

Sentenza: n. 122 del 2 aprile 2019

Materia: sistema tributario- taxa automobilistica

Giudizio: legittimità costituzionale in via incidentale

Parametri invocati: articoli 117, quarto comma, 119, secondo comma della Costituzione.

Rimettente: Commissione tributaria provinciale di Bologna

Oggetto: articolo 7, comma 2, della legge della Regione Emilia-Romagna 21 dicembre 2012, n. 15 (Norme in materia di tributi regionali)

Esito:

-illegittimità costituzionale dell'articolo 7, comma 2, della legge della Regione Emilia-Romagna 21 dicembre 2012, n. 15 (Norme in materia di tributi regionali), nella parte in cui, nel riferirsi alla fattispecie degli autoveicoli e motoveicoli, esclusi quelli adibiti ad uso professionale, di anzianità tra i venti e i trenta anni, «classificati di interesse storico o collezionistico», subordina anche l'esenzione fiscale dei veicoli «di particolare interesse storico e collezionistico» di cui all'art. 63, comma 2, della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale) all'iscrizione in uno dei registri previsti dall'art. 60 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 (Nuovo codice della strada) e dal relativo regolamento di esecuzione e attuazione, anziché alla mera individuazione dei requisiti mediante determinazione dell'Automobilclub storico italiano (ASI) o della Federazione motociclistica italiana (FMI).

Estensore nota: Caterina Orione

Sintesi: Nell'ambito di un giudizio relativo all'impugnazione di una cartella di pagamento e conseguente richiesta di annullamento, emessa a seguito dell'iscrizione a ruolo di una somma per mancata corresponsione della taxa automobilistica dovuta per l'anno 2013, la Commissione tributaria provinciale di Bologna solleva la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 7, comma 2, della legge della Regione Emilia-Romagna 21 dicembre 2012, n. 15 (Norme in materia di tributi regionali), per violazione dei parametri costituzionali costituiti dagli articoli 117 quarto comma e 119 secondo comma.

La disposizione regionale, in forza della quale è appunto richiesto dalla Regione il pagamento della suddetta taxa, recita: «*[d]al 1° gennaio 2013 gli autoveicoli ed i motoveicoli, esclusi quelli adibiti ad uso professionale, di anzianità tra i venti e i trenta anni, classificati d'interesse storico o collezionistico, iscritti in uno dei registri ASI [Automobilclub Storico Italiano], Storico Lancia, Italiano Fiat, Italiano Alfa Romeo, Storico FMI [Federazione Motociclistica Italiana], previsti dall'articolo 60 del decreto legislativo n. 285 del 1992 e dal relativo regolamento attuativo, sono esentati dal pagamento della taxa automobilistica regionale. Ai fini dell'esonero fiscale, la certificazione d'iscrizione attestante la data di costruzione nonché le caratteristiche tecniche è prodotta alla Regione*».

Il signor GM, destinatario della cartella di pagamento, ritiene che la somma richiestagli non sia da lui dovuta, in quanto il veicolo di sua proprietà, essendo stato immatricolato nell'anno 1990, godeva dell'esenzione prevista dall'articolo 63, comma 2, della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure in materia fiscale). Il citato comma 2, del testo della legge nazionale applicabile *ratione temporis* (2013), stabiliva che l'esenzione dal pagamento della taxa, prevista dal comma 1 per i veicoli ultratrentennali, esclusi quelli adibiti ad uso professionale, «è altresì estesa agli autoveicoli e

motoveicoli di particolare interesse storico e collezionistico per i quali il termine è ridotto a venti anni». Il successivo comma 3 stabiliva che tali veicoli fossero individuati «con propria determinazione», aggiornata annualmente, «dall'ASI e, per i motoveicoli, anche dalla FMI».

La pretesa avanzata dalla Regione Emilia-Romagna per la riscossione del tributo non versato non sarebbe legittima, in quanto fondata sul dichiarato ed erroneo presupposto che l'autoveicolo, sia pure immatricolato nell'anno 1990 e ricadente nella fascia di anzianità compresa tra i venti e trenta anni, non risultante iscritto in uno dei registri indicati nell'articolo 7, comma 2, della l.r. n. 15 del 2012, rimarrebbe assoggettato al pagamento della tassa dovuta in via ordinaria.

Il giudice rimettente ritiene dirimente e rilevante la questione di legittimità costituzionale della disposizione regionale, sollevata per la risoluzione della controversia, proprio in ragione della necessità di avere chiarezza su quale normativa, statale o regionale, si debba applicare alla fattispecie sottoposta al suo giudizio. Infatti, in corso di causa è stato accertato che l'autoveicolo del ricorrente non era iscritto in alcun registro così come prescritto dalla legge regionale, per cui nel merito la questione di legittimità costituzionale è ritenuta non manifestamente infondata per violazione dei suddetti parametri costituzionali.

Essa s'incentrerebbe sostanzialmente sulla "possibilità" di una legge regionale di «(non può) escludere esenzioni, detrazioni e deduzioni già previste dalla legge statale» per un tributo derivato, quale è la tassa automobilistica (sentenza n.288/2012 della Corte costituzionale richiamata dal giudice rimettente) e quindi di porre in essere «una disciplina che, in palese obliterazione della norma statale e del beneficio da essa testualmente previsto in favore di tali categorie di veicoli restringesse il campo di fruibilità dell'esenzione, (prevedendo che non lo fossero i veicoli ultraventennali privi dell'iscrizione in uno dei registri tenuti dagli enti riconosciuti)», richiedendo requisiti ulteriori per l'ottenimento del beneficio fiscale.

Quanto all'irrelevanza ed alla manifesta infondatezza della questione ai fini della risoluzione del giudizio, asserita da parte resistente, la Regione eccepisce che risulta comprovato per tabulas che, nel 2013, il contribuente non fosse in possesso [...] di alcuna iscrizione negli idonei registri, comprovante l'interesse storico e collezionistico della propria autovettura, iscrizione che già la disciplina nazionale, prima che regionale, vigente, richiedeva», fatto questo che escludeva che egli potesse richiedere l'esenzione prevista, interpretando erroneamente il presupposto di diritto che l'avrebbe legittimato a richiedere il beneficio fiscale. Peraltro, il giudice rimettente, sempre secondo la difesa della Regione, «pur dando espressamente atto che il ricorrente non era in possesso di alcuna documentazione attestante l'accertamento di interesse storico e collezionistico del veicolo, ha, tuttavia, del tutto inopinatamente ed ingiustificatamente ritenuto la rilevanza della questione di legittimità costituzionale della legge regionale, reputando, ma a questo punto del tutto erroneamente, che la preclusione derivi al ricorrente dalla sola legge regionale».

Inoltre, la Regione insiste che, se da un lato, in forza della disciplina nazionale di cui all'articolo 63, comma 3, della legge n. 342 del 2000, fino al 2009, «in assenza di una specifica disciplina procedimentale regolante la certificazione dei requisiti», era ritenuta sufficiente una mera attestazione dell'interesse storico del veicolo rilasciata dall'ASI, dall'altro, tuttavia, dall'entrata in vigore del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti 17 dicembre 2009 (applicabile ratione temporis alla fattispecie oggetto del giudizio), invece, «l'esenzione fiscale è subordinata al rilascio della predetta certificazione, che avviene contestualmente alla presentazione della domanda di iscrizione».

Pertanto non si sarebbe «verificato il presupposto che il giudice rimettente pone alla base della ritenuta non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale, ossia che la legge regionale abbia dettato una disciplina innovativa e restrittiva delle condizioni di esenzione, prevedendo che non potessero fruirne i veicoli ultraventennali privi dell'iscrizione in uno dei registri tenuti dagli enti riconosciuti, quando invece essa ha ricalcato il contenuto di disposizioni statali vigenti».

La Regione ritiene pertanto che, rispetto alla legge statale applicabile *ratione temporis* (2013) la legge regionale sia legittima, poiché essa si limita ad introdurre una semplice formalità, consistente nella produzione alla Regione stessa, quale ente beneficiario della tassa automobilistica da parte dell'ASI, della medesima certificazione richiesta dalla legislazione statale, non richiedendo nulla in più rispetto ai requisiti e alle condizioni stabilite dalla normativa nazionale, sia per ciò che attiene alla classificazione dei veicoli di interesse storico e collezionistico, sia per ciò che attiene alla prova di tali requisiti ai fini fiscali.

La Corte costituzionale giudica non fondata l'eccezione d'inammissibilità per difetto di rilevanza avanzata dalla Regione, in quanto spetta al giudice rimettente il giudizio di rilevanza, dovendo la Corte limitarsi ad accertare una sufficiente motivazione che non sia contraddittoria ed *ictu oculi* erronea (sentenze 41/2011 e 71/2015). La Corte giudica altresì infondata l'eccezione di manifesta infondatezza del richiamo al parametro invocato dell'articolo 117, quarto comma Costituzione in quanto errato, poiché dall'esame del testo del ricorso emerge con chiarezza, sia pure implicitamente, il corretto riferimento all'articolo 117, secondo comma, lettera e) Costituzione che afferma la competenza esclusiva statale in materia di sistema tributario.

La normativa statale esaminata al fine del giudizio è quella applicabile *ratione temporis*, anno 2013 anno di imposta della tassa automobilistica di cui si richiede il pagamento, non rilevando il processo di modifica subito dall'articolo 63 della legge 342/2000 nel corso del tempo. Non è corretta la ricostruzione normativa prospettata dalla Regione, che afferma che dall'entrata in vigore del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti 17 dicembre 2009, anche a livello statale *«l'esenzione fiscale è subordinata al rilascio della predetta certificazione, che avviene contestualmente alla presentazione della domanda di iscrizione»*, poiché il comma 3 del citato articolo 63 della legge n. 342 del 2000, si limitava a prevedere, ai fini dell'applicazione dell'esenzione dalla tassa automobilistica, che i veicoli di «particolare» interesse storico e collezionistico fossero «individuati, con propria determinazione dall'ASI e, per i motoveicoli, anche dalla FMI».

Con sentenza 209/2018, la Corte nell'esaminare la suddetta disposizione statale aveva già avuto modo di affermare che ai fini del riconoscimento del relativo regime di favore non è prevista alcuna iscrizione nei registri tenuti dall'ASI o dalla FMI: *l'esenzione, infatti, da un lato dipende dall'accertamento costitutivo demandato ai suddetti enti, ma, dall'altro, tale accertamento «non ha effetto “ad rem”, è limitato ad un elenco analitico di modelli e marche, ed ha portata generale e astratta, riferita, cioè, a categorie complessive di veicoli (nella specie, immatricolati da oltre vent'anni con determinate caratteristiche tecniche)»* (cfr. in senso conforme Corte di cassazione, sezione tributaria, ordinanza 20 luglio 2018, n. 19421).

La norma statale non è stata mutata e non poteva esserlo in senso giuridicamente proprio, dalla circostanza che l'ASI, nelle determinazioni assunte adottate a partire dall'anno 2011 in riferimento ad essa, abbia mutato la prassi fino ad allora adottata (richiesta del possesso dei requisiti previsti dal proprio regolamento tecnico nazionale) con l'esplicito richiamo, con il solo obiettivo di introdurre un'unica qualifica e procedura, valida sia per la circolazione che per ottenere i benefici fiscali in materia di tasse automobilistiche) il citato d.m. 17 dicembre 2009, attinente alla disciplina e alla circolazione stradale dei veicoli di interesse storico e collezionistico, e con la richiesta, anche per l'applicazione dei benefici fiscali, dell'iscrizione, a titolo oneroso, nei propri registri.

Infatti non si può ritenere che la “valenza” di legge di una disciplina fiscale statale, che rimette all'ASI, ente privato di tipo associativo, la mera individuazione, nell'ambito delle categorie elencate direttamente dal comma 2, cioè quella dei veicoli di particolare interesse storico e collezionistico, possa essere fatta modificata dai requisiti aggiuntivi introdotti successivamente dall'ASI, si ricorda ente privato di tipo associativo, a seguito della scelta di procedere ad una variazione della prassi fino ad allora seguita. La conferma che, per l'esenzione fiscale dei veicoli di particolare interesse storico e collezionistico dal pagamento della tassa automobilistica, non rilevasse la loro circolazione, si desume peraltro anche dal comma 4 dell'art. 63 della legge n. 342 del 2000, il quale,

nella formulazione vigente *ratione temporis*, stabiliva che i veicoli di cui ai commi 1 e 2 fossero assoggettati, “in caso di utilizzazione sulla pubblica strada”, ad una tassa di circolazione forfettaria annua. La disposizione, infatti, prevede come mera eventualità la “utilizzazione sulla pubblica strada”, e quindi evidenzia che la suddetta esenzione dalla tassa automobilistica era riconosciuta a prescindere dalla circolazione, in ragione di altre caratteristiche dei veicoli «di particolare interesse storico e collezionistico», individuate direttamente dal comma 2 dell’articolo 63, consistenti nell’essere gli stessi costruiti specificamente per le competizioni o a scopo di ricerca o aventi rilievo industriale, sportivo, estetico o di costume.

La Corte precisa che la disciplina della circolazione stradale dei veicoli di interesse storico e collezionistico è fattispecie distinta e diversa da quella dell’esenzione fiscale disposta dall’articolo 63 della legge n. 342/2000 per i veicoli di «particolare» interesse storico e collezionistico. Con la sentenza 455/2005 si è affermato che l’articolo 60, comma 4, del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 (Nuovo codice della strada) *“individua i veicoli di interesse storico e collezionistico al solo fine di regolarne la circolazione stradale, subordinandola a pena di sanzioni amministrative, al possesso dei requisiti indicati nel regolamento di attuazione per tale tipo di veicoli: commi 5 e 6 del medesimo articolo e non può estendersi al diverso ambito settoriale dell’esenzione dalla tassa automobilistica sia perché tale esenzione trova una compiuta e specifica disciplina nel citato art. 63 della legge n. 342/2000, sia perché la norma agevolativa fa riferimento a veicoli di diversa valenza definitoria e cioè a veicoli di “particolare” interesse storico e collezionistico e non a quelli di mero interesse storico e collezionistico”*. La distinzione di finalità, evidenziate già nella sentenza 455/2005 tra le previsioni del Codice della strada e le previsioni contenute nella legge 342/2000 in materia fiscale in tema di veicoli d’antan, è stata confermata dalla Corte di Cassazione sezione tributaria, sentenza 15 febbraio 2013, n. 3837, per cui è assodato che le disposizioni dettate dal Codice della Strada non esplicano nessun effetto in ordine al regime fiscale applicabile ai suddetti veicoli.

La questione di legittimità sollevata è fondata, poiché non era consentito al legislatore regionale, in tema di tassa automobilistica relativa al 2013, ridurre la portata dell’esenzione prevista dal legislatore statale, per i veicoli di «particolare» interesse storico e collezionistico, dal comma 2 dell’art. 63 della legge n. 342 del 2000, subordinando detta esenzione a requisiti ulteriori rispetto a quelli stabiliti dalla legge statale.

La Corte ricorda che l’articolo 8, comma 2, del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 (Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario), stabilisce che “[f]ermi restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale, le regioni disciplinano la tassa automobilistica regionale”.

Pertanto la disposizione di cui sopra è da considerarsi quale parametro interposto a cui le Regioni devono attenersi nell’esercizio della propria competenza legislativa, e costituisce quindi principio di coordinamento del sistema tributario. La giurisprudenza della Corte, sentenza 288/2012, in merito a tale articolo, ha affermato che: *“...la formulazione del comma 2 si inferisce, infatti, non già la natura di tributo proprio della tassa automobilistica regionale, la volontà del legislatore di riservare ad essa un regime diverso rispetto a quello stabilito per gli altri tributi derivati, attribuendone la disciplina alle Regioni, senza che questo comporti una modifica radicale di quel tributo, come anche confermato dall’inciso “fermi restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale”*.

L’articolo 7, comma 2, della legge regionale dell’Emilia-Romagna n. 15 del 2012, nel subordinare l’esenzione fiscale dei veicoli di «interesse storico o collezionistico» (tra l’altro) all’iscrizione in uno dei registri previsti dall’art. 60 codice della strada, implicitamente richiede la medesima iscrizione anche per l’esenzione dei veicoli rientranti nel sottoinsieme costituito dai veicoli di «particolare» interesse storico e collezionistico di cui al comma 2 dell’art. 63 della legge n. 342 del 2000, iscrizione questa non prevista dalla legge statale per l’attribuzione del beneficio. La legge regionale viola quindi gli articoli 117, secondo comma, lettera e), Costituzione, per lesione della

competenza statale esclusiva sul sistema tributario dello Stato e 119, secondo comma, Costituzione per il mancato rispetto dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, poiché appunto richiede, ai fini dell'esenzione, requisiti non previsti dall'articolo 63, comma 2, della legge n. 342 del 2000, restringendo in modo evidente la portata della *fattispecie agevolativa statale e, modificandola in peius, eccedendo il vincolo dei «limiti massimi di manovrabilità» previsti dall'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 68 del 2011.*

La Corte non sanziona con il giudizio di illegittimità costituzionale invece quella parte della disposizione regionale che amplia la portata del beneficio fiscale dell'esenzione, di cui all'articolo 63, comma 2, della legge n. 342 /2000, estendendola al più generale insieme dei veicoli di interesse storico o collezionistico, sia pure alla condizione della sussistenza dei requisiti specifici di iscrizione, non ritenendo che l'ampliamento del beneficio fiscale possa aver *valicato il limite massimo di manovrabilità stabilito dal principio di coordinamento di cui al comma 2 dell'art. 8 del d.lgs. n. 68 del 2011. L'ampliamento del regime di esenzione della tassa automobilistica non eccede quindi l'autonomia impositiva regionale, non risultando in contrasto nemmeno con i principi dell'ordinamento tributario cui comunque, anche nei maggiori margini di manovrabilità, la legislazione regionale è vincolata* (sentenze n. 118/2017 e n. 102 /2008).

In considerazione della *perdurante inattuazione* della legge 5 maggio 2009, n. 42, (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione), per evitare *la compressione dell'autonomia finanziaria delle Regioni e degli enti locali* (sentenza 169/2017) la Corte chiarisce la specifica natura assunta dalla tassa automobilistica a seguito dell'entrata in vigore dell'articolo 8, comma 2 del decreto legislativo 68/2011.

La*disposizione si struttura distinguendo: a) i tributi propri autonomi (o “propri in senso stretto”) “ceduti”, ovvero quelli che il comma 1 prevede possano essere istituiti e interamente disciplinati (o anche soppressi) con legge regionale; b) la tassa automobilistica, la cui disciplina, dal comma 2, è demandata alle Regioni «entro i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale»; c) i tributi qualificati, dal comma 3, come «propri derivati».*

In questa sistemica il legislatore ha attribuito alla tassa automobilistica una valenza differenziata, sia rispetto ai tributi propri autonomi (siano essi “originari” o, nei termini di cui sopra, “ceduti”), sia rispetto ai tributi propri derivati, configurandola come un tributo proprio derivato particolare, parzialmente “ceduto”, in quanto alle Regioni è riconosciuto un più ampio margine di autonoma disciplina, limitato dal vincolo, unidirezionale, di non superare il limite massimo di manovrabilità stabilito dalla legge statale.

..... la tassa automobilistica, di cui all'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 68 del 2011, si configura come un tertium genus, rispetto al quale le Regioni possono sviluppare una propria politica fiscale che, senza alterarne i presupposti strutturali (in quanto la tassa automobilistica continua a partecipare della natura dei tributi propri derivati) e senza superare i limiti massimi di manovrabilità definiti dalla legge statale, possa rispondere a specifiche esigenze di differenziazione.

Nel ripercorrere la “storia” legislativa della tassa automobilistica a partire dal decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), in cui essa fu la prima imposta di rilievo interamente “attribuita” alle Regioni, e poi attraverso i lavori preparatori e le intese previste dalla legge delega 42 del 2009, emerge nel contesto del nuovo federalismo fiscale attuativo di essa, la volontà di differenziare la tassa automobilistica, connotandola con un maggiore livello di autonomia rispetto a quello degli altri tributi propri derivati.

Il legislatore statale ha quindi scelto di declinare in modo peculiare la competenza legislativa regionale sulla tassa automobilistica, che, da un lato, in quanto non interamente “ceduta” alle Regioni,continua a ricadere tra i tributi propri derivati, ma dall'altro, all'interno di tale categoria, assume caratteristiche distinte, in quanto il principio di coordinamento di cui al comma

2 del medesimo art. 8 introduce un più ampio margine alla competenza legislativa regionale – da esercitarsi, in ogni caso, nel rispetto dei principi dell'equilibrio di bilancio di cui all'art. 81 Cost. e senza alcuna ricaduta sulle finanze statali, e cioè che la modifica apportata non comporti una pressione tributaria maggiore di quella derivante dall'applicazione dell'aliquota massima consentita, nel rispetto di tale limite il legislatore regionale può prevedere esenzioni o detrazioni.