

SENTENZA N. 323

ANNO 2011

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Alfonso QUARANTA; Giudici : Franco GALLO, Gaetano SILVESTRI, Sabino CASSESE, Giuseppe TESAURO, Paolo Maria NAPOLITANO, Giuseppe FRIGO, Alessandro CRISCUOLO, Paolo GROSSI, Giorgio LATTANZI, Aldo CAROSI, Marta CARTABIA, Sergio MATTARELLA,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 27, comma 4, della legge della Provincia autonoma di Trento 27 dicembre 2010, n. 27 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale 2011 e pluriennale 2011-2013 della Provincia autonoma di Trento – legge finanziaria provinciale 2011), promosso dal Presidente del Consiglio dei ministri con ricorso notificato il 28 febbraio - 4 marzo 2011, depositato in cancelleria l'8 marzo 2011 ed iscritto al n. 18 del registro ricorsi 2011.

Visto l'atto di costituzione della Provincia autonoma di Trento;

udito nell'udienza pubblica dell'8 novembre 2011 il Giudice relatore Franco Gallo;

uditi l'avvocato dello Stato Gianni De Bellis per il Presidente del Consiglio dei ministri e gli avvocati Giandomenico Falcon e Luigi Manzi per la Provincia autonoma di Trento.

Ritenuto in fatto

1. – Con ricorso notificato tramite il servizio postale, spedito il 28 febbraio 2011 e depositato il successivo 8 marzo 2011, il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, ha promosso questione di legittimità costituzionale dell'art. 27, comma 4, della legge della Provincia autonoma di Trento 27 dicembre 2010, n. 27 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale 2011 e pluriennale 2011-2013 della Provincia autonoma di Trento – legge finanziaria provinciale 2011), per violazione degli artt. 8, 9 e 73, comma 1-bis, del d.P.R. 31 agosto 1972, n. 670 (Approvazione del testo unico delle leggi costituzionali concernenti lo statuto speciale per il Trentino-Alto Adige) e 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione.

La disposizione censurata stabilisce che: «Per il periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2011 e per i due successivi, nei confronti dei soggetti passivi che versano contributi agli enti bilaterali che erogano prestazioni di sostegno al reddito sulla base di criteri definiti dalla Giunta provinciale, è riconosciuta una detrazione dell'IRAP dovuta alla Provincia pari al 90 per cento dell'importo del

contributo versato nel corrispondente periodo di imposta ai predetti enti bilaterali. La predetta detrazione non può in ogni caso comportare, se cumulata con altre agevolazioni d'aliquota IRAP spettanti nel periodo d'imposta, un'agevolazione IRAP complessiva superiore a 0,92 punti percentuali del valore della produzione netta realizzata nel territorio provinciale. Con provvedimento della Giunta provinciale sono inoltre individuati gli enti bilaterali che erogano prestazioni di sostegno al reddito che danno diritto alla detrazione d'imposta disciplinata da questo comma».

Il ricorrente afferma che tale normativa regionale si pone in contrasto con l'art. 16, comma 3, 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), il quale (nel testo anteriore alle modifiche apportate dall'art. 23, comma 5, lettera b, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, recante «Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria», convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111) consente alle Regioni – e, quindi, alle Province autonome della Regione Trentino-Alto Adige/Südtirol – di variare l'aliquota dell'IRAP, ma non di introdurre detrazioni d'imposta («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»).

Sempre secondo il Presidente del Consiglio dei ministri, la previsione di detrazioni d'imposta non è consentita alla Provincia autonoma neppure dal comma 1-bis dell'art. 73 del d.P.R. n. 670 del 1972 (aggiunto dall'art. 2, comma 107, lettera c, numero 2, della legge 23 dicembre 2009, n. 191, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2010»), secondo il quale: «Le province, relativamente ai tributi erariali per i quali lo Stato ne prevede la possibilità, possono in ogni caso modificare aliquote e prevedere esenzioni, detrazioni e deduzioni purché nei limiti delle aliquote superiori definite dalla normativa statale». Infatti, detta disposizione statutaria consentirebbe alle Province autonome del Trentino-Alto Adige di introdurre detrazioni relativamente a un tributo erariale solo se la legge statale che disciplina quello specifico tributo preveda espressamente tale facoltà; facoltà che nella specie, però, il citato art. 16, comma 3, del d.lgs. n. 446 del 1997, non prevedrebbe in relazione all'IRAP.

Né, sostiene ancora il ricorrente, il comma 3 dell'art. 16 del d.lgs. n. 446 del 1997 potrebbe essere interpretato nel senso di permettere alle Regioni «una qualsiasi rimodulazione del tributo» (compresa, quindi, l'introduzione di detrazioni) purché all'interno del «limite globale quantitativo» costituito dal massimo della variazione percentuale dell'aliquota IRAP consentita da tale comma (un punto). Secondo il ricorrente, infatti, il comma 3 dell'art. 16 del d.lgs. n. 446 del 1997 esclude «in radice» qualsiasi intervento sui meccanismi di applicazione del tributo diversi dalla variazione dell'aliquota e, quindi, la facoltà delle Regioni di prevedere detrazioni, «indipendentemente dall'effetto economico» delle stesse. Tale “radicale” esclusione risponderebbe anche ad esigenze di semplificazione del sistema tributario, atteso che, mentre la previsione di aliquote differenziate nelle varie Regioni darebbe luogo a «problemi relativi di applicazione [...] ben altre complicazioni deriverebbero dalla possibilità che ciascuna regione intervenga con specifiche detrazioni, esenzioni o altro». Ne consegue che il fatto che la disposizione impugnata preveda che la detrazione da essa introdotta «non può in ogni caso comportare, se cumulata con altre agevolazioni d'aliquota IRAP spettanti nel periodo d'imposta, un'agevolazione IRAP complessiva superiore a 0,92 punti percentuali del valore della produzione netta realizzata nel territorio provinciale» non è idoneo a fare ritenere consentita, ai sensi dell'art. 16, comma 3, del d.lgs. n. 446 del 1997, la previsione di detta detrazione da parte della Provincia autonoma.

Sulla base di queste considerazioni, il Presidente del Consiglio dei ministri afferma conclusivamente che la disposizione denunciata «eccede la competenza statutaria provinciale di cui agli articoli 8 e 9 dello Statuto di autonomia e si pone in contrasto sia con l'art. 73 comma 1 bis dello stesso Statuto che con l'articolo 16 comma 3 del D.Lgs. n. 446/97 e conseguentemente viola l'articolo 117, comma 2, lett. e), della Costituzione in materia di sistema tributario». La difesa dello Stato chiede, perciò, che l'art. 27, comma 4, della legge provinciale n. 27 del 2010 sia dichiarato costituzionalmente illegittimo «nelle parti e per i motivi illustrati».

2. – Si è costituita in giudizio la Provincia autonoma di Trento, chiedendo che la questione sia dichiarata non fondata.

La resistente Provincia sottolinea anzitutto che la legislazione statale in materia di IRAP prevede che le Regioni possano: a) variare l'aliquota (art. 16, comma 3, del d.lgs. n. 446 del 1997); b) introdurre riduzioni o esenzioni nei confronti di determinati soggetti, quali le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e le aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP) (art. 21, comma 1, del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, recante «Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale», a norma del quale: «I comuni, le province, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano possono deliberare nei confronti delle ONLUS la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti»; art. 1, comma 299, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2006», a norma del quale: «Le regioni che si sono avvalse della facoltà di cui all'articolo 21 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, possono estendere il regime agevolato, deliberato nei confronti delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, in materia di riduzione o esenzione dell'imposta di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, anche alle Aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP)»); c) «modificare l'aliquota, le detrazioni e le deduzioni, nonché introdurre speciali agevolazioni» (comma 43 dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2008», secondo cui, a decorrere dal 1° gennaio 2009, l'IRAP «assume la natura di tributo proprio della regione»), nei «limiti stabiliti dalle leggi statali», secondo quanto stabilito per le Regioni a statuto ordinario dall'art. 1, comma 43, terzo periodo, della legge n. 244 del 2007, e nei «limiti richiesti dai rispettivi Statuti», secondo quanto stabilito per le Regioni a statuto speciale e per le Province autonome dall'art. 3, comma 159, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), richiamato dall'art. 1, comma 43, quarto periodo, della legge n. 244 del 2007.

Il riconoscimento alle Regioni, ad opera delle leggi statali, della possibilità di introdurre riduzioni o esenzioni dall'IRAP (sia pure nei confronti di determinati soggetti) e l'espressa menzione, nelle stesse leggi, delle detrazioni (con rinvio ai limiti richiesti dagli statuti speciali), comporta, secondo la difesa provinciale, che la detrazione stabilita dalla disposizione impugnata deve ritenersi consentita dall'art. 73, comma 1-bis, dello statuto di autonomia. Detto comma 1-bis del d.P.R. n. 670 del 1972, infatti, anche se assunto nell'«interpretazione restrittiva» fatta propria dall'Avvocatura dello Stato, deve essere inteso nel senso che, relativamente ai tributi erariali per i quali lo Stato prevede la possibilità di riduzioni e detrazioni («ne prevede la possibilità») – come appunto avviene, ai sensi delle norme sopra indicate, per l'IRAP – le Province del Trentino-Alto Adige possono liberamente («in ogni caso») introdurle, anche con riferimento a soggetti diversi da quelli espressamente menzionati dalle leggi dello Stato (in particolare, dall'art. 21 del d.lgs. n. 460 del 1997 e dall'art. 1, comma 299, della legge n. 266 del 2005), purché nei limiti delle «aliquote superiori» dalle stesse fissate. Tale conclusione sarebbe confermata dalla sentenza della Corte costituzionale n. 357 del 2010 che, proprio in base di detta disposizione dello statuto speciale per il Trentino-Alto Adige, ha affermato la possibilità, per la Provincia di Trento, di ridurre le aliquote

speciali dell'IRAP nonostante che la legge statale consenta alle Regioni di modificare solo l'aliquota base di tale imposta.

Né questa conclusione sarebbe smentita dal fatto che l'art. 18 della legge della Provincia autonoma di Trento 12 settembre 2008, n. 16 (Disposizioni per la formazione dell'assestamento del bilancio annuale 2008 e pluriennale 2008-2010 e per la formazione del bilancio annuale 2009 e pluriennale 2009-2011 della Provincia autonoma di Trento – legge finanziaria provinciale 2009), istitutiva dell'imposta provinciale sulle attività produttive (IPAP), quale tributo proprio della Provincia autonoma di Trento, assoggetta detta IPAP «alla disciplina statale e provinciale sull'IRAP». Tale rinvio, infatti, dovrebbe «essere letto in collegamento sistematico con l'art. 73, co. 1-bis, dello Statuto speciale», con la conseguenza che la disciplina statale deve considerarsi vincolante solo nei limiti previsti da tale norma statutaria.

Tale interpretazione dell'art. 73, comma 1-bis, dello statuto speciale sarebbe, del resto, coerente con la devoluzione alle Regioni del gettito dell'IRAP e con l'attribuzione a tale imposta della qualificazione di tributo proprio della Regione (art. 1, comma 43, della legge n. 244 del 2007) e non sarebbe messa in dubbio dall'affermazione del ricorrente secondo la quale l'introduzione di detrazioni comporterebbe «ben altre complicazioni» rispetto alla variazione delle aliquote, tenuto conto che lo stesso ricorrente non ha chiarito in cosa tali complicazioni consisterebbero.

3. – In prossimità della pubblica udienza la Provincia autonoma di Trento ha depositato una memoria nella quale ribadisce le argomentazioni e le conclusioni contenute nel proprio atto di costituzione in giudizio.

4. – Nell'imminenza dell'udienza anche il Presidente del Consiglio dei ministri ha depositato una memoria nella quale deduce che: a) anche dopo la “regionalizzazione” dell'IRAP stabilita dall'art. 1, comma 43, della legge n. 244 del 2007, tale imposta «resta un tributo disciplinato dalla legge statale in alcuni suoi elementi strutturali e, quindi, in questo senso “erariale”» (come affermato dalla sentenza della Corte costituzionale n. 357 del 2010); b) la disposizione di cui al comma 1-bis dell'art. 73 dello statuto speciale per il Trentino-Alto Adige «non può essere invocata dalla Provincia come “copertura” statutaria all'esercizio del suo potere in materia di IRAP» perché, essendo stata aggiunta al d.P.R. n. 670 del 1975 (recte: 1972) dalla legge n. 191 del 2009 – cioè da una legge ordinaria –, essa non ha «rango costituzionale». La difesa dello Stato ribadisce, quindi, la richiesta alla Corte costituzionale di dichiarare l'illegittimità costituzionale della disposizione impugnata.

Considerato in diritto

1. – Il Presidente del Consiglio dei ministri ha promosso, in riferimento agli artt. 8, 9 e 73, comma 1-bis, del d.P.R. 31 agosto 1972, n. 670 (Approvazione del testo unico delle leggi costituzionali concernenti lo statuto speciale per il Trentino-Alto Adige) e all'art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 27, comma 4, della legge della Provincia autonoma di Trento 27 dicembre 2010, n. 27 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale 2011 e pluriennale 2011-2013 della Provincia autonoma di Trento – legge finanziaria provinciale 2011).

La disposizione impugnata stabilisce che: «Per il periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2011 e per i due successivi, nei confronti dei soggetti passivi che versano contributi agli enti bilaterali che erogano prestazioni di sostegno al reddito sulla base di criteri definiti dalla Giunta provinciale, è riconosciuta una detrazione dell'IRAP dovuta alla Provincia pari al 90 per cento dell'importo del contributo versato nel corrispondente periodo di imposta ai predetti enti bilaterali. La predetta

detrazione non può in ogni caso comportare, se cumulata con altre agevolazioni d'aliquota IRAP spettanti nel periodo d'imposta, un'agevolazione IRAP complessiva superiore a 0,92 punti percentuali del valore della produzione netta realizzata nel territorio provinciale. Con provvedimento della Giunta provinciale sono inoltre individuati gli enti bilaterali che erogano prestazioni di sostegno al reddito che danno diritto alla detrazione d'imposta disciplinata da questo comma».

Secondo il ricorrente, tale comma è illegittimo perché si pone in contrasto con l'art. 16, comma 3, 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), il quale – nello stabilire, nel testo vigente al momento della proposizione del ricorso, che, «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» e che «La variazione può essere differenziata per settori di attività e per categorie di soggetti passivi» – attribuisce alle Regioni la facoltà di variare soltanto l'aliquota base dell'IRAP e non anche quella di stabilire detrazioni di imposta, come invece fa la disposizione impugnata. L'indicato contrasto con la normativa statale comporta, ad avviso del ricorrente, che la denunciata normativa provinciale: a) eccede le competenze legislative della Provincia stabilite dagli artt. 8 e 9 dello statuto speciale per il Trentino-Alto Adige; b) viola sia l'art. 73, comma 1-bis, del medesimo statuto di autonomia – che consente alle Province autonome del Trentino-Alto Adige di modificare aliquote e di prevedere esenzioni, detrazioni e deduzioni soltanto relativamente ai tributi erariali «per i quali lo Stato ne prevede la possibilità» – sia, conseguentemente, l'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., che riserva allo Stato la disciplina dei tributi erariali, salvi, appunto, gli interventi consentiti alla Provincia dallo stesso comma 1-bis dell'art. 73 dello statuto.

2. – La questione non è fondata, perché la detrazione dell'IRAP prevista dalla disposizione provinciale impugnata è consentita dal comma 1-bis dell'art. 73 dello statuto speciale per il Trentino-Alto Adige.

2.1. – Il suddetto comma – aggiunto, a far data dal 1° gennaio 2010, dall'art. 2, comma 107, lettera c), numero 2), della legge 23 dicembre 2009, n. 191 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato–legge finanziaria 2010) – stabilisce che: «Le province, relativamente ai tributi erariali per i quali lo Stato ne prevede la possibilità, possono in ogni caso modificare aliquote e prevedere esenzioni, detrazioni e deduzioni purché nei limiti delle aliquote superiori definite dalla normativa statale». Tale disposizione statutaria va interpretata – come evidenziato da questa Corte con la sentenza n. 357 del 2010 – nel senso che, nell'ipotesi in cui il gettito di un tributo erariale sia interamente devoluto alle Province, queste, ove la legge statale consenta loro una qualche manovra sulle aliquote, sulle esenzioni, sulle detrazioni o sulle deduzioni («ne prevede la possibilità»), possono liberamente («in ogni caso») compiere una qualsiasi di tali manovre, purché essa non abbia l'effetto economico di superare il limite delle «aliquote superiori» fissate dalla legge statale.

Non può essere condivisa, pertanto, la tesi del ricorrente secondo cui, in base allo statuto di autonomia, le Province potrebbero adottare solo la specifica modifica del tributo erariale espressamente consentita dalla legge statale. Il suddetto parametro statutario, attribuendo alle Province ampia libertà di manovra, le autorizza, infatti, ad introdurre modifiche anche diverse da quelle indicate dalla legge dello Stato e, quindi, ad influire sul gettito del tributo erariale ad esse destinato, alla sola condizione che le modifiche apportate non determinino una pressione tributaria maggiore di quella derivante dall'applicazione dell'aliquota massima consentita. Ne consegue che,

entro tali limiti, le Province potranno prevedere esenzioni o detrazioni anche nell'ipotesi in cui la legge statale consenta solo la variazione dell'aliquota.

2.2. – Nella specie, il denunciato art. 27, comma 4, della legge della Provincia autonoma di Trento n. 27 del 2010 rispetta tutte le condizioni ed i limiti previsti dal citato art. 73, comma 1-bis – come sopra interpretato in base alla richiamata giurisprudenza di questa Corte – affinché le Province possano modificare la disciplina del tributo erariale. Esso, infatti, nell'introdurre una detrazione dell'IRAP: a) ha ad oggetto un tributo erariale il cui gettito, salve le disposizioni transitorie di cui all'art. 26 del d.lgs. n. 446 del 1997, è interamente devoluto alle Province autonome, ai sensi degli artt. 15 e 24, comma 2, del medesimo decreto legislativo; b) trae fondamento da norme statali (commi 1 e 3 dell'art. 16 del d.lgs. n. 446 del 1997), le quali consentono a dette Province di variare sia l'aliquota base, sia – per effetto delle modifiche apportate dall'art. 23, comma 5, lettera b, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, recante «Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria», convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111 – le aliquote speciali previste dal comma 1-bis dello stesso art. 16; c) comporta necessariamente una diminuzione del gettito del tributo e, quindi, rispetta i «limiti delle aliquote superiori definite dalla normativa statale».

La detrazione dell'IRAP prevista dalla disposizione censurata, pur non essendo espressamente autorizzata dal d.lgs. n. 446 del 1997, è, perciò, consentita dal richiamato parametro statutario dell'art. 73, comma 1-bis, del d.P.R. n. 670 del 1972.

2.3. – È appena il caso di osservare che è privo di fondamento il rilievo del ricorrente circa la carenza di «rango costituzionale» del predetto comma 1-bis dell'art. 73. Egli fonda tale affermazione – peraltro contrastante con l'evocazione di detto comma a parametro della sollevata questione – sul fatto che tale norma è stata aggiunta allo statuto speciale da una disposizione di legge ordinaria e, cioè, dall'art. 2, comma 107, lettera c), numero 2), della legge n. 191 del 2009.

Così argomentando, il ricorrente omette, però, di considerare che: a) detto comma 107 rientra tra le disposizioni che, come precisato dal comma 106 dello stesso art. 2, sono state «approvate ai sensi e per gli effetti dell'articolo 104» dello statuto di autonomia; b) il primo comma di quest'ultimo articolo prevede che le norme del Titolo VI dello statuto stesso – titolo in cui è ricompreso anche l'art. 73 del d.P.R. n. 672 del 1970 – «possono essere modificate con legge ordinaria dello Stato su concorde richiesta del Governo e, per quanto di rispettiva competenza, della regione e delle due province»; c) per costante giurisprudenza di questa Corte, le norme dello statuto di autonomia adottate con tale speciale procedimento «possono essere utilizzate come parametro del giudizio di costituzionalità» (sentenza n. 263 del 2005; nello stesso senso, ex plurimis, sentenze n. 287 del 2005 e n. 520 del 2000).

Ne deriva che anche al comma 1-bis dell'art. 73 dello statuto, ancorché introdotto con una legge ordinaria dello Stato, va riconosciuta attitudine a fungere da parametro nel giudizio di legittimità costituzionale.

per questi motivi

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 27, comma 4, della legge della Provincia autonoma di Trento 27 dicembre 2010, n. 27 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale 2011 e pluriennale 2011-2013 della Provincia autonoma di Trento – legge finanziaria provinciale 2011), promossa, in riferimento agli artt. 8, 9 e 73, comma 1-bis, del d.P.R.

31 agosto 1972, n. 670 (Approvazione del testo unico delle leggi costituzionali concernenti lo statuto speciale per il Trentino-Alto Adige) e all'art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione, dal Presidente del Consiglio dei ministri con il ricorso indicato in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 21 novembre 2011.

F.to:

Alfonso QUARANTA, Presidente

Franco GALLO, Redattore

Gabriella MELATTI, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 25 novembre 2011.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: MELATTI