non è di per sé in contrasto con l'art. 24 Cost., trattandosi di materia indubbiamente rimessa alla discrezionalità del legislatore, deve per altro verso ritenersi che il prevedere che tale onere possa essere assolto solamente per mezzo della prova documentale – intesa evidentemente in senso tecnico – comporti una sicura lesione del diritto di agire in giudizio del solvens. Siffatta previsione viene infatti a subordinare la tutela giurisdizionale ad una prova che, secondo criteri di normalità, si palesa impossibile, non potendo in via generale essere ipotizzata l'esistenza di un documento contenente la diretta rappresentazione del fatto negativo costituito dalla mancata traslazione del peso economico di un'imposta.

Va perciò dichiarata l'illegittimità costituzionale della norma denunciata, nella parte in cui prevede che la prova del mancato trasferimento su altri soggetti dell'onere economico dell'imposta possa essere fornita solo documentalmente, restando assorbita, in tale pronuncia, ogni altra e diversa censura formulata dai rimettenti.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

a) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 19 del decreto-legge 30 settembre 1982, n. 688 (Misure urgenti in materia di entrate fiscali) convertito con modificazioni nella legge 27 novembre 1982, n. 873, nella parte in cui dispone che la prova ivi prevista possa essere data solo documentalmente;

b) [*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 13 aprile 2000.

* * *

Sentenza n. 332/2002 (Pres. Ruperto; Red. A. Marini)*Considerato in diritto*

1. – Con le tre ordinanze in epigrafe la Corte di appello di Genova solleva, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 19, primo comma, del decreto-legge 30 settembre 1982, n. 688 (Misure urgenti in materia di entrate fiscali), convertito, con modificazioni, in legge 27 novembre 1982, n. 873, nella parte in cui detta norma pone a carico di colui il quale agisca per la ripetizione delle imposte ivi indicate, indebitamente corrisposte, l'onere di provare che il peso economico dell'imposta non è stato trasferito su altri soggetti.

Stante l'assoluta identità dell'oggetto, i tre giudizi vanno riuniti per essere congiuntamente decisi.

2. – La Corte rimettente ritiene che la norma denunciata contrasti con il parametro evocato sotto un duplice profilo: per violazione del principio di eguaglianza, assumendo quale *tertium comparationis* l'art. 29 della legge 29 dicembre 1990, n. 428, che, con riferimento all'indebito tributario riscosso in violazione di norme comunitarie, configura la traslazione dell'imposta come fatto impeditivo, la cui prova grava sull'amministrazione finanziaria; per violazione del canone di ragionevolezza, in quanto la presunzione di traslazione del peso economico dell'imposta, sulla quale in buona sostanza riposerebbe la *ratio* della norma, sarebbe priva di giustificazione, in particolare per quanto riguarda le imprese indebitamente assoggettate all'addizionale all'imposta erariale di consumo sull'energia elettrica, operando queste in concorrenza con imprese estere, non assoggettate al medesimo carico fiscale.

3. – La questione – che, pur sollevata in un giudizio riguardante la ripetizione di imposte di consumo, investe la disciplina denunciata in riferimento a tutti i tributi ivi indicati – è fondata, nei termini di seguito precisati.

3.1. – L'azione generale di ripetizione d'indebito, di cui all'art. 2033 del codice civile, si fonda sui soli presupposti, di carattere oggettivo, rappresentati dall'avvenuto pagamento e dalla mancanza di causa.

Anche in materia tributaria vale il principio della ripetibilità dell'indebito, ma il diritto alla ripetizione può essere legittimamente limitato o escluso dal legislatore, al fine di evitare un ingiustificato arricchimento del solvens, allorché il peso economico dell'imposta sia stato da questi trasferito su altri soggetti, e ciò sia nel caso in cui tale trasferimento sia previsto da norme di legge, sia quando esso avvenga mediante un meccanismo di traslazione puramente economica, inglobando l'ammontare dell'imposta nel prezzo di vendita dei beni prodotti o dei servizi resi dal soggetto che abbia eseguito la prestazione tributaria non dovuta.

La traslazione dell'imposta, in quanto fatto impeditivo del diritto alla

ripetizione, dovrebbe essere opponibile solo in via di eccezione dall'*accipiens* (art. 2697 cod. civ.).

La norma impugnata, invece, onerando il *solvens* della prova (negativa) della mancata traslazione dell'imposta ha operato una inversione legale dell'onere della prova lesiva del generale canone di ragionevolezza garantito dall'art. 3 della Costituzione.

Tale inversione rinviene, infatti, nella specie, la sua ragione nell'intento di attribuire all'amministrazione finanziaria convenuta con l'azione di ripetizione una posizione di particolare privilegio in sede probatoria. Privilegio del tutto ingiustificato ove si consideri che l'amministrazione è l'*accipiens* di un pagamento non dovuto che in quanto tale dovrebbe essere, in base ai principi generali, restituito.

E, d'altro canto, la pur contestata ricorrenza, nella normalità delle ipotesi, del fenomeno della traslazione non potrebbe certo giustificare la suddetta inversione, ma, semmai, valere come argomento di prova utilizzabile, in giudizio, dall'*accipiens*.

Il *vulnus* al principio di ragionevolezza che si viene così a determinare comporta l'illegittimità costituzionale della norma impugnata, nella parte in cui pone a carico dell'attore in ripetizione l'onere di provare la mancata traslazione dell'imposta invece di prevedere che la domanda debba essere respinta qualora l'amministrazione convenuta provi che il peso economico dell'imposta è stato trasferito dal *solvens* su altri soggetti.

Restano assorbiti gli ulteriori profili di illegittimità denunciati dal rimettente.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

Dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 19, primo comma, del decreto-legge 30 settembre 1982, n. 688 (Misure urgenti in materia di entrate fiscali), convertito, con modificazioni, in legge 27 novembre 1982, n. 873, nella parte in cui prevede che sia l'attore in ripetizione a dover provare che il peso economico dell'imposta non è stato in qualsiasi modo trasferito su altri soggetti.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 1° luglio 2002.

* * *

Sentenza n. 36/2025 (Pres. Amoroso; Red. San Giorgio) ¹*Considerato in diritto*

1. – Con ordinanza del 9 luglio 2024 (reg. ord. n. 170 del 2024), la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania (CGT Campania), sezione 16, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, primo comma, 24, secondo comma, 102, primo comma, e 111, primo e secondo comma, Cost., questioni di legittimità costituzionale dell'art. 58, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 – come introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera *bb*), del d.lgs. n. 220 del 2023 –, ai sensi del quale, nel giudizio di appello tributario «[n]on è mai consentito il deposito delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, delle notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto di legittimità che possono essere prodotti in primo grado anche ai sensi dell'articolo 14 comma 6-*bis*».

1.1. – Secondo la Corte rimettente, la disposizione censurata contrasterebbe, anzitutto, con il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3, primo comma, Cost., in quanto, ponendo un divieto probatorio privo di una *ratio* coerente con un «criterio di razionalità pratica», esprimerebbe una scelta che travalica i limiti della pur ampia discrezionalità riservata al legislatore nella configurazione degli istituti processuali e «perturba il canone dell'eguaglianza».

Per altro verso, la disciplina in questione rivelerebbe una «autoevidente contraddizione» sintomatica di irragionevolezza e di illogicità intrinseca, in quanto impedirebbe al giudice di appello la valutazione di indispensabilità delle nuove prove – allo stesso demandata, in via generale, dal comma 1 del medesimo art. 58 – in relazione ad alcune tipologie di documenti «ontologicamente indispensabili» ai fini della decisione.

1.2. – La CGT Campania ravvisa, altresì, una illegittima intromissione del legislatore in un ambito riservato all'autorità giurisdizionale, in contrasto con gli artt. 102, primo comma, e 111, primo comma, Cost.

La legge – osserva l'ordinanza di rimessione – può tipizzare il valore probatorio di alcuni mezzi istruttori e anche impedire l'acquisizione di determinate prove in appello, ma non può enucleare una serie eterogenea di

(¹) La sentenza n. 36 del 2025 ha altresì dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 58, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, come introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. *bb*), del d.lgs. n. 220 del 2023, censurato, in riferimento agli artt. 3, primo comma, 24, secondo comma, 76, 102, primo comma, e 111, commi primo e secondo, Cost., nella parte in cui non consente la produzione in appello delle notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto di legittimità che possono essere prodotti in primo grado anche ai sensi dell'art. 14 comma 6-*bis*.

documenti e inibire al giudice di valutarne la indispensabilità ai fini dell'acquisizione in secondo grado.

1.3. – Sarebbe, inoltre, leso il diritto di difesa, inteso come diritto al giudizio e alla prova, in contrasto con gli artt. 24, secondo comma, e 111, secondo comma, Cost.

1.4. – La disposizione censurata confliggerebbe, poi, con l'art. 111, primo e secondo comma, Cost., in quanto vulnererebbe il contraddittorio e impedirebbe al giudice di pervenire ad una decisione «possibilmente giusta» attraverso la ricerca della «verità materiale».

1.5. – Sarebbero, infine, violati gli artt. 24, primo comma, e 111, primo e secondo comma, Cost., quest'ultimo in relazione alla garanzia della parità tra le parti del processo, posto che, se la parte privata può produrre nuovi documenti – sia pure nei limiti stabiliti dai commi 1 e 2 dello stesso art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992, come riformati dall'art. 1, comma 1, lettera *bb*), del d.lgs. n. 220 del 2023 –, alla parte pubblica è vietato depositare proprio gli atti che «rendono legittima la pretesa tributaria» e, quindi, secondo una regola di esperienza, attengono all'attività difensiva dalla stessa ordinariamente svolta.

2. – Anche la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia (CGT Lombardia), sezione 19, con ordinanza del 27 settembre 2024 (reg. ord. n. 199 del 2024), ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 58, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, come inserito dall'art. 1, comma 1, lettera *bb*), del d.lgs. n. 220 del 2023. Tale disposizione è censurata, anzitutto, perché ne è prevista l'applicazione ai giudizi instaurati in grado di appello a decorrere dal giorno successivo alla sua entrata in vigore e, dunque, anche a quelli aventi ad oggetto sentenze rese in base alla disciplina previgente.

2.1. – Tale previsione sarebbe «indubbiamente irrazionale», in quanto, in contrasto con l'art. 3 Cost., inciderebbe in modo «gravemente pregiudizievole ed irreparabile» sulla scelta difensiva delle parti di rinviare, nell'esercizio di una facoltà loro riconosciuta dalla disciplina previgente, il deposito di documenti all'eventuale giudizio di appello.

2.2. – Sarebbe, poi, violato il principio di eguaglianza, in quanto, non essendo stata esclusa l'applicazione del divieto posto dall'art. 58, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 – così come della previsione di cui al comma 1 della stessa disposizione – per i casi in cui «le parti non abbiano avuto la possibilità di decidere se produrre o meno nei termini documenti in primo grado», si determinerebbe una disparità di trattamento tra le parti dei giudizi in corso alla data di entrata in vigore della nuova disciplina, le quali non hanno potuto compiere tale valutazione, e quelle dei giudizi introdotti successivamente a tale data, che, invece, hanno potuto decidere «nella piena consapevolezza della situazione».

2.3. – Lamenta, ancora, la Corte rimettente che né il «divieto assoluto» di cui all'art. 58, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, né la previsione dell'applicabilità del nuovo regime anche ai giudizi in corso troverebbero «alcun fonda-

mento nella legge delega», la quale si è limitata a demandare al Governo il compito di rafforzare il divieto di produrre nuovi documenti nei gradi processuali successivi al primo.

2.4. – Sarebbero, infine, violati gli artt. 102, primo comma, 24, secondo comma, e 111, primo e secondo comma, Cost., in quanto l'art. 58, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, introducendo, in relazione a determinati documenti, un divieto assoluto di produzione in appello, in deroga alla previsione di cui al comma 1 del medesimo art. 58 – che, invece, consente l'acquisizione dei documenti indispensabili o non depositati in primo grado per causa non imputabile –, realizzerebbe un'interferenza nell'esercizio della funzione giurisdizionale e una lesione del diritto alla prova, determinando una «palese ed ingiustificata violazione» del principio del giusto processo «sotto il profilo della prevedibilità delle regole processuali dell'intero percorso di tutela».

[*omissis*]

5.1. – L'art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992, rubricato «Nuove prove in appello», è stato radicalmente modificato dall'art. 1, comma 1, lettera *bb*), del d.lgs. n. 220 del 2023, mediante la riscrittura dei commi 1 e 2 e l'aggiunta del comma 3.

Il comma 1 riformato prevede che «[n]on sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che il collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile».

Il nuovo comma 2 stabilisce, invece, che «[p]ossono essere proposti motivi aggiunti qualora la parte venga a conoscenza di documenti, non prodotti dalle altre parti nel giudizio di primo grado, da cui emergano vizi degli atti o provvedimenti impugnati».

Infine, a norma del comma 3, inserito *ex novo* nel corpo dell'art. 58, «[n]on è mai consentito il deposito delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, delle notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto di legittimità che possono essere prodotti in primo grado anche ai sensi dell'articolo 14 comma 6-*bis*».

Il d.lgs. n. 220 del 2023 ha apportato le suddette modifiche in attuazione della legge delega n. 111 del 2023, il cui art. 19, rubricato «Principi e criteri direttivi per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario», al comma 1, lettera *d*), aveva previsto che il Governo, nella revisione della disciplina del contenzioso tributario, avrebbe dovuto «rafforzare il divieto di produrre nuovi documenti nei gradi processuali successivi al primo».

5.1.1. – La novella in scrutinio si inserisce in un ampio intervento di revisione del processo tributario che, a completamento del disegno di riforma avviato con la legge 31 agosto 2022, n. 130 (Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari) e in linea con le finalità di riduzione del contenzioso

tributario previste dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR), si prefigge di deflazionare il contenzioso attualmente pendente davanti alle corti di giustizia tributaria e alla Corte di cassazione; di ridurre i tempi delle controversie tributarie; di garantire la parità delle armi tra le parti del processo tributario; di completare la digitalizzazione della giustizia tributaria.

5.1.2. – Va aggiunto che il novellato art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992 è stato pedissequamente trasfuso nell'art. 112 del decreto legislativo 14 novembre 2024, n. 175 (Testo unico della giustizia tributaria), in vigore dal 29 novembre 2024, ma applicabile dal 1° gennaio 2026, data da cui decorrono l'abrogazione delle disposizioni del d.lgs. n. 546 del 1992 e l'efficacia dello stesso testo unico, come espressamente previsto agli artt. 130 e 131 dello stesso d.lgs. n. 175 del 2024.

5.2. – L'art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992, come riscritto dall'art. 1, comma 1, lettera *bb*), del d.lgs. n. 220 del 2023, a norma dell'art. 4, comma 1, di quest'ultimo decreto legislativo, è entrato in vigore il giorno successivo alla pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale*, avvenuta il 3 gennaio 2024, e dunque il 4 gennaio 2024.

Il comma 2 del citato art. 4 del d.lgs. n. 220 del 2023 ha, però, stabilito che «[l]e disposizioni del presente decreto si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024, fatta eccezione per quelle di cui all'articolo 1, comma 1, lettere *d*), *e*), *f*), *i*), *n*), *o*), *p*), *q*), *s*), *t*), *u*), *v*), *z*), *aa*), *bb*), *cc*) e *dd*), che si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto».

Per quel che concerne, dunque, la novella sulle prove in appello introdotta dall'art. 1, comma 1, lettera *bb*), del d.lgs. n. 220 del 2023, la previsione transitoria prescrive che detta disciplina si applichi ai giudizi instaurati in primo grado, in secondo grado e in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del decreto legislativo, ossia dal 5 gennaio 2024, laddove per le disposizioni diverse da quelle elencate nel comma 2 la riforma si applica «ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024».

5.3. – Nella relazione di accompagnamento del d.lgs. n. 220 del 2023 si chiarisce che la novella legislativa riscrive l'art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992 prevedendo, nell'ottica del rafforzamento del divieto di *nova* nel giudizio di secondo grado programmato dalla legge delega, «la preclusione espressa per il giudice d'appello di fondare la propria decisione su prove che avrebbero potuto essere disposte o acquisite nel giudizio di primo grado».

Viene, anche, rimarcato che «[r]esta comunque eccezionalmente ferma la possibilità per il giudice di secondo grado di acquisire le prove pretermesse nel primo grado, in ragione della loro indispensabilità ai fini della decisione, oppure in esito alla dimostrazione della riferibilità della mancanza probatoria a causa non imputabile alla parte appellante».

Nella stessa relazione si precisa che «si è ritenuto opportuno, all'esito di ulteriori approfondimenti, effettuati su impulso delle Commissioni riunite II e VI di Camera e Senato, in un'ottica di ulteriore rafforzamento del divieto di produzione di nuovi documenti in secondo grado [...], di vietare il deposito di deleghe, procure e altri atti di conferimento di potere, nonché di notifiche dell'atto impugnato ovvero di atti che ne costituiscono presupposto di legittimità e che possono essere prodotti in primo grado, anche ai sensi dell'articolo 14 comma 6-*bis*».

5.4. – È utile ricordare che, nella versione originaria, l'art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992, al comma 1, vietava l'ingresso di nuove prove in appello, salvo che il giudice non le ritenesse necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostrasse di non averle potute dedurre nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile, ma, al comma 2, precisava che «[è] fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti».

La giurisprudenza di legittimità aveva interpretato quest'ultima previsione con particolare ampiezza, indicando come unico limite alla producibilità di nuovi documenti nel giudizio di secondo grado l'essere gli stessi diretti a dimostrare la fondatezza delle domande e delle eccezioni precluse dall'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992 (Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenze 26 giugno 2024, n. 17638 e 10 aprile 2024, n. 9635; ordinanze 25 ottobre 2024, n. 27741, 24 luglio 2024, n. 20550, 22 aprile 2024, n. 10788 e 27 febbraio 2024, n. 5199).

5.4.1. – La previgente disciplina dei *nova* istruttori nell'appello tributario rinveniva il suo immediato referente nell'omologo regime dettato dal codice di procedura civile.

Il contenuto precettivo del comma 1 dell'originario art. 58 era, infatti, pressoché coincidente con quello dell'art. 345 cod. proc. civ. nella formulazione assunta per effetto delle modifiche ad esso apportate dall'art. 52 della legge 26 novembre 1990, n. 353 (Provvedimenti urgenti per il processo civile). La disposizione del processo tributario ricalcava quella dettata per il processo civile sia quanto alla proibizione, in linea di principio, di nuove prove in appello, sia quanto alla previsione di un duplice temperamento a tale divieto, costituito dall'ammissione tanto della prova non dedotta in prime cure per causa non imputabile alla parte, quanto di quella ritenuta dal giudice necessaria ai fini della decisione.

Come confermato dalla relazione illustrativa dello schema di decreto legislativo sulla disciplina del processo dinanzi agli organi speciali di giurisdizione in materia tributaria esaminato in Commissione bicamerale il 16 dicembre 1992, dal coevo modello civilistico l'art. 58 si discostava per la previsione espressa della facoltà, per le parti, di produrre in appello nuovi documenti a prescindere dalla ricorrenza di una delle condizioni richieste dal comma 1 per l'introduzione degli altri mezzi di prova.

L'art. 345 cod. proc. civ., nel testo risultante dalla riforma introdotta dalla

legge n. 353 del 1990, disponeva, infatti, che «[n]el giudizio d'appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio. Possono tuttavia domandarsi gli interessi, i frutti e gli accessori maturati dopo la sentenza impugnata, nonché il risarcimento dei danni sofferti dopo la sentenza stessa. Non possono proporsi nuove eccezioni, che non siano rilevabili anche d'ufficio. Non sono ammessi nuovi mezzi di prova, salvo che il collegio non li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile. Può sempre deferirsi il giuramento decisorio».

5.4.2. – La disciplina del processo civile che il legislatore del 1992, nel configurare il giudizio tributario di secondo grado, ha tenuto presente è stata, tuttavia, oggetto di due ulteriori interventi riformatori, i quali hanno riscritto la disposizione del codice di rito in senso sempre più restrittivo, rendendo via via più netto il divario tra i due sistemi.

5.4.2.1. – L'art. 345 cod. proc. civ. è stato dapprima modificato dall'art. 46, comma 18, della legge n. 69 del 2009, il quale ha aggiunto alla regola generale della impossibilità di assumere nuove prove in appello l'espresso divieto di produzione di nuovi documenti. Un'analogia formulazione è stata di lì a poco adottata per il processo amministrativo dall'Allegato 1 (Codice del processo amministrativo) al decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104 (Attuazione dell'articolo 44 della legge 18 giugno 2009, n. 69, recante delega al governo per il riordino del processo amministrativo), il cui art. 104, comma 2, dispone che «[n]on sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che il collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa, ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile».

5.4.2.2. – La disciplina delle prove nell'appello civile è stata, infine, oggetto di un'ulteriore significativa revisione ad opera dell'art. 54, comma 1, lettera *0b*), del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83 (Misure urgenti per la crescita del Paese), convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 2012, n. 134, il quale ha eliminato la possibilità di svolgere attività istruttoria in secondo grado in ragione della indispensabilità del mezzo probatorio, rendendo ancora più marcata la configurazione del giudizio di appello quale *revisio prioris instantiae*, piuttosto che come *novum iudicium*.

5.4.2.3. – L'ammissibilità in appello di nuove prove indispensabili è, invece, rimasta ferma per il rito semplificato di cognizione e per il cosiddetto "rito Fornero", non essendo stati modificati né l'art. 704-*quater* cod. proc. civ., né l'art. 1, comma 59, della legge 28 giugno 2012, n. 92 (Disposizioni in materia di riforma del mercato del lavoro in una prospettiva di crescita) – in seguito abrogati –, nonché per il rito del lavoro, essendo l'art. 437, secondo comma, cod. proc. civ. rimasto immutato.

[*omissis*]

7. – Ciò posto, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 58, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, sollevata dalla CGT Campania in riferimento agli artt. 3, primo comma, 24, secondo comma, e 111, secondo comma, Cost. è fondata nella parte in cui vieta il deposito delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti.

7.1. – Questa Corte è consapevole che la scelta legislativa di introdurre limiti più o meno stringenti all'ingresso di nuovo materiale cognitivo nel giudizio di secondo grado involge opzioni assiologiche sulle finalità del processo di significativa complessità, come dimostrano le oscillazioni che hanno caratterizzato l'evoluzione legislativa dei *nova* nell'appello civile, di cui il recente intervento riformatore sull'omologo istituto del processo tributario ha certamente tenuto conto. Il legislatore è, infatti, chiamato a compiere una ponderazione tra le istanze di celerità e di certezza che informano il sistema delle preclusioni e l'esigenza di un accertamento giudiziale che sia il più aderente possibile alla verità materiale.

Ed è evidente che, con l'introduzione del divieto *ex* art. 58, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, il legislatore abbia inteso accordare priorità all'esigenza di arginare la dilatazione dei tempi di definizione del giudizio tributario.

Gli stessi lavori preparatori confermano che il divieto è volto a circoscrivere ulteriormente, rispetto a quanto già previsto al comma 1 dello stesso art. 58, lo spazio per un'appendice istruttoria in appello, in linea con gli obiettivi di riduzione del contenzioso tributario indicati dalla legge delega n. 111 del 2023 e dal PNRR.

Il divieto concerne, infatti, due tipologie di documenti – quelli comprovanti, rispettivamente, il conferimento del potere rappresentativo sostanziale e processuale e la notificazione dell'atto impugnato e di quelli ad esso presupposto – la cui mancata acquisizione in prime cure è all'origine di un vasto contenzioso, nell'ambito del quale, nel vigore del precedente testo dell'art. 58, la Corte di cassazione aveva confermato la producibilità in appello di entrambe le tipologie di prove documentali in questione (*ex aliis*, Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 17 luglio 2019, n. 19190; ordinanze 16 dicembre 2024, n. 32657 e 26 maggio 2021, n. 14567).

7.2. – Per quanto riguarda, però, le deleghe, le procure e gli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, la esclusione degli stessi dalla regola – prevista per la generalità delle prove – della deducibilità in appello nei casi in cui il giudice ne ritenga indispensabile l'acquisizione o ne sia stata impossibile la deduzione in primo grado per causa non imputabile alla parte esibisce una manifesta irragionevolezza, così travalicando il limite all'esercizio della pur ampia discrezionalità riconosciuta al legislatore nella configurazione degli istituti processuali (*ex multis*, sentenze n. 189 e n. 96 del 2024, n. 67 del 2023).

7.3. – L'ampiezza semantica dei termini «deleghe» e «procure», confermata

dalla clausola di chiusura concernente gli «altri atti di conferimento di potere», induce ad includere nel perimetro del divieto *ex art. 58*, comma 3, non solo le deleghe con cui viene attribuito il potere di firma degli atti impositivi e, più in generale, gli atti di conferimento della rappresentanza sul piano sostanziale, ma anche gli atti costituenti il presupposto della rappresentanza processuale e quelli di designazione del difensore abilitato all'assistenza tecnica in giudizio.

7.3.1. – Il concetto di delega evoca, anzitutto, l'atto di conferimento della legittimazione sostitutiva indicato da diverse disposizioni come requisito di validità dell'accertamento tributario. Emblematico, al riguardo, è l'art. 42 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), il quale richiede, a pena di nullità dell'avviso di accertamento, la sottoscrizione del capo dell'ufficio, ovvero del direttore provinciale, o del funzionario della carriera direttiva da lui delegato (Corte di cassazione, sezione quinta civile, ordinanza 31 ottobre 2018, n. 27871), con previsione estesa da specifiche disposizioni normative a diversi altri tributi.

7.3.2. – I termini «deleghe» e «procure», rimandano, altresì, agli atti di attribuzione della rappresentanza processuale incidenti sulla capacità di stare in giudizio di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 546 del 1992 e, quindi, da un lato, agli atti con cui i dirigenti degli uffici che, ai sensi dei commi 2, 3 e 3-ter della stessa disposizione, possono stare in giudizio anche direttamente, trasferiscono ad altro funzionario il potere di rappresentanza processuale ovvero il solo potere di firma degli atti processuali (*ex aliis*, Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 14 ottobre 2015, n. 20628); dall'altro lato alle procure, generali o speciali, con cui le altre parti, a mente del comma 1 della medesima disposizione, possono designare un rappresentante processuale.

Ancora, le deleghe e le procure richiamano il conferimento del potere di assistenza tecnica in giudizio ai soggetti abilitati ai sensi dell'art. 12, comma 3, del medesimo decreto legislativo.

7.3.2.1. – Pur tuttavia, nell'accezione indicata nel punto precedente, gli atti in questione non costituiscono temi di prova soggetti alle ordinarie preclusioni istruttorie, in quanto non attengono al merito della causa, ma alla legittimazione processuale o alla rappresentanza tecnica e, quindi, alla regolare costituzione del rapporto processuale. Esse non sono, pertanto, soggette al giudizio di indispensabilità supposto dall'art. 58, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, né ricadono nello speciale divieto di cui al comma 3 di tale disposizione.

7.4. – Ciò precisato, va rilevato che, con la riforma di cui al d.lgs. n. 220 del 2023, il legislatore ha optato per un modello di gravame ad istruttoria chiusa, temperato dal riconoscimento della facoltà, per le parti, di introdurre in secondo grado prove nuove indispensabili ai fini della decisione o incolpevolmente non dedotte in primo grado.

A fronte di una configurazione siffatta, la deroga alla regola della limitata

acquisibilità di *nova* istruttori introdotta per le deleghe, le procure e gli altri atti di conferimento di potere risulta priva di una ragionevole *ratio distinguendi*.

La sottrazione di tali documenti al regime generale, pur perseguendo la finalità deflattiva di limitare ulteriormente il materiale cognitivo acquisibile in appello, non trova appiglio nelle caratteristiche oggettive – strutturali, effettuali e funzionali – degli atti esclusi, non essendo rinvenibile in essi un elemento differenziale sul quale il legislatore, nell'esercizio della sua discrezionalità, possa costruire una disciplina diversificata.

All'opposto, le deleghe, le procure e gli altri atti di conferimento di potere non solo appartengono al più ampio *genus* delle prove documentali, che l'art. 58, comma 1, sottopone alla regola generale della producibilità, al ricorrere dei requisiti prescritti, in secondo grado, ma – a differenza delle notificazioni dell'atto impugnato e di quelli presupposti, di cui si dirà meglio più avanti – non presentano tratti differenziali idonei ad incidere sul meccanismo di acquisizione di *nova* istruttori in appello.

7.4.1. – La manifesta irragionevolezza del frammento normativo in esame viene ancor più chiaramente in luce ove si consideri che il divieto assoluto di produzione dei documenti con i quali si fornisce la prova della legittimazione sostanziale o processuale altera la parità delle armi, in quanto sottrae una facoltà difensiva alla parte che, in base al *thema decidendum*, sia chiamata a fornirne dimostrazione in giudizio.

7.5. – Deve, ancora, evidenziarsi che la disposizione in scrutinio, là dove inibisce il deposito in appello delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere pur quando ne sia stata incolpevolmente impossibile la produzione in primo grado, comporta un'ingiustificabile compressione del diritto alla prova (sentenze n. 41 del 2024 e n. 275 del 1990), quale nucleo essenziale del diritto di difesa ex art. 24 Cost. (sentenze n. 205 del 1997 e n. 248 del 1974) e del contraddittorio.

7.5.1. – Occorre, infatti, considerare che il processo di appello costituisce la prima e unica occasione per dedurre i mezzi di prova che non siano stati introdotti in primo grado per causa non imputabile alla parte.

La regola della deducibilità in secondo grado costituisce, in questo caso, una declinazione dell'istituto della rimessione in termini previsto dall'art. 153 cod. proc. civ. – applicabile anche nel processo tributario (*ex aliis*, Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 17 giugno 2015, n. 12544) –, il quale, essendo posto a presidio delle garanzie costituzionali difensive e del giusto processo (Corte di cassazione, sezione prima civile, ordinanza 15 luglio 2024, n. 19395), rappresenta un essenziale rimedio per eliminare, in via successiva, le conseguenze pregiudizievoli dell'inattività processuale incolpevole.

Né, in relazione alla specifica ipotesi in esame, le conseguenze sfavorevoli derivanti dal divieto ex art. 58, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 possono ritenersi adeguatamente bilanciate dall'interesse all'accelerazione dei tempi di definizione del giudizio.

La finalità acceleratoria e deflattiva è, infatti, realizzata sopprimendo il diritto alla prova nei casi in cui il giudizio di appello rappresenta l'unica occasione per il suo esercizio, essendone stata la deduzione in prime cure impossibile a causa di un fatto ostativo esterno alla sfera volitiva e di controllo della parte.

7.6. – Alla luce di quanto fin qui esposto, deve essere dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 58, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, come introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera *bb*), del d.lgs. n. 220 del 2023, limitatamente alle parole «delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti»,.

[*omissis*]

9. – Venendo alle questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla CGT Lombardia in riferimento all'art. 4, comma 2, del d.lgs. n. 220 del 2023, sono fondate le censure *ex artt.* 3 e 111 Cost., con cui si prospetta, da un lato, la «palese ed ingiustificata violazione» del principio del giusto processo «sotto il profilo della prevedibilità delle regole processuali dell'intero percorso di tutela» e, dall'altro, il pregiudizio recato alla scelta difensiva delle parti dei processi già instaurati in primo grado al momento dell'entrata in vigore della novella processuale.

9.1. – Questa Corte ha affermato che ampia è la discrezionalità del legislatore nell'operare le scelte più opportune per disciplinare la successione di leggi processuali nel tempo (ordinanze n. 382 e n. 213 del 2005).

Il regime transitorio è, infatti, «volto ad assicurare il passaggio da una disciplina ad un'altra secondo tempi e scale di priorità che rientrano nel senso politico della discrezionalità legislativa, sì che ben può essere mantenuta in vita solo una parte ovvero la totalità delle norme abrogate in riferimento a situazioni pendenti, e variamente stabilita la sorte dei processi in corso» (sentenza n. 400 del 1996).

In relazione alle disposizioni intertemporali, questa Corte ha peraltro precisato che vige «il principio generale il quale esige che il passaggio da un previgente ad un nuovo regime processuale non sia regolato da norme manifestamente irragionevoli e lesive dell'affidamento nella tutela delle posizioni legittimamente acquisite» (sentenza n. 309 del 2008).

Il principio della tutela dell'affidamento come «ricaduta e declinazione "soggettiva"» della certezza del diritto, la quale, a propria volta, integra un «elemento fondamentale e indispensabile dello Stato di diritto», è connaturato sia all'ordinamento nazionale, sia al sistema giuridico sovranazionale (sentenze n. 70 e n. 4 del 2024, n. 210 del 2021).

Tale principio non esclude che il legislatore possa adottare disposizioni che modificano in senso sfavorevole agli interessati la disciplina di rapporti giuridici, anche in relazione a diritti soggettivi perfetti. Ciò può avvenire, tuttavia, a condizione «che tali disposizioni non trasmodino in un regolamento irrazionale, frustrando, con riguardo a situazioni sostanziali fondate sulle leggi precedenti,

l'affidamento dei cittadini nella sicurezza giuridica» (sentenza n. 216 del 2023; nello stesso senso, sentenza n. 145 del 2022).

9.2. – Il limite della ragionevolezza risulta, nella specie, superato.

L'art. 4, comma 2, del d.lgs. n. 220 del 2023 dispone l'immediata applicazione del nuovo art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992 (segnatamente delle disposizioni «di cui all'articolo 1, comma 1, letter[a] [...] *bb*») del d.lgs. n. 220 del 2023, che hanno riscritto in senso più restrittivo la disciplina dei *nova* istruttori in appello dettata dal previgente art. 58) ai processi di primo e secondo grado e di cassazione incardinati a far data dal giorno successivo all'entrata in vigore (prevista per il 4 gennaio 2024) del medesimo d.lgs. n. 220 del 2023.

Così disponendo, tuttavia, la previsione transitoria oblitera la circostanza che nei processi iniziati in grado di appello dopo tale data, il cui primo grado sia stato incardinato nel vigore della precedente disciplina, le parti, confidando sulla facoltà, loro riconosciuta dal previgente art. 58, comma 2, di depositare documenti anche nell'eventuale processo di gravame, potrebbero averne omesso la produzione in prime cure.

Infatti, nei casi in cui, al momento dell'entrata in vigore della novella, i termini per le deduzioni istruttorie *ex art.* 32 del d.lgs. n. 546 del 1992 siano già spirati, le parti non hanno la possibilità di prevenire le conseguenze dei sopravvenuti divieti probatori – e in special modo di quello assoluto *ex art.* 58, comma 3 – mediante un tempestivo deposito nel giudizio di primo grado.

In questo modo, lo *ius superveniens*, sebbene formalmente operi per il futuro, nella sostanza incide sugli effetti giuridici di situazioni processuali verificatesi nei giudizi iniziati nel vigore della precedente normativa e ancora in corso.

Esso, infatti, finisce per riconsiderare, sanzionandola *ex post*, la mancata produzione di documenti in primo grado, senza considerare che la disciplina previgente ne consentiva ampiamente il differimento in appello, come confermato dalla ricordata giurisprudenza di legittimità, secondo cui la producibilità di nuovi documenti nel giudizio di secondo grado era da escludere per i soli documenti diretti a dimostrare la fondatezza delle domande e delle eccezioni precluse dall'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992.

In definitiva, per i processi nei quali, al momento dell'entrata in vigore della novella, siano già decorsi i termini per le produzioni documentali in primo grado, l'immediata efficacia del mutamento normativo determina conseguenze non dissimili da quelle della retroattività impropria, in quanto, frustrando l'aspettativa delle parti che hanno confidato nella possibilità di esercitare il loro diritto alla prova anche in appello, lede il legittimo affidamento, «da considerarsi ricaduta e declinazione "soggettiva" dell'indispensabile carattere di coerenza di un ordinamento giuridico, quale manifestazione del valore della certezza del diritto» (sentenza n. 108 del 2019).

È pur vero che, con riferimento particolare ai rapporti di durata, e alle modificazioni peggiorative che su di essi incidono secondo il meccanismo della

cosiddetta retroattività impropria, questa Corte ha più volte affermato che il legislatore dispone di ampia discrezionalità e può anche modificare in senso sfavorevole la disciplina di quei rapporti, ancorché l'oggetto sia costituito da diritti soggettivi perfetti, e comunque a condizione che la retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non trasmodi in un regolamento irrazionalmente lesivo del legittimo affidamento dei cittadini (*ex plurimis*, sentenze n. 136 del 2022, n. 234 del 2020 e n. 241 del 2019).

Tuttavia, una giustificazione siffatta non si ravvisa nel caso di specie, non potendo la pur legittima esigenza di dare immediata attuazione alla disciplina che il legislatore ha ritenuto più adeguata e opportuna, così sostituendola a quella contestualmente abrogata, prevalere su situazioni giuridiche già maturate nel previgente assetto normativo.

Del resto, in relazione alla previgente disciplina dei *nova* in appello dettata dall'art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992, l'art. 79, comma 1, dello stesso decreto legislativo aveva espressamente previsto che le relative disposizioni «non si applicano ai giudizi già pendenti in grado d'appello davanti alla commissione tributaria di secondo grado e a quelli iniziati davanti alla commissione tributaria regionale se il primo grado si è svolto sotto la disciplina della legge anteriore».

9.3. – L'art. 4, comma 2, del d.lgs. n. 220 del 2023 deve, pertanto, essere dichiarato costituzionalmente illegittimo nella parte in cui prescrive che le disposizioni di cui all'art. 1, comma 1, lettera *bb*), dello stesso d.lgs. n. 220 del 2023 si applicano ai giudizi instaurati in secondo grado a decorrere dal giorno successivo alla sua entrata in vigore, anziché ai giudizi di appello il cui primo grado sia instaurato successivamente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 220 del 2023.

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI LA CORTE COSTITUZIONALE

[*omissis*]

1) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 58, comma 3, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), come introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera *bb*), del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 220 (Disposizioni in materia di contenzioso tributario), limitatamente alle parole «delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti,»;

2) *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 4, comma 2, del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 220 (Disposizioni in materia di contenzioso tributario), nella parte in cui prescrive che le disposizioni di cui all'art. 1, comma 1, lettera *bb*), dello stesso d.lgs. n. 220 del 2023 si applicano ai giudizi

instaurati in secondo grado a decorrere dal giorno successivo alla sua entrata in vigore, anziché ai giudizi di appello il cui primo grado sia instaurato successivamente all'entrata in vigore del medesimo decreto legislativo;

3)– 4) [*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 30 gennaio 2025.

3.7. Termini processuali

SENTENZA N. 63/1977 (PRES. ROSSI; REL. ASTUTI)

Proroga dei termini dei processi pendenti accordata agli eredi in caso di morte del contribuente – Omissione di analoga previsione per il caso di perdita della capacità del contribuente.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636 (Revisione della disciplina del contenzioso tributario), art. 31, primo comma.

Costituzione, artt. 3 (eguaglianza) e 24.

SENTENZA N. 111/1998 (PRES. GRANATA; RED. CHIEPPA)

Processi pendenti presso la commissione tributaria centrale – Estinzione del processo per omessa presentazione dell'istanza di trattazione – Mancata previsione della decorrenza del termine per proporre istanza di trattazione dalla data della ricezione dell'avviso dell'onere di proposizione dell'istanza stessa.

Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), art. 75, comma 2, secondo periodo, come modificato dall'art. 69, comma 3, lett. *h*), del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, nella legge 29 ottobre 1993, n. 427, e dall'art. 1 del decreto-legge 26 novembre 1993, n. 477 (Disposizioni urgenti in materia di ricorsi alla commissione tributaria centrale e di acconto dell'imposta sul valore aggiunto), convertito in legge 26 gennaio 1994, n. 55.

Costituzione, artt. 3 (ragionevolezza) e 24.

Considerato in diritto

1. – [*omissis*]

La Commissione di 1° grado di Catania denuncia, oltre all'art. 44, anche l'art. 31 dello stesso decreto, in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost., nella parte in cui detto art. 31 accorda agli eredi del contribuente una proroga dei termini dei processi pendenti alla data della sua morte, omettendo analoga previsione per l'ipotesi in cui, – come nel caso di specie: fallimento del contribuente –, ad esso sia succeduta altra persona per la quale la conoscenza della pendenza del ricorso non può essere presunta.

[*omissis*]

10. – Deve infine esaminarsi la questione sollevata dalla Commissione tributaria di 1 grado di Catania, con riguardo alla speciale situazione verificatasi nel caso del curatore del fallimento d'un contribuente, il quale, non avendo avuto tempestiva conoscenza dei ricorsi pur ritualmente proposti dal fallito, non era stato in grado di presentare l'istanza per fissazione di udienza nel termine stabilito dall'art. 44.

L'ordinanza di rimessione osserva che in tale ipotesi si verifica pregiudizio per il diritto di difesa e disparità di trattamento rispetto alla situazione analoga in cui si trovano gli eredi del contribuente, ai quali l'art. 31 del d.P.R. n. 636 del 1972 accorda una proroga di sei mesi per tutti i termini di procedimenti pendenti alla data della morte del contribuente.

Il dubbio così prospettato costituisce un aspetto particolare della più generale questione concernente tutti i casi di sopravvenuta incapacità del contribuente; e la questione è fondata. Si deve riconoscere che la previsione normativa contenuta nell'art. 31, primo comma, è lacunosa e viziata da illegittimità, in quanto non prevede la proroga dei termini processuali anche nel caso di perdita della capacità del contribuente, caso perfettamente assimilabile, sotto questo profilo, a quello della morte. Deve pertanto dichiararsi la illegittimità parziale dell'art. 31, in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione, con la conseguente estensione della proroga dei termini anche quando si verifichi un caso di incapacità del ricorrente.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 31, primo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, "Revisione del contenzioso tributario", nella parte in cui non estende la proroga dei termini, ivi accordata nel caso di morte del contribuente, anche al caso di perdita della capacità;

(¹) La sentenza n. 63 del 1977 ha altresì dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 3, 24 e 76 Cost., dell'art. 44, commi primo e terzo, del d.P.R. n. 636 del 1972.

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 13 aprile 1977.

* * *

Sentenza n. 111/1998 (Pres. Granata; Red. Chieppa)

Considerato in diritto

1. – Le questioni sottoposte all'esame della Corte dall'ordinanza del presidente di sezione della commissione tributaria centrale hanno per oggetto l'art. 75, comma 2, secondo periodo, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), come modificato dall'art. 69, comma 3, lettera *b*), del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, nella legge 29 ottobre 1993, n. 427, che prevede che i giudizi pendenti innanzi alla commissione tributaria centrale alla data di entrata in vigore dello stesso decreto legislativo sul nuovo ordinamento del contenzioso tributario si estinguono se non sia presentata da alcuna delle parti nel termine decadenziale previsto – sei mesi dalla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 331 del 1993 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 23 del 30 agosto 1993 – istanza di trattazione (o, in alternativa, ricorso per cassazione).

Le norme di modifica del predetto art. 75 devono essere meglio individuate con l'aggiunta dell'art. 1 del d.l. 26 novembre 1993, n. 477 (Disposizioni urgenti in materia di ricorsi alla commissione tributaria centrale), convertito in legge 26 gennaio 1994, n. 55, che ha nuovamente modificato la decorrenza del termine di cui si tratta.

Viene dedotta la violazione degli artt. 3 e 24 della Costituzione, per la irrazionale riduzione della garanzia giurisdizionale delle posizioni giuridiche delle parti private, sia in assoluto sia nel raffronto con quelle opposte degli uffici tributari, “più attrezzati tecnicamente”. Inoltre, si denuncia il contrasto con l'art. 3 della Costituzione sotto il profilo della ingiustificata disparità di trattamento tra processi pendenti in primo e secondo grado, per i quali l'onere, a seguito delle modifiche di cui al predetto art. 69, comma 3, lettera *b*), non è più previsto, e processi pendenti dinanzi alla commissione tributaria centrale, per i quali esso è mantenuto; nonché sotto il profilo della ingiustificata disparità di trattamento tra gli stessi contribuenti, a seconda della rispettiva idoneità personale al comportamento processuale più adeguato alla tutela delle proprie ragioni o capacità patrimoniali.

In riferimento agli stessi parametri costituzionali, nonché all'“eccesso di potere legislativo”, viene dedotta l'illegittimità costituzionale dell'art. 30, comma 1, lettera *u*), in relazione alla lettera *t*), della legge di delega 30 dicembre 1991, n. 413.

[*omissis*]

4.1. – Occorre ora passare all'esame della questione sollevata, in riferimento agli stessi parametri, nei riguardi dell'art. 75, comma 2, secondo periodo, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e successive modificazioni, tra le quali, come chiarito, deve includersi anche l'art. 1 del d.l. 26 novembre 1993, n. 477, convertito in legge 26 gennaio 1994, n. 55.

Preliminarmente, sulla base delle suesposte considerazioni, deve escludersi che vi sia in linea di principio, sul piano costituzionale, un divieto di introdurre nel processo un onere generalizzato di istanza di trattazione o di fissazione di udienza, con comminatoria di estinzione del processo decorso un periodo ragionevole di inattività processuale.

Ciò posto, deve essere verificato se in concreto, in sede di previsione dell'istituto della richiesta di trattazione, siano stati introdotti adempimenti vessatori, di difficile osservanza o insidiose complicazioni processuali tali da ledere il diritto di difesa delle parti nel processo, ovvero modalità assolutamente irragionevoli, tenuto conto dello specifico sistema processuale.

Certamente può convenirsi che l'onere di semplice istanza di trattazione – specie alla luce di interpretazioni giurisprudenziali che hanno ravvisato un equivalente dell'istanza anche in qualsiasi altro atto di impulso processuale proveniente da una parte, come la presentazione di memoria difensiva o la formale richiesta delle parti in udienza (prima della scadenza del termine) – non incide sul diritto di difesa ed è un adempimento né vessatorio, né ingiustificatamente gravoso per le parti, né di per sé irragionevole.

Neppure può trarsi argomento per un contrasto con l'effettività del diritto di difesa da una presunta esiguità del termine per depositare la istanza di trattazione. Tra l'altro, come già sottolineato, detto termine, originariamente fissato in sei mesi dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 546 del 1992, è stato, successivamente, prorogato con spostamento della decorrenza. Ed infatti, la legge 29 ottobre 1993, n. 427 di conversione, con modificazioni, del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, ha fissato la decorrenza dei sei mesi dalla data di entrata in vigore del medesimo decreto-legge (e quindi la scadenza al 28 febbraio 1994), anziché dalla data di entrata in vigore dell'originario d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. È pur vero che l'art. 1 del successivo d.l. 26 novembre 1993, n. 477, convertito in legge 26 gennaio 1994, n. 55, ha riportato la decorrenza dei sei mesi alla data del 15 gennaio 1993; ma l'art. 2 dello stesso decreto-legge ha poi stabilito una proroga fino al 24 febbraio 1994 in favore di chi alla scadenza non avesse ancora provveduto.

4.2. – Affermata l'adequatezza del termine di cui si tratta, occorre, invece, una più attenta considerazione del profilo della decorrenza del termine stesso.

Al riguardo deve pervenirsi a conclusioni negative sulla ragionevolezza della soluzione per ultimo adottata dal legislatore, limitata a norma transitoria per i soli giudizi pendenti avanti alla commissione tributaria centrale. Conclusioni alle quali inducono le considerazioni che non è prevista alcuna correlata

comunicazione od avviso; che il processo tributario è caratterizzato dall'impulso di ufficio per la sua prosecuzione, una volta instaurato il giudizio, per il quale non vi era necessità di assistenza tecnica; che contemporaneamente è eliminata la previsione dell'onere della domanda di trattazione per i giudizi di primo e secondo grado (abrogazione dell'art. 73 del decreto legislativo n. 546 del 1992 disposta dall'art. 69, comma 3, lettera *f*) del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito in legge 29 ottobre 1993, n. 427).

In altri termini si è in presenza di un sistema di processo tributario, dominato da una sostanziale uniforme disciplina nei diversi gradi (v. ora anche art. 30, comma 1, lettera *g*) n. 1, della legge 30 dicembre 1991, n. 413), salve specifiche disposizioni proprie della tipologia del grado, e caratterizzato da semplicità processuale (anche per la non necessità di assistenza tecnica secondo il regime processuale del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636) e dall'impulso di ufficio nella trattazione del ricorso, che può essere deciso anche indipendentemente dalla comparizione di alcuna parte, una volta proposta un'azione (nella specie di impugnazione di decisione di secondo grado). Ove siano stati adempiuti tutti gli oneri processuali all'epoca vigenti a carico della parte ricorrente, è manifestamente irragionevole introdurre una innovativa comminatoria di estinzione per la mancanza di un ulteriore adempimento di impulso processuale (peraltro alternativo alla possibilità di trasferire l'esame ad altro organo giurisdizionale), quando sia configurato come eccezionale e derogatorio, sia rispetto al sistema processuale nel suo complesso, sia riguardo ai processi pendenti negli altri gradi della stessa giurisdizione, senza prevedere che il termine per l'adempimento decorra da un avviso o comunicazione alle parti interessate.

4.3. – A tale conclusione deve necessariamente giungersi tenendo presente che in tutti i giudizi pendenti avanti alla commissione tributaria centrale le parti continuano, senza alcuna limitazione, a potere essere presenti in giudizio senza assistenza tecnica indipendentemente dal valore della controversia, in quanto non trovano attuazione le nuove disposizioni sull'assistenza tecnica introdotte dal decreto legislativo n. 546 del 1992.

Inoltre, esiste un ragionevole e preciso contestuale affidamento delle parti allo svolgimento del processo secondo "le disposizioni vigenti anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 546 del 1992 (art. 75, comma 4, del decreto legislativo n. 546 del 1992, in relazione all'art. 30, comma 1, lettera *u*), della legge n. 413 del 1991").

Di conseguenza, alla luce dei principi di effettività della tutela giurisdizionale, nella suindicata situazione e configurazione del processo, la inerzia delle parti non può essere ragionevolmente assoggettata all'estinzione del giudizio, se non dopo che le stesse parti siano rese consapevoli della pendenza processuale e dell'onere e delle conseguenze, sopravvenute ed innovative: cioè dopo la ricezione di avviso contenente la segnalazione che non risulta presentata istanza di trattazione del ricorso o richiesta di esame con trasferimento alla Corte di

cassazione, con richiamo alle relative nuove norme e con l'indicazione del termine per l'adempimento a pena di estinzione.

In realtà, anche in sede processuale devono valere i principi dell'affidamento, della conoscibilità dell'atto (o del momento da cui derivano oneri con effetti di preclusione o pregiudizievoli) e della collaborazione leale tra soggetti che operano nel processo. Di modo che non vi può essere decorrenza di termine per onere processuale imposto dal giudice (a pena di decadenza o di inammissibilità), nonostante la astratta previsione di legge, se non vi sia informativa del provvedimento, che lo determina, alla parte cui incombe l'onere, affinché questa possa disporre dell'intero periodo previsto per l'adempimento eventuale.

Sullo stesso piano, nelle anzidette situazioni processuali, quando sono introdotte nuove regole innovative e transitorie rispetto a processi ritualmente instaurati e pendenti, soggetti per la prosecuzione solo ad impulso di ufficio, sono manifestamente irragionevoli norme eccezionali, limitate ad un solo grado, che non prevedano – per la decorrenza di un termine di estinzione del giudizio conseguente al mancato compimento di un nuovo onere sopravvenuto a carico delle parti, con facoltà alternativa – accorgimenti procedurali di garanzia al fine di assicurare una conoscibilità minima dell'obbligo di adempimento, come un avviso alle parti con richiamo alle scelte alternative.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

Riuniti i giudizi, *dichiara* l'illegittimità costituzionale dell'art. 75, comma 2, secondo periodo, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), come modificato dall'art. 69, comma 3, lettera *b*), del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, nella legge 29 ottobre 1993, n. 427, e dall'art. 1 del d.l. 26 novembre 1993, n. 477 (Disposizioni urgenti in materia di ricorsi alla commissione tributaria centrale e di acconto dell'imposta sul valore aggiunto), convertito in legge 26 gennaio 1994, n. 55, nella parte in cui non prevede che il termine per l'istanza di trattazione decorra dalla data della ricezione dell'avviso dell'onere di proposizione dell'istanza stessa;

[*omissis*]

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 9 aprile 1998.

3.8. Spese di lite

SENTENZA N. 38/1968 (PRES. A.M. SANDULLI; REL. CAPALOZZA)

Imposta di consumo – Opposizione in via giudiziaria contro l'ingiunzione fiscale – Mancato esaurimento della procedura amministrativa – Esclusione della condanna alle spese dell'amministrazione soccombente.

Regio decreto 14 settembre 1931, n. 1175 (Testo unico per la finanza locale), art. 48, secondo comma, (secondo il testo risultante dall'art. 1, lett. *b*), del Regio decreto-legge 25 febbraio 1939, n. 338).

Costituzione, art. 3 (uguaglianza).

SENTENZA N. 274/2005 (PRES. CAPOTOSTI; RED. A. MARINI)

Giurisdizione tributaria – Estinzione del giudizio per le ipotesi di cessazione della materia del contendere diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge – Compensazione *ope legis* delle spese processuali.

Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), art. 46, comma 3.

Costituzione, art. 3 (eguaglianza e ragionevolezza).

Considerato in diritto

[*omissis*]

2. – Nel vigente sistema di riscossione coattiva dell'imposta di consumo, non si richiede l'osservanza di un termine perentorio per proporre l'opposizione in via giudiziaria contro l'ingiunzione fiscale.

Avverso l'ingiunzione per il pagamento del tributo, il contribuente può, dunque, senza alcun termine, proporre l'opposizione in via giudiziaria, ovvero inoltrare, nei termini stabiliti, ricorso all'autorità amministrativa, quando non lo abbia già proposto in precedenza avverso l'accertamento del quale abbia avuto notizia.

L'art. 48 del T.U. per la finanza locale fa, però, divieto al giudice, che accolga l'opposizione, di condannare alle spese di lite l'amministrazione comunale o l'appaltatore, quando il contribuente non abbia esaurito la procedura amministrativa.

L'ordinanza di rimessione denuncia quest'ultima norma per violazione del principio di eguaglianza, in quanto collocherebbe il soggetto creditore del tributo in una posizione privilegiata rispetto a tutti gli altri titolari di diritti di credito, e in genere agli altri cittadini, convenuti in giudizio.

Deduce in contrario l'Avvocatura generale dello Stato che la suddetta disposizione, pur derogando alla norma del Codice di procedura civile sulle spese giudiziali (art. 91), risponderebbe ad un principio di ragione, accolto anche per le imposte indirette statali e inteso a soddisfare l'interesse pubblico di dare all'Amministrazione la possibilità di rivedere il suo operato attraverso i propri organi, prima di esser chiamata in giudizio, col vantaggio, inoltre, per il contribuente, di non dover sostenere alcuna spesa per far valere le sue ragioni nella sede amministrativa.

In proposito, va osservato, in primo luogo, che la norma denunciata non s'informa ad un principio vigente anche per i tributi erariali. Per questi, infatti, le singole leggi (art. 148 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, sull'imposta di registro; art. 96 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, sulle imposte di successione; art. 31 del D.P.R. 25 giugno 1953, n. 492, sull'imposta di bollo) richiedono semplicemente, perché l'Amministrazione possa esser condannata alle spese, che la domanda giudiziale sia proposta dopo il decorso del termine di novanta giorni dalla presentazione del ricorso in via amministrativa. E, anche a tale riguardo, non è senza significato che al suddetto criterio, molto meno rigoroso di quello cui s'ispira la norma denunciata, la giurisprudenza abbia apportato un temperamento, nel senso che neppure l'anticipata proposizione della domanda giudiziale impedisca la statuizione sulle spese di lite a carico dell'Amministrazione soccombente, se la causa sia portata in discussione dopo il suddetto termine, e sia fallito lo scopo cui la norma è preordinata, per non avere l'Amministrazione adottato, entro il termine stesso, una determinazione conforme a giustizia.

Ma ciò che appare decisivo è che nel caso in esame la esenzione del soggetto impositore della condanna alle spese del giudizio civile, quando non sia stata percorsa la via dei ricorsi amministrativi, si risolve in un trattamento di favore sproporzionato e privo di una ragionevole giustificazione. A consentire all'Amministrazione la possibilità di correggere nel proprio ambito gli errori verificatisi nell'imposizione, sarebbero sufficienti, infatti – come la legislazione testé ricordata, relativa ai tributi statali, conferma – disposizioni meno rigorose, nei confronti del contribuente, di quella impugnata.

È vero che con la sentenza n. 87 del 1962 questa Corte ha escluso che contrastino in via di principio con la Costituzione talune disposizioni che non consentono di adire l'autorità giudiziaria prima che sia stata percorsa la via dei reclami amministrativi; ma ben altra cosa è la comminazione, come nella specie, di una conseguenza che, in ultima analisi, viene ad assumere il carattere di una sanzione patrimoniale nei confronti di chi, pur avendo ragione, non abbia percorso la via dei ricorsi amministrativi.

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale del secondo comma dell'art. 48 del testo unico per la finanza locale, approvato con R.D. 14 settembre 1931, n. 1175, secondo il testo risultante dall'art. 1, lettera *b*, del D.L. 25 febbraio 1939, n. 338.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 23 aprile 1968.

* * *

Sentenza n. 274/2005 (Pres. Capotosti; Red. A. Marini) ¹

Considerato in diritto

1. – La Commissione tributaria provinciale di Napoli dubita, in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione, della legittimità costituzionale dell'art. 46,

⁽¹⁾ In precedenza, la sentenza n. 53 del 1998 aveva dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 46, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, impugnato, in riferimento agli artt. 3, primo comma, 24, primo comma, e 97, primo comma, Cost., in quanto non prevede la possibilità di condannare la parte in lite che abbia dato ingiustamente luogo al contenzioso tributario, poi venuto meno per suo riconoscimento spontaneo della fondatezza delle ragioni della controparte, alla rifusione delle spese processuali. La Corte ha osservato che l'obbligatorietà della compensazione delle spese è prevista in ogni caso di cessazione della materia del contendere, venendo sotto questo profilo le parti del processo tributario poste sullo stesso piano: la regola è frutto di un bilanciamento tra le istanze dei singoli e la conservazione delle peculiari caratteristiche di snellezza del processo tributario, la cui articolazione assai semplice, funzionale all'esigenza della massima celerità. Il principio insuperabile è esclusivamente quello

comma 3, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), secondo cui, in caso di estinzione del giudizio per definizione delle pendenze tributarie o per qualsiasi altra ipotesi di cessazione della materia del contendere, le spese restano a carico della parte che le ha anticipate, salvo diverse disposizioni di legge.

La norma impugnata violerebbe il principio di eguaglianza, favorendo ingiustamente l'amministrazione finanziaria nei confronti della controparte, e si porrebbe altresì in contrasto con il diritto di difesa, tutelato dall'art. 24 della Costituzione, operando in funzione obiettivamente dissuasiva rispetto all'esercizio, da parte del contribuente, del diritto alla tutela giurisdizionale.

2. – L'art. 46, comma 3, del decreto legislativo n. 546 del 1992 è stato più volte oggetto di scrutinio di legittimità costituzionale, in riferimento a diversi parametri ed anche all'art. 3 della Costituzione, sotto il profilo dell'asserita violazione del principio di eguaglianza rispetto al *tertium comparationis* rappresentato dalla disciplina del processo civile. Le relative questioni sono state dichiarate non fondate (sentenza n. 53 del 1998), manifestamente infondate (ordinanze n. 465 del 2000, n. 265 e n. 77 del 1999, n. 368 del 1998) o manifestamente inammissibili (ordinanza n. 68 del 2005).

La questione di legittimità costituzionale della stessa norma deve essere ora esaminata sotto il diverso aspetto, anch'esso evocato dal rimettente, della irragionevolezza della norma censurata.

Il rimettente, infatti, nel rilevare che la norma avvantaggia in maniera ingiustificata la parte che determina con un proprio comportamento volontario la cessazione della materia del contendere (il che, egli afferma, «può avvenire – e avviene con maggior frequenza – per effetto di ravvedimento dell'Amministrazione finanziaria nel corso della controversia attraverso l'istituto dell'autotutela») denuncia solo apparentemente una violazione del principio di eguaglianza tra le parti del processo – proprio in quanto, come egli stesso implicitamente riconosce, della norma può giovarsi talvolta anche il contribuente – ma in realtà pone in dubbio la ragionevolezza stessa del regolamento delle spese dettato, in riferimento a tale ipotesi astratta, dalla norma impugnata.

2.1. – La questione, prospettata in tali termini, è fondata.

Occorre muovere dalla premessa che il processo tributario è in linea generale ispirato – non diversamente da quello civile o amministrativo – al principio di responsabilità per le spese del giudizio, come dimostrano l'art. 15 del decreto legislativo n. 546 del 1992, secondo cui la parte soccombente è

che la parte vittoriosa non venga gravata, in tutto o in parte, delle spese di lite. La compensazione è, invece, istituto di regola lasciato al potere discrezionale del giudice, sulla base d'un apprezzamento dell'esistenza di giusti motivi, la quale, nella normativa *de qua* viene sostanzialmente affermata dal legislatore con la previsione di una fattispecie legale tipica.

condannata a rimborsare le spese, salvo il potere di compensazione della commissione tributaria (a norma dell'art. 92, secondo comma, del codice di procedura civile), e l'art. 44 del medesimo decreto legislativo, secondo cui, in caso di rinuncia al ricorso, il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti, salvo diverso accordo tra loro.

La compensazione *ope legis* delle spese nel caso di cessazione della materia del contendere, rendendo inoperante quel principio, si traduce, dunque, in un ingiustificato privilegio per la parte che pone in essere un comportamento (il ritiro dell'atto, nel caso dell'amministrazione, o l'acquiescenza alla pretesa tributaria, nel caso del contribuente) di regola determinato dal riconoscimento della fondatezza delle altrui ragioni, e, corrispondentemente, in un del pari ingiustificato pregiudizio per la controparte, specie quella privata, obbligata ad avvalersi, nella nuova disciplina del processo tributario, dell'assistenza tecnica di un difensore e, quindi, costretta a ricorrere alla mediazione (onerosa) di un professionista abilitato alla difesa in giudizio.

L'intrinseca irragionevolezza della norma, in quanto riferita all'ipotesi di ritiro dell'atto impugnato, che ricorre nel giudizio *a quo*, emerge del resto con particolare evidenza anche nel confronto con la disciplina prevista per l'ipotesi di annullamento o riforma dell'atto, in via di autotutela, nel corso del processo amministrativo, avente analoga natura impugnatoria. L'art. 23, settimo comma, della legge 6 dicembre 1971, n. 1034 (Istituzione dei tribunali amministrativi regionali), dispone infatti, in tal caso, che «il tribunale amministrativo regionale dà atto della cessata materia del contendere e provvede sulle spese», anche, ovviamente, dichiarandone la compensazione qualora ne ricorrano i presupposti.

3. – L'art. 46, comma 3, del decreto legislativo n. 546 del 1992 risulta in definitiva lesivo, sotto l'aspetto considerato, del principio di ragionevolezza, riconducibile all'art. 3 della Costituzione, e ne va di conseguenza dichiarata l'illegittimità costituzionale nella parte in cui si riferisce alle ipotesi – cui esclusivamente ha riguardo l'ordinanza di rimessione – di cessazione della materia del contendere diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge, dovendo, pertanto, in tali ipotesi la commissione tributaria pronunciarsi sulle spese ai sensi dell'art. 15, comma 1, del decreto legislativo n. 546 del 1992.

[*omissis*]

PER QUESTI MOTIVI
LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 46, comma 3, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), nella parte in cui si riferisce alle ipotesi di cessazione della

materia del contendere diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 4 luglio 2005.

III.

INDICI

III.1.
INDICE DELLE DISPOSIZIONI DICHIARATE
COSTITUZIONALMENTE ILLEGITTIME

CODICE DELLA NAVIGAZIONE

Artt. 84 e 730

Sentenza n. 96/1967	1243

LEGGI STATALI

1865

**Legge 20 marzo 1865, n. 2248 (Per l'unificazione amministrativa del Regno d'Italia),
allegato E**

Art. 6, primo comma

Sentenza n. 125/1969	1258

Art. 6, secondo comma

Sentenza n. 21/1961	1233

1923

**Regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3269 (Approvazione del testo di legge del
registro)**

Artt. 12 e 14

Sentenza n. 200/1972	367
Sentenza n. 198/1976	338
Sentenza n. 285/1985	340

Art. 47, quinto comma

Sentenza n. 167/1976	518

Art. 50, secondo comma

Sentenza n. 156/1976	524

Art. 93, n. 2

Sentenza n. 120/1972	332

Art. 117, primo comma

Sentenza n. 80/1966	1218

Artt. 117 e 118

Sentenza n. 157/1969	1245

Art. 146

Sentenza n. 186/1972	1219

Art. 149

Sentenza n. 79/1961	1235

**Regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3270 (Approvazione del testo di legge tributaria
sulle successioni)**

Art. 31, commi primo e secondo

Sentenza n. 69/1965	348

Art. 66

Sentenza n. 139/1968	1310

Art. 77, 78, 79 e 80

Sentenza n. 100/1964	1215

Art. 97

Sentenza n. 89/1962	1241

1929

Legge 7 gennaio 1929, n. 4 (Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie)

Artt. 14, secondo comma, 21, primo comma, nn. 1 e 2, 26, commi primo e terzo, 27, secondo comma, n. 2, 37, 38, 39, 40, 41, commi primo e secondo, 42, 43, 44, 45, 48, terzo comma, 50, primo comma, e 51, primo comma, limitatamente al riferimento al n. 2

Sentenza n. 60/1969 1193

Artt. 21, terzo comma, e 60

Sentenza n. 88/1982 995

1931

Regio decreto 14 settembre 1931, n. 1175 (Composizione della giunta provinciale amministrativa – sezione speciale per i tributi locali)

Art. 283

Sentenza n. 451/1989 1199

Regio decreto 24 settembre 1931, n. 1473 (Disposizioni per il coordinamento della legge 7 gennaio 1929, n. 4, con le singole leggi finanziarie)

Artt. 9 e 10

Sentenza n. 60/1969 1193

Art. 48, secondo comma

Sentenza n. 38/1968 1348

Art. 66

Sentenza n. 141/1969 1115

Art. 195

Sentenza n. 2/1962 136

Art. 285, secondo comma

Sentenza n. 86/1962 1239

1934

Regio decreto 3 marzo 1934, n. 383 (Approvazione del testo unico della legge comunale e provinciale)

Art. 332, quinto comma

Sentenza n. 2/1962 136

1935

Regio decreto-legge 20 giugno 1935, n. 1425 (Nuovo ordinamento degli organi provinciali per il turismo), convertito nella legge 3 febbraio 1936, n. 413

Art. 9

Sentenza n. 47/1957 129

Regio decreto 17 agosto 1935, n. 1765 (Disposizioni per l'assicurazione obbligatoria degli infortuni sul lavoro e delle malattie professionali)

Artt. 9, sesto comma, e 17, quinto comma

Sentenza n. 45/1962 136

1936

Regio decreto-legge 7 agosto 1936, n. 1639 (Riforma degli ordinamenti tributari), convertito nella legge 7 giugno 1937, n. 1016

Artt. 20 e 21

Sentenza n. 48/1968 1308

Art. 22, quarto comma

Sentenza n. 125/1969 1258

Regio decreto-legge 12 novembre 1936, n. 2302 (Norme per l'applicazione e la riscossione dei contributi obbligatori a favore degli Enti provinciali per il turismo), convertito nella legge 17 giugno 1937, n. 1319

Art. 2

Sentenza n. 47/1957 129

1937

Regio decreto-legge 15 novembre 1937, n. 1924 (Provvedimenti vari in materia di tasse e imposte indirette sugli affari), convertito, con modificazioni, nella legge 13 gennaio 1938, n. 11

Art. 6 dell'Allegato B

Sentenza n. 128/1972 1322

1938

Regio decreto-legge 19 ottobre 1938, n. 1933 (Riforma delle leggi sul lotto pubblico), convertito, con modificazioni, nella legge 5 giugno 1939, n. 973

Art. 60, secondo comma

Sentenza n. 55/1995 1246

1939

Regio decreto-legge 28 febbraio 1939, n. 334 (Istituzione di un'imposta di fabbricazione sugli oli minerali e sui prodotti della loro lavorazione in sostituzione della preesistente tassa di vendita), convertito nella legge 2 giugno 1939, n. 739

Art. 18

Sentenza n. 89/1962 1241

1940

Legge 19 giugno 1940, n. 762 (Conversione in legge, con modificazioni, del R. decreto-legge 9 gennaio 1940-XVIII, n. 2, che istituisce una imposta generale sull'entrata)

Art. 52, secondo comma, secondo periodo

Sentenza n. 79/1961 1235

Regio decreto 24 settembre 1940, n. 1949 (Modalità di accertamento dei contributi dovuti dagli agricoltori e dai lavoratori dell'agricoltura per le associazioni professionali, per l'assistenza malattia, per l'invalidità e vecchiaia, per la tubercolosi, per la nuzialità e natalità, per l'assicurazione obbligatoria degli infortuni sul lavoro in agricoltura e per la corresponsione degli assegni familiari, e modalità per l'accertamento dei lavoratori dell'agricoltura)

Artt. 4 e 5

Sentenza n. 65/1962 139

Art. 15, primo comma

Sentenza n. 127/1963 145

Legge 25 settembre 1940, n. 1424 (Legge doganale)**Art. 24, terzo comma**

Sentenza n. 79/1961 1235

Art. 141, secondo comma

Sentenza n. 55/1969 1114

1942

Regio decreto-legge 5 marzo 1942, n. 186 (Provvedimenti vari in materia di valutazione agli effetti dell'applicazione delle imposte indirette sui trasferimenti della ricchezza), convertito, con modificazioni, nella legge 21 giugno 1942, n. 840

Art. 4, terzo comma

Sentenza n. 75/1962 1238

1943

Regio decreto-legge 19 agosto 1943, n. 737 (Nuovi provvedimenti in materia di imposta di registro), convertito nella legge 5 maggio 1949, n. 178

Art. 4

Sentenza n. 59/1970 523

1945

Decreto legislativo luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 90 (Modificazioni delle imposte sulle successioni e sulle donazioni)

Art. 1, ultimo comma

Sentenza n. 13/1986 532

1947

Decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 8 novembre 1947, n. 1417 (Disciplina delle pubbliche affissioni e della pubblicità affine)

Art. 2

Sentenza n. 36/1959 133

1948

Decreto legislativo 23 gennaio 1948, n. 59 (Modificazioni alla procedura e ai termini per l'accertamento e la riscossione dei contributi agricoli unificati)

Art. 5

Sentenza n. 65/1962 139

1951

Legge 11 gennaio 1951, n. 25 (Norme sulla perequazione tributaria e sul rilevamento fiscale straordinario)

Art. 18

Sentenza n. 200/1976 352

Decreto del Presidente della Repubblica 5 luglio 1951, n. 573 (Testo unico delle norme sulla dichiarazione annuale dei redditi soggetti alle imposte dirette)

Art. 10, secondo comma

Sentenza n. 200/1976 352

Art. 22, primo comma

Sentenza n. 103/1967 350

1952

Legge 2 giugno 1952, n. 703 (Disposizioni in materia di finanza locale)

Art. 47, ultimo comma

Sentenza n. 281/1989 1198

1954

Decreto-legge 24 novembre 1954, n. 1069 (Istituzione di una imposta di fabbricazione sui cementi e sugli agglomeranti cementizi), convertito nella legge 10 dicembre 1954, n. 1159

Art. 14, secondo comma

Sentenza n. 100/1969 1245

1955

Legge 4 agosto 1955, n. 692 (Estensione dell'assistenza di malattia ai pensionati di invalidità e vecchiaia)

Art. 4, terzo comma

Sentenza n. 70/1960 89

Legge 20 novembre 1955, n. 1123 (Equiparazione dei diritti dei figli adottivi a quelli legittimi in materia fiscale)

Articolo unico

Sentenza n. 13/1986 532

1958

Decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1958, n. 645 (Approvazione del testo unico delle leggi sulle imposte dirette)

Art. 38, lett. e)

Sentenza n. 189/1974 1302

Artt. 89, ultimo comma, e 140, ultimo comma

Sentenza n. 400/1987 222

Sentenza n. 877/1988 189

Sentenza n. 513/1990 397

Art. 106, primo comma	
Sentenza n. 32/1975	495
Sentenza n. 200/1987	499
Artt. 123, 141, primo comma, 142 e 150, secondo comma	
Sentenza n. 103/1967	350
Artt. 131 e 139	
Sentenza n. 179/1976	200
Art. 136, lett. b)	
Sentenza n. 135/1967	492
Sentenza n. 160/1970	493
Art. 198, secondo comma	
Sentenza n. 13/1970	1051
Sentenza n. 205/1987	1053

1959

Legge 30 luglio 1959, n. 559 (Condono in materia tributaria per sanzioni non aventi natura penale)

Art. 2, terzo comma	
Sentenza n. 85/1965	632

1961

Legge 5 luglio 1961, n. 641 (Disposizioni sulle pubbliche affissioni e sulla pubblicità affine)

Art. 15, in relazione all'art. 2, commi secondo e terzo, della stessa legge	
Sentenza n. 131/1973	322

Art. 30, secondo comma	
Sentenza n. 73/1963	143

Legge 10 dicembre 1961, n. 1346 (Aumento a favore dell'Erario della addizionale istituita con regio decreto-legge 30 novembre 1937, n. 2145, e successive modificazioni)

Art. 2, commi primo e secondo	
Sentenza n. 155/1963	167

1962

Legge 18 aprile 1962, n. 208 (Modifiche alla tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche)

Art. 7	
Sentenza n. 88/1966	148

Legge 29 dicembre 1962, n. 1744 (Nuove disposizioni per l'applicazione delle leggi di registro, dell'imposta generale sull'entrata e del bollo ai contratti di locazione dei beni immobili urbani)

Art. 2, secondo comma	
Sentenza n. 49/1969	516

1963

Legge 25 febbraio 1963, n. 289 (Modifiche alla legge 8 gennaio 1952, n. 6, sull'istituzione della Cassa nazionale di previdenza e assistenza a favore degli avvocati e procuratori)

Artt. 3 e 4

Sentenza n. 75/1965 396

Legge 5 marzo 1963, n. 246 (Istituzione di una imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili; modificazioni al testo unico per la finanza locale, approvato con regio decreto 14 settembre 1931, n. 1175, e al regio decreto-legge 28 novembre 1938, n. 2000, convertito nella legge 2 giugno 1939, n. 739)

Art. 25, secondo comma

Sentenza n. 44/1966 371

Artt. 48, primo comma, e 49, primo comma

Sentenza n. 75/1969 373

Legge 31 ottobre 1963, n. 1458 (Condono in materia tributaria delle sanzioni non aventi natura penale)

Art. 2, terzo comma

Sentenza n. 121/1967 1006

1965

Legge 5 luglio 1965, n. 798 (Modifiche alle leggi 8 gennaio 1952, n. 6, e 25 febbraio 1963, n. 289, riguardanti la previdenza e assistenza forense e istituzione dell'assistenza sanitaria a favore degli avvocati e procuratori legali)

Artt. 2, secondo comma, e 3

Sentenza n. 75/1965 396

1966

Decreto-legge 18 novembre 1966, n. 976 (Ulteriori interventi e provvidenze per la ricostruzione e per la ripresa economica nei territori colpiti dalle alluvioni e mareggiate dell'autunno 1966), convertito, con modificazioni, nella legge 23 dicembre 1966, n. 1142

Art. 80, primo comma, n. 2

Sentenza n. 54/1980 326

1967

Legge 13 luglio 1967, n. 583 (Miglioramenti del trattamento posto a carico del Fondo Speciale di previdenza per il personale addetto ai pubblici servizi di telefonia e modifiche alle leggi 4 dicembre 1956, n. 1450 e 11 dicembre 1962, n. 1790)

Art. 22

Sentenza n. 119/1981 297

Decreto-legge 11 dicembre 1967, n. 1132 (Proroga dell'addizionale istituita con l'art. 80, primo comma, del decreto-legge 18 novembre 1966, n. 976, convertito, con modificazioni, nella legge 23 dicembre 1966, n. 1142), convertito, con modificazioni, nella legge 7 febbraio 1968, n. 27

Articolo unico	
Sentenza n. 54/1980	326
1968	
Legge 20 marzo 1968, n. 369 (Nuova decorrenza per l'applicazione delle norme contenute nell'articolo 22 della legge 13 luglio 1967, n. 583, sui trattamenti posti a carico del Fondo speciale di previdenza per il personale addetto ai pubblici servizi di telefonia, e loro estensione ad altre forme di pensione)	
Articolo unico	
Sentenza n. 119/1981	297
1970	
Legge 28 ottobre 1970, n. 801 (Sgravi fiscali a favore dei lavoratori dipendenti e dei lavoratori autonomi a più basso reddito)	
Artt. 6 e 9	
Sentenza n. 54/1980	326
1971	
Legge 9 ottobre 1971, n. 825 (Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria)	
Art. 2, n. 3	
Sentenza n. 179/1976	200
Art. 4, n. 1	
Sentenza n. 42/1980	171
1972	
Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi)	
Art. 50, primo comma	
Sentenza n. 5/1993	1129
Art. 58, quarto comma	
Sentenza n. 207/1988	1095
Art. 70, primo comma	
Sentenza n. 93/2025	1098
Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 634 (Disciplina dell'imposta di registro)	
Art. 42	
Sentenza n. 328/1983	526
Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636 (Revisione della disciplina del contenzioso tributario)	
Art. 6, primo comma, lett. a), in riferimento all'art. 4, lett. c)	
Sentenza n. 107/1994	1200
Art. 12, ultimo comma	
Sentenza n. 130/1982	1203

Artt. 15, 16, 17, 19, 20 e 30	
Sentenza n. 179/1976	200
Art. 31, primo comma	
Sentenza n. 63/1977	1402
Art. 32, lett. c)	
Sentenza n. 189/1974	1302
Art. 39, primo comma	
Sentenza n. 50/1989	1318
Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 638 (Disposizione per l'attribuzione di somme agli enti indicati nell'art. 14 della legge 9 ottobre 1971, n. 825, in sostituzione di tributi, contributi e compartecipazioni e norme per la delegabilità delle entrate)	
Art. 20	
Sentenza n. 132/1998	1270
Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 639 (Imposta comunale sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni)	
Art. 12	
Sentenza n. 89/1979	323
Art. 15	
Sentenza n. 131/1973	322
Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640 (Imposta sugli spettacoli)	
Art. 39	
Sentenza n. 360/1994	1261
Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641 (Disciplina delle tasse sulle concessioni governative)	
Art. 12	
Sentenza n. 56/1995	1263
Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642 (Disciplina dell'imposta di bollo)	
Art. 33, ultimo comma	
Sentenza n. 406/1993	1259
Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643 (Istituzione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili)	
Art. 14	
Sentenza n. 126/1979	287
1973	
Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche)	
Art. 2, primo comma, e 4, lett. a)	
Sentenza n. 179/1976	200

Art. 10, lett. d)	
Sentenza n. 245/1982	186
Art. 10, lett. f)	
Sentenza n. 142/1982	183
Artt. 12, lett. d), e 13	
Sentenza n. 104/1985	187
Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 599 (Istituzione e disciplina dell'imposta locale sui redditi)	
Art. 1, secondo comma	
Sentenza n. 42/1980	171, 231
Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi)	
Artt. 1, terzo comma, 46, 56 e 57	
Sentenza n. 179/1976	200
Art. 32, primo comma, n. 2, secondo periodo	
Sentenza n. 228/2014	361
Art. 55, terzo comma	
Sentenza n. 364/1987	1094
Art. 56	
Sentenza n. 258/1991	1125
Art. 56, ultimo comma	
Sentenza n. 247/1983	996
Sentenza n. 2/1989	1121
Art. 56, in relazione agli artt. 60, 21, terzo comma, e 22 della legge 7 gennaio 1929, n. 4	
Sentenza n. 258/1991	999
Artt. 58, commi primo e secondo, secondo periodo, e 60, primo comma, lett. c), e) ed f), in combinato disposto con l'art. 26 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602	
Sentenza n. 366/2007	1017
Art. 60, ultimo comma	
Sentenza n. 360/2003	992
Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601 (Disciplina delle agevolazioni tributarie)	
Art. 15, primo comma	
Sentenza n. 242/2017	1407
Art. 21, secondo comma	
Sentenza n. 233/1993	301
Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito)	
Art. 25	
Sentenza n. 280/2005	1012
Art. 26, terzo comma	
Sentenza n. 258/2012	1021

Art. 52, secondo comma, lett. b)

Sentenza n. 358/1994	1033
Sentenza n. 444/1995	1035
Sentenza n. 415/1996	1038

Art. 57, primo comma, lett. a)

Sentenza n. 114/2018	1182

Art. 85, primo comma

Sentenza n. 281/2011	1041

Art. 97, terzo comma

Sentenza n. 89/1992	1058

1975

Legge 3 giugno 1975, n. 160 (Norme per il miglioramento dei trattamenti pensionistici e per il collegamento alla dinamica salariale)

Art. 31

Sentenza n. 119/1981	297

1976

Decreto-legge 4 marzo 1976, n. 31 (Disposizioni penali in materia di infrazioni valutarie), convertito, con modificazioni, nella legge 30 aprile 1976, n. 159

Art. 1, ultimo comma

Sentenza n. 180/1984	1116

Legge 12 novembre 1976, n. 751 (Norme per la determinazione e riscossione delle imposte sui redditi dei coniugi per gli anni 1974 e precedenti e altre disposizioni in materia tributaria)

Artt. 1, ultimo comma, e 3, ultimo comma

Sentenza n. 49/1981	181

1977

Legge 16 dicembre 1977, n. 904 (Modificazioni alla disciplina dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e al regime tributario dei dividendi e degli aumenti di capitale, adeguamento del capitale minimo delle società e altre norme in materia fiscale e societaria)

Art. 8

Sentenza n. 126/1979	287

1978

Legge 24 gennaio 1978, n. 27 (Modifiche al sistema sanzionatorio in materia di tasse automobilistiche)

Art. 3, ultimo comma

Sentenza n. 233/1996	1265

1982

Decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429 (Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle

pendenze in materia tributaria), convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 1982, n. 516	
Art. 4, primo comma, n. 7)	
Sentenza n. 35/1991	1122
Art. 16	
Sentenza n. 175/1986	1007
Decreto-legge 30 settembre 1982, n. 688 (Misure urgenti in materia di entrate fiscali), convertito, con modificazioni, nella legge 27 novembre 1982, n. 873	
Art. 19	
Sentenza n. 114/2000	1323
Art. 19, primo comma	
Sentenza n. 332/2002	1326
1983	
Decreto-legge 18 ottobre 1983, n. 568 (Proroga delle gestioni esattoriali e delle ricevitorie provinciali delle imposte dirette nonché delle tesorerie comunali e provinciali), convertito nella legge 9 dicembre 1983, n. 681	
Art. 1, n. 1	
Sentenza n. 114/1985	1078
1984	
Legge 21 dicembre 1984, n. 867 (Misure urgenti per assicurare la continuità della riscossione delle imposte dirette)	
Art. 1, lett. c)	
Sentenza n. 114/1985	1078
Art. 2, primo comma	
Sentenza n. 1/1988	1081
1985	
Legge 26 settembre 1985, n. 482 (Modificazioni del trattamento tributario delle indennità di fine rapporto e dei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita)	
Artt. 2 e 4, commi primo e quarto	
Sentenza n. 178/1986	217
Sentenza n. 231/1991	226
1986	
Legge 28 febbraio 1986, n. 41 [Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1986)]	
Artt. 3, terzo comma, secondo capoverso, seconda parte, e 35	
Sentenza n. 61/1987	561
Art. 35	
Sentenza n. 62/1987	570

Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro)

Art. 26, primo comma

Sentenza n. 41/1999 358

Art. 66

Sentenza n. 522/2002 1224

Art. 66, secondo comma

Sentenza n. 198/2010 1227

Sentenza n. 140/2022 63, 1247

Art. 8, lett. b), della Tariffa, parte prima, allegata

Sentenza n. 202/2003 412

Art. 8, comma 1, lett. c), della Tariffa, parte prima, allegata

Sentenza n. 177/2017 424

Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi)

Art. 16, lett. b)

Sentenza n. 287/1996 192

Art. 82, comma 2, ultimo periodo

Sentenza n. 328/2002 196

1987

Legge 6 marzo 1987, n. 74 (Disciplina dei casi di scioglimento del matrimonio)

Art. 19

Sentenza n. 176/1992 409

Sentenza n. 154/1999 410

1988

Decreto-legge 28 novembre 1988, n. 511 (Disposizioni urgenti in materia di finanza regionale e locale), convertito, con modificazioni, nella legge 27 gennaio 1989, n. 20

Art. 6, commi 1, lett. c), e 2

Sentenza n. 43/2025 464

1989

Decreto-legge 2 marzo 1989, n. 66 (Disposizioni urgenti in materia di autonomia impositiva degli enti locali e di finanza locale) convertito, con modificazioni, nella legge 24 aprile 1989, n. 144

Art. 1

Sentenza n. 103/1991 355

Art. 4, comma 8

Sentenza n. 81/1998 1269

Legge 27 aprile 1989, n. 154 (Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 69, recante disposizioni urgenti in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche e versamento di acconto delle imposte sui redditi, determinazione forfetaria del reddito e dell'IVA, nuovi termini per la presentazione delle dichiarazioni da parte di determinate categorie di contribuenti, sanatoria di

irregolarità formali e di minori infrazioni, ampliamento degli imponibili e contenimento delle elusioni, nonché in materia di aliquote IVA e di tasse sulle concessioni governative. Norme in materia di tasse sui contratti di borsa)

Art. 2, comma 6-bis

Sentenza n. 289/1994 402

Decreto-legge 30 settembre 1989, n. 332 (Misure fiscali urgenti), convertito, con modificazioni nella legge 27 novembre 1989, n. 384

Art. 4-bis, primo comma

Sentenza n. 260/1990 647

1990

Legge 29 dicembre 1990, n. 408 (Disposizioni tributarie in materia di rivalutazione di beni delle imprese e di smobilizzo di riserve e fondi in sospensione di imposta, nonché disposizioni di razionalizzazione e semplificazione. Deleghe al Governo per la revisione del trattamento tributario della famiglia e delle rendite finanziarie e per la revisione delle agevolazioni tributarie)

Art. 16, comma 3

Sentenza n. 62/1998 1267

1991

Decreto-legge 13 settembre 1991, n. 299 (Disposizioni concernenti l'applicazione nell'anno 1991 dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili di cui all'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643, i versamenti dovuti a seguito delle dichiarazioni sostitutive in aumento del reddito dei fabbricati e l'accertamento di tali redditi, nonché altre disposizioni tributarie urgenti) convertito nella legge 18 novembre 1991, n. 363

Art. 4-bis, primo comma

Sentenza n. 54/1996 1088

1992

Decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421)

Art. 8, comma 2

Sentenza n. 112/2025 456

Art. 17, comma 5

Sentenza n. 403/2000 194

Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413)

Art. 2, comma 1

Sentenza n. 130/2008 1167

Art. 2, comma 2, secondo periodo

Sentenza n. 64/2008 1163

Sentenza n. 39/2010 1170

Art. 4, comma 1	
Sentenza n. 44/2016	1294
Art. 17-<i>bis</i>, comma 2	
Sentenza n. 98/2014	1272
Art. 22, commi 1 e 2	
Sentenza n. 520/2002	1313
Art. 46, comma 3	
Sentenza n. 274/2005	1349
Art. 58, comma 3	
Sentenza n. 36/2025	1328
Art. 75, comma 2, secondo periodo	
Sentenza n. 111/1998	1343

1993

Decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16 (Disposizioni in materia di imposte sui redditi, sui trasferimenti di immobili di civile abitazione, di termini per la definizione agevolata delle situazioni e pendenze tributarie, per la soppressione della ritenuta sugli interessi, premi ed altri frutti derivanti da depositi e conti correnti interbancari, nonché altre disposizioni tributarie), convertito, con modificazioni, nella legge 24 marzo 1993, n. 75

Art. 2, comma 5	
Sentenza n. 345/2003	415

1994

Legge 5 gennaio 1994, n. 36 (Disposizioni in materia di risorse idriche)

Art. 14, comma 1	
Sentenza n. 335/2008	93

1995

Decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative)

Art. 62-<i>quater</i>	
Sentenza n. 83/2015	152

1997

Legge 27 dicembre 1997, n. 449 (Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica)

Art. 17, comma 10, secondo periodo	
Sentenza n. 507/2000	593

1998

Legge 9 dicembre 1998, n. 431 (Disciplina delle locazioni e del rilascio degli immobili adibiti ad uso abitativo)

Art. 7	
Sentenza n. 333/2001	1222

Legge 23 dicembre 1998, n. 448 (Misure di finanza pubblica per la stabilizzazione e lo sviluppo)

Art. 7, comma 10

Sentenza n. 416/2000 305

Decreto legislativo 23 dicembre 1998, n. 504 (Riordino dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse, a norma dell'articolo 1, comma 2, della legge 3 agosto 1998, n. 288)

Art. 3

Sentenza n. 27/2018 377

1999

Legge 13 maggio 1999, n. 133 (Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale)

Art. 21, comma 1

Sentenza n. 525/2000 384, 1304

2000

Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205)

Art. 10-bis

Sentenza n. 175/2022 1137

Art. 10-ter

Sentenza n. 80/2014 1132

Legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale)

Art. 4, comma 1, secondo periodo

Sentenza n. 330/2007 310

Art. 39

Sentenza n. 320/2005 308

2003

Legge 23 dicembre 2003, n. 350 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2004)

Art. 2, comma 44

Sentenza n. 270/2007 160

2005

Decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252 (Disciplina delle forme pensionistiche complementari)

Art. 23, comma 6

Sentenza n. 218/2019 433

Legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato-legge finanziaria 2006)

Art. 1, comma 497

Sentenza n. 6/2014 417

2007

Decreto-legge 1° ottobre 2007, n. 159 (Interventi urgenti in materia economico-finanziaria, per lo sviluppo e l'equità sociale), convertito, con modificazioni, nella legge 29 novembre 2007, n. 222

Art. 39-bis

Sentenza n. 80/2024 119

Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – Legge finanziaria 2008)

Art. 2, comma 4

Sentenza n. 227/2009 314

2008

Decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 (Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 6 agosto 2008, n. 133

Art. 81, commi 16, 17 e 18

Sentenza n. 10/2015 261, 474

2010

Decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40 (Disposizioni urgenti tributarie e finanziarie in materia di contrasto alle frodi fiscali internazionali e nazionali operate, tra l'altro, nella forma dei cosiddetti «caroselli» e «cartiere», di potenziamento e razionalizzazione della riscossione tributaria anche in adeguamento alla normativa comunitaria, di destinazione dei gettiti recuperati al finanziamento di un Fondo per incentivi e sostegno della domanda in particolari settori), convertito, con modificazioni, nella legge 22 maggio 2010, n. 73

Art. 1, comma 6, e 3, comma 2-bis

Sentenza n. 152/2011 1082

Decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 (Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica), convertito, con modificazioni, nella legge 30 luglio 2010, n. 122

Art. 9, commi 2 e 22, e 12, comma 10

Sentenza n. 223/2012 101, 240

Legge 13 dicembre 2010, n. 220 [Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2011)]

Art. 1, comma 66, lett. b)

Sentenza n. 27/2018 377

2011

Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale)**Art. 3, commi 8 e 9**

Sentenza n. 50/2014 1152

Art. 9, comma 1

Sentenza n. 60/2024 341

Art. 14, comma 1

Sentenza n. 262/2020 52, 275

Decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria), convertito, con modificazioni, nella legge 15 luglio 2011, n. 111**Art. 18, comma 22-bis**

Sentenza n. 116/2013 254

Art. 23, comma 21

Sentenza n. 142/2012 900

Artt. 23, commi 37, ultimo periodo, e 40

Sentenza n. 170/2013 386

Art. 39, comma 5

Sentenza n. 142/2014 1204

Decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo), convertito, con modificazioni, nella legge n. 148 del 2011**Art. 2, commi 5-bis e 5-ter**

Sentenza n. 241/2012 922

Decreto legislativo 1° settembre 2011, n. 150 (Disposizioni complementari al codice di procedura civile in materia di riduzione e semplificazione dei procedimenti civili di cognizione, ai sensi dell'articolo 54 della legge 18 giugno 2009, n. 69)**Art. 31, comma 2**

Sentenza n. 158/2019 1297

Decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici), convertito, con modificazioni, nella legge 22 dicembre 2011, n. 214**Art. 13, comma 2, quarto periodo**

Sentenza n. 209/2022 444

2012

Decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), convertito, con modificazioni, nella legge 26 aprile 2012, n. 44**Art. 4, comma 2**

Sentenza n. 97/2013 720

2013

Decreto-legge 26 aprile 2013, n. 43 (Disposizioni urgenti per il rilancio dell'area industriale di Piombino, di contrasto ad emergenze ambientali, in favore delle zone terremotate del maggio 2012 e per accelerare la ricostruzione in Abruzzo e la realizzazione degli interventi per Expo 2015), convertito, con modificazioni, nella legge 24 giugno 2013, n. 71

Art. 7-bis, commi 3 e 5

Sentenza n. 145/2014 951

Legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato-legge di stabilità 2014)

Art. 1, commi 711, 712 e 729

Sentenza n. 188/2016 969

2014

Decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 (Misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 23 giugno 2014, n. 89

Art. 4, comma 6-ter

Sentenza n. 176/2015 956

Art. 7, commi 1 e 1-bis

Sentenza n. 31/2016 958

Legge 23 dicembre 2014, n. 190 [Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015)]

Art. 1, commi 687, secondo periodo, e 688, secondo periodo, in combinato disposto con il comma 684

Sentenza n. 66/2022 1062

2015

Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 (Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23)

Art. 7, comma 1, lett. a) e b)

Sentenza n. 175/2022 1137

Legge 28 dicembre 2015, n. 208 [Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016)]

Art. 1, comma 478

Sentenza n. 167/2018 115

2019

Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022)

Art. 1, comma 741, lett. b), primo e secondo periodo

Sentenza n. 209/2022 444

Decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162 (Disposizioni urgenti in materia di proroga di termini legislativi, di organizzazione delle pubbliche amministrazioni, nonché di innovazione tecnologica), convertito, con modificazioni, nella legge 28 febbraio 2020, n. 8	
Art. 39, commi 14-<i>quater</i>, 14-<i>quinquies</i>, 14-<i>sexies</i> e 14-<i>septies</i>	
Sentenza n. 107/2021	909

2020

Decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19), convertito, con modificazioni, nella legge 17 luglio 2020, n. 77	
Art. 25, comma 12	
Sentenza n. 124/2025	1174

Decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137 (Ulteriori misure urgenti in materia di tutela della salute, sostegno ai lavoratori e alle imprese, giustizia e sicurezza, connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19), convertito, con modificazioni, nella legge 18 dicembre 2020, n. 176	
Art. 1, comma 10	
Sentenza n. 124/2025	1174

2022

Decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21 (Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina), convertito, con modificazioni, nella legge 20 maggio 2022, n. 51	
Art. 37, comma 3	
Sentenza n. 111/2024	71

LEGGI REGIONALI

Basilicata

Legge della Regione Basilicata 31 marzo 2015, n. 14 (Disposizioni in materia di veicoli ultraventennali)	
Art. 1, commi 2, 3 e 4	
Sentenza n. 199/2016	746
Legge della Regione Basilicata 9 febbraio 2016, n. 3 (Legge di stabilità regionale 2016)	
Art. 22	
Sentenza n. 199/2016	746

Campania

Legge della Regione Campania 26 luglio 2002, n. 15 (Legge finanziaria regionale per l'anno 2002)	
Art. 24, comma 2	
Sentenza n. 311/2003	741

Legge della Regione Campania 16 gennaio 2009, n. 1 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione Campania – legge finanziaria anno 2009)

Art. 12, commi 1 e 2

Sentenza n. 123/2010 858

Calabria

Legge della Regione Calabria 23 luglio 2003, n. 11 (Disposizioni per la bonifica e la tutela del territorio rurale. Ordinamento dei Consorzi di Bonifica)

Art. 23, comma 1, lett. a)

Sentenza n. 188/2018 812

Emilia-Romagna

Legge della Regione Emilia-Romagna 23 agosto 1979, n. 26 (Disciplina delle tasse sulle concessioni regionali)

Art. 1 e n. 16 del titolo II dell'allegata tabella

Sentenza n. 214/1987 587

Legge della Regione Emilia-Romagna 29 dicembre 1980, n. 60 (Modifica della legge regionale 23 agosto 1979, n. 26, "Disciplina delle tasse sulle concessioni regionali") n. 17 del titolo II dell'allegata tariffa

Sentenza n. 214/1987 587

Legge della Regione Emilia-Romagna 14 aprile 2004, n. 7 (Disposizioni in materia ambientale. Modifiche ed integrazioni a leggi regionali)

Art. 44, comma 3

Sentenza n. 335/2005 770

Legge della Regione Emilia-Romagna 22 dicembre 2005, n. 23 (Disposizioni in materia tributaria)

Art. 5, in relazione all'allegato 1, tariffa C, del decreto del Presidente della Repubblica 5 febbraio 1953, n. 39

Sentenza n. 451/2007 856

Legge della Regione Emilia-Romagna 21 dicembre 2012, n. 15 (Norme in materia di tributi regionali)

Art. 7, comma 2

Sentenza n. 122/2019 757

Friuli-Venezia Giulia

Legge della Regione Friuli-Venezia Giulia 4 marzo 2005, n. 4 (Interventi per il sostegno e lo sviluppo competitivo delle piccole e medie imprese del Friuli-Venezia Giulia. Adeguamento alla sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee 15 gennaio 2002, causa C-439/99, e al parere motivato della Commissione delle Comunità europee del 7 luglio 2004)

Art. 27

Sentenza n. 75/2006 825

Lazio

Legge della Regione Lazio 28 settembre 1979, n. 79 (Istituzione delle tasse sulle concessioni regionali per l'esercizio venatorio)	
Sentenza n. 271/1986	579
Legge della Regione Lazio 2 maggio 1980, n. 30 (Disciplina delle tasse sulle concessioni regionali)	
Art. 1 e n. 16, titolo II, dell'allegata tariffa	
Sentenza n. 271/1986	579
Legge della Regione Lazio 13 dicembre 2001, n. 34 (Disposizioni in materia di imposta regionale sulle attività produttive in attuazione del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446)	
Art. 5, comma 1, e correlativa statuizione della Tabella A ad essa allegata	
Sentenza n. 128/2019	790

Liguria

Legge della Regione Liguria 4 febbraio 2005, n. 3 [Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione Liguria (legge finanziaria 2005)]	
Art. 10, comma 1	
Sentenza n. 209/2018	753, 879
Art. 10, comma 1, e 11	
Sentenza n. 455/2005	847

Lombardia

Legge della Regione Lombardia 31 luglio 1978, n. 47 (Norme per la protezione e la tutela della fauna e disciplina dell'esercizio venatorio)	
Art. 44, n. 1, e allegata tab. A, lett. E)	
Sentenza n. 271/1986	579
Legge della Regione Lombardia 10 marzo 1980, n. 25 (Disciplina delle tasse sulle concessioni regionali)	
Art. 1 e n. 16, titolo II, dell'allegata tariffa	
Sentenza n. 271/1986	579
Legge della Regione Lombardia 18 dicembre 2001, n. 27 (Legge finanziaria 2002)	
Art. 1, comma 5	
Sentenza n. 177/2014	787
Legge della Regione Lombardia 22 ottobre 2019, n. 16 (Istituzione della Leva civica lombarda volontaria – Abrogazione legge regionale. 2/2006 e legge regionale 33/2014)	
Art. 10, comma 3	
Sentenza n. 274/2020	894

Marche

Legge della Regione Marche 19 dicembre 2001, n. 35 (Provvedimenti tributari in materia di addizionale regionale all'IRPEF, di tasse automobilistiche e di imposta regionale sulle attività produttive)

Art. 1, comma 6

Sentenza n. 128/2019 790

Legge della Regione Marche 28 dicembre 2011, n. 28 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale 2012 e pluriennale 2012/2014 della Regione – Legge finanziaria 2012)

Art. 10

Sentenza n. 288/2012 743, 867

Molise

Legge della Regione Molise 13 gennaio 2003, n. 1 (Disposizioni per l'applicazione del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, di cui all'art. 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549)

Art. 6, comma 2

Sentenza n. 397/2005 771

Art. 7, comma 3

Sentenza n. 412/2006 774

Art. 9, comma 1, e 14

Sentenza n. 412/2006 774

Legge della Regione Molise 1° febbraio 2011, n. 2 (Legge Finanziaria Regionale 2011)

Art. 1, comma 41, lett. o)

Sentenza n. 33/2012 808

Piemonte

Legge della Regione Piemonte 17 ottobre 1979, n. 60 (Norme per la tutela della fauna e la disciplina della caccia)

Art. 57, secondo comma

Sentenza n. 271/1986 579

Legge della Regione Piemonte 2 maggio 1986, n. 18 (Prime norme per la disciplina dello smaltimento dei rifiuti, in attuazione del decreto del Presidente della Repubblica 10 settembre 1982, n. 915)

Art. 16

Sentenza n. 280/2011 597

Legge della Regione Piemonte 5 agosto 2002, n. 20 (Legge finanziaria per l'anno 2002)

Artt. 1, 2 e 4

Sentenza n. 296/2003 845

Legge della Regione Piemonte 23 maggio 2008, n. 12 (Legge finanziaria per l'anno 2008)

Art. 2

Sentenza n. 216/2009 786

Legge della Regione Piemonte 26 ottobre 2009, n. 25 (Interventi a sostegno dell'informazione e della comunicazione istituzionale via radio, televisione, cinema e informatica)

Art. 8, comma 2

Sentenza n. 255/2010 801

Puglia

Legge della Regione Puglia 20 luglio 1984, n. 36 (Norme concernenti l'igiene e sanità pubblica ed il servizio farmaceutico)

Art. 7, secondo comma

Sentenza n. 435/2001 150

Legge della Regione Puglia riapprovata il 17 giugno 1997 (Applicazione dell'art. 26 della legge 23 dicembre 1994, n. 724)

Sentenza n. 355/1998 657

Legge della Regione Puglia 7 marzo 2003, n. 4 (Disposizioni per la formazione del bilancio di previsione 2003 e bilancio pluriennale 2003-2005 della Regione Puglia)

Art. 16, comma 4, primo periodo

Sentenza n. 234/2006 852

Legge della Regione Puglia 30 dicembre 2011, n. 38 (Disposizioni per la formazione del bilancio di previsione 2012 e bilancio pluriennale 2012-2014 della Regione Puglia)

Art. 7, comma 8

Sentenza n. 85/2017 870

Sardegna

Legge della Regione Sardegna 11 maggio 2006, n. 4 (Disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo)

Artt. 2 e 3

Sentenza n. 102/2008 662

Art. 4

Sentenza n. 216/2010 709

Legge della Regione Sardegna 19 gennaio 2011, n. 1 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – Legge finanziaria 2011)

Art. 3

Sentenza n. 30/2012 828

Legge della Regione Sardegna 30 giugno 2011, n. 12 (Disposizioni nei vari settori d'intervento)

Art. 18, comma 20

Sentenza n. 99/2012 832

Legge della Regione Sardegna 21 gennaio 2014, n. 7 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – legge finanziaria 2014)

Art. 1, comma 1

Sentenza n. 31/2015 964

Sicilia

Legge della Regione Siciliana 9 aprile 1954, n. 10 (Incremento delle attrezzature turistiche, climatiche e termali della Regione)

Artt. 3, 5, 6 e 9

Sentenza n. 77/1963 628

Legge della Regione Siciliana 30 giugno 1956, n. 40 (Provvedimenti in materia di imposta generale sull'entrata)

Sentenza n. 67/1962 554

Legge della Regione Siciliana approvata dall'Assemblea regionale siciliana nel gennaio 1957 (Agevolazioni fiscali per la messa in opera di materiale da costruzione nei cimiteri)

Sentenza n. 58/1957 607

Legge della Regione Siciliana approvata il 18 gennaio 1957 (Provvedimenti in materia di riscossione dei diritti erariali)

Sentenza n. 52/1957 540

Legge della Regione Siciliana approvata dall'Assemblea regionale siciliana nella seduta del 23 gennaio 1957 [Aggiunte alla legge regionale 18 gennaio 1949, n. 2, e successivo regolamento 25 maggio 1950, n. 22 (Sgravi fiscali per le nuove costruzioni edilizie)]

Art. 1, primo comma

Sentenza n. 116/1957 615

Legge deliberata dall'Assemblea regionale siciliana il 13 aprile 1957 [Norme per l'applicazione nel territorio della Regione siciliana della legge (dello Stato) 6 agosto 1954, n. 603, concernente l'istituzione di un'imposta sulle società e modificazioni in materia di imposte indirette sugli affari]

Sentenza n. 5/1958 543

Legge della Regione Siciliana 22 luglio 1957, n. 42 approvata dall'Assemblea regionale nella seduta del 13 giugno 1957 (Sospensione dell'imposta di consumo sui vini, mosti ed uve da vino e provvedimenti in materia di imposta generale sull'entrata per il commercio dei prodotti stessi)

Sentenza n. 124/1957 618

Legge della Regione Siciliana approvata dall'Assemblea della Regione siciliana il 12 marzo 1958 (Proroga delle agevolazioni fiscali per lo sviluppo delle attività armatoriali, di cui alla legge regionale 21 gennaio 1953, n. 1)

Sentenza n. 76/1958 624

Legge della Regione Siciliana del 21 marzo 1958 (Proroga delle agevolazioni fiscali di cui alla legge regionale 9 aprile 1954, n. 10, concernente l'incremento delle attrezzature turistiche, climatiche e termali della Regione)

Sentenza n. 60/1958 620

Legge della Regione Siciliana 27 luglio 1960, n. 43 (Miglioramento dell'assistenza e concessione d'indennità integrativa in caso di malattia ai salariati e braccianti agricoli ed ai loro familiari)	
Sentenza n. 34/1961	547
Legge della Regione Siciliana approvata dall'Assemblea regionale siciliana il 29 luglio 1960 (Provvidenze a favore delle aziende agricole per la difesa ed il sostegno contro le avversità atmosferiche e parassitarie)	
Art. 6	
Sentenza n. 37/1961	627
Legge della Regione Siciliana 27 novembre 1961, n. 22 (Proroga delle agevolazioni fiscali per le nuove costruzioni edilizie stabilite con la legge 18 ottobre 1954, n. 37)	
Sentenza n. 2/1965	630
Sentenza n. 158/1973	639
Legge della Regione Siciliana approvata dall'Assemblea regionale siciliana nella seduta del 24 marzo 1965 (Sgravi fiscali per le nuove costruzioni in Sicilia)	
Sentenza n. 90/1965	634
Legge della Regione Siciliana approvata il 15 giugno 1965 (Proroga di agevolazioni tributarie in materia edilizia)	
Artt. 1, 2 e 4	
Sentenza n. 23/1966	635
Legge della Regione Siciliana 23 giugno 1965 (Estensione alla Assemblea regionale siciliana dell'art. 3 della legge 9 agosto 1948, n. 1102)	
Art. 1	
Sentenza n. 24/1968	637
Legge della Regione Siciliana 30 luglio 1969, n. 29 (Proroga e coordinamento delle disposizioni agevolative in materia di costruzioni edilizie)	
Art. 5	
Sentenza n. 155/1986	646
Legge approvata dall'Assemblea regionale siciliana il 24 marzo 1972 (Modalità di pagamento dell'imposta generale sull'entrata afferente a fattispecie tributarie maturate nel territorio della Regione)	
Sentenza n. 98/1972	559
Legge della Regione Siciliana 21 dicembre 1977 (Interpretazione autentica dell'art. 1 della legge regionale 30 gennaio 1956, n. 8, concernente indennità mensile e rimborso spese per missioni al Presidente della Regione ed agli Assessori)	
Sentenza n. 187/1981	641
Legge della Regione Siciliana 3 maggio 2001, n. 6 (Disposizioni programmatiche e finanziarie per l'anno 2001)	
Art. 6, comma 2	
Sentenza n. 442/2008	781

Legge della Regione Siciliana 26 marzo 2002, n. 2 (Disposizioni programmatiche e finanziarie per l'anno 2002)

Art. 7, comma 1

Sentenza n. 128/2019 790

Legge della Regione Siciliana 17 marzo 2016, n. 3 (Disposizioni programmatiche e correttive per l'anno 2016. Legge di stabilità regionale)

Artt. 34, commi 1, 7, 12, terzo periodo, e 13; 49, commi 5 e 7, primo e secondo periodo; 50, commi 1, 2, 3 e 6

Sentenza n. 133/2017 834

Toscana

Legge della Regione Toscana 27 dicembre 2005, n. 70 (Legge finanziaria per l'anno 2006)

Art. 5

Sentenza n. 413/2006 779

Trentino-Alto Adige

Legge della Regione Trentino-Alto Adige 7 marzo 1968 (Norme per l'applicazione dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili e del contributo di miglioria)

Artt. da 1 a 31, 33, 35, primo comma, 36, primo comma, da 39 a 44

Sentenza n. 7/1969 557

Umbria

Legge della Regione Umbria riapprovata dal Consiglio regionale il 6 novembre 1989 (Diritti di segreteria sui contratti e sugli altri atti rogati o ricevuti in forma pubblica amministrativa o a mezzo di scrittura privata)

Sentenza n. 156/1990 591

Legge della Regione Umbria riapprovata il 26 febbraio 1990 [Ulteriore modificazione ed integrazione (nota alla voce n. 1 della tariffa allegata) della legge regionale 28 maggio 1980 n. 57 – Nuova disciplina delle tasse sulle concessioni regionali]

Sentenza n. 294/1990 654

Legge della Regione Umbria 30 marzo 2011, n. 4 (Disposizioni collegate alla manovra di bilancio 2011 in materia di entrate e di spese)

Art. 5

Sentenza n. 50/2012 864

Legge della Regione Umbria 30 marzo 2015, n. 8 (Disposizioni collegate alla manovra di bilancio 2015 in materia di entrate e di spese – Modificazioni ed integrazioni di leggi regionali)

Art. 8

Sentenza n. 199/2016 746

Valle D'Aosta

Legge della Regione Valle d'Aosta 6 ottobre 1960 (Autorizzazione all'emissione di azioni al portatore nella Regione autonoma della Valle d'Aosta)	
Sentenza n. 66/1961	550
Legge della Regione Valle d'Aosta riapprovata il 24 ottobre 1996 (Disposizioni in merito al transito di autotreni ed autoarticolati attraverso il territorio del Monte Bianco)	
Sentenza n. 285/1997	574
Legge della Regione Valle d'Aosta 13 luglio 2020, n. 8 (Assestamento al bilancio di previsione della Regione autonoma Valle d'Aosta/Vallée d'Aoste per l'anno 2020 e misure urgenti per contrastare gli effetti dell'emergenza epidemiologica da COVID-19)	
Art. 10	
Sentenza n. 82/2021	726

Veneto

Legge della Regione Veneto 14 luglio 1978, n. 30 (Disposizioni per la protezione e la tutela della fauna e per la disciplina della caccia)	
Artt. 57, quarto comma	
Sentenza n. 271/1986	579
Legge della Regione Veneto 9 agosto 2002, n. 18 (Disposizioni in materia di gestione dei tributi regionali)	
Art. 2, comma 1	
Sentenza n. 297/2003	739
Legge della Regione Veneto 27 aprile 2015, n. 6 (Legge di stabilità regionale per l'esercizio 2015)	
Art. 2	
Sentenza n. 242/2016	750
Legge della Regione Veneto 23 dicembre 2022, n. 30 (Legge di stabilità regionale 2023)	
Art. 10	
Sentenza n. 206/2023	796

III.2. INDICE DEI PARAMETRI VIOLATI

COSTITUZIONE

Art. 3

Sentenza n. 21/1961	1233
Sentenza n. 79/1961	1235
Sentenza n. 45/1962	1236
Sentenza n. 75/1962	1238
Sentenza n. 86/1962	1239
Sentenza n. 89/1962	1241
Sentenza n. 155/1963	167
Sentenza n. 96/1967	1243
Sentenza n. 100/1969	1245
Sentenza n. 157/1969	1245
Sentenza n. 59/1970	523
Sentenza n. 128/1972	1322
Sentenza n. 198/1976	338
Sentenza n. 42/1980	171, 231
Sentenza n. 54/1980	326
Sentenza n. 119/1981	297
Sentenza n. 187/1981	641
Sentenza n. 104/1985	187
Sentenza n. 285/1985	340
Sentenza n. 233/1993	301
Sentenza n. 41/1999	358
Sentenza n. 403/2000	194
Sentenza n. 522/2002	1224
Sentenza n. 366/2007	1017
Sentenza n. 102/2008	662
Sentenza n. 30/2012	828
Sentenza n. 223/2012	101, 240
Sentenza n. 116/2013	254
Sentenza n. 170/2013	386
Sentenza n. 142/2014	1204
Sentenza n. 228/2014	361
Sentenza n. 10/2015	261, 474
Sentenza n. 262/2020	52, 275
Sentenza n. 60/2024	341
Sentenza n. 111/2024	71

– Principio di eguaglianza

Sentenza n. 65/1962	139
Sentenza n. 85/1965	1005
Sentenza n. 121/1967	1006
Sentenza n. 38/1968	1348
Sentenza n. 13/1970	1051
Sentenza n. 141/1974	530
Sentenza n. 179/1976	200
Sentenza n. 63/1977	1342
Sentenza n. 89/1979	323
Sentenza n. 88/1982	995
Sentenza n. 180/1984	1116
Sentenza n. 13/1986	532
Sentenza n. 175/1986	1007
Sentenza n. 205/1987	1053

Sentenza n. 364/1987	1094
Sentenza n. 207/1988	1095
Sentenza n. 513/1990	397
Sentenza n. 35/1991	1122
Sentenza n. 176/1992	409
Sentenza n. 5/1993	1129
Sentenza n. 289/1994	402
Sentenza n. 55/1995	1246
Sentenza n. 154/1999	410
Sentenza n. 520/2002	1313
Sentenza n. 202/2003	412
Sentenza n. 274/2005	1349
Sentenza n. 234/2006	852
Sentenza n. 6/2014	417
Sentenza n. 80/2014	1132
Sentenza n. 177/2017	424
Sentenza n. 218/2019	433
Sentenza n. 209/2022	444
Sentenza n. 112/2025	456

Primo comma

Sentenza n. 126/1979	287
Sentenza n. 130/1982	1203

– Principio di ragionevolezza

Sentenza n. 69/1965	348
Sentenza n. 49/1969	516
Sentenza n. 55/1969	1114
Sentenza n. 200/1972	367
Sentenza n. 156/1976	524
Sentenza n. 167/1976	518
Sentenza n. 88/1982	995
Sentenza n. 328/1983	526
Sentenza n. 176/1992	409
Sentenza n. 358/1994	1033
Sentenza n. 56/1995	1263
Sentenza n. 444/1995	1035
Sentenza n. 415/1996	1038
Sentenza n. 111/1998	1343
Sentenza n. 416/2000	305
Sentenza n. 332/2002	1326
Sentenza n. 345/2003	415
Sentenza n. 274/2005	1349
Sentenza n. 320/2005	308
Sentenza n. 335/2008	93
Sentenza n. 227/2009	314
Sentenza n. 281/2011	1041
Sentenza n. 258/2012	1021
Sentenza n. 242/2017	429
Sentenza n. 167/2018	115
Sentenza n. 66/2022	1062
Sentenza n. 140/2022	63, 1247

Sentenza n. 209/2022	444
Sentenza n. 80/2024	119
Primo comma	
Sentenza n. 36/2025	1328
– Principio di proporzionalità	
Sentenza n. 107/1994	1200
Sentenza n. 93/2025	1098
– Principio del legittimo affidamento	
Sentenza n. 525/2000	384, 1304
Sentenza n. 36/2025	1328
– Discriminazione	
Sentenza n. 179/1976	200
Sentenza n. 49/1981	181
Sentenza n. 142/1982	183
Sentenza n. 245/1982	186
Sentenza n. 877/1988	189
Sentenza n. 287/1996	192
Sentenza n. 328/2002	196
Sentenza n. 330/2007	310
– Disparità di trattamento	
Sentenza n. 270/2007	160
Art. 11	
Sentenza n. 43/2025	464
Art. 21	
Sentenza n. 89/1979	323
Primo comma	
Sentenza n. 131/1973	322
Art. 23	
Sentenza n. 47/1957	129
Sentenza n. 36/1959	133
Sentenza n. 70/1960	89
Sentenza n. 2/1962	136
Sentenza n. 127/1963	145
Sentenza n. 88/1966	148
Sentenza n. 435/2001	150
Sentenza n. 33/2012	808
Sentenza n. 83/2015	152
Art. 24	
Sentenza n. 21/1961	1233
Sentenza n. 79/1961	1235
Sentenza n. 45/1962	1236
Sentenza n. 75/1962	1238
Sentenza n. 86/1962	1239
Sentenza n. 100/1964	1215

Sentenza n. 80/1966	1218
Sentenza n. 96/1967	1243
Sentenza n. 100/1969	1245
Sentenza n. 125/1969	1258
Sentenza n. 157/1969	1245
Sentenza n. 63/1977	1342
Sentenza n. 88/1982	995
Sentenza n. 247/1983	996
Sentenza n. 207/1988	1095
Sentenza n. 258/1991	999, 1125
Sentenza n. 89/1992	1058
Sentenza n. 406/1993	1259
Sentenza n. 107/1994	1200
Sentenza n. 360/1994	1261
Sentenza n. 55/1995	1246
Sentenza n. 56/1995	1263
Sentenza n. 233/1996	1265
Sentenza n. 415/1996	1038
Sentenza n. 62/1998	1267
Sentenza n. 81/1998	1269
Sentenza n. 111/1998	1343
Sentenza n. 132/1998	1270
Sentenza n. 114/2000	1323
Sentenza n. 520/2002	1313
Sentenza n. 522/2002	1224
Sentenza n. 360/2003	992
Sentenza n. 280/2005	1012
Sentenza n. 366/2007	1017
Sentenza n. 198/2010	1227
Sentenza n. 98/2014	1272
Sentenza n. 44/2016	1294
Sentenza n. 114/2018	1182
Sentenza n. 158/2019	1297
Sentenza n. 140/2022	63, 1247

Primo comma

Sentenza n. 89/1962	1241
Sentenza n. 48/1968	1308
Sentenza n. 139/1968	1310
Sentenza n. 54/1996	1088
Sentenza n. 333/2001	1222

Secondo comma

Sentenza n. 189/1974	1302
Sentenza n. 36/2025	1328

Art. 25

Secondo comma

Sentenza n. 35/1991	1122
Sentenza n. 175/2022	1137

Art. 29

Sentenza n. 176/1992	409
Sentenza n. 154/1999	410
Sentenza n. 112/2025	456

Art. 31

Sentenza n. 179/1976	200
Sentenza n. 176/1992	409
Sentenza n. 154/1999	410
Sentenza n. 209/2022	444
Sentenza n. 112/2025	456

Art. 32

Sentenza n. 142/1982	183
Sentenza n. 245/1982	186

Art. 35

Sentenza n. 180/1984	1116

Art. 41

Sentenza n. 242/2017	429

Art. 53

Sentenza n. 155/1963	167
Sentenza n. 69/1965	348
Sentenza n. 44/1966	371
Sentenza n. 103/1967	350
Sentenza n. 75/1969	373
Sentenza n. 59/1970	523
Sentenza n. 120/1972	332
Sentenza n. 200/1972	367
Sentenza n. 131/1973	322
Sentenza n. 179/1976	200
Sentenza n. 198/1976	338
Sentenza n. 200/1976	352
Sentenza n. 89/1979	323
Sentenza n. 42/1980	171, 231
Sentenza n. 54/1980	326
Sentenza n. 119/1981	297
Sentenza n. 187/1981	641
Sentenza n. 104/1985	187
Sentenza n. 285/1985	340
Sentenza n. 178/1986	217
Sentenza n. 400/1987	222
Sentenza n. 103/1991	355
Sentenza n. 231/1991	226
Sentenza n. 176/1992	409
Sentenza n. 233/1993	301
Sentenza n. 289/1994	402
Sentenza n. 41/1999	358
Sentenza n. 154/1999	410
Sentenza n. 403/2000	194
Sentenza n. 102/2008	662

Sentenza n. 223/2012	101, 240
Sentenza n. 116/2013	254
Sentenza n. 142/2014	1204
Sentenza n. 228/2014	361
Sentenza n. 10/2015	261, 474
Sentenza n. 27/2018	377
Sentenza n. 262/2020	52, 275
Sentenza n. 209/2022	444
Sentenza n. 60/2024	341
Sentenza n. 111/2024	71
Art. 76	
Sentenza n. 65/1962	139
Sentenza n. 135/1967	492
Sentenza n. 160/1970	493
Sentenza n. 32/1975	495
Sentenza n. 200/1987	499
Sentenza n. 50/2014	1152
Sentenza n. 175/2022	1137
Art. 77	
Primo comma	
Sentenza n. 175/2022	1137
Art. 81	
Sentenza n. 37/1961	627
Ultimo comma	
Sentenza n. 34/1961	547
Art. 101	
Sentenza n. 60/1969	1193
Secondo comma	
Sentenza n. 88/1982	995
Sentenza n. 451/1989	1199
Art. 102	
Sentenza n. 64/2008	1163
Sentenza n. 130/2008	1167
Sentenza n. 39/2010	1170
Primo comma	
Sentenza n. 54/1996	1088
Secondo comma	
Sentenza n. 124/2025	1174
Art. 108	
Sentenza n. 107/1994	1200
Secondo comma	
Sentenza n. 60/1969	1193

Sentenza n. 281/1989	1198
Sentenza n. 451/1989	1199

Art. 111

Sentenza n. 36/2025	1328

Secondo comma (contraddittorio)

Sentenza n. 36/2025	1328

Art. 112

Sentenza n. 2/1989	1121

Art. 113

Sentenza n. 21/1961	1233
Sentenza n. 79/1961	1235
Sentenza n. 45/1962	1236
Sentenza n. 75/1962	1238
Sentenza n. 86/1962	1239
Sentenza n. 89/1962	1241
Sentenza n. 96/1967	1243
Sentenza n. 100/1969	1245
Sentenza n. 125/1969	1258
Sentenza n. 141/1969	1115
Sentenza n. 157/1969	1245
Sentenza n. 186/1972	1219
Sentenza n. 360/1994	1261
Sentenza n. 55/1995	1246
Sentenza n. 233/1996	1265
Sentenza n. 415/1996	1038
Sentenza n. 62/1998	1267
Sentenza n. 132/1998	1270
Sentenza n. 114/2018	1182

Art. 117

Sentenza n. 285/1997	574
Sentenza n. 507/2000	593

Primo comma

Sentenza n. 355/1998	657
Sentenza n. 170/2013	386
Sentenza n. 43/2025	464

Primo comma (violazione di norma interposta)

Sentenza n. 216/2010	709

Art. 117, secondo comma, lett. e) (sistema tributario dello Stato)**Secondo comma, lett. e) (sistema tributario dello Stato)**

Sentenza n. 296/2003	845
Sentenza n. 297/2003	739
Sentenza n. 311/2003	741
Sentenza n. 335/2005	770
Sentenza n. 397/2005	771
Sentenza n. 455/2005	847

Sentenza n. 412/2006	774
Sentenza n. 413/2006	779
Sentenza n. 451/2007	856
Sentenza n. 442/2008	715, 781
Sentenza n. 216/2009	786
Sentenza n. 123/2010	858
Sentenza n. 255/2010	801
Sentenza n. 30/2012	828
Sentenza n. 33/2012	808
Sentenza n. 50/2012	864
Sentenza n. 99/2012	832
Sentenza n. 288/2012	743, 867
Sentenza n. 177/2014	787
Sentenza n. 199/2016	746
Sentenza n. 242/2016	750
Sentenza n. 85/2017	870
Sentenza n. 133/2017	834
Sentenza n. 209/2018	753, 879
Sentenza n. 122/2019	757, 884
Sentenza n. 128/2019	790
Sentenza n. 274/2020	894
Sentenza n. 206/2023	796
Secondo comma, lett. s) (ambiente)	
Sentenza n. 85/2017	870
Terzo comma	
Sentenza n. 355/1998	657
Art. 118	
Sentenza n. 507/2000	593
Art. 119	
Sentenza n. 271/1986	579
Sentenza n. 214/1987	587
Sentenza n. 156/1990	591
Sentenza n. 294/1990	654
Sentenza n. 355/1998	657
Sentenza n. 297/2003	739
Sentenza n. 311/2003	741
Sentenza n. 451/2007	856
Sentenza n. 280/2011	597
Sentenza n. 188/2018	812
Primo comma	
Sentenza n. 507/2000	593
Secondo comma	
Sentenza n. 296/2003	845
Sentenza n. 199/2016	746
Sentenza n. 242/2016	750
Sentenza n. 133/2017	834
Sentenza n. 122/2019	757, 884

Art. 120**Primo comma (divieto di istituzione di dazi)**

Sentenza n. 82/2021	726

– Principio di leale collaborazione

Sentenza n. 188/2016	969

Art. 134

Sentenza n. 75/1965	396

Art. 136

Sentenza n. 73/1963	143

Sentenza n. 88/1966	148

Art. 137

Sentenza n. 75/1965	396

STATUTO SPECIALE PER LA REGIONE FRIULI-VENEZIA GIULIA**Art. 5**

Sentenza n. 75/2006	825

Artt. 49, 51, secondo comma, e 63, quarto comma

Sentenza n. 188/2016	969

STATUTO SPECIALE PER LA REGIONE SARDEGNA**Art. 8**

Sentenza n. 31/2015	964

Art. 8, lett. h) [già lett. i)]

Sentenza n. 102/2008	662

Art. 10

Sentenza n. 30/2012	828

STATUTO SPECIALE PER LA REGIONE SICILIANA**Artt. 15 e 36**

Sentenza n. 113/1957	609

Sentenza n. 124/1957	618

Sentenza n. 90/1965	634

Art. 17

Sentenza n. 76/1958	624

Sentenza n. 77/1963	628

Artt. 17 e 36

Sentenza n. 116/1957	615

Sentenza n. 60/1958	620

Sentenza n. 98/1972	559

Art. 36

Sentenza n. 58/1957	607
Sentenza n. 5/1958	543
Sentenza n. 34/1961	547
Sentenza n. 37/1961	627
Sentenza n. 23/1966	635
Sentenza n. 24/1968	637
Sentenza n. 158/1973	639
Sentenza n. 155/1986	646
Sentenza n. 260/1990	647
Sentenza n. 241/2012	922
Sentenza n. 97/2013	720

Art. 36, primo comma, in combinato disposto con l'art. 2, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 luglio 1965 n. 1074 (Norme di attuazione dello Statuto della Regione siciliana in materia finanziaria)

Sentenza n. 176/2015	956
Sentenza n. 31/2016	958

Art. 36, secondo comma

Sentenza n. 52/1957	540, 1075

Artt. 36, 17 e 15

Sentenza n. 65/1965	632

Artt. 36 e 37 (in relazione all'art. 2, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 luglio 1965 n. 1074 – Norme di attuazione dello Statuto della Regione siciliana in materia finanziaria)

Sentenza n. 152/2011	1082
Sentenza n. 145/2014	951

Artt. 36, 37 e 38 e art. 2, primo comma, prima parte, delle relative norme di attuazione e, di conseguenza, art. 43

Sentenza n. 61/1987	561

Artt. 36 e 43

Sentenza n. 67/1962	554

STATUTO SPECIALE PER LA REGIONE TRENTINO-ALTO ADIGE**Artt. 4 e 5**

Sentenza n. 7/1969	557

Art. 5, n. 1

Sentenza n. 114/1985	1078
Sentenza n. 1/1988	1081

Art. 73, primo comma

Sentenza n. 107/2021	909

Art. 75, primo comma, alinea e), lett. g)

Sentenza n. 142/2012	900

Art. 104

Sentenza n. 62/1987	570

STATUTO SPECIALE PER LA REGIONE VALLE D'AOSTA**Art. 2**

Sentenza n. 285/1997	574

Artt. 2 e 3

Sentenza n. 66/1961	550

III.3.
INDICE DELLE SENTENZE
DI ILLEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE

1957

Sentenza n. 47	129
Sentenza n. 52	540, 1075
Sentenza n. 58	607
Sentenza n. 113.	609
Sentenza n. 116.	615
Sentenza n. 124.	618

1958

Sentenza n. 5	543
Sentenza n. 60	620
Sentenza n. 76	624

1959

Sentenza n. 36	133

1960

Sentenza n. 70	89

1961

Sentenza n. 21	1233
Sentenza n. 34	547
Sentenza n. 37	627
Sentenza n. 66	550
Sentenza n. 79	1235

1962

Sentenza n. 2	136
Sentenza n. 45	1236
Sentenza n. 65	139
Sentenza n. 67	554
Sentenza n. 75	1238
Sentenza n. 86	1239
Sentenza n. 89	1241

1963

Sentenza n. 73	143
Sentenza n. 77	628
Sentenza n. 127.	145
Sentenza n. 155.	167

1964

Sentenza n. 100.	1215

1965

Sentenza n. 2	630
Sentenza n. 65	632
Sentenza n. 69	348
Sentenza n. 75	396
Sentenza n. 85	1005
Sentenza n. 90	634

1966

Sentenza n. 23	635
Sentenza n. 44	371
Sentenza n. 80	1218
Sentenza n. 88	148

1967

Sentenza n. 96	1243
Sentenza n. 103.	350
Sentenza n. 121.	1006
Sentenza n. 135.	492

1968

Sentenza n. 24	637
Sentenza n. 38	1348
Sentenza n. 48	1308
Sentenza n. 139.	1310

1969

Sentenza n. 7	557
Sentenza n. 49	516
Sentenza n. 55	1114
Sentenza n. 60	1193
Sentenza n. 75	373
Sentenza n. 100.	1245
Sentenza n. 125.	1258
Sentenza n. 141.	1115
Sentenza n. 157.	1245

1970

Sentenza n. 13	1051
Sentenza n. 59	523
Sentenza n. 160.	493

1972

Sentenza n. 98	559
Sentenza n. 120.	332
Sentenza n. 128.	1322
Sentenza n. 186.	1219
Sentenza n. 200.	367

1973

Sentenza n. 131.	322
Sentenza n. 158.	639

1974

Sentenza n. 141.	530
Sentenza n. 189.	1302

1975

Sentenza n. 32	495

1976

Sentenza n. 156.	524
Sentenza n. 167.	518
Sentenza n. 179.	200
Sentenza n. 198.	338
Sentenza n. 200.	352

1977

Sentenza n. 63	1342

1979

Sentenza n. 89	323
Sentenza n. 126.	287

1980

Sentenza n. 42	171, 231
Sentenza n. 54	326

1981

Sentenza n. 49	181
Sentenza n. 119.	297
Sentenza n. 187.	641

1982

Sentenza n. 88	995
Sentenza n. 130.	1203
Sentenza n. 142.	183
Sentenza n. 245.	186

1983

Sentenza n. 247.	996
Sentenza n. 328.	526

1984

Sentenza n. 180.	1116

1985

Sentenza n. 104.	187
Sentenza n. 114.	1078
Sentenza n. 285.	340

1986

Sentenza n. 13	532
Sentenza n. 155.	646
Sentenza n. 175.	1007
Sentenza n. 178.	217
Sentenza n. 271.	579

1987

Sentenza n. 61	561
Sentenza n. 62	570
Sentenza n. 200.	499
Sentenza n. 205.	1053
Sentenza n. 214.	587
Sentenza n. 364.	1094
Sentenza n. 400.	222

1988

Sentenza n. 1	1081
Sentenza n. 207.	1095
Sentenza n. 877.	189

1989

Sentenza n. 2	1121
Sentenza n. 50	1318

Sentenza n. 281.	1198
Sentenza n. 451.	1199
1990	
Sentenza n. 156.	591
Sentenza n. 260.	647
Sentenza n. 294.	654
Sentenza n. 513.	397
1991	
Sentenza n. 35	1122
Sentenza n. 103.	355
Sentenza n. 231.	226
Sentenza n. 258.	999, 1125
1992	
Sentenza n. 89	1058
Sentenza n. 176.	409
1993	
Sentenza n. 5	1129
Sentenza n. 233.	301
Sentenza n. 406.	1259
1994	
Sentenza n. 107.	1200
Sentenza n. 289.	402
Sentenza n. 358.	1033
Sentenza n. 360.	1261
1995	
Sentenza n. 55	1246
Sentenza n. 56	1263
Sentenza n. 444.	1035
1996	
Sentenza n. 54	1088
Sentenza n. 233.	1265
Sentenza n. 287.	192
Sentenza n. 415.	1038
1997	
Sentenza n. 285.	574
1998	
Sentenza n. 62	1267
Sentenza n. 81	1269
Sentenza n. 111.	1343
Sentenza n. 132.	1270
Sentenza n. 355.	657
1999	
Sentenza n. 41	358
Sentenza n. 154.	410

2000

Sentenza n. 114.	1323
Sentenza n. 403.	194
Sentenza n. 416.	305
Sentenza n. 507.	593
Sentenza n. 525.	384, 1304

2001

Sentenza n. 333.	1222
Sentenza n. 435.	150

2002

Sentenza n. 328.	196
Sentenza n. 332.	1326
Sentenza n. 520.	1313
Sentenza n. 522.	1224

2003

Sentenza n. 202.	412
Sentenza n. 296.	845
Sentenza n. 297.	739
Sentenza n. 311.	741
Sentenza n. 345.	415
Sentenza n. 360.	992

2005

Sentenza n. 274.	1349
Sentenza n. 280.	1012
Sentenza n. 320.	308
Sentenza n. 335.	770
Sentenza n. 397.	771
Sentenza n. 455.	847

2006

Sentenza n. 75	825
Sentenza n. 234.	852
Sentenza n. 412.	774
Sentenza n. 413.	779

2007

Sentenza n. 270.	160
Sentenza n. 330.	310
Sentenza n. 366.	1017
Sentenza n. 451.	856

2008

Sentenza n. 64	1163
Sentenza n. 102.	662
Sentenza n. 130.	1167
Sentenza n. 335.	93
Sentenza n. 442.	715, 781

2009

Sentenza n. 216.	786
Sentenza n. 227.	314

2010

Sentenza n. 39	1170
Sentenza n. 123.	858
Sentenza n. 198.	1227
Sentenza n. 216.	709
Sentenza n. 255.	801

2011

Sentenza n. 152.	1082
Sentenza n. 280.	597
Sentenza n. 281.	1041

2012

Sentenza n. 30	828
Sentenza n. 33	808
Sentenza n. 50	864
Sentenza n. 99	832
Sentenza n. 142.	900
Sentenza n. 223.	101, 240
Sentenza n. 241.	922
Sentenza n. 258.	1021
Sentenza n. 288.	743, 867

2013

Sentenza n. 97	720
Sentenza n. 116.	254
Sentenza n. 170.	386

2014

Sentenza n. 6	417
Sentenza n. 50	1152
Sentenza n. 80	1132
Sentenza n. 98	1272
Sentenza n. 142.	1204
Sentenza n. 145.	951
Sentenza n. 177.	787
Sentenza n. 228.	361

2015

Sentenza n. 10	261, 474
Sentenza n. 31	964
Sentenza n. 83	152
Sentenza n. 176.	956

2016

Sentenza n. 31	958
Sentenza n. 44	1294
Sentenza n. 188.	969
Sentenza n. 199.	746
Sentenza n. 242.	750

2017

Sentenza n. 85	870
Sentenza n. 133.	834

Sentenza n. 177.	424
Sentenza n. 242.	429
2018	
Sentenza n. 27	377
Sentenza n. 114.	1182
Sentenza n. 167.	115
Sentenza n. 188.	812
Sentenza n. 209.	753, 879
2019	
Sentenza n. 122.	757
Sentenza n. 128.	790
Sentenza n. 158.	1297
Sentenza n. 218.	433
2020	
Sentenza n. 262.	52, 275
Sentenza n. 274.	894
2021	
Sentenza n. 82	726
Sentenza n. 107.	909
2022	
Sentenza n. 66	1062
Sentenza n. 140.	63, 1247
Sentenza n. 175.	1137
Sentenza n. 209.	444
2023	
Sentenza n. 206.	796
2024	
Sentenza n. 60	341
Sentenza n. 80	119
Sentenza n. 111.	71
2025	
Sentenza n. 36	1328
Sentenza n. 43	464
Sentenza n. 93	1098
Sentenza n. 112.	456
Sentenza n. 124.	1174

