CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **403/2000** (ECLI:IT:COST:2000:403)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **MIRABELLI** - Redattore: - Relatore: **CHIEPPA**
Udienza Pubblica del **23/05/2000**; Decisione del **13/07/2000**
Deposito del **31/07/2000**; Pubblicazione in G. U. **09/08/2000**
Norme impugnate:
Massime: **25672**
Atti decisi:

N. 403

SENTENZA 13-31 LUGLIO 2000

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Cesare MIRABELLI; Giudici: Francesco GUIZZI, Fernando SANTOSUOSSO, Massimo VARI, Cesare RUPERTO, Riccardo CHIEPPA, Valerio ONIDA, Carlo MEZZANOTTE, Guido NEPPI MODONA, Piero Alberto CAPOTOSTI, Annibale MARINI, Franco BILE, Giovanni Maria FLICK;

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nei giudizi di legittimità 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), promossi con due ordinanze emesse il 16 settembre 1998 dalla Commissione tributaria regionale di Firenze, sui ricorsi proposti dalla "Lavaiano S.r.l." e dalla "Triarco S.r.l.", poi incorporata dalla prima contro la Direzione regionale delle entrate della Toscana - sezione di Firenze, iscritte ai nn. 50 e 51 del registro ordinanze 1999 e pubblicate nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica, n. 6, 1ª Serie speciale, dell'anno 1999.

Visti gli atti di costituzione della "Lavaiano S.r.l."; Udito nell'udienza pubblica del 23

maggio 2000 il Giudice relatore Riccardo Chieppa;

Udito l'avvocato Stefano Grassi per la "Lavaiano S.r.l.".

Ritenuto in fatto

1. - Nel corso del giudizio di appello promosso avverso la sentenza emessa dalla Commissione tributaria di primo grado di Firenze, la Commissione tributaria regionale di Firenze, con separate ordinanze emesse il 16 settembre 1998 (r.o. nn. 50 e 51 del 1998), ha sollevato questione incidentale di legittimità costituzionale - in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione - 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).

Premette il giudice rimettente che le società contribuenti avevano presentato ricorso avverso il silenzio-rifiuto espresso dall'Amministrazione sulle rispettive domande dirette ad ottenere il rimborso dell'ILOR, pagata per il periodo 1° gennaio 1993-30 settembre 1993, in quanto, per lo stesso periodo, avevano pagato, in relazione ai medesimi immobili, anche l'ICI, ritenendo, quindi, a norma della legge delega istitutiva dell'ICI, che non vi potesse essere una sovrapposizione di imposta (ILOR-ICI).

La Commissione di primo grado, nel respingere il ricorso, aveva fatto espressa applicazione dell'art. 17, comma 5, del d.lgs. n. 504 del 1992, che, per l'appunto, fa decorrere l'esclusione dell'assoggettamento all'ILOR, per le società il cui periodo d'imposta non coincideva con l'anno solare, dal primo periodo di imposta successivo al 1° gennaio 1993.

Le società interessate, nel proporre i ricorsi, sottolineavano come la legge istitutiva dell'ICI, nel dettare i principi di delega, non faceva differenziazione tra i vari casi di applicazione della nuova imposta, per quanto atteneva alla non applicabilità dell'ILOR, a prescindere dalla decorrenza del periodo di imposta.

Osserva, tuttavia, il giudice rimettente che la formulazione della norma in questione non sembra consentire interpretazioni adeguatrici alla ratio della legge n. 421 del 1992, trattandosi, peraltro, di norma transitoria e, quindi, di stretta interpretazione.

Ne consegue - sempre secondo la prospettazione della Commissione tributaria - che una configurazione dell'obbligazione tributaria che preveda, per le società con esercizio a cavallo di un anno, come nella specie, che abbiano versato l'ILOR anche per la parte di esercizio sociale intercorrente dal 1° gennaio al 30 settembre 1993 (periodo per il quale i redditi erano assoggettati ad ICI), la non ripetibilità del tributo contrasti con i principi costituzionali contenuti negli artt. 3 e 53 della Costituzione, giacché a fronte di un medesimo presupposto impositivo fa coesistere l'applicazione di due distinti tributi (ICI ed ILOR) per un certo periodo e solo per alcuni soggetti.

Il giudice a quo sottolinea la rilevanza della questione ai fini dei giudizi, in quanto solo una eventuale pronuncia di incostituzionalità della norma consentirebbe l'accoglimento degli appelli.

Il problema, precisa il giudice a quo, è stato di recente oggetto di una decisione di rigetto di questa Corte (sentenza n. 198 del 1998), ma la questione era stata sollevata in relazione ad altri parametri costituzionali (art. 76 della Costituzione).

2. - Avanti a questa Corte si è costituita la società "Lavaiano S.r.l." anche quale società incorporante la società "Triarco S.r.l." parte privata nei giudizi avanti ai giudici rimettenti condividendo e sostenendo le ragioni addotte nelle ordinanze di rimessione.

3. - Nell'imminenza della data fissata per l'udienza pubblica, sono state presentate memorie, con le quali si è evidenziato l'assoluta rilevanza della questione di costituzionalità, in quanto solo l'incostituzionalità della norma oggetto consentirebbe al giudice a quo di non confermare la sentenza di primo grado.

Sottolineano, inoltre, la irrazionale ed ingiustificata discriminazione, rispetto a tutti gli altri contribuenti, che la norma opera, con conseguente violazione del principio di eguaglianza tributaria; principio più volte affermato dalla giurisprudenza costituzionale.

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.

Il Presidente: Mirabelli

Il redattore: Chieppa

Il cancelliere: Di Paola

Depositata in cancelleria il 31 luglio 2000.

Il direttore della cancelleria: Di Paola

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.