

CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **109/1973** (ECLI:IT:COST:1973:109)

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

Presidente: **BONIFACIO** - Redattore: - Relatore: **ASTUTI**

Udienza Pubblica del **30/05/1973**; Decisione del **26/06/1973**

Deposito del **05/07/1973**; Pubblicazione in G. U.

Norme impugnate:

Massime: **6769**

Atti decisi:

N. 109

SENTENZA 26 GIUGNO 1973

Deposito in cancelleria: 5 luglio 1973.

Pubblicazione in "Gazz. Uff." n. 176 dell'11 luglio 1973.

Pres. BONIFACIO - Rel. ASTUTI

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Prof. FRANCESCO PAOLO BONIFACIO, Presidente - Dott. GIUSEPPE VERZÌ - Dott. GIOVANNI BATTISTA BENEDETTI - Dott. LUIGI OGGIONI - Dott. ANGELO DE MARCO - Avv. ERCOLE ROCCHETTI - Prof. ENZO CAPALOZZA - Prof. VINCENZO MICHELE TRIMARCHI - Prof. VEZIO CRISAFULLI - Dott. NICOLA REALE - Prof. PAOLO ROSSI - Avv. LEONETTO AMADEI - Prof. GIULIO GIONFRIDA - Prof. EDOARDO VOLTERRA - Prof. GUIDO ASTUTI, Giudici,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 5, primo comma, della legge 29 dicembre

1962, n. 1744 (nuove disposizioni per l'applicazione delle leggi di registro, dell'imposta generale sull'entrata e del bollo ai contratti di locazione dei beni immobili urbani), promosso con ordinanza emessa l'8 marzo 1971 dal tribunale di Genova nel procedimento civile vertente tra l'Azienda municipalizzata gas e acqua di Genova e l'Amministrazione delle finanze dello Stato, iscritta al n. 242 del registro ordinanze 1971 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 233 del 15 settembre 1971.

Visto l'atto d'intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nell'udienza pubblica del 30 maggio 1973 il Giudice relatore Guido Astuti;

udito il sostituto avvocato generale dello Stato Giorgio Azzariti, per il Presidente del Consiglio dei ministri.

Ritenuto in fatto:

Nel corso di un giudizio di opposizione ad ingiunzione promosso dall'Azienda municipalizzata gas e acqua di Genova e dalla società a.r.l. Trieste nei confronti dell'Ufficio del registro di Genova, il tribunale di quella città, parzialmente accogliendo le eccezioni degli opposenti, ha proposto questione di legittimità costituzionale dell'art. 5, comma primo, della legge 29 dicembre 1962, n. 1744, per contrasto con gli artt. 3, primo comma, e 53 della Costituzione.

Ad avviso del giudice a quo il principio di eguaglianza sarebbe violato dalla norma impugnata, nella parte in cui dispone una sopratassa pari a sei volte l'ammontare dell'imposta nel caso di omesso o ritardato pagamento dell'imposta di registro per i contratti di locazione degli immobili urbani, sotto molteplici profili: in primo luogo per la ingiustificata omogeneità del trattamento previsto per l'evasore dell'imposta, che occulta l'esistenza stessa del presupposto, e per colui che solo omette o ritarda il pagamento di annualità successive; in secondo luogo per la ingiustificata disparità di trattamento tra i contratti di locazione degli immobili urbani ed altri contratti soggetti a registrazione, essendo la sopratassa prevista per i primi macroscopicamente superiore a quella contemplata in via generale dall'art. 103 r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269; infine per la incompatibilità tra il carattere irrazionalmente gravatorio della disciplina impugnata e la generale disciplina dell'inadempimento delle obbligazioni pecuniarie. Nell'ordinanza si afferma, inoltre, il contrasto della norma impugnata con il principio della ripartizione dell'onere tributario tra i cittadini in ragione della capacità contributiva di ciascuno.

L'ordinanza è stata regolarmente notificata, comunicata e pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 233 del 15 settembre 1971. È intervenuto in giudizio, con atto depositato il 5 ottobre 1971, il Presidente del Consiglio dei ministri il quale ha chiesto, a mezzo dell'Avvocatura generale dello Stato, che le proposte questioni di legittimità costituzionale siano dichiarate infondate. Nelle deduzioni il contrasto della norma impugnata con il principio di eguaglianza è escluso sia perché non è ravvisabile una omogeneità di trattamento tra l'ipotesi di evasione totale del tributo e l'ipotesi di mero ritardo o omissione del pagamento, essendo nell'un caso prevista una sopratassa pari a sei volte il tributo, e sia per la impossibilità di un raffronto tra la disciplina impugnata e quella contenuta nel r.d. n. 3269 del 1923, ai fini della pretesa disparità di trattamento tra contratti parimenti soggetti a registrazione, per la sostanziale diversità del tributo, che nel primo caso è comprensivo anche dell'imposta generale sull'entrata. In forza delle medesime considerazioni, è altresì escluso il contrasto con il principio della ripartizione dell'onere tributario tra i cittadini in ragione della capacità contributiva di ciascuno, e ciò a parte l'inapplicabilità alle sopratasse del principio di cui all'art. 53 della Costituzione.

1. - Il tribunale di Genova solleva, in riferimento agli artt. 3, primo comma, e 53, primo comma, della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 5, primo comma, della legge 29 dicembre 1962, n. 1744 - ora abrogata e sostituita dalla nuova disciplina dell'imposta di registro introdotta con il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 - che, nel caso di omesso o ritardato pagamento dell'imposta di registro relativa alle locazioni di immobili urbani, prevedeva l'applicabilità di una sopratassa, non riducibile, in ragione di sei volte l'imposta non pagata.

2. - La questione non è fondata.

L'ordinanza di rinvio osserva anzitutto che la norma citata, tuttora applicabile alla fattispecie oggetto del giudizio a quo, pone sullo stesso piano, ai fini del regime della sopratassa, l'evasore, che volontariamente occulta il presupposto d'imposta, e colui che, dopo avere presentato regolare denuncia d'un contratto pluriennale e pagato la prima annualità d'imposta, omette o ritarda, anche senza colpa, il pagamento di una delle annualità successive. Ma il rilievo è inesatto, perché il terzo comma dello stesso art. 5 commina per il caso di omessa o infedele dichiarazione, imputabile al dichiarante, una sopratassa, non riducibile, pari a dodici volte l'imposta annua evasa, ripristinando la misura della sanzione già stabilita dall'art. 3 del r.d.l. 26 settembre 1935, n. 1781, convertito nella legge 30 dicembre 1935, n. 2247, e abrogata dall'art. 17 del d.l.lgt. 5 aprile 1945, n. 141. Vi è dunque una netta differenziazione quantitativa della sanzione, che per la fattispecie di cui è causa è pari alla metà della sopratassa prevista per l'omessa o infedele denuncia. Né appare pertinente l'osservazione che "i due trattamenti, anziché riflettere, come nella *lex generalis*, la profonda diversità qualitativa dei comportamenti sanzionati, esprimono una semplice graduazione quantitativa di uno stesso tipo di sanzione". Anche nella legge del registro approvata con r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269, l'art. 101 (modificato dal r.d. 13 gennaio 1936, n. 2313), e rispettivamente l'art. 103, con riguardo a fattispecie analoghe ma non identiche, comminavano entrambi la medesima sanzione della sopratassa, sia pure con misure diverse; e d'altra parte nessun principio richiede che le fattispecie dell'omessa o tardiva denuncia e del ritardato pagamento dell'imposta debbano essere oggetto di sanzioni di diversa natura, ben potendosi realizzare una congrua differenza di trattamento mediante la diversa misura della sopratassa.

3. - Si osserva ancora nell'ordinanza di rinvio che per il caso di ritardo nel pagamento dell'imposta di registro vi sarebbe una enorme disparità di trattamento, priva di ragionevole giustificazione, tra i contratti di locazione di immobili urbani e gli altri atti soggetti a registrazione, data l'applicazione ai primi di una sopratassa macroscopicamente superiore (seicento per cento, invece del dieci per cento previsto dall'art. 103, primo comma, della legge del 1923, n. 3269). Ma, a prescindere dal fatto che la disposizione dell'art. 103 non aveva portata generale, riferendosi solo alle ipotesi speciali ivi indicate, si deve qui ricordare che con la legge 29 dicembre 1962, n. 1744, il regime tributario dei contratti di locazione degli immobili urbani era stato oggetto di notevoli innovazioni, sia perché le aliquote ivi determinate per l'imposta proporzionale di registro erano comprensive anche dell'imposta generale sull'entrata (art. 1 terzo comma), sia perché per i contratti di locazione di durata pluriennale veniva stabilito che l'imposta, anziché essere interamente corrisposta all'atto della registrazione, fosse liquidata annualmente, mediante il pagamento al competente ufficio del registro delle quote dovute per ogni singolo anno, entro venti giorni dalla data di inizio di ciascun anno successivo (art. 2, secondo comma, di cui fu dichiarata la parziale illegittimità costituzionale, per altro profilo qui non rilevante, con sentenza n. 49 del 1969).

Con tale nuovo regime, più vantaggioso per i contribuenti, sorgeva la necessità di prevedere una speciale sanzione per il caso di omesso o ritardato pagamento delle successive quote di imposta, (mentre in base alla già ricordata legge del 1935 un, unica sopratassa, nella misura di dodici volte, colpiva la omessa o tardiva registrazione, essendo praticamente esclusa

l'ipotesi di omissione o ritardo del solo pagamento del tributo, che, di regola, doveva essere effettuato all'atto della registrazione). D'altra parte, come risulta anche dai lavori preparatori, si rendeva opportuno stabilire una sopratassa in misura superiore a quella prevista dall'art. 103, primo comma, della legge del 1923, n. 3269, sia perché il tributo era comprensivo anche dell'imposta sull'entrata, sia perché, fatta eccezione per le speciali ipotesi regolate dall'art. 4, non era previsto un procedimento di iscrizione a ruolo o altro strumento idoneo a consentire all'amministrazione l'accertamento delle evasioni, o a garantire comunque la puntuale percezione delle successive quote annuali di imposta, ed occorreva quindi stimolare i contribuenti, con la minaccia di più grave sanzione per la omissione o il ritardo, all'adempimento dell'obbligo tributario anche negli anni successivi a quello di registrazione dei contratti.

Queste considerazioni giustificano la speciale disciplina attuata con la legge del 1962 in rapporto alle nuove modalità di liquidazione e pagamento dell'imposta di registro e dell'i.g.e. per i contratti di locazione pluriennali, ed escludono che si possa ravvisare una irrazionalità di criterio nella valutazione, altrimenti insindacabile nella sua discrezionalità, con cui il legislatore ha ritenuto di determinare la sopratassa nella misura di sei volte l'imposta. Si deve aggiungere che la maggior severità delle sanzioni per l'inosservanza delle norme fiscali relative ai contratti di locazione di immobili urbani, rispetto a quelle previste per gli altri atti soggetti all'imposta di registro, trova chiara giustificazione nella notoria facilità e frequenza delle evasioni, e quindi anche sotto questo profilo non è dato ravvisare una irrazionale disparità di trattamento tributario, tale da integrare violazione del principio di eguaglianza.

4 - L'ordinanza del tribunale di Genova prospetta il contrasto con il principio sancito dall'art. 3 della Costituzione anche sotto il profilo più generale del carattere "irrazionalmente gravatorio" che una sanzione pari al sestuplo dell'obbligazione inadempita assumerebbe in rapporto alla disciplina ordinaria dell'inadempimento delle obbligazioni, il quale "può anche dipendere non dalla volontà del debitore, ma da una incolpevole mancanza di mezzi". Ritiene la Corte che non sia possibile, né comunque giustificata, una piena equiparazione tra l'inadempimento delle obbligazioni pecuniarie di diritto comune e l'inadempimento delle obbligazioni tributarie verso lo Stato, che per la particolarità dei presupposti e dei fini sono oggetto di disciplina diversa da quella civilistica; e che, d'altra parte, nel sistema positivo vigente, le eventuali difficoltà di ordine economico in cui possano trovarsi i singoli contribuenti - così come i debitori in generale -, non abbiano rilevanza ai fini di una graduazione della responsabilità per l'inadempimento.

Devesi infine ricordare che lo stesso art. 5 della legge del 1962 prevede, al secondo comma, la riduzione della sopratassa ad un decimo, nel caso in cui il pagamento venga effettuato non oltre il sessantesimo giorno dalla scadenza del termine, attuando in tal guisa una opportuna discriminazione tra i tentativi di evasione delle successive quote di imposta, e i casi di breve involontaria morosità, sanata con atto spontaneo del contribuente.

5. - L'ordinanza di rinvio prospetta un possibile contrasto anche con l'art. 53, primo comma, della Costituzione, "nella misura in cui alla sopratassa debba attribuirsi, indipendentemente dalla finalità sanzionatoria e compulsoria, una intrinseca natura di accessorio dell'imposta, come questa assolvente alla generale finalità propria dei tributi". Ma anche sotto questo profilo la questione è priva di fondamento, perché la sopratassa, di cui non occorre approfondire qui la discussa natura di sanzione civile o amministrativa, pur essendo commisurata all'imposta in misura generalmente fissa, che la distingue dalla pena pecuniaria, ha tuttavia la tipica funzione di sanzione satisfattoria per la violazione delle obbligazioni tributarie, ossia di sanzione dello speciale illecito, costituito dalla inosservanza della legge impositiva del tributo. Anche per il carattere compulsivo e afflittivo che si aggiunge alla funzione risarcitoria, la sopratassa è comunque una sanzione, per sua natura diversa e distinta dall'obbligazione tributaria di cui colpisce l'inadempimento; né assolve, comunque, alle finalità proprie dei tributi. È pertanto fuori luogo qualsiasi riferimento al principio costituzionale del

concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva di ciascuno.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 5, primo comma, della legge 29 dicembre 1962, n. 1744 (nuove disposizioni per l'applicazione delle leggi di registro, dell'i.g.e. e del bollo ai contratti di locazione dei beni immobili urbani), sollevata con l'ordinanza di cui in epigrafe, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 26 giugno 1973.

FRANCESCO PAOLO BONIFACIO - GIUSEPPE VERZÌ - GIOVANNI BATTISTA BENEDETTI - LUIGI OGGIONI - ANGELO DE MARCO - ERCOLE ROCCHETTI - ENZO CAPALOZZA - VINCENZO MICHELE TRIMARCHI - VEZIO CRISAFULLI - NICOLA REALE - PAOLO ROSSI - LEONETTO AMADEI - GIULIO GIONFRIDA - EDOARDO VOLTERRA - GUIDO ASTUTI.

ARDUINO SALUSTRI - Cancelliere

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.