

CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **143/1982** (ECLI:IT:COST:1982:143)

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

Presidente: **ELIA** - Redattore: - Relatore: **SAJA**

Udienza Pubblica del **14/04/1982**; Decisione del **08/07/1982**

Deposito del **27/07/1982**; Pubblicazione in G. U.

Norme impugnate:

Massime: **9879 9880 9881 9882**

Atti decisi:

N. 143

SENTENZA 8 LUGLIO 1982

Deposito in cancelleria: 27 luglio 1982.

Pubblicazione in "Gazz. Uff." n. 213 del 4 agosto 1982.

Pres. ELIA - Rel. SAJA

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Prof. LEOPOLDO ELIA, Presidente - Prof. ANTONINO DE STEFANO - Prof. GUGLIELMO ROEHRSEN - Avv. ORONZO REALE - Dott. BRUNETTO BUCCIARELLI DUCCI - Avv. ALBERTO MALAGUGINI - Prof. LIVIO PALADIN - Dott. ARNALDO MACCARONE - Prof. ANTONIO LA PERGOLA - Prof. VIRGILIO ANDRIOLI - Prof. GIUSEPPE FERRARI - Dott. FRANCESCO SAJA - Prof. GIOVANNI CONSO, Giudici,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nei giudizi di legittimità costituzionale dell'art. 10, primo comma, lett. c, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 ("Istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone

fisiche"), nel testo modificato dall'art. 5 del d.P.R. 13 aprile 1977, n. 114, nonché dell'art. 23 del detto d.P.R. n. 114 del 1977, promossi con ordinanze emesse il 4 marzo 1980 dalla Commissione tributaria di primo grado di Lucera, il 20 marzo 1980 dalla Commissione tributaria di primo grado di Pisa (due ordinanze), il 21 giugno 1980 dalla Commissione tributaria di primo grado di Roma e il 15 dicembre 1980 dalla Commissione tributaria di primo grado di Lucera (tre ordinanze), rispettivamente iscritte ai nn. 496, 582, 583 e 897 del registro ordinanze 1980 ed ai nn. 813, 814 e 815 del registro ordinanze 1981 e pubblicate nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica nn. 263 e 298 del 1980 e n. 70 del 1981 e n. 54 del 1982.

Visti gli atti di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri ;

udito nell'udienza pubblica del 14 aprile 1982 il Giudice relatore Francesco Saja;

udito l'avvocato dello Stato Giuseppe Angelini Rota, per il Presidente del Consiglio dei ministri.

Ritenuto in fatto:

1. - Nel corso di un giudizio iniziato da Parracino Giuseppe ed avente per oggetto l'iscrizione a ruolo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (irpef) per l'anno 1976, la Commissione tributaria di primo grado di Lucera, con ordinanza del 4 marzo 1980 (in G.U. n. 263 del 24 settembre 1980), sollevava questione di legittimità costituzionale dell'art. 10, primo comma, lett. c, del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 597, recante la disciplina della detta imposta, nel testo modificato dall'art. 5 della legge 13 aprile 1977 n. 114, con riferimento agli artt. 3 e 53 Cost.

La Commissione rilevava che dal reddito percepito nell'anno 1976 il contribuente aveva dedotto, ai sensi del menzionato art. 10, lett. c, gli interessi passivi pagati in dipendenza di un debito assunto per l'acquisto di una casa d'abitazione e garantito da cambiali ipotecarie.

L'Ufficio delle imposte dirette, però, aveva riliquidato l'imposta, ritenendo che l'art. 5, capoverso, lett. c, della citata legge n. 114 del 1977, modificativo - come sopra detto del citato art. 10, consentisse la deduzione degli interessi solamente se pagati in dipendenza di "mutui" garantiti da ipoteca su immobili.

Da parte sua, la Commissione premetteva di propendere per un'interpretazione del termine "mutui", di cui al citato art. 5, che non ne limitasse il significato a quello dell'espressione contenuta nell'art. 1813 cod. civ., ma che lo estendesse ad ogni fattispecie debitoria, tale da diminuire il reddito percepito dal contribuente ed in cui la connessa obbligazione di interessi passivi potesse essere sicuramente dimostrabile attraverso la costituzione della garanzia ipotecaria. Alla stregua di questa interpretazione, gli interessi passivi pagati nel 1976 dal Parracino ben avrebbero potuto considerarsi deducibili dal reddito percepito.

Tuttavia, la Commissione prendeva atto che questa interpretazione non era stata accolta dalla circolare del Ministero delle finanze - Direzione generale delle imposte dirette - numero 75/8/670 del 25 giugno 1977, a cui si era attenuto l'Ufficio delle imposte dirette di Lucera, e in conseguenza della quale gli interessi passivi di un debito garantito da cambiali ipotecarie erano stati, nella specie, ritenuti non deducibili.

Ciò premesso, la Commissione manifestava il dubbio chela citata disposizione dell'art. 51. n. 114 del 1977 contrastasse con gli artt. 3 e 53 Cost.: infatti, se appariva giustificata la limitazione degli oneri deducibili ai soli interessi su debiti garantiti da ipoteca, stante la maggior certezza della relativa prova documentale rispetto agli altri debiti, non si giustificava

l'ulteriore limitazione ai soli "mutui".

2. - È intervenuta la Presidenza del Consiglio dei ministri, affermando preliminarmente l'inammissibilità della questione per la sua irrituale proposizione: infatti la Commissione, ritenendo possibile attribuire alla norma de qua un significato conforme alla Costituzione, avrebbe dovuto astenersi dal sollevare la questione di legittimità costituzionale.

Nel merito, l'interveniente sostiene l'infondatezza della questione stessa: infatti, il diverso trattamento riservato dalla norma impugnata ai debiti in base a "mutuo" ipotecario, rispetto ai debiti in base a diversi negozi giuridici di finanziamento (conti correnti, aperture di credito, ecc.) si giustifica con le maggiori garanzie di controllo, offerte dal mutuo ipotecario, sull'effettiva sussistenza del debito per interessi.

3. - La stessa questione di legittimità costituzionale veniva sollevata dalla Commissione tributaria di primo grado di Lucera con altre tre ordinanze egualmente motivate, emesse tutte in data 15 dicembre 1980 e pubblicate nella G.U. n. 54 del 24 febbraio 1982, nel corso dei giudizi per ricorsi proposti da Patricelli Fedele, Finaldi Liberato e Caruso Angelica.

La Presidenza del Consiglio dei ministri è intervenuta, esponendo le medesime argomentazioni già addotte in relazione alla summenzionata ordinanza del 4 marzo 1980.

4. - Nel corso di due giudizi iniziati, rispettivamente, da Romanelli Piero e da Romanelli Enzo, ed aventi ad oggetto l'iscrizione a ruolo di imposta sul reddito delle persone fisiche (irpef) per l'anno 1976, la Commissione tributaria di primo grado di Pisa sollevava, con ordinanze del 20 marzo 1980 (in G.U. n. 238 del 29 ottobre 1980), questioni di legittimità costituzionale del già citato art. 5 cpv. lett. c, legge n. 114 del 1977, nella parte in cui esso fissa un limite di tre milioni di lire alla deducibilità degli interessi passivi dal reddito percepito nel 1976 (cfr. art. 23 l. cit.).

Osserva la Commissione come la retroattività della disposizione impugnata (trattandosi di legge del 1977 riferita ai redditi percepiti nel 1976), seppure non in contrasto con l'art. 25 Cost., disponente l'irretroattività della legge nella sola materia penale, sembri contrastare con l'art. 3 Cost.

Infatti, detta disposizione determinerebbe una disparità tra contribuenti i quali, detraendo per intero gli interessi pagati, hanno potuto valutare esattamente e tempestivamente l'incidenza del carico tributario, e contribuenti i quali, ignorando la limitazione degli interessi deducibili, hanno visto sconvolti i calcoli fatti all'inizio del 1976.

La disparità di trattamento sembra alla Commissione dar luogo anche a contrasto tra la norma impugnata e l'art. 53 Cost., per la possibilità che, anche in casi di capacità contributiva identica, sorgano obbligazioni fiscali di diversa entità.

5. - La Presidenza del Consiglio dei ministri sostiene, da parte sua, l'infondatezza della questione, affermando la legittimità costituzionale di norme tributarie che rilevino la capacità contributiva da situazioni di fatto già passate, quando alla base di esse norme stia una razionale giustificazione di politica fiscale. Nella specie, poi, la norma impugnata riguarda il periodo di imposta in corso (1977), ancorché riferito ai redditi conseguiti nell'anno precedente, onde la capacità contributiva da prendere in considerazione è quella del momento della prestazione.

6. - La Commissione tributaria di primo grado di Roma - adita da Evandro Fabbri per il rimborso, da parte dell'Amministrazione delle finanze, di somme indebitamente pagate a titolo di irpef - dubita, a sua volta, sulla base di ragioni diverse (ordinanza 21 giugno 1980, in G.U. n. 70 dell'11 marzo 1981), della legittimità costituzionale dell'art. 5, secondo comma, lett. c, legge n. 114 del 1977.

La Commissione individua, anzitutto, un contrasto tra la norma citata e l'art. 53 Cost., in quanto l'imposta, che in base ad essa risulta dovuta, appare superiore alla capacità contributiva del soggetto passivo. Infatti, il divieto di detrarre dal reddito interessi passivi superiori a tre milioni fa sì che all'imposta siano assoggettate somme, pari agli interessi passivi non detraibili, corrispondenti in realtà non ad un reddito ma ad un costo. La norma, inoltre, sembra ostacolare l'impiego del risparmio nell'acquisto di immobili, con ciò ponendosi in contrasto con l'art. 47 Cost.

Altro motivo di illegittimità costituzionale è prospettato dalla stessa Commissione con riferimento all'art. 3 Cost. infatti, il limite di deducibilità degli interessi passivi, stabilito per i redditi delle persone fisiche, non vale per i redditi di impresa (art. 58 d.P.R. n. 597 del 1973) né per i redditi delle persone giuridiche (art. 5 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 598), corrispondenti ai soli utili netti.

La Commissione solleva, infine, questione di legittimità costituzionale dell'art. 23 legge n. 114 del 1977, attribuyente effetto retroattivo (al 1 gennaio 1976) al limite di deducibilità di cui al precedente art. 5: e ciò, in sostanza, sulla base delle stesse ragioni già addotte dalla Commissione tributaria di Pisa.

7. - La Presidenza del Consiglio dei ministri sostiene l'infondatezza delle questioni sollevate, negando anzitutto la comparabilità tra i redditi delle persone fisiche e gli utili delle imprese e delle persone giuridiche (computabili, questi ultimi, solo in base a bilancio) e, di conseguenza, la ravvisabilità del contrasto prospettato tra l'art. 5, cpv., lett. c, legge n. 114 del 1977 e l'art. 3 Cost.

Con riferimento all'art. 53 Cost., l'interveniente ripete quanto già osservato in merito alle considerazioni delle ordinanze rese dalle Commissioni di Lucera e di Pisa.

Con riferimento all'art. 47 Cost., l'interveniente nega che la tutela del risparmio comporti necessariamente l'esenzione totale degli interessi passivi corrisposti per mutui ipotecari.

Considerato in diritto:

1. - Le sette ordinanze in epigrafe sottopongono alla Corte questioni di legittimità costituzionale identiche o connesse: pertanto, i relativi giudizi vanno riuniti per essere decisi con unica sentenza.

2. - È bene premettere, perché sia esattamente chiarito il contenuto delle ordinanze di rimessione, che la l. 13 aprile 1977 n. 114 ha profondamente innovato, in tema di deducibilità degli interessi passivi, la preesistente disciplina contenuta nell'art. 10, primo comma, lett. c, d.P.R. 29 settembre 1973 n. 597, concernente l'imposta sul reddito delle persone fisiche (irpef).

Precisamente l'art. 5 l. cit. dispone che la deduzione è consentita, a differenza di quanto prevedeva il cit. art. 10, primo comma, lett. c, soltanto se trattasi di "interessi passivi pagati in dipendenza di mutui garantiti da ipoteca su immobili", e per un importo non superiore a tre milioni; l'art. 23 della stessa l. 114 stabilisce poi, fra l'altro, che la riportata disposizione dell'art. 5 ha effetto relativamente alle dichiarazioni da presentare nell'anno 1977 e perciò concernenti i redditi maturati nel 1976.

3. - Sulle dette disposizioni si appuntano le osservazioni dei giudici a quibus, i quali dubitano della legittimità costituzionale del cit. art. 5, perché tale norma contrasterebbe:

a) con gli artt. 3 e 53 Cost., in quanto limita senza alcuna giustificazione la deducibilità ai soli mutui ipotecari, e la esclude, invece, per i debiti derivanti da diverso titolo, ancorché egualmente garantiti da ipoteca;

b) con l'art. 3 Cost., in quanto pone senza giustificazione la detta limitazione di deducibilità per i soli redditi delle persone fisiche, mentre gli utili delle persone giuridiche e delle imprese sono depurati da ogni passività, ai sensi degli artt. 58 d.P.R. n. 597 del 1973 e 5 d.P.R. n. 598 del 1973;

c) con l'art. 47 Cost., in quanto ostacola la formazione del risparmio da impiegare nell'acquisto di immobili;

d) con l'art. 53 Cost., in quanto l'impossibilità di dedurre dal reddito una parte degli interessi passivi fa sì che venga sottoposto a tributo un reddito inesistente, determinando, in conseguenza, il venir meno della corrispondenza tra imposizione e capacità contributiva.

Le Commissioni tributarie di Pisa e Roma hanno denunciato anche l'art. 23 della stessa legge n. 114 del 1977 per contrasto con il principio di corrispondenza tra imposizione tributaria e capacità contributiva (artt. 3 e 53 Cost.), osservando in proposito che i contribuenti, i quali nel 1976 hanno pagato interessi passivi per importi superiori a tre milioni di lire nel convincimento di poterli dedurre per intero dal reddito, hanno subito, per effetto della retroattività del citato art. 5 lett. c, una ingiustificata lesione del loro affidamento.

4. - Portando l'esame sulla prima delle questioni suindicate, osserva la Corte che, rispetto ad una delle relative ordinanze (quella della Commissione tributaria di Lucera contrassegnata col n. 496/80 reg. ord.), l'Avvocatura generale dello Stato ha eccepito l'inammissibilità della proposta questione perché il giudice a quo non ha escluso la possibilità di interpretare in senso lato l'espressione "mutui", come comprensiva di ogni contratto di credito, sicché non sarebbe profilabile un contrasto con i precetti costituzionali indicati quali norme di riferimento.

Va però rilevato che l'ordinanza di rimessione, pur non escludendo tale teorica possibilità, in definitiva muove dal presupposto contrario e proprio su tale presupposto ha investito la Corte della questione suindicata. Torna, perciò, nella specie, applicabile il principio, altre volte dalla Corte stessa enunciato (cfr., tra le altre, sent. 1 marzo 1978 n. 23), secondo il quale il requisito della non manifesta infondatezza, di cui all'art. 1 della legge costituzionale n. 1 del 1948, non esige che il giudice sia convinto della fondatezza e non esclude nemmeno che egli rimanga soggettivamente persuaso del contrario, essendo sufficiente che esistano oggettive ragioni di dubbio.

5. - Ciò posto e passando all'esame del merito, osserva la Corte che l'altra ordinanza della Commissione tributaria di Lucera, n. 815/81, concerne un caso di mutuo garantito da ipoteca su immobili, con la sola peculiarità che tale negozio è stato stipulato originariamente, come mutuatario, dall'imprenditore che aveva costruito l'intero edificio e che aveva poi trasferito un appartamento alla contribuente, la quale, oltre al pagamento del prezzo pattuito, si era accollata la parte di mutuo residuale. Ora, è evidente come tale circostanza non escluda la deducibilità degli interessi, giacché (come, del resto, espressamente avvertito dal Ministro delle finanze con la risoluzione 10 luglio 1981 n. 8/1011 della Direzione generale delle imposte dirette) la fattispecie normativa indicata dalla legge ricorre egualmente, tanto nel caso in cui il mutuo sia stato originariamente contratto dal contribuente, quanto in quello nel quale il contribuente debba rispondere per effetto dell'accollo posto in essere a seguito di accordo con l'originario mutuatario.

Pertanto, la questione, nel caso considerato dall'ordinanza di rimessione, è da ritenere infondata, poiché la deducibilità degli interessi spetta comunque in forza del tenore della disposizione in esame.

6. - Rispetto alla questione sollevata dalle altre tre ordinanze della stessa Commissione tributaria, occorre invece accertare se sia costituzionalmente corretta la disposizione dell'art. 5, che limita la deduzione agli interessi dipendenti unicamente da "mutui garantiti da ipoteca" con esclusione, perciò, di ogni altra fattispecie negoziale.

Il problema si presenta sotto due distinti aspetti, i quali trovano, entrambi, specifico riscontro nei vari casi concreti esaminati dal giudice a quo.

Il primo aspetto concerne il tipo di contratto indicato dal legislatore (e cioè se sia legittima la previsione soltanto del "mutuo" e non anche di altri negozi che realizzano gli stessi effetti pratici propri del mutuo), mentre il secondo aspetto concerne l'esigenza della garanzia ipotecaria richiesta dal citato art. 5.

Va osservato che la ratio della innovazione risiede nell'intento di evitare, come è stato chiarito espressamente e ripetutamente nei lavori preparatori, gli abusi che si erano verificati in precedenza. Il legislatore, appunto, ritenne che, con una normativa come quella del 1973, la quale non poneva alcuna limitazione rispetto al tipo di negozio da cui conseguivano gli interessi né esigeva la sussistenza di una garanzia reale, l'Amministrazione finanziaria non fosse adeguatamente protetta contro le frodi fiscali di chi volesse fare apparire falsamente, per chiederne poi la relativa deduzione, la corresponsione di interessi passivi. E per tale ragione stimò opportuno condizionare la deducibilità alla circostanza che gli interessi dipendessero da mutui garantiti da ipoteca su immobili, ritenendo così di frapporre un serio ostacolo all'eventuale condotta fraudolenta del contribuente.

Sotto il primo aspetto, il legislatore evidentemente opinò che il carattere reale del mutuo meglio consentisse all'Amministrazione di controllare l'effettività dell'intera operazione; e ciò, in particolare, mediante richiesta di dimostrazione della preesistente disponibilità della somma da parte del mutuante, nonché della prova del concreto passaggio di proprietà e del conseguente impiego di essa da parte del mutuatario.

D'altro lato, la prescritta garanzia ipotecaria - per la sua pubblicità, per l'onere economico (imposta ipotecaria) connesso alla iscrizione e per i rilevanti effetti che derivano relativamente ai beni gravati - rappresenta anch'essa indubbiamente un elemento dimostrativo della effettività del rapporto creditizio.

Va da sé come in subiecta materia spetti al legislatore, in relazione ai mezzi di cui dispone l'Amministrazione finanziaria, predisporre gli opportuni accorgimenti per impedire la consumazione di frodi fiscali. Il suo potere discrezionale, come è intuitivo, può essere censurato soltanto ove trasmodi nella arbitrarietà o nella irrazionalità, il che, nella specie, va escluso, non potendosi ritenere arbitrario oppure irrazionale l'avere imposto, ai fini della deducibilità degli interessi passivi, due requisiti (che debbono congiuntamente concorrere) relativi all'effettività ed alla serietà della operazione da cui gli interessi medesimi derivano, con la conseguente prevenzione di possibili frodi fiscali.

Deve perciò concludersi che l'esaminata questione non è fondata, non risultando costituzionalmente censurabili le limitazioni anzidette.

7. - Altresì infondata è la questione prospettata dalla Commissione tributaria di Roma, relativa al preteso contrasto tra l'art. 5 cit. e l'art. 53 Cost., in quanto la impossibilità di dedurre dal reddito la parte degli interessi che ecceda i tre milioni (portati a quattro a partire dal 1980 con la l. 24 aprile 1980 n. 146) determinerebbe l'assoggettamento a tributo di un reddito inesistente, e, di conseguenza, il venir meno della corrispondenza tra imposizione e capacità contributiva.

Al riguardo può consentirsi, in linea di principio, nel considerare come incidenti sulla

capacità contributiva le spese e gli oneri strumentalmente collegati alla produzione del reddito, i quali risultano così suscettibili di essere portati in deduzione per ottenere la base imponibile del tributo; si tratta, invero, di elementi che incidono negativamente sul reddito, cioè su quella ricchezza del contribuente dalla quale debbono trarsi i mezzi necessari per le spese pubbliche.

Spetta però al legislatore, secondo le sue valutazioni discrezionali, di individuare gli oneri deducibili considerando il necessario collegamento con la produzione del reddito, il nesso di proporzionalità con il gettito generale dei tributi, nonché l'esigenza fondamentale di adottare le opportune cautele contro le evasioni di imposta.

Alla luce di tali argomentazioni non può affatto essere ritenuto arbitrario ovvero irrazionale il limite di tre milioni stabilito dal legislatore - come è dato dedurre - sulla base dell'attuale condizione economica media della generalità dei contribuenti beneficiari di tale deduzione. Il che tanto più è da ritenere in quanto il legislatore appare orientato nel senso che il limite stabilito non rimanga rigido ma venga opportunamente adattato all'oscillazione monetaria, sicché esso è stato fissato nel 1977 nella misura anzidetta, ma è stato nel 1980 portato con la cit. l. n. 146 a quattro milioni.

8. - Deve essere ora esaminata l'altra questione, sollevata dalla Commissione tributaria di Roma, la quale ha dedotto che il cit. art. 5 contrasterebbe con l'art. 3 Cost., in quanto pone detta limitazione soltanto per i redditi delle persone fisiche, mentre, a suo dire, gli utili delle persone giuridiche e delle imprese sarebbero depurati da ogni passività.

Ma le norme indicate dal giudice a quo come *tertium comparationis* non consentono il necessario raffronto perché gli interessi passivi per i redditi di impresa e per quelli delle persone giuridiche sono regolati da una disciplina ad essi del tutto peculiare, non riconducibile su un piano di eguaglianza con quella relativa ai redditi delle persone fisiche.

Così per i redditi di impresa, l'art. 58 d.P.R. n. 597 del 1973 dispone che gli interessi passivi sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito di impresa, e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi, compresi quelli esclusi o esentati dalla tassazione.

Relativamente, poi, ai redditi delle persone giuridiche, gli interessi, a norma dell'art. 21 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 598, sono deducibili interamente solo se le attività, a cui ineriscono, sono state gestite distintamente e con contabilità separata: altrimenti la deduzione sarà regolata dal cit. art. 58 irpef e perciò sarà consentita nei limiti del rapporto tra l'ammontare dei ricavi e proventi che concorrono per formare il reddito imponibile e l'ammontare globale di tutti i ricavi e proventi.

In proposito, giova altresì ricordare che sulla analoga normativa contenuta nell'art. 23, secondo comma, l. 5 gennaio 1956 n. 1 (trasfusa nell'art. 110 del t.u. 29 gennaio 1958 n. 645 e ora nel cit. art. 58), questa Corte si è già pronunciata ritenendone la legittimità costituzionale proprio in forza della diversità di situazioni sopra indicate tra le due categorie di contribuenti (sent. 26 maggio 1971 n. 107).

Deve, perciò, dirsi conclusivamente sul punto che la questione di cui trattasi non è fondata.

9. - Del pari non è fondata l'altra questione sollevata dalla stessa Commissione di Roma, secondo la quale il più volte ricordato art. 5 sarebbe in contrasto con l'art. 47 Cost., in quanto, a suo dire, ostacolerebbe la formazione del risparmio.

Tale precetto costituzionale contiene soltanto un principio politico a cui dovrà ispirarsi la futura normativa, ma non può certo impedire al legislatore ordinario di emanare in materia finanziaria tutte le norme giuridiche dirette a disciplinare nella maniera più opportuna ed efficace il gettito delle entrate e da predisporre le misure necessarie ad evitare frodi fiscali.

L'unico limite all'intervento del legislatore ordinario non può essere che quello della vera e propria contraddizione o compromissione dell'anzidetto principio politico, sancito dalla norma costituzionale. Il che, però, data la portata della disposizione tributaria suddetta, va nella specie decisamente escluso.

10. - Infine, le ordinanze delle Commissioni tributarie di Pisa e di Roma denunciano la illegittimità costituzionale dell'art. 23 legge 13 aprile 1977 n. 114, secondo cui le limitazioni introdotte dall'art. 5 (i giudici a quibus si riferiscono soltanto al limite di tre milioni, ma l'art. 23 comprende l'intera previsione dell'art. 5 e concerne quindi anche il tipo di contratto e la garanzia ipotecaria) si applicano anche ai redditi maturati nel 1976; ciò, secondo i giudici a quibus, contrasterebbe con il principio della capacità contributiva, in quanto i contribuenti non potevano prevedere il maggior onere della imposta nel momento in cui il reddito è maturato.

La questione non è fondata.

Il principio sancito nel primo comma dell'art. 53 della Costituzione, in base al quale tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, ha carattere oggettivo perché si riferisce a indici concretamente rivelatori di ricchezza e non già a stati soggettivi del contribuente.

Pertanto non sembra conferente il richiamo, contenuto nelle ordinanze di rimessione, al convincimento dei contribuenti anziché alle loro effettive possibilità di sopportare il prelievo fiscale.

Indubbiamente gioverebbe alla certezza del diritto ed alla reciproca chiarezza dei rapporti tra fisco e contribuente la esclusione del ricorso a leggi retroattive in materia tributaria. Tale criterio orientativo, al quale il legislatore dovrebbe costantemente ispirarsi, non trova tuttavia tutela a livello costituzionale perché la Costituzione pone il divieto di retroattività soltanto per la materia penale (art. 25, secondo comma, Cost.).

Peraltro, la Corte, pur escludendo costantemente nella materia tributaria la possibilità di considerare operante tale divieto, ha ritenuto che la legge può sì incidere sulla capacità contributiva esistente in un momento anteriore alla sua emanazione e rilevata da fatti passati, ma ha posto quale limite a tale possibilità la esigenza che la capacità stessa sia ancora sussistente, e quindi permanga, nel momento dell'imposizione (cfr. sent. 11 aprile 1969 n. 75 e 23 maggio 1966 n. 44).

Tale orientamento non è però intuitivamente riferibile alla specie, in cui non è stato neppure genericamente dedotto un deterioramento della capacità contributiva dei soggetti interessati, intervenuto tra il momento della nascita del rapporto tributario e quello della successiva entrata in vigore della norma impugnata. E del resto, la brevità del termine trascorso, nella specie, tra i due momenti suddetti induce a escludere che un siffatto deterioramento si sia potuto verificare.

Anche quest'ultima questione, dunque, va dichiarata non fondata.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

1) dichiara non fondata, nei sensi di cui in motivazione, la questione di legittimità

costituzionale dell'art. 10, primo comma, lett. c, d.P.R. 29 settembre 1973 n. 597, nel testo modificato dall'art. 5 d.P.R. 13 aprile 1977 n. 114, sollevata dalla Commissione tributaria di primo grado di Lucera con l'ordinanza n. 815 del 1981, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost.;

2) dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale della medesima disposizione di cui al n. 1, sollevata dalla stessa Commissione tributaria di primo grado di Lucera con ordinanze n. 496 del 1980, 813 e 814 del 1981 e da quella di Roma con ordinanza n. 897 del 1980, in riferimento agli artt. 3, 47 e 53 Cost.;

3) dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 23 d.P.R. 13 aprile 1977 n. 114, nella parte in cui esso estende la disciplina di cui al precedente art. 5, secondo comma, lett. c, alle dichiarazioni dei redditi da presentare nell'anno 1977, relative ai redditi percepiti nel 1976, sollevata dalle Commissioni tributarie di primo grado di Pisa e di Roma, rispettivamente con ordinanze n. 582, 583 e 897 del 1980, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, l'8 luglio 1982.

F.to: LEOPOLDO ELIA - ANTONINO DE STEFANO - GUGLIELMO ROEHRSEN - ORONZO REALE - BRUNETTO BUCCIARELLI DUCCI - ALBERTO MALAGUGINI - LIVIO PALADIN - ARNALDO MACCARONE - ANTONIO LA PERGOLA - VIRGILIO ANDRIOLI - GIUSEPPE FERRARI - FRANCESCO SAJA - GIOVANNI CONSO.

GIOVANNI VITALE - 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.