CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **375/1988** (ECLI:IT:COST:1988:375)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **SAJA** - Redattore: - Relatore: **SAJA**
Udienza Pubblica del **09/02/1988**; Decisione del **23/03/1988**
Deposito del **31/03/1988**; Pubblicazione in G. U. **13/04/1988**
Norme impugnate:
Massime: **13657**
Atti decisi:

N. 375

SENTENZA 23-31 MARZO 1988

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: dott. Francesco SAJA; Giudici: prof. Giovanni CONSO, prof. Ettore GALLO, prof. Giuseppe BORZELLINO, dott. Francesco GRECO, prof. Renato DELL'ANDRO, prof. Gabriele PESCATORE, prof. Francesco Paolo CASAVOLA, prof. Antonio BALDASSARRE, prof. Vincenzo CAIANIELLO, avv. Mauro FERRI, prof. Luigi MENGONI, prof. Enzo CHELI;

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 28 della legge 2 dicembre 1975, n. 576 (Disposizioni in materia di imposte sui redditi e sulle successioni) e dell'art. 1 del d.P.R. 23 dicembre 1975, n. 683 (Disposizioni integrative e correttive del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, e successive modificazioni), promosso con ordinanza emessa il 3 novembre 1981 dalla Corte d'appello di Milano, nel procedimento civile vertente tra la s.p.a. Banca agricola milanese e l'Amministrazione delle finanze dello Stato, iscritta al n. 32 del registro ordinanze 1982 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 129 dell'anno 1982;

Visto l'atto di costituzione della s.p.a. Banca agricola milanese nonché l'atto di intervento

del Presidente del Consiglio dei ministri;

Udito nell'udienza pubblica del 9 febbraio 1988 il Giudice relatore Francesco Saja;

Uditi l'avv. Victor Uckmar per la Banca agricola milanese e l'Avvocato dello Stato Franco Favara per il Presidente del Consiglio dei ministri;

Ritenuto in fatto

Nel corso di un procedimento iniziato dalla s.p.a. Banca agricola milanese ed avente per oggetto la determinazione ai fini irpeg del reddito conseguito nel 1975, in esercizio di durata corrispondente all'anno solare, la Corte di appello di Milano con ordinanza del 3 novembre 1981 (reg. ord. n. 32 del 1982) sollevava, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., questioni di legittimità costituzionale dell'art. 28 l. 2 dicembre 1975 n. 576 che, per la deduzione degli interessi passivi dal reddito lordo d'impresa, stabilisce criteri più restrittivi di quelli già previsti dall'art. 58, primo comma, d.P.R. 29 settembre 1973 n. 597, con decorrenza dell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore della stessa legge (5 dicembre 1975).

Con la stessa ordinanza la Corte impugnava altresì l'art. 1 d.P.R. 23 dicembre 1975 n. 683, il quale, per la deduzione degli accantonamenti per rischi su crediti dal reddito lordo d'impresa, stabiliva criteri più restrittivi di quelli già previsti dall'art. 66, primo comma, d.P.R. n. 597 del 1973, con decorrenza dal periodo d'imposta in corso all'entrata in vigore dello stesso decreto (30 dicembre 1975).

Il collegio rimettente dubitava della conformità delle norme impugnate ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva, in quanto esse:

A) determinavano un'ingiustificata disparità di trattamento tra soggetti che avessero chiuso il bilancio entro il 4 dicembre 1975 (per gli interessi passivi), o il 29 dicembre 1975 (per gli accantonamenti) ed i soggetti che lo avessero chiuso successivamente e così fossero colpiti dalle meno favorevoli disposizioni impugnate;

B) determinavano un'ingiustificata disparità di trattamento tra i soggetti che nel 1974 avessero subito perdite derivanti dalla deduzione di interessi passivi o dall'accantonamento suddetto, nei confronti dei quali operavano le nuove, censurate, norme restrittive, e soggetti che nel 1974 avevano avuto utili, nei confronti dei quali le norme censurate non operavano, in mancanza di perdite da detrarre.

La Presidenza del Consiglio dei ministri, intervenuta, chiedeva dichiararsi la non fondatezza della questione, richiesta ripetuta in una memoria depositata in prossimità dell'udienza.

Si costituiva la s.p.a. Banca agricola milanese, sostenendo le argomentazioni contenute nell'ordinanza di rimessione.

Considerato in diritto

Come già accennato in narrativa, la Corte d'appello di Milano ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., questioni di legittimità costituzionale dell'art. 28 l. 2 dicembre 1975 n.

576 che, per la deduzione degli interessi passivi dal reddito lordo d'impresa, stabilisce criteri più restrittivi di quelli già previsti dall'art. 58, primo comma, d.P.R. 29 settembre 1973 n. 597, con decorrenza dall'esercizio in corso alla data di entrata in vigore della stessa legge (5 dicembre 1975). Nella medesima ordinanza la Corte ha impugnato altresì l'art. 1 d.P.R. 23 dicembre 1975 n. 683, il quale, relativamente alla deduzione degli accantonamenti per rischi su crediti dal reddito lordo d'impresa, stabilisce anch'esso criteri più restrittivi di quelli previsti dall'art. 66, primo comma, d.P.R. n. 597 del 1973, fissando analogamente la decorrenza del periodo d'imposta in corso all'entrata in vigore del medesimo decreto (30 dicembre 1975). Le due norme dispongono inoltre che i più rigorosi criteri da esse fissati si applicano per calcolare la diminuzione del reddito imponibile, di cui all'art. 17 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 598, nel senso che anche in ordine a tale diminuzione possono essere calcolate le perdite subite negli esercizi precedenti soltanto secondo i criteri indicati nella nuova normativa.

Tutto ciò sembra al giudice a quo contrastare con i principi di eguaglianza e di capacità contributiva, in quanto le norme impugnate:

a) determinerebbero un'ingiustificata disparità di trattamento tra soggetti che abbiano chiuso il bilancio entro, rispettivamente, il 4 dicembre 1975 (per gli interessi passivi), o il 29 dicembre 1975 (per gli accantonamenti) ed i soggetti che lo abbiano chiuso successivamente, essendo questi ultimi colpiti dalle impugnate disposizioni meno favorevoli;

b) determinerebbero un'ingiustificata disparità di trattamento tra i soggetti che nell'esercizio precedente abbiano subito perdite, nei confronti dei quali operano le nuove norme restrittive, e soggetti che invece nel 1974 hanno realizzato utili, rispetto ai quali, in mancanza di perdite da detrarre, le norme censurate non operano.

Le due questioni, che in effetti danno luogo ad una sola censura, non sono fondate.

Invero, il fatto che il legislatore con le due norme impugnate abbia fissato, quale momento iniziale di operatività delle nuove e meno favorevoli disposizioni, la data di entrata in vigore dei suddetti provvedimenti normativi, non può comportare chiaramente nessuna ingiustificata disparità di trattamento.

È ben vero che, per i soggetti i quali abbiano chiuso l'esercizio in data anteriore, la nuova normativa non opera: ma il fatto che redditi maturati in periodi di imposta differenti siano sottoposti a diversa disciplina, a seguito di una modifica normativa, non lede evidentemente alcun principio costituzionale. Si può anzi osservare come il legislatore, nel riferire la nuova disciplina al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del provvedimento legislativo, si sia attenuto ai più corretti criteri che presiedono alla legislazione tributaria.

La suindicata considerazione vale naturalmente per la censura nella sua interezza, essendo evidente che l'immediata applicazione delle nuove disposizioni concerne l'esercizio in corso sia relativamente alle deduzioni per interessi passivi e accantonamenti per rischi, sia relativamente alla disposta impossibilità di riportare in diminuzione dal reddito complessivo dello stesso esercizio alcune perdite verificatesi in precedenza. In altri termini, i nuovi criteri concernenti gli interessi e gli accantonamenti operano a tutti gli effetti nell'indicato esercizio in corso, avendo inteso il legislatore - nel legittimo esercizio del suo potere discrezionale - fare cessare con l'entrata in vigore della nuova normativa anche le conseguenze, ancora perduranti, di precedenti scelte, ritenute ormai inadeguate ed appunto perciò modificate.

Da ciò risulta chiaro come in sostanza nell'ordinanza di rimessione si imputi al legislatore, diversamente dalla formale prospettazione, la mancata previsione dell'ultrattività delle norme modificate, ciò che non può evidentemente costituire vizio di legittimità costituzionale della nuova regolamentazione.

Infine, fuor di proposito si insiste, da parte del giudice rimettente, nella comparazione tra soggetti che avevano chiuso l'esercizio precedente con risultati negativi e soggetti che, per contro, non avevano subito alcuna perdita. È evidente infatti la diversità delle due situazioni: per i primi, il rapporto tributario era ancora pendente per effetto della facoltà di riportare in diminuzione le perdite medesime; mentre per i soggetti che non avevano subito alcuna perdita il rapporto tributario, quanto all'esercizio precedente, era ormai esaurito e divenuto perciò insensibile alle successive modificazioni normative.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 28 l. 2 dicembre 1975 n. 576 e 1 d.P.R. 23 dicembre 1975 n. 683, sollevate, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dalla Corte d'appello di Milano con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 23 marzo 1988.

Il Presidente e redattore: SAJA

Il cancelliere: MINELLI

Depositata in cancelleria il 31 marzo 1988.

Il direttore della cancelleria: MINELLI

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.