CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **177/2014** (ECLI:IT:COST:2014:177)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **SILVESTRI** - Redattore: **CORAGGIO**
Udienza Pubblica del **06/05/2014**; Decisione del **11/06/2014**
Deposito del **18/06/2014**; Pubblicazione in G. U. **25/06/2014**
Norme impugnate: Art. 1, c. 5°, della legge della Regione Lombardia 18/12/2001, n. 27.
Massime: **38032**
Atti decisi: **ord. 295/2012**

SENTENZA N. 177

ANNO 2014

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Gaetano SILVESTRI; Giudici : Sabino CASSESE, Giuseppe TESAURO, Paolo Maria NAPOLITANO, Giuseppe FRIGO, Alessandro CRISCUOLO, Paolo GROSSI, Giorgio LATTANZI, Aldo CAROSI, Marta CARTABIA, Sergio MATTARELLA, Mario Rosario MORELLI, Giancarlo CORAGGIO, Giuliano AMATO,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 5, della legge della Regione Lombardia 18 dicembre 2001, n. 27 (Legge finanziaria 2002), promosso dalla Commissione tributaria provinciale di Mantova nel giudizio vertente tra la Banca Monte dei Paschi di Siena s.p.a. e l'Agenzia delle entrate, direzione provinciale di Mantova, con ordinanza del 22 maggio 2012, iscritta al n. 295 del registro ordinanze 2012 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della

Repubblica n. 3, prima serie speciale, dell'anno 2013.

Visti l'atto di costituzione della Banca Monte dei Paschi di Siena s.p.a., nonché l'atto di intervento della Regione Lombardia;

udito nell'udienza pubblica del 6 maggio 2014 il Giudice relatore Giancarlo Coraggio;

uditi gli avvocati Guglielmo Fransoni per la Banca Monte dei Paschi di Siena s.p.a. e Fabio Cintioli per la Regione Lombardia.

Ritenuto in fatto

1.− La Commissione tributaria provinciale di Mantova, con ordinanza del 22 maggio 2012, ha sollevato questione di 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.

Detta disposizione prevede che «A decorrere dall'anno 2002, per i soggetti di cui agli articoli 6 e 7 del decreto legislativo n. 446 del 1997 e successive modificazioni e integrazioni, l'imposta regionale sulle attività produttive è determinata applicando al valore della produzione netta, come stabilito nei medesimi articoli, l'aliquota del 5,75 per cento».

2.− Premette la rimettente di essere stata adita dalla Banca Monte dei Paschi di Siena s.p.a., in qualità di società incorporante la Banca Agricola Mantovana s.p.a., la quale con ricorso depositato il 28 settembre 2010, aveva impugnato, nei confronti dell'Agenzia delle entrate, ufficio di Mantova, il silenzio rifiuto formatosi in ordine alla istanza di rimborso avente ad oggetto la maggiore ritenuta dell'IRAP versata per l'anno 2002 dalla Banca incorporata.

Quest'ultima aveva corrisposto, infatti, l'importo complessivo di euro 12.413.909,00, adottando l'aliquota pari al 5,75 per cento dell'imponibile, così come stabilito dall'art. 1, comma 5, della legge reg. n. 27 del 2001, pur ritenendo che l'imposta avrebbe dovuto essere calcolata a norma dell'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), facendo applicazione dell'aliquota del 4,75 per cento, con una conseguente differenza, in suo favore, di euro 1.688.766,00.

Ciò, in quanto l'art. 45, comma 2, del d.lgs. n. 446 del 1997, allora vigente nel testo modificato dalla legge 28 dicembre 2001, n. 448 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato − legge finanziaria 2002), per gli istituti di credito e gli altri enti e società finanziarie, di cui agli artt. 6 e 7 del d.lgs. n. 446 del 1997, prevedeva: «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».

Nella vigenza di detto regime giuridico temporaneo, la Regione non poteva modificare le aliquote, così fissate, in via transitoria, atteso che tale facoltà le era stata attribuita dall'art. 16, comma 3, del suddetto d.lgs. n. 446 del 1997 solo in relazione all'aliquota ordinaria stabilita nella misura del 4,25 per cento.

3.− Ad avviso della Commissione tributaria sussisterebbe la rilevanza della questione in quanto dalla norma censurata dipende la debenza della imposta richiesta a rimborso dalla società ricorrente nel giudizio principale.

4.− Quanto alla non manifesta infondatezza, la Commissione tributaria provinciale di Mantova osserva che, ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., la disciplina, anche di dettaglio, in materia tributaria e, dunque, in ordine all'IRAP, è riservata alla legge statale, rimanendo ammesso l'intervento del legislatore regionale solo nei limiti stabiliti da quello statale (sono citate le pronunce n. 216 del 2009 e n. 296 del 2003).

Dopo aver richiamato il contenuto precettivo dell'art. 16, comma 3, del d.lgs. n. 446 del 1997 e dell'art. 45, commi 1 e 2, del medesimo decreto legislativo, quest'ultimo come vigente dal 1° gennaio 2002, a seguito delle modifiche introdotte dalla legge n. 448 del 2001, la Commissione tributaria afferma che il legislatore statale ha attribuito alla Regione la potestà di incrementare solo l'aliquota del 4,25 per cento, di cui all'art. 16, comma 1, del d.lgs. n. 446 del 1997, escludendo, invece, tale potestà di incremento quanto all'aliquota di cui alla disposizione transitoria contenuta nell'art. 45, comma 2, dello stesso decreto legislativo.

Pertanto l'art. 1, comma 5, della legge regionale n. 27 del 2001 eccederebbe la facoltà attribuita al legislatore regionale e si paleserebbe in contrasto con l'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost.

5.− È intervenuta nel giudizio incidentale la Regione Lombardia, chiedendo il rigetto della questione, atteso che la norma impugnata trova fondamento nell'art. 16, comma 3, del d.lgs. n. 446 del 1997, secondo un'interpretazione di quest'ultimo conforme ai canoni di cui all'art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale.

6.− Si è costituita la società Banca Monte dei Paschi di Siena s.p.a. chiedendo l'accoglimento della questione di costituzionalità e prospettando, in particolare, le seguenti argomentazioni.

6.1.− In primo luogo ha ricordato che, secondo la giurisprudenza costituzionale, l'IRAP ricade nella potestà legislativa esclusiva dello Stato, con la conseguente possibilità di un intervento del legislatore regionale soltanto laddove ciò sia espressamente previsto.

6.2.− Ha, quindi, rilevato che dall'esame della disciplina statale emerge che la facoltà, riconosciuta alle Regioni dall'art. 16, comma 3, del d.lgs. n. 446 del 1997, di modificare l'aliquota ordinaria contemplata dal comma 1 del medesimo articolo non consentiva, per l'anno d'imposta 2002, di applicare agli istituti di credito un'aliquota diversa da quella speciale e transitoria del 4,75 per cento, già direttamente fissata per detto anno dal legislatore nazionale.

Nel periodo intercorrente tra il 1998 e il 2002, infatti, coesistevano due differenti tipologie di aliquote dell'IRAP, ossia: a) un'aliquota ordinaria, riferibile ai soggetti passivi d'imposta diversi da quelli menzionati dal citato art. 45, fissata nella misura del 4,25 per cento dal comma 1 dell'art. 16 del medesimo d.lgs., con previsione della possibilità per le Regioni, di diminuire o incrementare la stessa fino ad un massimo di un punto percentuale, vale a dire fino a un minimo del 3,25 per cento ed una soglia massima insuperabile del 5,25 per cento; b) talune aliquote speciali di carattere transitorio, tra le quali anche una riservata appositamente dal legislatore statale alle banche nonché agli enti finanziari e pari al 5,4 per cento per gli anni dal 1998 al 2000, al 5 per cento per il 2001 e al 4,75 per cento per il 2002.

Lo ius variandi conferito alle Regioni dal terzo comma dell'art. 16, quindi, poteva essere esercitato con esclusivo riferimento all'aliquota ordinaria, e non anche alle aliquote speciali di cui all'art. 45.

7.− Entrambe le parti hanno depositato memoria in prossimità dell'udienza.

8.− La parte privata, nel ribadire le argomentazioni svolte, richiama altresì la sentenza n. 357 del 2010 che avrebbe chiarito la portata della potestà legislativa attribuita in materia alla Regione dal citato art. 16, comma 3.

9.− La Regione Lombardia, a sostegno della infondatezza della questione, deduce che la potestà legislativa di variazione dell'aliquota, attribuita alle Regioni, riguarda sia l'aliquota ordinaria che quella indicata nella disciplina transitoria e che ciò è coerente con la ratio di quest'ultima, come si poteva rilevare dalla sentenza n. 21 del 2005 e dall'ordinanza n. 110 del 2008 di questa Corte.

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, avvalora 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.

F.to:

Gaetano SILVESTRI, Presidente

Giancarlo CORAGGIO, Redattore

Gabriella MELATTI, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 18 giugno 2014.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Gabriella MELATTI

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.