CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **128/2019** (ECLI:IT:COST:2019:128)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **LATTANZI** - Redattore: **CORAGGIO**
Udienza Pubblica del **16/04/2019**; Decisione del **16/04/2019**
Deposito del **28/05/2019**; Pubblicazione in G. U. **29/05/2019**
Norme impugnate: Art. 1, c. 6°, della legge della Regione Marche 19/12/2001, n. 35; art. 5, c. 1°, della legge della Regione Lazio 13/12/2001, n. 34 e Tabella A; art. 7, c. 1°, della legge della Regione Siciliana 26/03/2002, n. 2.
Massime: **42125 42126 42127**
Atti decisi: **ordd. 38 e 89/2018**

SENTENZA N. 128

ANNO 2019

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Giorgio LATTANZI; Giudici : Aldo CAROSI, Marta CARTABIA, Mario Rosario MORELLI, Giancarlo CORAGGIO, Giuliano AMATO, Silvana SCIARRA, Daria de PRETIS, Nicolò ZANON, Franco MODUGNO, Augusto Antonio BARBERA, Giulio PROSPERETTI, Giovanni AMOROSO, Francesco VIGANÒ, Luca ANTONINI,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nei giudizi 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 Tabella A, e dell'art. 7, comma 1, della legge della Regione Siciliana 26 marzo 2002, n. 2 (Disposizioni programmatiche e finanziarie per l'anno 2002), promossi dalla Commissione tributaria provinciale di Padova e dalla Commissione tributaria regionale del Lazio, con ordinanze del 7 marzo e del 28 settembre 2017, iscritte rispettivamente ai nn. 38 e 89 del registro ordinanze 2018 e pubblicate nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica nn. 10 e 25, prima serie speciale, dell'anno 2018.

Visti gli atti di costituzione della Banca Monte dei Paschi di Siena spa, quale incorporante della Banca Antonveneta spa, della Banca Nazionale del Lavoro spa, della BNP Paribas sa;

Visti gli atti di intervento della Regione Marche e della Regione Siciliana;

udito nella udienza pubblica del 16 aprile 2019 il Giudice relatore Giancarlo Coraggio;

uditi gli avvocati Pasquale Russo per la Banca Monte dei Paschi di Siena spa, quale incorporante della Banca Antonveneta spa, Gabriele Escalar per la Banca Nazionale del Lavoro spa e per la BNP Paribas sa, Stefano Grassi per la Regione Marche e Marina Valli per la Regione Siciliana.

Ritenuto in fatto

1.− La Commissione tributaria provinciale (CTP) di Padova, con ordinanza del 21 febbraio 2017 (r.o. n. 38 del 2018), 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.

La Commissione tributaria regionale (CTR) del Lazio, con ordinanza del 25 settembre 2017 (r.o. n. 89 del 2018), ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 5, comma 1, della legge reg. Lazio n. 34 del 2001 e della Tabella A ad essa allegata, in riferimento all'art. 117 Cost.

Tutte le disposizioni regionali censurate apportano, per il periodo di imposta 2002, per le banche e gli altri enti e società finanziari, oltre che per le imprese assicurative, un incremento dell'aliquota dell'imposta sulle attività produttive (IRAP) – fissata dal 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), nella misura del 4,75 per cento – elevandola al 5,75 per cento (per le Regioni Marche e Lazio) ed al 5,25 per cento (per la Regione Siciliana).

2.− La CTP di Padova premette di essere stata adita dalla Banca Monte dei Paschi di Siena spa (BMPS), in qualità di società incorporante la Banca Antoniana Veneta spa (BAV), che, con ricorso depositato il 16 febbraio 2015, aveva impugnato, nei confronti dell'Agenzia delle entrate, il silenzio-rifiuto, formatosi in capo a quest'ultima, in ordine alla istanza di rimborso da essa ricorrente prodotta in data 29 ottobre 2004, avente ad oggetto la maggiore IRAP versata per l'anno 2002 da BAV.

Quest'ultima aveva corrisposto, infatti, l'importo complessivo di euro 34.809.171,00, in applicazione delle aliquote IRAP riferibili alle diverse Regioni ove la BAV operava, pari al 5,75 per cento dell'imponibile per le Regioni Marche, Lazio e Lombardia ed al 5,25 per cento per la Regione Siciliana, ma riteneva che l'imposta avrebbe dovuto essere calcolata facendo applicazione dell'aliquota del 4,75 per cento, a norma del comma 2 dell'art. 45 del d.lgs. n. 446 del 1997. La ricorrente aveva, quindi, dedotto che le Regioni, con le censurate disposizioni, avevano ecceduto le proprie competenze legislative in materia di IRAP, in violazione dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., in quanto avevano disposto un aumento dell'aliquota speciale (prevista cioè per le banche e gli altri enti e società finanziarie, nonché per le imprese assicurative, ossia i soggetti di cui agli artt. 6 e 7 del d.lgs. n. 446 del 1997), disciplinata dall'art. 45, comma 2, del d.lgs. 446 del 1997, nel testo allora vigente, e fissata, per il periodo di imposta 2002, nella misura del 4,75 per cento, mentre tale facoltà di incremento dell'aliquota IRAP era attribuita alle Regioni dall'art. 16, comma 3, del medesimo d.lgs. n. 446 del 1997 unicamente per l'aliquota ordinaria, prevista per la generalità dei soggetti passivi, disciplinata dal comma 1 del medesimo art. 16 e fissata nella misura del 4,25 per cento.

Tanto premesso, 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».

Quanto alla non manifesta infondatezza, la CTP di Padova ricorda che, ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., è riservata alla competenza legislativa esclusiva statale la disciplina della materia tributaria dello Stato, e quindi anche dell'IRAP, e che, conseguentemente, l'intervento del legislatore regionale è ammesso solo nei termini stabiliti dalla norma statale.

Nel caso in esame la facoltà riconosciuta, dal comma 3 dell'art. 16 del d.lgs. n. 446 del 1997, al legislatore regionale di disporre l'incremento della aliquota IRAP, a far tempo dal terzo anno successivo a quello della entrata in vigore della normativa istitutiva della suddetta imposta, ossia dall'anno 2000, sarebbe limitata alla cosiddetta aliquota ordinaria, di cui all'art. 16, comma 1, del d.lgs. n. 446 del 1997, rimanendo esclusa, quindi, l'aliquota speciale di cui all'art. 45, comma 2, del medesimo d.lgs. n. 446 del 1997, che riguarda alcune specifiche categorie di soggetti, tra i quali, appunto, le banche.

Pertanto le censurate disposizioni regionali, stabilendo un incremento dell'aliquota speciale, eccederebbero la facoltà attribuita al legislatore regionale e si paleserebbero in contrasto con l'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost.

Viene poi ricordata la sentenza n. 177 del 2014 di questa Corte che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 5, della legge della Regione Lombardia 18 dicembre 2001, n. 27 (Legge finanziaria 2002), che disponeva analogo aumento dell'aliquota speciale.

2.1.– Con atto del 23 marzo 2018, depositato il successivo 26 marzo, è intervenuta in giudizio la Regione Marche, chiedendo che la questione venga dichiarata inammissibile o comunque infondata.

2.1.1.– Quanto al primo profilo, viene eccepito il difetto di motivazione della rilevanza della questione, in quanto il giudice rimettente non chiarisce se siano maturati i termini di prescrizione e decadenza fissati 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), il quale dispone che «Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'art. 19, comma 1, lettera g) [ovvero il rifiuto della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti], può

essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione».

Posto che il rimborso riguardante il pagamento dell'IRAP effettuato per l'anno 2002 è stato richiesto in data 29 ottobre 2004, il ricorso avverso il silenzio-rifiuto, che risulta depositato il 16 febbraio 2015 – in assenza di ulteriori atti interruttivi (non menzionati dal giudice a quo) – risulterebbe proposto oltre il termine decennale di prescrizione del diritto alla restituzione richiesta.

Inoltre, la CTP rimettente non preciserebbe se il ricorso proposto fosse ammissibile in relazione al termine di decadenza di cui all'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992. Il rimborso chiesto dalla BMPS spa risale, infatti, al 29 ottobre 2004 ed è riferito all'IRAP versata per l'anno 2002: sarebbe stato quindi necessario verificare se la domanda di restituzione fosse stata presentata entro i due anni dal pagamento oppure oltre il termine di decadenza di cui all'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, con la conseguente legittimità del silenzio-rifiuto serbato dall'Agenzia delle entrate.

Ulteriori profili di inammissibilità vengono ravvisati nella incompleta descrizione della fattispecie, nella carente ricostruzione della disciplina e, soprattutto, nella mancanza di indicazione, nella ordinanza di rimessione, della norma statale che costituisce parametro della questione di legittimità costituzionale sollevata per violazione dell'art. 117 Cost.

2.1.2.− Quanto all'infondatezza della questione si sostiene che la facoltà riconosciuta dal comma 3 dell'art. 16 del d.lgs. n. 446 del 1997 comprenderebbe anche le aliquote speciali, come potrebbe evincersi dalla genesi dell'IRAP – che nasce, in sostituzione di una serie di tributi diretti, tra l'altro, a finanziare il servizio sanitario, per consentire alle Regioni di acquisire risorse per finanziare i propri servizi (in particolare, appunto, in materia sanitaria e ospedaliera) – e dalla finalità della predetta previsione statale, che sembrerebbe diretta a riconoscere alle Regioni un margine di discrezionalità nella determinazione delle aliquote IRAP in relazione a tutte le varie categorie imprenditoriali.

Del resto, una diversa interpretazione, tesa a limitare la facoltà di maggiorazione alla sola aliquota ordinaria, condurrebbe al risultato paradossale – opposto a quello perseguito dal legislatore statale – di vedere applicata alle banche e alle imprese di assicurazione un'aliquota (pari al 4,75 per cento fissata dall'art. 45, comma 2, del d.lgs. n. 446 del 1997) inferiore a quella ordinaria (pari al 5,25 per cento, a seguito della maggiorazione di 1 punto percentuale consentita dall'art. 16, comma 3, del medesimo d.lgs. n. 446 del 1997).

Viene altresì richiamata la normativa statale successiva − artt. 1, commi 61, 174 e 175, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2005)» −, la quale, nell'introdurre una deroga alla sospensione delle maggiorazioni dell'aliquota IRAP disposta con l'art. 3, comma 1, lettera a), della legge 27 dicembre 2002, n. 289, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)», non opererebbe alcun distinguo tra i diversi tipi di aliquote. Inoltre, si sottolinea, in particolare, che dal tenore di tale deroga sembrerebbe ammettersi espressamente che le Regioni possano aver deliberato maggiorazioni dell'aliquota IRAP in difformità rispetto a quanto previsto dalla normativa statale e prevedersi per esse una vera e propria sanatoria.

2.2.– Con atto del 26 marzo 2018, depositato il successivo 27 marzo, è intervenuta in giudizio la Regione Siciliana, chiedendo che la questione venga dichiarata inammissibile o comunque infondata.

2.2.1.− Quanto al primo profilo, viene anche in questa sede eccepito il difetto di motivazione della rilevanza della questione, con riferimento alla possibile intervenuta prescrizione o decadenza di cui all'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Ulteriore profilo di inammissibilità viene ravvisato nella mancanza di indicazione, nella ordinanza di rimessione, delle norme dello statuto della Regione Siciliana e delle correlate norme di attuazione (in particolare l'art. 6 del d.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074, recante «Norme di attuazione dello statuto della Regione siciliana in materia finanziaria»), essendosi il giudice a quo limitato a invocare l'art. 117 Cost.

2.2.2.– Quanto all'infondatezza della questione, si rammenta la competenza della Regione Siciliana in materia di tributi, fissata dall'art. 36 del regio decreto legislativo 15 maggio 1946, n. 455 (Approvazione dello statuto della Regione Siciliana), e dall'art. 6 del d.P.R. n. 1074 del 1965.

In tale quadro normativo, il censurato art. 7, comma 1, della legge reg. Siciliana n. 2 del 2002 non esulerebbe dalla competenza riconosciuta alla Regione in materia tributaria in quanto non modificherebbe gli elementi essenziali del tributo (presupposto di imposta, soggetto passivo e base imponibile), come del resto confermato dalla circostanza che analoga facoltà era riconosciuta dal legislatore statale alla generalità delle Regioni con riferimento all'aliquota ordinaria.

2.3.– Con atto del 26 marzo 2018, depositato il successivo 27 marzo, si è costituita la BMPS chiedendo l'accoglimento della questione di costituzionalità.

2.3.1.– In primo luogo, in punto di rilevanza della questione, anche in risposta a quanto argomentato dalle Regioni intervenute, si segnala l'adeguatezza motivazionale dell'ordinanza di rimessione su tale profilo, posto che la spettanza del diritto al rimborso oggetto del giudizio a quo sarebbe "strutturalmente condizionato" dalle disposizioni censurate, in ordine alle quali, peraltro, mancherebbe qualsiasi spazio di interpretazione adeguatrice.

2.3.2.– Quanto al merito, vengono ricordati il «risolutivo precedente» rappresentato dalla già citata sentenza di questa Corte n. 177 del 2014, nonché la giurisprudenza costituzionale in materia di IRAP, con riferimento alla sua riconducibilità alla potestà esclusiva del legislatore statale, con la conseguente possibilità di un intervento del legislatore regionale soltanto nei termini espressamente previsti da quest'ultimo.

Riprendendo quanto argomentato nell'ordinanza di rimessione, viene rilevato che l'art. 16, comma 1, del d.lgs. n. 446 del 1997, nel testo vigente ratione temporis, prevedeva che l'imposta dovesse essere ordinariamente determinata applicando al valore della produzione netta l'aliquota ordinaria del 4,25 per cento, salvo quanto previsto dai commi 1 e 2 del successivo art. 45. Al comma 3 dello stesso art. 16 si disponeva che a decorrere dal terzo anno successivo a quello di emanazione del medesimo decreto legislativo (anno 2000), le Regioni avevano facoltà di variare l'aliquota di cui al comma 1 fino ad un massimo di un punto percentuale. L'art. 45, prevedeva, poi, con disposizione transitoria, alcune aliquote speciali applicabili a taluni settori di attività, segnatamente statuendo, al comma 2, per i soggetti di cui agli artt. 6 e 7 (banche e altri enti e società finanziarie nonché imprese assicurative), per i periodi d'imposta in corso al 1° gennaio 1998, al 1° gennaio 1999 e al 1° gennaio 2000, l'aliquota nella misura del 5,4 per cento; per i due periodi d'imposta successivi, rispettivamente, nelle misure del 5 e del 4,75 per cento.

In sostanza, lo ius variandi conferito alle Regioni dal comma 3 del citato art. 16 avrebbe potuto essere esercitato con esclusivo riferimento all'aliquota ordinaria di cui al comma 1 del medesimo art. 16 (aliquota ordinaria) e non anche alle aliquote speciali di cui all'art. 45.

Tale prospettazione, ad avviso della società, avrebbe trovato conferma – stante la chiarezza del dato testuale della normativa esaminata – nella giurisprudenza costituzionale (sentenze n. 177 del 2014 e n. 357 del 2010), oltre che in quella di legittimità (sono richiamate, tra l'altro, le sentenze della Corte di cassazione, sezione quinta civile, dell'11 maggio 2012, n. 7344 e del 13 aprile 2012, n. 5867; sezione sesta civile, sentenza 21 giugno 2012, n. 12434).

Alla luce delle predette argomentazioni viene quindi affermata l'illegittimità costituzionale delle censurate disposizioni regionali.

2.4.− Tutte le parti e tutti gli intervenuti hanno depositato memoria in prossimità dell'udienza.

2.4.1.− La Regione Marche ripercorre le proprie argomentazioni a sostegno dell'infondatezza della questione, deducendo, in particolare, che le eventuali antinomie tra norme regionali sull'IRAP e norme statali di riferimento sarebbero comunque state sanate dal comma 22 dell'art. 2 della legge 21 dicembre 2003, n. 350, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004)».

2.4.2.− La Regione Siciliana ribadisce quanto già sostenuto in punto di inammissibilità e infondatezza della questione, richiamando anch'essa il citato comma 22 dell'art. 2 della legge n. 350 del 2003, unitamente alla risoluzione n. 10 del 26 gennaio 2007 dell'Agenzia delle entrate.

2.4.3.− Anche la BMPS ha depositato memoria, ribadendo le proprie argomentazioni.

Si è, in particolare, soffermata sul profilo legato alla «strutturale impossibilità di alcuna decadenza da parte della Banca, da individuarsi nel termine di 48 mesi fissato dall'art. 38 del d.P.R. 60 del 1973, e non in quello (residuale) di cui all'art. 21 del d.P.R. n. 546/1992» (vengono citati alcuni precedenti della Corte di cassazione in materia: sezione sesta civile, sentenza 19 gennaio 2017, n. 9935; sezione quinta civile, sentenza 24 novembre 2010, n. 23882; sezione quinta civile, sentenza 27 gennaio 2014, n. 1576).

Quanto alla ipotizzata maturazione della prescrizione – stante la sua non rilevabilità d'ufficio − viene, innanzitutto, evidenziato che essa non è stata eccepita dall'Agenzia delle entrate nel giudizio a quo. Inoltre, si rileva che il termine prescrizionale decennale ha iniziato a decorrere solo in seguito alla formazione del silenzio-rifiuto impugnabile ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992 (così da ultimo chiarito dalla Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 14 febbraio 2019, n. 4377), e cioè dal novantunesimo giorno successivo a quello di presentazione dell'istanza di rimborso (29 gennaio 2014 – 27 gennaio 2015), mentre il ricorso è stato notificato in data 20 gennaio 2015.

In ordine, poi, alle eccezioni di inammissibilità opposte dalla Regione Siciliana, si afferma, contrariamente a quanto da quest'ultima sostenuto, che la questione sollevata non esigeva di specifica motivazione sui parametri statutari, posto che lo statuto della medesima non accorderebbe alcuna maggiore autonomia rispetto allo jus variandi dell'aliquota IRAP consentito dalla legislazione statuale alle Regioni a statuto ordinario.

Nel merito, infine, si insiste sulla chiara volontà del legislatore statale di riservare a sé l'esclusiva regolamentazione del regime transitorio di cui all'art. 45 del d.lgs. n. 446 del 1997, come evincibile anche dall'originaria stesura della predetta disposizione, concepita per trovare applicazione solo fino all'anno 2000, e poi estesa, con l'art. 6 della legge 23 dicembre 1999, n. 488 recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2000)», alle due annualità successive.

3.− La CTR del Lazio premette di essere stata investita dell'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza con la quale la CTP di Roma aveva accolto in parte il ricorso

di BNP Paribas sa, in qualità di incorporante della Banca nazionale del lavoro spa (BNL), e della stessa BNL spa avverso il silenzio rifiuto formatosi in ordine alla istanza di rimborso avente ad oggetto la maggiore IRAP versata per l'anno 2002 stabilita da alcune Regioni, sulla base, tra l'altro, della motivazione della sentenza della Corte costituzionale n. 177 del 2014, dichiarandosi, al contempo, carente di giurisdizione in ordine alla connessa richiesta risarcitoria.

La CTR del Lazio – segnalato che l'appello è fondato sulla lettura che l'Agenzia delle entrate adottava della facoltà riconosciuta alle Regioni, dall'art. 16 del d.lgs. n. 446 del 1997, di aumentare l'aliquota IRAP fino ad un massimo di un punto percentuale (facoltà ritenuta estesa alle aliquote da applicare alle banche), e ribadito, quindi, che, conseguentemente, dalla stessa veniva riconosciuto il diritto ad un rimborso (solo) nella misura 0,50 per cento di quanto corrisposto – sostiene la non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 5, comma 1, della legge reg. Lazio n. 34 del 2001 e correlativa statuizione della Tabella A ad essa allegata, che disponeva la maggiorazione di un punto percentuale dell'aliquota speciale prevista dall'art. 45 del medesimo decreto legislativo.

La Commissione rimettente – reputando non condivisibile la tesi sostenuta dall'appellante – innanzitutto sostiene che le disposizioni di legge statale sopravvenute all'anno di imposta 2002 devono ritenersi prive di efficacia retroattiva e, pertanto, inidonee a determinare il carico fiscale dovuto per un periodo d'imposta precedente a quello considerato. In particolare, il giudice a quo sottolinea che la legge reg. Lazio n. 34 del 2001 non potrebbe rientrare nel perimetro applicativo dell'art. l, comma 175, della legge n. 311 del 2004, perché quest'ultima disposizione prevede una ripresa della decorrenza degli effetti degli aumenti IRAP oggetto della precedente sospensione, che, a sua volta, riguardava, giusta l'art. 3 comma l, lettera a), della legge 27 dicembre 2002, n. 289, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)», le maggiorazioni di aliquota deliberate successivamente al 29 settembre 2002, mentre quella in esame è stata deliberata nel 2001.

D'altro canto, non vi sarebbe spazio per una lettura costituzionalmente orientata della disposizione regionale in esame, stante l'inequivoco tenore letterale della stessa: l'art. 5, comma 1, della censurata legge regionale, e la correlativa statuizione della Tabella A ad essa allegata, dispongono espressamente l'aumento di un punto percentuale per l'aliquota IRAP (che, partendo dal 4,75 per cento, diviene pari al 5,75 per cento).

Tanto premesso, stante la «rilevanza decisiva» della questione in esame ai fini della pronuncia da assumere relativamente al diritto al rimborso dell'IRAP, la Commissione rimettente ne sostiene la non manifesta infondatezza con riferimento alla violazione dell'art. 117 Cost., alla luce delle argomentazioni sopra riportate nonché delle motivazioni poste a sostegno della già ricordata sentenza della Corte costituzionale n. 177 del 2014, che viene analiticamente ripercorsa.

3.1.– Con atto del 9 luglio 2018, depositato il successivo 10 luglio, si sono costituite la società BNP Paribas sa, in qualità di incorporante della Banca nazionale del lavoro spa, e la stessa BNL, chiedendo l'accoglimento della questione di costituzionalità.

Ripercorsa la vicenda e il quadro normativo di riferimento e sottolineata la rilevanza della questione di legittimità costituzionale sollevata, quanto alla fondatezza della medesima, vengono ribadite le argomentazioni già svolte dal giudice a quo, in ordine alla perimetrazione della facoltà delle Regioni di modificare, ai sensi dell'art. 16, comma 3, del d.lgs. n. 446 del 1997, l'aliquota ordinaria contemplata dal comma 1 del medesimo articolo, con esclusione di un'analoga facoltà per l'aliquota speciale e transitoria del 4,75 per cento, già fissata per l'anno 2002 direttamente dal legislatore nazionale, per i soggetti di cui agli artt. 6 e 7 del medesimo d.lgs. n. 446 del 1997.

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, ovverosia 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 princìpi 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 princìpi 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 Provincie 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 rilevabilità 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 princìpi 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.

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.

F.to:

Giorgio LATTANZI, Presidente

Giancarlo CORAGGIO, Redattore

Roberto MILANA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 28 maggio 2019.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Roberto MILANA

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.