CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **16/2002** (ECLI:IT:COST:2002:16)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **RUPERTO** - Redattore: **BILE**
Udienza Pubblica del **20/11/2001**; Decisione del **28/01/2002**
Deposito del **06/02/2002**; Pubblicazione in G. U. **13/02/2002**
Norme impugnate:
Massime: **26772 26773**
Atti decisi:

N. 16

SENTENZA 28 GENNAIO-6 FEBBRAIO 2002.

Pubblicazione in «Gazzetta Ufficiale» n. 7 del 13 febbraio 2002

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Cesare RUPERTO; Giudici: Massimo VARI, Riccardo CHIEPPA, Gustavo ZAGREBELSKY, Valerio ONIDA, Carlo MEZZANOTTE, Fernanda CONTRI, Guido NEPPI MODONA, Piero Alberto CAPOTOSTI, Annibale MARINI, Franco BILE, Giovanni Maria FLICK;

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1, lettera c) e comma 2, del decreto legge 31 dicembre 1996, n. 669 (Disposizioni urgenti in materia tributaria, finanziaria e contabile a completamento della manovra di finanza pubblica per l'anno 1997), convertito in legge 28 febbraio 1997, n. 30, promosso con ordinanza emessa il 30 ottobre 2000 dalla Commissione tributaria provinciale di Bologna sul ricorso proposto da SLIM S.p.a. contro la Direzione regionale delle entrate per l'Emilia-Romagna, iscritta al n. 852 del registro ordinanze 2000 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 3, 1ª serie speciale, dell'anno 2001.

Visti l'atto di costituzione della SLIM S.p.a. nonché l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

Udito nell'udienza pubblica del 20 novembre 2001 il giudice relatore Franco Bile;

Uditi l'avvocato Gianni Marongiu per la SLIM S.p.a. e l'avvocato dello Stato Giorgio D'Amato per il Presidente del Consiglio dei ministri.

Ritenuto in fatto

1. - Con ordinanza pronunciata il 3 ottobre 2000, la Commissione tributaria provinciale di Bologna, nel corso di un giudizio instaurato, con ricorso del 10 dicembre 1998, dalla SLIM S.p.a. avverso il silenzio rifiuto tenuto dall'Ufficio delle entrate di Bologna su un'istanza di rimborso presentata il 3 dicembre 1997, relativamente a somme versate a titolo di I.R.PE.G. e I.LO.R., ha sollevato, in riferimento agli articoli 77 e 53 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1, lettera c), del decreto legge 31 dicembre 1996, n. 669 (Disposizioni urgenti in materia tributaria, finanziaria e contabile a completamento della manovra di finanza pubblica per l'anno 1997) - che ha modificato l'art. 69 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), avente ad oggetto il regime degli ammortamenti per i beni gratuitamente devolvibili alla scadenza di una concessione - e dell'art. 1, comma 2, dello stesso decreto legge, nella parte in cui prevede che la disposizione del comma 1, lettera c), si applichi "a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 1996".

Riferisce l'ordinanza di rimessione che, con il ricorso introduttivo del giudizio, la società ricorrente - sulla premessa che anteriormente all'intervento del suddetto decreto legge, per i beni gratuitamente devolvibili alla scadenza di una concessione erano consentiti in via cumulativa due tipi di ammortamento, quello tecnico, ai sensi degli articoli 67 e 68 del citato d.P.R. e quello finanziario, regolato dall'art. 69, mentre il decreto legge li aveva resi alternativi ed aveva disposto che il nuovo regime retroagisse al 1 gennaio 1996 e che, qualora l'ammontare delle quote di ammortamento già dedotte nell'esercizio precedente fosse stato superiore al costo dei beni, l'eccedenza dovesse concorrere a formare il reddito per il periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 1996 - aveva dedotto d'aver subito, in conseguenza della modifica legislativa, un aggravio di I.R.PE.F. ed I.LO.R. di lire 1.308.413.391. Di tale importo aveva inutilmente richiesto il rimborso alla Direzione regionale delle entrate di Bologna, sul rilievo del contrasto della normativa con gli articoli 77 e 53 della Costituzione. Essendosi formato il silenzio rifiuto, la ricorrente aveva proposto il ricorso, chiedendo che fosse sollevata la questione di legittimità costituzionale suesposta e nel merito che, una volta accolta la stessa, l'amministrazione finanziaria fosse condannata al rimborso della suddetta somma, con gli interessi. L'ufficio non si costituiva in giudizio.

2. - Dopo questi cenni sulla vicenda oggetto del giudizio, la rimettente rileva che la nuova disciplina degli ammortamenti in discorso sarebbe stata introdotta a distanza di oltre un decennio da quella originaria e che il legislatore "ha fatto retroagire il nuovo regime di deducibilità fiscale degli ammortamenti" al 1 gennaio 1996, "sicché le imprese, che avevano iniziato il periodo d'imposta con la disciplina previgente, si sono trovate all'ultimo a dover fare i conti con una normativa completamente diversa e con un carico fiscale assai più gravoso". Peraltro, la concorrente deducibilità delle due tipologie di quote di ammortamento era prevista già dall'art. 70 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche), applicabile anche all'I.R.PE.G., in forza del richiamo di cui all'art. 5 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche), e rispondeva all'esigenza di sottrarre a tassazione quanto il concessionario

complessivamente sborsi per acquistare e mantenere cose destinate al concedente.

Il decreto legge n. 669 del 1996 avrebbe, invece, disciplinato la materia in modo completamente diverso negando la possibilità del cumulo, esistente fino al 1996, e la modifica del regime precedente non si inserirebbe in un contesto di completamento della normativa vigente in materia, ma avrebbe avuto carattere completamente innovativo, ispirandosi a criteri totalmente diversi da quello su cui era basata la precedente legislazione.

Sarebbero stati violati in tal modo gli articoli 77 e 53 della Costituzione.

La prima norma sarebbe vulnerata, in quanto non sarebbe stato rispettato il presupposto di costituzionalità della decretazione d'urgenza, costituito dalla ricorrenza dei presupposti straordinari della necessità e dell'urgenza. Ciò, sia per il fatto che si sarebbe intervenuti su una normativa esistente da tempo nell'ordinamento, sia per il fatto che non sarebbe stato sussistente il presupposto giustificativo della straordinarietà, atteso che il decreto legge n. 669 del 1996 obbediva solo all'esigenza di completamento della manovra di finanza pubblica per il 1997, come si desumerebbe dal suo preambolo. A sostegno della censura vengono richiamati i principi affermati da questa Corte nella sentenza n. 29 del 1995.

La violazione dell'art. 53 della Costituzione viene argomentata previa invocazione - in via peraltro esemplificativa - dei principi affermati da questa Corte nella sentenza n. 390 del 1995 (adducendosi che con essa sarebbero stati fissati dei limiti alla possibilità di estendere retroattivamente l'ambito di applicazione di una legge e segnatamente quello dell'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica) e nella sentenza n. 315 del 1994 (adducendosi che con essa la Corte ha fondato il riconoscimento della legittimità del carattere retroattivo di una legge sulla prevedibilità dell'imposta, desumibile dal completamento sul piano legislativo della disciplina di una determinata materia). Nella specie, tali principi apparirebbero violati, sì che ne sarebbe evidenziata la non manifesta infondatezza della sollevata questione, in quanto la tassabilità degli ammortamenti finanziari soltanto in alternativa a quelli tecnici sarebbe stata del tutto imprevedibile - dato che il precedente regime di cumulo era rimasto in vigore per oltre un ventennio - ed inoltre avrebbe frustrato in modo del tutto inaspettato l'affidamento del contribuente nella sicurezza giuridica, giacché avrebbe colpito con effetto retroattivo una situazione non ritenuta in precedenza espressione di capacità contributiva ed accentuato il carico fiscale gravante sulle imprese.

In particolare, all'inizio del 1996 non sarebbe stato assolutamente prevedibile che gli ammortamenti sarebbero stati regolati in futuro in modo diverso e per tale ragione sarebbe violato il principio della certezza del diritto.

In punto di rilevanza della questione, la rimettente osserva che la decisione della questione condiziona la decisione del giudizio, poiché la domanda di rimborso potrebbe esser accolta solo qualora essa risulti fondata.

3. - È intervenuto nel giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, tramite l'Avvocatura generale dello Stato, che ha depositato una prima memoria, nella quale ha sostenuto che la questione non sarebbe fondata. In particolare, sarebbe fuori luogo l'invocazione del parametro dell'art. 53 Cost., giacché la nuova regola di alternatività degli ammortamenti, in quanto applicata al periodo d'imposta in corso al momento dell'emanazione della norma, non avrebbe valenza retroattiva nemmeno con riferimento alle imprese il cui esercizio coincide con l'anno solare, non incidendo su periodi di imposta già definiti, ma assumendo come riferimento la composizione del reddito relativo all'esercizio in corso e, quindi, la capacità contributiva attuale a questo relativa. D'altro canto, l'inserimento della disciplina denunciata in un decreto legge discenderebbe "dall'esigenza, nel completamento della manovra di finanza pubblica per l'anno 1997 (concernente entrate per tale anno), di procedere entro il 1996 alla razionalizzazione della regola sull'ammortamento per avere riguardo a situazioni di

imponibilità attuale suscettibili di produrre entrate nell'anno successivo".

Nell'imminenza dell'udienza, l'Avvocatura ha depositato una memoria illustrativa, nella quale, dopo avere rilevato che la censura relativa all'art. 1, comma 1, lettera c), del decreto legge n. 669 del 1996 "risulta parametrata al solo art. 77 Cost.", assume che quella relativa al comma 2 dello stesso art. 1 sarebbe da riferire alla sola previsione, da parte di tale norma, dell'applicabilità della nuova norma di cui alla lettera c) al periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 1996 e non anche a quella parte della norma che disciplina la situazione delle imprese che hanno dedotto cumulativamente gli ammortamenti negli esercizi anteriori al 1996. Tanto si evincerebbe perché l'ordinanza non avrebbe in linea di fatto ed ai fini del giudizio di rilevanza affermato che la parte ricorrente aveva maturato un'eccedenza, in ragione del cumulo degli ammortamenti anteriori al 1996 ed aveva, dunque, dovuto farla concorrere alla formazione del reddito imponibile per il 1996. D'altro canto, il rimborso richiesto da detta parte non implicava che parte di esso si riferisse a tale eccedenza.

Nel merito, la censura ex art. 77 viene contestata, rilevando che il decreto legge n. 669 del 1996 risulta specificamente finalizzato all'emanazione di disposizioni integrative della manovra di finanza pubblica per il 1997, di cui alla legge n. 662 del 1996, in funzione degli adempimenti necessari a far rientrare i conti pubblici nei parametri dei commi 194 e 211 dell'art. 3 del Trattato di Maastricht. Onde, l'intervento di cui trattasi sarebbe stato giustificato dall'urgenza di riequilibrare le finanze pubbliche e contenere il disavanzo. Soltanto il decreto legge poteva essere utilizzato all'uopo come strumento e, poiché era prevedibile l'adozione di misure finanziarie in tal senso e sarebbe incontestabile la "coerenza tra la complessiva finalità perseguita dal legislatore e le disposizioni espresse dalle norme censurate", sarebbe fuor di luogo parlare nella specie dell'evidente mancanza dei presupposti dell'art. 77 della Costituzione.

Si deduce, quindi, che non sarebbe fondata nemmeno la censura ex art. 53 Cost., in quanto la norma denunciata non solo troverebbe applicazione iniziale in relazione all'anno 1996, che era ancora in corso quando essa intervenne, ma sarebbe anche intrinsecamente giustificata sul piano della ragionevolezza, raccordandosi ad una capacità contributiva attuale. Si sottolinea all'uopo - pur ribadendosi l'eccezione circa i limiti in cui sarebbe stata sollevata la questione - che l'eccedenza del cumulo degli ammortamenti effettuato fino al 1995, rispetto al costo dei beni, sarebbe concorsa comunque a formare il reddito imponibile del periodo di imposta ancora in corso al 31 dicembre 1996, "configurandosi come una sopravvenienza attiva del tutto analoga a quella già contemplata dal comma 4 dell'art. 69 del T.U. n. 817/1986, abrogato dallo stesso art. 1, comma 1, lettera c) (punto 3), del decreto legge n. 669/1996". La disciplina anteriore alla norma impugnata si sarebbe concretata, infatti, nella possibilità di cumulare nel periodo della concessione i due tipi di ammortamenti oltre il costo dei beni soltanto momentaneamente, prevedendo il comma 4 dell'art. 69 che nell'esercizio in cui avveniva la devoluzione l'eccedenza rispetto al costo concorresse alla formazione del reddito. Si assume, infine, che rientrava nella discrezionalità del legislatore "prevedere una disciplina fiscale diversa per periodi d'imposta diversi, razionalizzando il regime delle deduzioni".

4. - Si è costituita, depositando memoria, la parte ricorrente del giudizio a quo, che, preliminarmente, richiamando la vicenda in fatto e la prospettazione assunta nel ricorso introduttivo del giudizio, ha precisato:

a) di avere, fino all'esercizio 1995, calcolato cumulativamente le due tipologie di ammortamento;

b) di avere dovuto - in ragione dell'intervento della normativa impugnata ed al fine di evitare sanzioni - indicare, nella dichiarazione di cui al modello 760/97, tra le variazioni in aumento un'eccedenza di lire 2.459.424.000, che avrebbe determinato l'aggravio dell'importo di I.R.PE.G. ed I.LO.R., oggetto della richiesta di rimborso.

Ha, quindi, ricordato la situazione normativa precedente alle disposizioni impugnate, osservando che queste ultime hanno determinato un peggioramento per le aziende operanti nel settore della gestione dei servizi pubblici, utilizzanti beni in concessione devolvibili gratuitamente al termine della concessione stessa. L'ammontare complessivo degli ammortamenti economico-tecnici e degli ammortamenti finanziari, ad avviso della deducente, deve essere idoneo - come sarebbe stato secondo la vecchia disciplina e quella antecedente vigente almeno dalla riforma tributaria del 1973 - "a consentire gli interventi di sostituzione e di manutenzione necessari per operare la gestione in condizioni di sicurezza ed efficienza, nonché per adempiere all'obbligo di devolvere alla scadenza i beni stessi in buono stato d'uso", nonché a permettere alle imprese di procedere nel corso della durata della concessione alla "ricostituzione finanziaria" del valore dei beni che dovranno essere devoluti poi gratuitamente. A tal fine si rende necessario costituire un fondo atto a dare copertura, alla scadenza della concessione, alla perdita derivante dall'eliminazione, senza contropartita, del residuo dei beni devolvendi.

Tali esigenze sarebbero state ignorate dalla modifica legislativa del 1996, che, operando con riguardo ad investimenti già sostenuti in passato, avrebbe alterato l'equilibrata gestione di rapporti concessori già in essere.

Questa alterazione si sarebbe verificata sotto più profili e ciò sia perché il secondo comma dell'art. 1 del decreto legge n. 669 del 1996 ha disposto l'applicazione delle nuove disposizioni non per il futuro, cioè dal 1 gennaio 1997, ma per il periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 1996, sia perché lo stesso secondo comma detta una disciplina transitoria per i soggetti che hanno effettuato il cumulo dei due tipi di ammortamento per gli esercizi precedenti, stabilendo che, qualora l'ammontare degli ammortamenti complessivi in relazione ad essi già dedotti ecceda il costo dei beni, l'eccedenza debba sottoporsi a tassazione con riguardo al periodo di imposta 1996.

La memoria passa, quindi, ad illustrare argomenti a sostegno delle due censure di incostituzionalità. In primo luogo, rileva che questa Corte, dopo avere per anni ritenuto che la conversione in legge del decreto legge faceva considerare superate le censure contro il decreto stesso, avrebbe cambiato tale orientamento nella sentenza n. 29 del 1995, sostenendo la sindacabilità dell'esistenza dei presupposti della decretazione d'urgenza anche dopo la conversione.

In proposito, si rileva che, nel caso di specie, non sarebbe esistita alcuna situazione di fatto "che spingesse, in presenza di una emergenza, alla modificazione della specifica normativa" sugli ammortamenti e nemmeno "un'esigenza di maggiore giustizia o di maggiore equità", tanto che la nuova normativa si sarebbe tradotta in "un appesantimento dei conti economici dei soggetti interessati". L'unica ragione che avrebbe indotto il legislatore a mutare la vecchia disciplina sarebbe stata un'esigenza di cassa "e quindi di un gettito da acquisire in tempi brevissimi". Lo rivelerebbe la relazione di accompagnamento del disegno di conversione del decreto legge, della quale viene citato il passo che individua il recupero di gettito per gli anni 1997, 1998 e 1999. Si adduce che un'esigenza di cassa in materia fiscale non sarebbe né oggettivamente eccezionale, né oggettivamente imprevedibile, in quanto "che il fisco abbia bisogno di risorse [sarebbe] la regola (e non l'eccezione) prevedibilissima". E "se fosse sufficiente una generica necessità di risorse, essa tutto giustificherebbe e tutto potrebbe essere innovato, nel settore fiscale, per decreto legge onde questo strumento normativo, lungi dall'essere eccezionale, diventerebbe l'unico utilizzabile e utilizzato".

Quanto alla censura ex art. 53 Cost., si richiama giurisprudenza di questa Corte, dalla quale emergerebbe che andrebbe indagato caso per caso se una norma tributaria retroattiva violi il principio della capacità contributiva e, sul rilievo che la norma avrebbe inciso su un periodo di imposta nel quale per 364 giorni era stata vigente la precedente disciplina ed anche per i periodi di imposta anteriori al 1996, si sostiene che sarebbe stato violato il principio

dell'affidamento del cittadino data l'imprevedibilità della nuova disciplina, all'uopo invocandosi le sentenze di questa Corte n. 390 del 1995 e n. 315 del 1994.

Nell'imminenza dell'udienza pubblica la parte ha, altresì, depositato una memoria illustrativa, nella quale, in ordine alla censura ex art. 77 Cost., si richiama anzitutto l'evoluzione della giurisprudenza di questa Corte in ordine alla sindacabilità degli eccessi della decretazione d'urgenza e, quindi, si ripropongono e si sviluppano ulteriormente gli argomenti della prima memoria.

Considerato in diritto

1. - La Commissione tributaria provinciale di Bologna, nel corso di un giudizio concernente il mancato accoglimento dell'istanza di rimborso di somme versate da una società a titolo di I.R.PE.G. ed I.LO.R., ha sollevato - in riferimento agli articoli 77 e 53 della Costituzione - questione di legittimità costituzionale del comma 1, lettera c) e del comma 2 dell'art. 1 del decreto legge 31 dicembre 1996, n. 669 (Disposizioni urgenti in materia tributaria, finanziaria e contabile a completamento della manovra di finanza pubblica per l'anno 1997), convertito in legge 28 febbraio 1997, n. 30.

Il comma 1, lettera c), è stato impugnato nella parte in cui - modificando l'art. 69 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi) - ha eliminato la possibilità di cumulare, per i beni gratuitamente devolvibili alla scadenza di una concessione, l'ammortamento tecnico previsto dagli articoli 67 e 68 dello stesso decreto ed un ulteriore ammortamento definito finanziario, stabilendo invece l'alternatività fra le due specie di ammortamento.

Il comma 2 è stato impugnato nella parte in cui prevede che la disposizione appena ricordata si applica "a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 1996" e dispone che, per le imprese che negli esercizi precedenti hanno dedotto quote di ammortamento finanziario in aggiunta a quote di ammortamento tecnico, "si considera già ammortizzato l'ammontare delle quote complessivamente dedotte" e "se tale ammontare supera il costo dei beni l'eccedenza concorre a formare il reddito del predetto periodo di imposta".

La violazione dell'art. 77 della Costituzione è ravvisata sotto il profilo che il decreto legge n. 669 del 1996 - intervenuto su una normativa vigente da tempo, al solo fine di completare la manovra di finanza pubblica per il 1997, come risulta dal suo stesso preambolo - sarebbe stato emanato in difetto del presupposto di costituzionalità costituito dalla straordinaria necessità ed urgenza.

La violazione dell'art. 53 della Costituzione è invece argomentata - sulla premessa della natura retroattiva dell'impugnato art. 1, comma 2 - con il richiamo ai principi affermati da questa Corte, secondo cui la retroattività di una legge incontra il limite dell'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica e deve tener conto della prevedibilità della disciplina che ne deriva. Nella specie, questi principi sarebbero stati violati dalla totale imprevedibilità dell'introduzione dell'alternativa tra ammortamenti finanziari ed ammortamenti tecnici, in sostituzione del precedente regime di cumulo rimasto in vigore per oltre un ventennio, e inoltre dalla lesione dell'affidamento del contribuente nella sicurezza giuridica, per il retroattivo assoggettamento ad imposta di situazioni non ritenute in precedenza espressioni di capacità contributiva, e dall'accentuazione del carico fiscale sulle imprese.

2. - La difesa del Presidente del Consiglio dei ministri ritiene che la censura di violazione dell'art. 53 della Costituzione riguardi l'art. 1, comma 2, del decreto legge n. 669 del 1996 solo

nella parte in cui la norma prevede l'applicabilità del nuovo regime di alternatività fra ammortamenti tecnici e finanziari "a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 1996", e non anche nella rimanente parte secondo cui, ove negli esercizi precedenti siano state calcolate quote di ammortamento tanto finanziario che tecnico, "si considera già ammortizzato l'ammontare delle quote complessivamente dedotte" e "se tale ammontare supera il costo dei beni l'eccedenza concorre a formare il reddito del predetto periodo di imposta".

L'eccezione è infondata. La questione investe la complessiva previsione della norma, come rivela la formulazione della domanda di rimborso proposta nel giudizio a quo, la quale (come riferisce la stessa ordinanza) concerneva non soltanto le somme versate nel 1996 in applicazione della nuova regola dell'alternatività degli ammortamenti, ma anche il versamento della parte di imposta riferita all'inerenza al reddito del 1996 dell'eccedenza derivante dalla precedente deduzione cumulativa.

3. - Entrambe le questioni prospettate dal resistente non sono fondate.

4. - Per quanto concerne la censura di violazione dell'art. 77 Cost., secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, il sindacato sull'esistenza e sull'adeguatezza dei presupposti della necessità e dell'urgenza che legittimano il Governo ad emanare decreti legge, può essere esercitato - a prescindere dai problemi relativi all'identificazione dei suoi limiti - solo in caso di "evidente mancanza" dei requisiti stessi (sentenze n. 29 e n. 161 del 1995, n. 330 del 1996, n. 398 del 1998, nonché ordinanze n. 432 del 1996 e n. 90 del 1997).

In contrasto con tale orientamento, il giudice rimettente ha omesso del tutto di motivare sul punto che, nella specie, i presupposti della decretazione d'urgenza mancano in modo "evidente" e si limita a richiamare, a prova del loro difetto, il collegamento della norma impugnata con la manovra di finanza pubblica per il 1997.

Ma - a parte l'opinabilità della tesi del generale difetto di straordinaria necessità e urgenza da cui sarebbero affetti tutti i decreti legge miranti a completare manovre di finanza pubblica - il carattere straordinario della situazione cui si è riferita la manovra finanziaria disposta alla fine del 1996, per adeguare i conti pubblici ai parametri previsti dal Trattato di Maastricht, è già stato posto in rilievo da questa Corte (ordinanza n. 341 del 2000, sentenza n. 155 del 2001). E, considerata l'importanza di tale adeguamento, non può dirsi che la straordinaria necessità e urgenza richiesta dall'art. 77 della Costituzione manchi in modo evidente, onde la questione è infondata.

5. - La censura di violazione dell'art. 53 della Costituzione è formulata - sul presupposto della pretesa retroattività dell'impugnato art. 1, comma 2, del decreto legge n. 669 del 1996 - sotto il profilo di un assoggettamento a tassazione disposto sulla base di capacità contributiva riferita al passato.

La questione non è fondata, per erroneità del presupposto interpretativo.

L'erroneità riguarda anzitutto il profilo di censura concernente la parte della norma relativa alla decorrenza del regime di alternatività degli ammortamenti dal 1 gennaio 1996: poiché infatti questo regime è intervenuto quando l'anno finanziario 1996 era ancora in corso, ne consegue che il legislatore, disciplinando l'imposizione tributaria per tale anno, ha fatto riferimento ad una capacità contributiva attuale e non passata (ordinanza n. 341 del 2000).

6. - Altrettanto deve dirsi per la parte della norma secondo cui l'eccedenza rispetto al costo dei beni, risultante dall'applicazione del sistema del cumulo delle due tipologie di ammortamento ammesso dal vecchio regime, concorre alla formazione del reddito per il 1996. Neppure questa previsione normativa ha efficacia retroattiva, perché assume come oggetto di

imposizione un reddito esistente al momento della propria entrata in vigore.

L'ammortamento finanziario - prima cumulabile con l'ammortamento tecnico, ed oggi alternativo ad esso - è stato sovente considerato come una vera e propria agevolazione tributaria, rivolta non tanto all'effettivo ammortamento di costi relativi a beni oggetto di concessione, quanto piuttosto ad alleggerire il carico fiscale sui concessionari; onde le quote annuali di ammortamento finanziario dedotte nel corso della concessione sono state considerate quote di utili esenti da imposta.

Tale qualificazione dell'ammortamento finanziario era avvalorata, sul piano normativo, dall'art. 69, comma 4, del d.P.R. n. 917 del 1986 (soppresso dall'art. 1, comma 1, lettera c) n. 3 del decreto legge n. 669 del 1996), secondo cui "l'eventuale differenza tra l'ammontare complessivo delle quote di ammortamento finanziario dedotte durante la concessione e il costo non ammortizzato ai sensi degli articoli 67 e 68 concorre a formare il reddito ... nell'esercizio in cui avviene la devoluzione".

Infatti, l'eventualità che, scaduta la concessione, le quote di ammortamento finanziario potessero superare il costo dei beni non ammortizzato con l'ammortamento tecnico, rivela la totale estraneità dell'ammortamento finanziario alle finalità tipiche dell'ammortamento; e, nel contempo, la qualificazione normativa della differenza come reddito discende dal rilievo che, limitatamente ad essa, l'ammortamento finanziario aveva consentito al concessionario di accantonare un utile, e che ad esso potevano attribuirsi i caratteri tipici di sopravvenienza attiva nell'esercizio in cui avveniva la devoluzione.

In questa prospettiva, la differenza tra le quote di ammortamento finanziario accantonate fino al 31 dicembre 1995 e il costo dei beni non ammortizzato con ammortamento tecnico ben poteva, una volta soppressa l'agevolazione a decorrere dall'esercizio 1996, essere considerata dal legislatore come idoneo indice di capacità contributiva per quell'esercizio.

In conseguenza - correlandosi la scelta legislativa ad una capacità contributiva attuale e non passata - deve escludersi che la norma abbia portata retroattiva.

7. - L'ordinanza di rimessione evoca il parametro dell'art. 53 della Costituzione anche sotto il diverso profilo che l'inopinata soppressione del regime del cumulo, risalente nel tempo, e la sua sostituzione con la nuova regola dell'alternatività avrebbero leso l'affidamento dei contribuenti.

Ma questa Corte ha più volte sottolineato come il principio sancito dall'art. 53 della Costituzione abbia un carattere oggettivo, in quanto si riferisce ad indici concretamente rivelatori di ricchezza e non già a stati soggettivi di affidamento del contribuente, se del caso rilevanti ai fini del diverso - ma non richiamato - parametro costituzionale della ragionevolezza (sentenza n. 229 del 1999; in precedenza sentenza n. 143 del 1982 e ordinanza n. 542 del 1987).

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1, lettera c), e comma 2, del decreto legge 31 dicembre 1996, n. 669 (Disposizioni urgenti in materia tributaria, finanziaria e contabile a completamento della manovra di finanza pubblica per

l'anno 1997), convertito in legge 28 febbraio 1997, n. 30, sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Bologna, in riferimento agli articoli 77 e 53 della Costituzione, con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 28 gennaio 2002.

Il Presidente: Ruperto

Il redattore: Bile

Il cancelliere: Di Paola

Depositata in cancelleria il 6 febbraio 2002.

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.