

CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **30/1961** (ECLI:IT:COST:1961:30)

Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**

Presidente: **CAPPI** - Redattore: - Relatore: **FRAGALI**

Udienza Pubblica del **15/03/1961**; Decisione del **25/05/1961**

Deposito del **09/06/1961**; Pubblicazione in G. U.

Norme impugnate:

Massime: **1239 1240 1241**

Atti decisi:

N. 30

SENTENZA 25 MAGGIO 1961

Deposito in cancelleria: 9 giugno 1961.

Pubblicazione in "Gazzetta Ufficiale" n. 148 del 17 giugno 1961,

Pres. CAPPI - Rel. FRAGALI

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Avv. GIUSEPPE CAPPI, Presidente - Prof. GASPARE AMBROSINI - Dott. MARIO COSATTI - Prof. FRANCESCO PANTALEO GABRIELI - Prof. GIUSEPPE CASTELLI AVOLIO - Prof. ANTONINO PAPALDO - Prof. NICOLA JAEGER - Prof. GIOVANNI CASSANDRO - Prof. BIAGIO PETROCELLI - Dott. ANTONIO MANCA - Prof. ALDO SANDULLI - Prof. GIUSEPPE BRANCA - Prof. MICHELE FRAGALI - Prof. COSTANTINO MORTATI - Prof. GIUSEPPE CHIARELLI, Giudici,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale degli artt. 3, 4 e 281 del T.U. delle leggi sulle imposte dirette, approvato con D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, promosso con ordinanza emessa il 16 marzo 1960 dalla Commissione distrettuale delle imposte dirette di Pescara su ricorso di Merenda Francesco contro l'Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Pescara, iscritta al n. 44 del Registro ordinanze 1960 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 112 del 7 maggio 1960.

Vista la dichiarazione di intervento del Presidente del Consiglio dei Ministri;

udita nell'udienza pubblica del 15 marzo 1961 la relazione del Giudice Michele Fragali;

uditi l'avv. Rosario Mazzone, per il Merenda, ed il sostituto avvocato generale dello Stato Umberto Coronas, per l'Amministrazione delle finanze e per la Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Ritenuto in fatto:

1. - Con atto 9 gennaio 1960, l'avv. Francesco Merenda ricorreva avverso l'iscrizione a ruolo eseguita, in via provvisoria, a suo carico, dall'Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Pescara, per l'imposta di ricchezza mobile cat. C/1, relativa all'anno 1960. Osservava che l'Ufficio si era avvalso della facoltà conferita dall'art. 281 del T.U. delle leggi sulle imposte dirette 29 gennaio 1958, n. 645, secondo il quale, per il 1960, l'imposta predetta avrebbe dovuto iscriversi in via provvisoria nella misura corrispondente ai redditi prodotti nel 1958, risultanti dalla dichiarazione presentata nel 1959, senza tener conto che, in questa, era compreso il reddito una tantum di lire 1.430.000 di ricavo lordo, derivante da compenso di commissario giudiziario nel concordato preventivo Liberatore; il quale reddito avrebbe potuto dare luogo ad iscrizione provvisoria per un periodo di imposta non superiore a quello di un anno solare, mentre nella specie era stato tenuto a base dell'iscrizione per diciotto mesi, vale a dire, dal 1 luglio 1959 al 31 dicembre 1960.

La Commissione distrettuale di Pescara, con ordinanza 16 marzo 1960, rimetteva a questa Corte il giudizio sulla questione di legittimità costituzionale, proposta dal ricorrente in una memoria, riguardo agli artt. 3, 4 e 281 del citato T.U. in relazione agli artt. 76 e 77 della Costituzione, per il riflesso che erano stati superati i limiti della delegazione prevista nell'art. 63 della legge 5 gennaio 1956, n. 1, sulla cui base il Testo unico era stato emanato. L'ordinanza riteneva la rilevanza della proposta questione, siccome intesa ad accertare un eventuale ipotesi di mancanza del potere normativo da parte del Governo; e considerava che la questione proposta non appariva manifestamente infondata, attenendo ai principi di retta interpretazione della legge in forza della quale si è proceduto all'applicazione del tributo.

L'ordinanza veniva notificata il 29 marzo 1960 all'avv. Merenda. Il 30 successivo veniva notificata al direttore dell'Ufficio delle imposte dirette di Pescara e alla Presidenza del Consiglio dei Ministri. Il 25 marzo 1960 veniva comunicata ai Presidenti della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica e il 7 maggio 1960 veniva pubblicata nella Gazzetta ufficiale della Repubblica.

2. - Innanzi a questa Corte l'avv. Merenda deduce che l'art. 63 della suddetta legge 5 gennaio 1956, n. 1, aveva dato al Governo la facoltà di includere nei testi unici soltanto le modifiche necessarie per un migliore coordinamento, per l'adattamento delle disposizioni all'esigenza di semplificazione nell'applicazione dei tributi e a quella di una razionale organizzazione dei servizi, per il perfezionamento delle norme concernenti l'attività dell'Amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento dei redditi. Invece, con gli artt. 3, 4 e 281 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, senza alcuna correlazione con tali criteri, è stato

modificato il periodo di imposta determinato dalla legge 11 gennaio 1951, n. 25, e dalla legge 5 gennaio 1956, n. 1, facendolo coincidere con l'anno solare anziché con l'anno finanziario, si è innovato sul modo di commisurare l'imposta prescritto da tali leggi, riferendolo al reddito prodotto nel periodo di competenza dell'imposta, anziché al reddito prodotto nel periodo anteriore; è stata imposta l'iscrizione a ruolo per il secondo semestre 1960, sulla base della dichiarazione del 1959, modificando, anche per questa parte, le leggi predette.

L'avv. Merenda osserva che il principio della tassazione per esercizio finanziario stabilito nell'art. 18 della legge 11 gennaio 1951, n. 25, era stato ribadito da quella 5 gennaio 1956, n. 1, la quale si richiama espressamente ai principi della legge precedente. Perciò non potevano formare oggetto della delegazione le norme di questa legge relative al periodo di imposizione e al modo di commisurazione del tributo.

Richiama la giurisprudenza di questa Corte, secondo la quale, per quanto ampie siano le facoltà delegate al Governo, esse non possono estendersi fino a dettare norme in contrasto con quelle contenute nella legge di delegazione. Era stata data facoltà al Governo di eliminare le disposizioni che contrastassero con i principi contenuti nella legge 11 gennaio 1951, n. 25, e nella stessa legge di delegazione, e, quindi, i limiti della delegazione dovevano intendersi posti nel senso che queste leggi andavano rispettate, non emendate. La stessa relazione alla legge di delegazione osservava che il potere del Governo riguardava la formazione di testi di norme organiche dalle quali fossero escluse quelle in contrasto con la legge 11 gennaio 1951, n. 25.

Il coordinamento che rientrava nel potere legislativo delegato concerneva, secondo l'avv. Merenda, il rapporto fra le leggi anteriori e le leggi nuove, non queste ultime leggi. Il potere di adattamento doveva soddisfare l'esigenza di semplificare l'applicazione dei tributi, di razionalizzare l'organizzazione dei servizi, e con esso non aveva nulla da vedere il cambiamento del periodo di imposizione o del sistema di commisurazione del tributo; anzi, costringendosi ad un rimborso o ad una duplice iscrizione a ruolo, veniva a complicarsi il sistema di accertamento. Nemmeno con il potere di perfezionare le norme ai fini dell'accertamento dei redditi avevano da vedere le modificazioni predette.

Peraltro, rileva l'avv. Merenda, la legge del 1951 ha voluto far combaciare il periodo di imposta con l'esercizio finanziario dello Stato, che è regolato da precise norme costituzionali; anche per questo la delegazione non poteva incidere sulla determinazione di quel periodo.

L'avv. Merenda deduce, inoltre, che l'art. 281 del T.U. del 1958, ponendo il reddito del 1958 come misura, sia pure provvisoria, dell'imposta dovuta per il secondo semestre del 1959 e per l'intero anno solare, costringe il contribuente ad anticipare somme di cui egli potrebbe non essere in grado di disporre e crea, in tal modo, un obbligo non consentito dalla legge di delegazione. La quale, con il richiamo espresso della legge del 1951, vuole che il contribuente paghi l'imposta soltanto sui redditi effettivamente conseguiti e, quindi, dopo averli conseguiti. L'avv. Merenda aggiunge che la situazione del contribuente è in tanto più aggravata, rispetto a quella fattagli dalle leggi del 1951 e del 1956, in quanto al rimborso di ciò che egli può aver pagato di più, avrebbe diritto solo dopo che sia prescritto il potere di rettifica della dichiarazione da parte dell'Ufficio delle imposte.

3. - L'Amministrazione delle finanze e la Presidenza del Consiglio dei Ministri deducono che gli artt. 3 e 4 della legge delegata, sottoponendo a tassazione il reddito effettivamente prodotto nel periodo di imposta preso a base per la tassazione stessa, hanno inteso eliminare le difficoltà create dall'art. 18 della legge 11 gennaio 1951, n. 25, che proiettava l'obbligazione tributaria, dal periodo di produzione del reddito, nell'esercizio successivo a quello della presentazione della dichiarazione, e così scindeva l'anno di produzione del reddito da quello di tassazione, la dove la legge stessa e quella 5 gennaio 1956, n. 1, intendevano assoggettare a tassazione il reddito effettivo. La Commissione parlamentare chiamata a dare il parere sul testo unico affermò che il ripristino del sistema di imposizione ad anno solare o ad esercizio

sociale non eccedeva i limiti della delegazione data al Governo, non soltanto perché era diretto ad eliminare i contrasti su esposti, ma anche perché risolveva un problema di tecnica tributaria, in quanto, con il sistema di tassazione ad esercizio finanziario, non viene mai colpito il reddito effettivo, né in prima tassazione, tanto vero che si è dovuto ragguagliare ad anno il reddito prodotto nel rateo del primo anno solare di attività, né alla cessazione, perché il reddito dell'anno solare in cui questa avviene non è utile ai fini della tassazione, non essendo più il contribuente soggetto di imposta, in modo che ne risultano cause di evasione fiscale. La modificazione del criterio di commisurazione dell'imposta ha perciò realizzato, secondo l'Amministrazione delle finanze e la Presidenza del Consiglio dei Ministri, quell'esigenza di semplificazione nell'applicazione dei tributi o di razionale organizzazione dei servizi che la delegazione doveva attuare.

Analogamente conforme a tali principi è l'art. 281, che detta disposizioni di transizione dal vecchio al nuovo sistema: erano necessarie, per il primo periodo di imposizione, iscrizioni provvisorie a ruolo e successivi conguagli, senza di che non si sarebbe coronato il fine di un'imposizione rapportata al periodo di competenza. L'osservazione dell'avv. Merenda circa la possibile gravosità per il contribuente dell'onere di anticipare somme che gli potrebbero essere rimborsate, esula dal thema decidendi, perché attiene ad una non denunciata pretesa violazione del principio della capacità contributiva sancito nell'art. 53 della Costituzione; e, comunque, la violazione non sussisterebbe, perché il rapporto fra la capacità contributiva del cittadino e l'ammontare del tributo va riferito, non ad ogni singolo contribuente, bensì alla maggioranza dei medesimi, al sistema tributario nel suo insieme e non alle singole imposte.

Considerato in diritto:

1. - L'ordinanza della Commissione distrettuale delle imposte di Pescara e, più specificatamente, le deduzioni prodotte dall'avv. Merenda innanzi alla Commissione suddetta, rilevano che gli artt. 3, 4 e 281 del T.U. delle leggi sulle imposte dirette, approvato con D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, hanno violato le norme stabilite dalla legge 5 gennaio 1956, n. 1, e da quella anteriore 11 gennaio 1951, n. 25, che, in osservanza dei criteri dettati dalla norma di delegazione contenuta nell'art. 63 della prima delle due leggi citate, nella formazione del testo unico non avrebbero dovuto essere innovate: si è fatto coincidere il periodo di imposta con l'anno solare anziché con quello finanziario, si è statuito che il tributo deve essere commisurato ai presupposti esistenti in ciascun periodo di imposta anziché sul reddito conseguito nell'anno solare precedente a quello finanziario, si è, infine, disposta, per il secondo semestre del 1960, la iscrizione a ruolo provvisoria dei tributi sulla base della dichiarazione del 1959, così obbligando il contribuente ad anticipare allo Stato l'imposta, anziché a corrisponderla sulla base del reddito effettivamente conseguito.

L'assunto non ha fondamento.

2. - La delegazione aveva confini assai estesi. Le norme da riunire dovevano essere coordinate fra loro, dovevano essere adattate all'esigenza di semplificazione nell'applicazione dei tributi e a quella di una razionale organizzazione dei servizi, dovevano essere perfezionate nelle parti che regolavano l'attività della Amministrazione finanziaria in ordine all'accertamento dei redditi.

Ora, la determinazione di un periodo di imposta diverso da quello fissato dall'art. 18 della legge 11 gennaio 1951, n. 25, attuava, senza dubbio, il fine di semplificazione nell'applicazione dei tributi che, mediante la delegazione, doveva essere conseguito, perché faceva coincidere il tempo della imposizione con quello della produzione del reddito; in modo che l'obbligazione tributaria non si staccava, nel suo sorgere, dal tempo in cui se ne avverava il presupposto, e la

sua entità poteva meglio commisurarsi al presupposto stesso. Risultava, in tal modo, ridotta di importanza la denuncia di cessazione, che non avrebbe dato luogo a sgravi, non esimendo il contribuente dall'obbligo della dichiarazione (art. 30 e 144 T.U.), e si eliminava la necessità di rapportare all'esercizio finanziario il periodo di percezione del reddito. Donde erano notevoli le agevolazioni all'attività di accertamento.

La commissione parlamentare chiamata a dare il suo parere sul progetto di testo unico aveva rilevato che l'art. 18 della legge del 1951, in realtà, non colpiva il reddito effettivo, sia nella prima tassazione, perché il problema di tecnica tributaria, che la legge stessa aveva fatto sorgere, era stato risolto mediante l'accorgimento di ragguagliare ad anno il reddito prodotto nel rateo del primo anno solare, sia nel caso di cessazione, perché la norma contenuta nell'articolo predetto non permetteva di determinare il reddito dell'anno solare in cui avveniva la cessazione, essendo tale reddito inutile ai fini della tassazione, dato che il contribuente non era più soggetto di imposta per la intervenuta cessazione; il che spesso era causa di facili forme di evasione legale. Eliminare questi inconvenienti voleva dire, oltre che semplificare, portare ad una più razionale organizzazione i servizi di accertamento e perfezionare le disposizioni che ne concernevano l'attività; finalità tutte cui pure il Governo doveva tendere, secondo la volontà della norma delegante.

3. - È esatto che, come osserva il Merenda, per l'espresso dettato della norma di delegazione, nel testo unico non dovevano essere comprese "le disposizioni in contrasto con i principi" contenuti nella legge 11 gennaio 1951, n. 25, e nella legge 5 gennaio 1956, n. 1.

Senonché, mantenere i principi desumibili dalle leggi precedenti non valeva mantenerne le norme. Quella delegante distingueva fra disposizioni e principi; e faceva questa distinzione appunto perché imponeva di rispettare, delle leggi sopradette, soltanto le linee sostanziali, non anche le norme che tendevano al sistema accolto, senza costituirne elemento strutturale.

Non era cardine della legge 11 gennaio 1951, n. 25 (di cui quella 5 gennaio 1956, n. 1, è integrativa, com'è detto nella sua intitolazione), la norma per la quale l'imposta doveva essere applicata con riferimento all'anno finanziario e andava commisurata al reddito conseguito nell'anno solare precedente. Ne era, invece, base sostanziale il principio per cui il periodo di imposta andava ravvicinato a quello di maturazione del reddito. Lo aveva affermato la relazione di maggioranza, con la quale la quarta commissione permanente della Camera dei Deputati aveva accompagnato all'Assemblea il testo del progetto che poi divenne la legge del 1951; e già prima la relazione ministeriale alla detta legge lo aveva fatto intendere quando aveva osservato che, in un periodo di variazioni sensibili della moneta, è sentita con particolare intensità l'esigenza di quell'avvicinamento, e quando aveva rilevato che l'ordinamento anteriore si risolveva in una sperequazione rispetto alle diverse categorie di redditi, in relazione ai diversi metodi di accertamento e di percezione dell'imposta, recando allo Stato il danno del ritardo nell'adeguamento del gettito dei tributi diretti. Aveva avvertito, altresì, la predetta relazione ministeriale che la norma per cui la imposta è dovuta per l'esercizio finanziario ed è commisurata sui redditi conseguiti nell'anno solare precedente, era un "passo" verso la meta del ravvicinamento auspicato; il che vuol dire che la norma ricordata avviava al conseguimento dei propositi che avevano ispirato la riforma, ma non era suscettibile di realizzarsi. Doveva perciò considerarsi un mezzo, non un limite dell'intento perequativo che il ravvicinamento dei due periodi doveva attuare. E l'art. 3 T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, denunciato dalla ordinanza della Commissione distrettuale delle imposte di Pescara, che sostituì come periodo d'imposta l'anno solare all'anno finanziario del bilancio statale, ha costituito un ulteriore "passo" verso la realizzazione del disegno prospettato dalla relazione ministeriale alla legge del 1951; vale a dire, più che opporsi ai principi presupposti da questa legge, adeguò gli strumenti tecnici della riforma ai suoi presupposti sostanziali, per renderli meglio operanti e rafforzarne il valore, quindi, senza negarli o sostituirli.

Così essendo, nessun limite posto al potere delegato risulta infranto.

4. - L'avvocato Merenda obietta ancora, da un lato, che, per quanto ampia possa essere la delegazione, essa, secondo la giurisprudenza di questa Corte, non può intendersi data per innovare anche le norme contenute nella legge delegante; e, dall'altro, che il mutamento del periodo di imposta statuito con la legge delegata, mentre si oppone allo scopo cui mirava la legge del 1951, di far coincidere il periodo di imposta con quello del bilancio statale, conduce ad una iscrizione a ruolo di valore provvisorio e a conguagli successivi, quindi a complicazioni, non a semplificazioni, nell'attività di accertamento, come, invece, esigeva la norma delegante.

Il primo rilievo non è però conferente quando, come nella specie, la norma delegante consente, secondo quanto si è detto, una scelta di mezzi nella cornice di un rigore limitato da principi sostanziali. In tal caso non si potrà aver dubbi sulla legittimità delle disposizioni della legge delegata che, rispettando questi principi, si adagia su meccanismi meglio rispondenti alle necessità pratiche cui la norma delegante impone di dare soddisfazione.

Il secondo rilievo non ha pregio, né per ciò che concerne l'assunto contrasto fra l'art. 4 del testo unico e il principio di riferimento al periodo di vigore del bilancio statale, né per quanto riguarda l'assunta violazione del limite della semplificazione posto dalla norma delegante.

Precisato, come si è fatto, che fine specifico della riforma del 1951 fu quello di avvicinare il periodo d'imposta a quello di produzione del reddito, resta escluso che si sia voluto rendere omogenei nel tempo il periodo d'imposta e quello dell'esercizio del bilancio statale e rimane anzi assodato che la scelta del periodo di durata di questo esercizio fu scelta di semplice modalità di applicazione del suddetto principio di ravvicinamento.

D'altro canto, il principio dell'iscrizione provvisoria non è ignoto alla legge 11 gennaio 1951, n. 25, che lo applica all'art. 3, all'art. 19, all'art. 20, all'art. 46. La norma delegante, nel porre il limite del rispetto dei principi accolti dalla legge di cui faceva parte e da quella anteriore, ha, pertanto, valutato come non contrastante al fine di semplificazione, che era nel compito del Governo, la regola dell'iscrizione provvisoria; ed è a questa constatazione che deve fermarsi l'indagine circa la legittimità costituzionale degli artt. 3, 4 e 281 del T.U. del 1958, quando la si prospetta, come nella specie, sotto il profilo della osservanza dei vicoli posti nell'art. 76 della Costituzione. Peraltro, l'art. 46 della legge del 1951 ha contenuto di transizione identico a quello che è oggetto dell'impugnato art. 281 del testo unico, il quale, anche sotto questo profilo, risulta legittimato.

5. - Non è fondato, infine, opporre che l'iscrizione provvisoria gravi il contribuente del dovere di anticipare il pagamento di un'imposta che potrebbe risultare in tutto o in parte non dovuta.

L'osservazione può riferirsi soltanto alle leggi del 1951 e del 1956, che contengono, come si è detto, il principio di iscrizione provvisoria; ma nessuna disposizione di tali leggi è stata denunciata per contrasto con norme della Costituzione.

Comunque, va rilevato che l'iscrizione provvisoria presuppone sempre l'accertamento dell'esistenza di una obbligazione tributaria per il periodo di competenza, e che l'adempimento di questa obbligazione non ne risulta anticipato, perché trova ragione in un accertamento che ha forza esecutoria come atto amministrativo, in modo da rendere esigibile l'imposta anche se l'atto, essendo ancora suscettibile d'impugnazione, non rivesta intanto il carattere dell'immutabilità.

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale, proposta con l'ordinanza della Commissione distrettuale delle imposte dirette di Pescara del 16 marzo 1960, degli artt. 3, 4 e 281 del T.U. delle leggi sulle imposte dirette, approvato con D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, e con riferimento agli artt. 76 e 77 della Costituzione.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 25 maggio 1961.

GIUSEPPE CAPPI - GASPARE AMBROSINI - MARIO COSATTI - FRANCESCO PANTALEO
GABRIELI - GIUSEPPE CASTELLI AVOLIO - ANTONINO PAPALDO - NICOLA JAEGER - GIOVANNI
CASSANDRO - BIAGIO PETROCELLI - ANTONIO MANCA - ALDO SANDULLI - GIUSEPPE
BRANCA - MICHELE FRAGALI - COSTANTINO MORTATI - GIUSEPPE CHIARELLI.

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.