CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **156/1987** (ECLI:IT:COST:1987:156)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **LA PERGOLA** - Redattore: - Relatore: **SAJA**
Udienza Pubblica del **24/02/1987**; Decisione del **06/05/1987**
Deposito del **13/05/1987**; Pubblicazione in G. U. **20/05/1987**
Norme impugnate:
Massime: **4239 4240 4241 4242**
Atti decisi:

N. 156

SENTENZA 6-13 MAGGIO 1987

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: prof. Antonio LA PERGOLA; Giudici: prof. Giuseppe FERRARI, dott. Francesco SAJA, prof. Giovanni CONSO, prof. Ettore GALLO, dott. Aldo CORASANITI, prof. Giuseppe BORZELLINO, dott. Francesco GRECO, prof. Renato DELL'ANDRO, prof. Gabriele PESCATORE, avv. Ugo SPAGNOLI, prof. Francesco Paolo CASAVOLA, prof. Antonio BALDASSARRE, prof. Vincenzo CAIANIELLO;

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nei giudizi riuniti di legittimità costituzionale degli artt. 7 l. 9 ottobre 1971 n. 825 (Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria), 47 d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634 (Disciplina dell'imposta di registro), 4 della tariffa all. A al d.P.R. cit., 42 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 601 (Disciplina delle agevolazioni tributarie), sollevati dalla Commissione tributaria di primo grado di Napoli con ordinanze del 30 giugno 1980 e del 25 settembre 1981 in cause s.p.a. Alfa Romeo - Alfasud c. Amministrazione delle finanze dello Stato (reg. ord. nn. 159 del 1981 e 146 del 1982), pubblicate nella Gazzetta Ufficiale n. 165 del 17 giugno 1981 e n. 199 del 21 luglio 1982; nonché nei giudizi riuniti di legittimità costituzionale degli artt. 4, lett. e), tariffa all. A al d.P.R. cit. e 1 l. 27 luglio 1962 n. 1228 (Trattamento tributario degli

Istituti di credito a medio e lungo termine), sollevati dalle Commissioni tributarie di primo grado di: Milano con ordinanze del 10 giugno 1983 su ricorso s.p.a. Interbanca c. Amministrazione delle finanze dello Stato (n. 1024 del 1983) e del 27 giugno 1985 su ricorso s.p.a. Laboratorio analisi mediche (n. 575 del 1986); Monza, con ordinanza del 15 aprile 1985 su ricorso s.p.a. Emmebiemme Manifattura briantea mobili (n. 592 del 1985); Macerata, con ordinanza del 22 gennaio 1986, su ricorso Tirabasso Pier Giorgio (n. 406 del 1986); Busto Arsizio, con ordinanze del 12 febbraio 1986, su ricorsi s.p.a. Tessitura Ponte Arno (n. 408 del 1986) e s.p.a. G.B. Bernini (n. 590 del 1986), e del 10 febbraio 1986 su ricorso s.p.a. Tacca ed altri (n. 591 del 1986); di Verona, con ordinanze del 17 febbraio 1986 su ricorsi della s.p.a. Veneta Leasing (n. 456 del 1986), della s.p.a Soleasing (n. 457 del 1986), della s.p.a. Agata (n. 458 del 1986), della s.p.a. Acros (n. 459 del 1986), della s.p.a. Delta Emme (n. 460 del 1986); Reggio Emilia con ordinanze del 13 marzo 1986, su ricorso della s.p.a. S.E.F. (n. 629 del 1986), tutte pubblicate nella Gazzetta Ufficiale del 1984, n. 102 dell'11 aprile, e del 1986, prima serie speciale, n. 8 del 26 febbraio, n. 43 del 3 settembre, n. 44 del 10 settembre, n. 45 del 17 settembre, n. 46 del 24 settembre, n. 50 del 22 ottobre, n. 51 del 29 ottobre e n. 53 del 12 novembre;

Visti gli atti di costituzione della s.p.a. Alfa Romeo-Alfa Sud, della Interbanca s.p.a. nonché gli atti di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

Udito nell'udienza pubblica del 24 febbraio 1987 il Giudice relatore Francesco Saja;

Uditi l'avvocato Sergio Panunzio in sostituzione dell'avvocato Giuseppe Guarino, per la Soc. Alfa Romeo; gli avvocati Franco Gaffuri e Ferruccio Carboni Corner per la Soc. Interbanca e l'avvocato dello Stato Franco Favara per il Presidente del Consiglio dei ministri;

Ritenuto in fatto

1. - Nel corso di un procedimento promosso dalla s.p.a. "Alfa Romeo - Alfasud" per ottenere il rimborso dell'imposta di registro corrisposta, ai sensi dell'art. 47 d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634 e del punto 4 della relativa tariffa all. A, in conseguenza dell'aumento del proprio capitale sociale, la Commissione tributaria di primo grado di Napoli con ordinanza del 30 giugno 1980 (reg. ord. n. 159 del 1981) sollevava questione di legittimità costituzionale, in riferimento all'art. 76 Cost., degli artt. 7 l. 9 ottobre 1971 n. 825, 47 d.P.R. n. 634 del 1972 cit. e 4 della tariffa all. A cit., 42 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 601.

Nell'ordinanza veniva richiamato anche l'art. 10 Cost., ma senza specifica motivazione.

La Commissione osservava anzitutto che l'art. 7 l. n. 825 del 1971, nel conferire la delega legislativa al Governo per la riforma tributaria, stabiliva fra l'altro che la disciplina dell'imposta di registro fosse adeguata alla direttiva del Consiglio delle Comunità europee 17 luglio 1969 n. 335, concernente le imposte indirette sulla raccolta dei capitali. In detta disposizione di legge era da ravvisare una violazione dell'art. 76 Cost., il quale subordina la legittimità costituzionale della delega legislativa alla "determinazione dei principi e criteri direttivi" da parte del legislatore delegante: tale prescrizione non poteva ritenersi osservata dal semplice rinvio ad una direttiva comunitaria, che, a dire della Commissione, lasciava eccessiva discrezionalità agli organi nazionali.

Il giudice a quo notava ancora che l'art. 9 l. n. 825 del 1971 prevedeva in linea generale una limitazione delle agevolazioni tributarie.

Orbene, l'art. 42 d.P.R. n. 601 del 1973 aveva abolito, con decorrenza 1° gennaio 1974, le agevolazioni diverse da quelle previste nel decreto stesso, e quindi anche il beneficio della

registrazione a tassa fissa di cui all'art. 112 t.u. delle leggi sul Mezzogiorno approvato con d.P.R. 30 giugno 1967 n. 1523: e infatti il nuovo t.u., approvato con d.P.R. 6 marzo 1978 n. 218, non concedeva il detto beneficio. Ciò induceva il collegio rimettente a dubitare che il legislatore del 1973, eliminando invece che limitando l'agevolazione de qua, fosse incorso in un eccesso di delega.

2. - La stessa Commissione tributaria sollevava le sopra dette questioni di legittimità costituzionale con altra ordinanza (reg. ord. n. 146 del 1982), emessa in data 25 settembre 1981 nel corso del procedimento promosso dalla medesima s.p.a.

3. - Interveniva in entrambi i giudizi la Presidenza del Consiglio dei ministri, osservando che il rinvio ad una direttiva comunitaria bastava a soddisfare la prescrizione, dettata dall'art. 76 Cost. per gli atti di delegazione legislativa, di determinazione dei "principi e criteri direttivi".

Né, ad avviso dell'interveniente, sussisteva il lamentato eccesso di delega, giacché l'art. 9 l. n. 825 del 1971 prevedeva solo la "possibilità" di limitare le agevolazioni tributarie, lasciando al legislatore delegato ampia discrezionalità.

Si costituiva la s.p.a. "Alfa Romeo - Alfasud", chiedendo che le questioni fossero dichiarate fondate.

4. - Nel corso di un procedimento promosso dalla s.p.a. Interbanca per ottenere il rimborso dell'imposta di registro corrisposta, ai sensi dell'art. 4, lett. e), tariffa all. A al d.P.R. n. 634 del 1972, per l'emissione di un prestito obbligazionario, la Commissione tributaria di primo grado di Milano con ordinanza del 10 giugno 1983 (reg. ord. n. 1024 del 1983) sollevava questione di legittimità costituzionale del citato art. 4 lett. e), in riferimento agli artt. 11 e 76 Cost. Secondo la Commissione, infatti, tale articolo contrastava con l'art. 11 della direttiva CEE sopra citata, che escludeva ogni forma di imposizione tributaria sui prestiti contratti sotto forma di emissione di obbligazioni.

Ciò induceva il giudice rimettente a denunciare il contrasto tra l'art. 4 lett. e) cit. e l'art. 11 Cost., per la detta violazione della direttiva comunitaria, e con l'art. 76 Cost. per eccesso dalla delega contenuta nell'art. 7, primo comma, l. n. 825 del 1971 (v. sopra, n. 1).

La Commissione sollevava anche questione di legittimità costituzionale, in riferimento all'art. 3 Cost., dell'art. 1, l. 27 luglio 1962 n. 1228, vigente all'epoca dell'emissione del prestito, il quale assoggettava ad una più favorevole "imposta di abbonamento", invece che all'imposta di registro, le emissioni di obbligazioni da parte degli istituti di credito a medio e lungo termine.

Tra gli istituti che potevano giovarsi di tale beneficio, il quarto comma dell'impugnato art. 1 non indicava anche quello ricorrente, costituito ai sensi del decreto legislativo 23 agosto 1946 n. 370: tale esclusione sembrava al collegio rimettente ingiustificata, e perciò contrastante col principio di eguaglianza.

5. - Le questioni aventi per oggetto il più volte citato art. 4 lett. e) venivano sollevate anche dalla Commissione tributaria di primo grado di Monza con ordinanza del 15 aprile 1985 (reg. ord. n. 592 del 1985), emessa nel procedimento promosso dalla s.p.a. "Emmebiemme Manifattura briantea mobili" nonché dalle Commissioni tributarie di primo grado di: Macerata con ord. del 22 gennaio 1986 (n. 406 del 1986, ricorrente Tirabasso Pier Giorgio), Verona, con ordinanze del 17 febbraio 1986 (n. 457 del 1986, ric. s.p.a. Soleasing; n. 458 del 1986, ric. s.p.a. Agata; n. 459 del 1986, ric. s.p.a. Acros; n. 460 del 1986, ric. s.p.a. Delta Emme); Milano, con ord. del 27 giugno 1985 (n. 575 del 1986, ric. s.p.a. Analisi mediche); Reggio Emilia, con ord. del 13 marzo 1986 (n. 629 del 1986, ric. s.p.a. SEF).

La Commissione tributaria di primo grado di Busto Arsizio faceva riferimento soltanto all'art. 76 Cost. con le ordinanze del 12 febbraio (n. 408 del 1986, ric. s.p.a. Tessitura Ponte Arno; n. 590 del 1986, ric. s.p.a. G.B. Bernini) e del 10 febbraio 1986 (n. 591 del 1986, ric. s.p.a. Tacca).

6. - La Presidenza del Consiglio dei ministri interveniva sostenendo la non fondatezza di tutte le questioni.

Si costituiva la s.p.a. Interbanca, aderendo alle argomentazioni della Commissione tributaria di Milano (ord. n. 1024 del 1983).

In una memoria depositata in prossimità dell'udienza la Presidenza del Consiglio notava la sopravvenienza del nuovo testo unico sull'imposta di registro, approvato con d.P.R. n. 131/1986.

Considerato in diritto

1. - Le ordinanze in epigrafe concernono l'applicabilità dell'imposta di registro a due categorie di atti (aumento del capitale sociale ed emissione di obbligazioni), la cui disciplina tributaria, pur nella sua intrinseca eterogeneità, si ricollega alla medesima direttiva della Comunità Economica Europea, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (n. 335 del 17 luglio 1969). Pertanto, i relativi giudizi vanno riuniti per essere decisi con unica sentenza.

2. - Relativamente agli atti di aumento del capitale sociale, a cui si riferiscono le ordinanze nn. 159 del 1981 e 146 del 1982, devesi osservare che la loro disciplina tributaria è contenuta nel d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634, relativo alla imposta di registro ed emanato in base all'art. 7 della legge delega 9 ottobre 1971 n. 825 per la riforma tributaria; precisamente, l'art. 47 del d.P.R. (ora recepito, nel punto che qui interessa, dal d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, di approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro) dispone che gli atti suddetti sono assoggettati alla normale registrazione secondo la base imponibile costituita dal valore nominale delle azioni o quote (detratte le spese, rispetto alle quali l'art. 50 t.u. cit. introduce un nuovo criterio di calcolo), nonché secondo l'aliquota proporzionale stabilita dal n. 4 della tariffa all. A. Per effetto di detta regolamentazione è venuta meno la precedente agevolazione costituita dalla registrazione a tassa fissa, prevista dall'art. 112 t.u. delle leggi sul Mezzogiorno approvato con d.P.R. 30 giugno 1967 n. 1523; il che si evince ancor più chiaramente dall'art. 42 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 601, concernente la disciplina delle agevolazioni tributarie, il quale ha soppresso, a decorrere dal 1° gennaio 1974, tutte le esenzioni e le agevolazioni diverse da quelle previste nello stesso provvedimento legislativo, tra le quali non figura quella in esame.

Tutto ciò premesso, il giudice a quo muove alla ricordata disciplina due censure: a) la prima, nei confronti del cit. art. 7 della legge delega, il quale, a suo avviso, prevede genericamente che la disciplina dell'imposta venga adeguata alla ricordata direttiva comunitaria, senza enunciare, in violazione dell'art. 76 Cost., i principi e i criteri direttivi ai quali il legislatore delegato avrebbe dovuto attenersi; b) l'altra, rivolta contro il combinato disposto, sopra richiamato, risultante dall'art. 47 d.P.R. n. 634 del 1972, dal n. 4 della relativa Tariffa all. A, nonché dall'art. 42 d.P.R. n. 601 del 1973, in quanto l'art. 9 n. 6 della cit. legge n. 825 del 1971 consentirebbe la limitazione, ma non la soppressione, delle preesistenti agevolazioni tributarie, onde, sotto diverso profilo, risulterebbe ulteriormente violato l'art. 76 della Costituzione. Il giudice a quo aggiunge alcune vaghe considerazioni sulla conformità della direttiva sopra citata al Trattato istitutivo della Comunità, ma si tratta di generici rilievi

che non hanno alcuna attinenza al thema decidendum, non essendo impugnata in proposito alcuna norma nazionale (né ciò poteva verificarsi, dato che le considerazioni suddette concernono le disposizioni degli artt. 4, 6 e 8 della direttiva, non recepite nel nostro ordinamento interno) ed appunto perciò non viene formulata nel dispositivo delle ordinanze di rimessione alcuna "questione", in senso tecnico, su cui la Corte debba pronunciarsi.

3. - Così precisato il contenuto dei due provvedimenti, rileva la Corte come non sia fondata la prima questione.

Invero la legge delega, contrariamente a quanto affermato dal giudice a quo, non si limitò al mero rinvio alla direttiva comunitaria. Essa, nel primo comma dell'impugnato art. 7, stabilì che l'imposta di registro fosse riveduta dal legislatore delegato secondo i criteri fondamentali della riforma tributaria (generalità e progressività dell'imposta) previsti negli articoli precedenti, ivi compresa la semplificazione dei sistemi di determinazione dell'imponibile e di applicazione dei tributi.

Nel secondo comma poi, la ricordata disposizione precisò analiticamente, anche rispetto alla norma comunitaria, i principi ed i criteri direttivi che dovevano essere seguiti dal legislatore delegato, enunciando la regola della sottoposizione generale all'imposta degli atti giuridici posti in essere da tutti i soggetti, nonché le eccezioni, consistenti nelle varie e specificate esenzioni e agevolazioni; disponendo altresì in merito alle aliquote, e prevedendo infine la semplificazione delle tabelle ed il raggruppamento degli atti e fatti imponibili per i quali non sussistessero ragioni di discriminazione.

Le suddette prescrizioni normative, come si è premesso, concernono inequivocabilmente anche la più volte citata direttiva comunitaria, per la cui attuazione nell'ordinamento interno l'organo delegante non ha dunque lasciato libero quello delegato, come si assume nell'ordinanza di rimessione, ma ha esteso le regole di principio già poste in linea generale. Al qual proposito va però aggiunto che la determinazione dei principi e criteri di cui all'art. 76 Cost. ben può avvenire per relationem, con riferimento ad altri atti normativi, purché sufficientemente specifici.

Né potrebbe opporsi che nella fattispecie al legislatore delegato è stato lasciato pur sempre un sensibile potere discrezionale, giacché, come questa Corte ha avuto modo di avvertire, l'indicazione dei principi e dei criteri direttivi di cui all'art. 76 Cost. non è finalizzata ad eliminare ogni discrezionalità nell'esercizio della delega ma soltanto a circoscriverla, in modo che resti pur sempre salvo il potere di valutare le specifiche e complesse situazioni da disciplinare. Le norme deleganti non possono limitarsi a disposizioni talmente generiche da essere riferibili indistintamente a materie vastissime ed eterogenee, né possono esaurirsi in mere enunciazioni di finalità, ma debbono essere idonee ad indirizzare concretamente ed efficacemente l'attività normativa del Governo. Il che ricorre di certo nel caso in esame, in relazione a quanto sopra già ricordato, avendo provveduto la legge del 1971 a fissare adeguatamente, i prescritti principi e criteri direttivi.

Pertanto il sollevato dubbio di legittimità costituzionale risulta non fondato.

4. - Neppure può riscontrarsi la denunciata violazione del cit. art. 76 Cost. relativamente alla seconda questione proposta.

L'ordinanza di rimessione trae spunto da un'espressione contenuta nel cit. art. 9 ("limitare") interpretandola isolatamente, ossia al di fuori del contesto in cui è inserita, con conseguente profonda alterazione del suo reale significato.

Invero la norma ora detta stabiliva che la materia delle esenzioni, delle agevolazioni e dei regimi sostitutivi doveva essere regolata secondo il criterio generale della maggiore possibile

"limitazione" delle deroghe ai principi di generalità e di progressività delle imposizioni. Dal contesto della norma e dalla ratio ispiratrice chiaramente risulta che il legislatore delegante con la ricordata espressione ("limitazione") ha inteso riferirsi alle esenzioni e agevolazioni considerate nel loro complesso, sicché l'organo delegato era autorizzato anche a sopprimere tutte quelle che risultavano prive di valida giustificazione; pertanto del tutto inaccettabile, sulle basi delle comuni regole d'ermeneutica, è la tesi dell'ordinanza di rimessione, secondo cui il precetto andava riferito ai singoli benefici, sì che questi dovessero essere tutti mantenuti, potendosi apportare soltanto limitazioni quantitative.

L'assunto del giudice a quo è ulteriormente smentito proprio dall'art. 9, n. 6, cit. (arbitrariamente interpretato nell'ordinanza di rimessione), secondo cui il mantenimento delle agevolazioni, sia pure modificate, era condizionato dalla persistenza delle finalità perseguite e dalla loro conformità agli obiettivi del programma economico nazionale. All'organo delegato era quindi rimesso un potere discrezionale di valutazione, potere che è stato puntualmente esercitato, sentito il parere della Commissione parlamentare di cui all'art. 17 l. n. 825 del 1971, mediante il d.P.R. n. 601 del 1973, il quale, ridisciplinando l'intera materia, sopprime i benefici tributari ritenuti ormai ingiustificati e mantiene quelli sorretti da un valido e perdurante fondamento: criterio applicabile anche alle agevolazioni di carattere territoriale e in particolare a quelle concernenti il Mezzogiorno, che, com'è avvenuto nel caso in esame, sono state soppresse perché ritenute, secondo un apprezzamento incensurabile in questa sede, ormai non più corrispondenti alle finalità originariamente perseguite.

È opportuno peraltro ricordare che nel nuovo t.u., approvato con d.P.R. 6 marzo 1978 n. 218, sono stati previsti numerosi incentivi per le iniziative delle industrie che operano nel Mezzogiorno (art. 57 e segg.), sicché queste godono pur sempre di quelle particolari provvidenze che il legislatore, usando un criterio politico-economico, ha ritenuto utili al fine di favorire lo sviluppo delle regioni meridionali.

Deve perciò concludersi che anche la questione concernente la tassabilità dell'aumento di capitale non è fondata.

5. - Quanto ai giudizi relativi alle rimanenti ordinanze, concernenti l'emissione di obbligazioni, rileva la Corte che l'art. 11 della richiamata direttiva n. 335 del 1969 vieta agli Stati membri di sottoporre ad alcuna imposizione tributaria detta emissione. Nonostante tale prescrizione comunitaria, la successiva legge nazionale (d.P.R. n. 634 del 1972 con la relativa Tariffa di cui all'allegato A, art. 4, lett. e), sottopose l'emissione di obbligazioni all'imposta di registro nella misura dell'1% da applicare sulla base imponibile: ed appunto a tale contrasto si riferiscono le ordinanze di rimessione.

Ma, senza entrare nel delicato problema riguardante il contrasto tra una normativa nazionale e una direttiva comunitaria, si deve preliminarmente osservare che in data successiva è stato emanato il sopra citato d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, il quale nel ricordato art. 4 della Tariffa ha eliminato la tassazione dell'emissione di obbligazioni. In proposito la Relazione ministeriale alla Commissione parlamentare per il parere sulla redazione del testo unico ora detto chiarisce espressamente che l'art. 4 della Tariffa è stato rettificato con la ricordata eliminazione, proprio in ottemperanza alla direttiva più volte citata.

Peraltro l'art. 79 dello stesso testo unico stabilisce l'applicazione retroattiva di tale disposizione modificativa, stabilendo che essa ha effetto anche per gli atti anteriori se vi è controversia pendente alla data di entrata in vigore del suddetto provvedimento, e cioè al 1° luglio 1986.

Da ciò consegue la necessità che i giudici a quibus riesaminino la proposta questione al fine di accertare se essa sia ancora rilevante.

Tale accertamento implica logicamente anche l'esame sulla persistente rilevanza della questione concernente la l. n. 1228 del 1962.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

- dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 7 l. 9 ottobre 1971 n. 825, 47 d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634, 4 della relativa tariffa all. A e 42 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, sollevate in riferimento all'art. 76 Cost. dalla Commissione tributaria di primo grado di Napoli;

- ordina la restituzione degli atti alle Commissioni tributarie di primo grado di Milano, Monza, Macerata, Verona, Reggio Emilia e Busto Arsizio, affinché riesaminino la rilevanza delle questioni sollevate nei giudizi pendenti davanti ad esse, alla stregua del sopravvenuto d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 6 maggio 1987.

Il Presidente: LA PERGOLA

Il Redattore: SAJA

Depositata in cancelleria il 13 maggio 1987.

Il direttore della cancelleria: VITALE

Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.