CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **143/1992** (ECLI:IT:COST:1992:143)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **CORASANITI** - Redattore: - Relatore: **GRANATA**
Camera di Consiglio del **05/02/1992**; Decisione del **17/03/1992**
Deposito del **30/03/1992**; Pubblicazione in G. U. **08/04/1992**
Norme impugnate:
Massime: **18152 18155 18157**
Atti decisi:

N. 143

SENTENZA 17-30 MARZO 1992

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: dott. Aldo CORASANITI; Giudici: prof. Giuseppe BORZELLINO, dott. Francesco GRECO, prof. Gabriele PESCATORE, avv. Ugo SPAGNOLI, prof. Francesco Paolo CASAVOLA, prof. Antonio BALDASSARRE, prof. Vincenzo CAIANIELLO, avv. Mauro FERRI, prof. Luigi MENGONI, prof. Enzo CHELI, dott. Renato GRANATA, prof. Giuliano VASSALLI, prof. Francesco GUIZZI, prof. Cesare MIRABELLI;

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 2- bis del decreto legge 15 dicembre 1982, n. 916, convertito in legge 12 febbraio 1983, n. 27 ("Ulteriore differimento dei termini previsti dal d.l. 10 luglio 1982 n. 429, convertito in legge 7 agosto 1982 n. 516, nonché di quelli fissati al 30 novembre 1982 per il versamento dell'acconto delle imposte sui redditi e relativa addizionale straordinaria") promosso con ordinanza emessa l'8 aprile 1991 della Commissione tributaria di II grado di Taranto sui ricorsi riuniti proposti dagli eredi di Rondinelli Ardito contro l'Ufficio I.V.A. di Taranto iscritta al n. 625 del registro ordinanze 1991 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 40, prima serie speciale, dell'anno 1991;

Udito nella camera di consiglio del 5 febbraio 1992 il Giudice relatore Renato Granata;

Ritenuto in fatto

Con ordinanza dell'8 aprile 1991 la Commissione tributaria di Taranto - nel corso di una controversia tributaria promossa dagli eredi di Rondinelli Ardito ed avente ad oggetto l'opposizione avverso la rettifica delle dichiarazioni IVA di quest'ultimo relative agli anni 1973, 1974, 1975 e 1976 - ha sollevato, in riferimento all'art. 3 Cost., questione incidentale di costituzionalità dell'art. 2- bis del d.-l. 15 dicembre 1982 n. 916, convertito nella legge 12 febbraio 1983 n. 27, nella parte in cui non prevede che anche gli eredi dei contribuenti deceduti nel periodo dal 31 luglio 1982 al 15 marzo 1983 possano presentare, entro il 15 settembre 1983, la dichiarazione integrativa relativa alle imposte indirette dovute dal loro dante causa.

La Commissione rimettente - premesso che gli artt. 14 e 25 del d.-l. 10 luglio 1982 n. 429, convertito nella legge 7 agosto 1982 n. 516, prevedevano, rispettivamente per le imposte dirette e per l'I.V.A., la facoltà per il contribuente di presentare dichiarazione integrativa, al fine di beneficiare del condono tributario entro il termine da ultimo prorogato al 15 marzo 1983 - osserva che l'art. 2-bis del cit. d.-l. n. 916 nel 1982, nel modificare l'art. 14 cit. (relativo alle imposte sui redditi), ha previsto un ulteriore differimento di sei mesi del termine suddetto (fino al 15 settembre 1983) per gli eredi dei contribuenti deceduti tra il 31 luglio 1982 ed il 15 marzo 1983, ed ha fatto riferimento esclusivamente alle imposte dovute dal dante causa, ossia alle imposte dirette. Nessuna modificazione è stata invece apportata all'art. 25 cit., relativo all'I.V.A., come sarebbe stato necessario ove il legislatore avesse voluto introdurre analogo differimento anche per la dichiarazione I.V.A. degli eredi dei contribuenti deceduti nel periodo suddetto.

In tale situazione, così ricostruita, la Commissione rimettente ravvisa un'ingiustificata disparità di trattamento, e quindi la sospetta violazione dell'art. 3 Cost. Ed infatti la mancata estensione del differimento al 15 settembre 1983 del termine per la presentazione della dichiarazione integrativa di condono anche ai fini delle imposte indirette, e quindi dell'I.V.A., appare irragionevole in quanto pone su piani diversi soggetti che, per essere meri debitori d'imposta, vengono a fruire del beneficio del condono solo se risultino debitori di imposte dirette, ma non anche se risultino debitori di imposte indirette. Quindi il beneficio del condono viene a dipendere da un presupposto non imputabile alla condizione dei soggetti-eredi, qual è quello della natura del debito fiscale.

Considerato in diritto

1. - È stata sollevata questione incidentale di legittimità costituzionale dell'art. 2- bis del decreto legge 15 dicembre 1982, n. 916, convertito nella legge 12 febbraio 1983, n. 27 (Ulteriore differimento dei termini previsti dal decreto legge 10 luglio 1982 n. 429, convertito in legge 7 agosto 1982 n. 516, nonché di quelli fissati al 30 novembre 1982 per il versamento dell'acconto delle imposte sui redditi e relativa addizionale straordinaria), nella parte in cui non prevede che anche gli eredi dei contribuenti deceduti nel periodo dal 31 luglio 1982 al 15 marzo 1983 possano presentare, entro il 15 settembre 1983, la dichiarazione integrativa di condono relativa alle imposte indirette dovute dal loro dante causa, per sospetta violazione del principio di eguaglianza atteso che tale beneficio è previsto per gli eredi dei contribuenti deceduti nel medesimo periodo, i quali possono presentare, entro il suddetto termine del 15

settembre 1983, la dichiarazione integrativa di condono relativa alle imposte dirette dovute dal loro dante causa.

2. La questione non è fondata.

Il decreto legge 10 luglio 1982 n. 429, convertito con modificazioni nella legge 7 agosto 1982 n. 516, nel dettare (agli artt. 14 e segg.) disposizioni per agevolare la definizione delle pendenze tributarie, ha previsto, in due capi distinti, la disciplina per le imposte dirette e quella per le imposte indirette. In particolare, in relazione all'imposta sul reddito per le persone fisiche, all'imposta sul reddito delle persone giuridiche e all'imposta locale sui redditi (e relative addizionali) l'art. 14 prevede la possibilità per i contribuenti di presentare una dichiarazione integrativa in luogo di quella eventualmente omessa ovvero per rettificare in aumento quella già presentata; tale dichiarazione integrativa doveva essere spedita tra il 10 ed il 30 novembre 1982, termine prorogato prima al 15 dicembre 1982 dal d.-l. 30 novembre 1982 n. 878 e successivamente al 15 marzo 1983 dal d.-l. 15 dicembre 1982 n. 916, convertito nella legge n. 27 del 1983.

Il successivo art. 25 prevede ai fini dell'imposta sul valore aggiunto un'analoga facoltà di presentazione di dichiarazione integrativa al fine di supplire alla precedente mancata dichiarazione ovvero di rettificare la dichiarazione già presentata indicando la maggiore imposta dovuta ovvero il minor credito spettante. Anche in tal caso l'originario termine finale del 30 novembre 1982 veniva differito prima al 15 dicembre 1982 dal d.-l. 30 novembre 1982 n. 878 e successivamente al 15 marzo 1983 dal d.-l. 15 dicembre 1982 n. 916, convertito nella legge n. 27 del 1983. L'art. 31 d.-l. n. 249 cit. ha poi previsto in riferimento all'imposta di registro, all'imposta sulle successioni e donazioni, nonché all'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, la possibilità per il contribuente di definire automaticamente le pendenze tributarie presentando apposita richiesta e versando un supplemento di imposta determinato alla stregua di parametri variamente calcolati secondo che sia stato, o meno, notificato avviso di accertamento. Anche in tal caso il termine di presentazione della richiesta era originariamente del 30 novembre 1982, successivamente prorogato - in forza dei menzionati provvedimenti legislativi - al 15 marzo 1983.

3. - In questo contesto normativo si innesta l'art. 2- bis del decreto legge 15 dicembre 1982, n. 916, convertito nella legge 12 febbraio 1983 n. 27. Tale norma apporta alcune modifiche all'art. 14 del decreto legge n. 429 del 1982, cit., riguardanti la dichiarazione integrativa IRPEG in caso di fusione di società; aggiunge poi, nell'ultimo periodo, che gli eredi dei contribuenti deceduti nel periodo dal 31 luglio 1982 al 15 marzo 1983 possono presentare la dichiarazione integrativa, relativamente alle imposte dovute dal loro dante causa, entro il 15 settembre 1983.

All'evidenza tale norma, proprio perché inserita in una modifica dell'art. 14, che riguarda - come rilevato - le sole imposte sui redditi, non può che riferirsi - come del resto ritiene anche la Commissione rimettente - soltanto alle imposte dirette; mentre nessun differimento ulteriore del termine suddetto è previsto in caso di imposte indirette (I.V.A., imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni, nonché imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili).

4. - In tale speciale disposizione non può però ravvisarsi la disparità di trattamento lamentata dal giudice rimettente, attesa la diversità delle imposte considerate in comparazione (quelle dirette da un lato, quelle indirette dall'altro).

Ed infatti già nella disciplina a regime il legislatore, nell'esercizio della sua discrezionalità, ha distintamente preso in considerazione le singole imposte.

Per le imposte sui redditi ha in generale contemplato che tutti i termini pendenti alla data

della morte del contribuente o scadenti entro quattro mesi da essa, compresi il termine per la presentazione della dichiarazione ed il termine per ricorrere contro l'accertamento, sono prorogati di sei mesi in favore degli eredi (art. 65 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600).

Invece ai fini dell'I.V.A. l'art. 35- bis del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 - peraltro aggiunto dal d.P.R. 29 gennaio 1979 n. 24 al testo originario che nulla al riguardo prevedeva - stabilisce che gli obblighi derivanti a norma del medesimo decreto (istitutivo dell'I.V.A.) dalle operazioni effettuate dal contribuente deceduto possono essere adempiuti dagli eredi entro tre mesi dalla data della morte del contribuente stesso, ancorché i relativi termini siano scaduti da non oltre sei mesi prima di tale data. Tale disciplina quindi - oltre che in origine del tutto mancante - si differenzia da quella dettata per le imposte sui redditi sia perché la proroga è di durata diversa, sia perché riguarda nel caso delle imposte dirette i termini pendenti ovvero destinati a scadere immediatamente dopo il decesso, mentre nell'altro caso (I.V.A.) si riferisce ai termini già scaduti immediatamente prima del decesso.

Nulla invece a tal proposito è tuttora previsto dal d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 637 e dal successivo decreto legislativo 31 ottobre 1990 n. 345 in tema di imposta sulle successioni e sulle donazioni, né dal d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 in tema di imposta di registro.

Anche la disciplina del condono tributario - che ha carattere speciale rispetto al regime base delle singole imposte - presenta soluzioni differenziate.

Infatti, con riferimento al condono del 1982, il legislatore in un primo tempo (d.-l. n. 429 del 1982, convertito in legge n. 516 del 1982) ha ritenuto di non dar rilievo al fatto del decesso del contribuente; successivamente (con il d.-l. n. 916 del 1982, convertito in legge n. 27 del 1983) ha preso in considerazione solo le imposte dirette prevedendo una proroga dei termini in favore degli eredi del contribuente; nulla invece ha previsto per l'IVA, come anche per le altre imposte indirette. Ed anche il recente provvedimento legislativo diretto ad agevolare la definizione dei rapporti tributari pendenti (legge 30 dicembre 1991 n. 413) prevede una disciplina settoriale e niente affatto unificata. L'art. 32, ai fini delle imposte sui redditi, contempla in favore degli eredi una proroga del termine finale (del 30 aprile 1992) per presentare la dichiarazione integrativa (termine differito fino al 30 settembre 1992) ove il decesso si sia verificato nel periodo dal 1° dicembre 1991 al 30 aprile 1992. Per l'I.V.A. sono previste (dagli artt. 45, terzo comma, 46, secondo comma, e 51, terzo comma) tre distinte ipotesi di proroga del termine per presentare la dichiarazione integrativa in caso di decesso del contribuente avvenuto quattro mesi prima della scadenza del termine stesso. Nulla è invece previsto in favore degli eredi dei contribuenti in caso di imposta di registro, ipotecarie e catastali, imposta di successione e donazione, nonché di imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili.

Questa disciplina variegata e composita - può in conclusione rilevarsi - è correlata alla diversità delle imposte prese in considerazione, sicché non è, in linea generale, possibile, al fine di riscontrare una disparità di trattamento, la comparazione trasversale di istituti e normative di settore; né tale comparazione può operarsi con più limitato riferimento alla disciplina del condono tributario che vede il legislatore - nel limite del principio di ragionevolezza - libero di esercitare la sua discrezionalità adottando soluzioni diverse in relazione alle diverse imposte.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2- bis del decreto legge 15 dicembre 1982, n. 916, convertito nella legge 12 febbraio 1983, n. 27 (Ulteriore differimento dei termini previsti dal decreto legge 10 luglio 1982 n. 429, convertito in legge 7 agosto 1982 n. 516, nonché di quelli fissati al 30 novembre 1982 per il versamento dell'acconto delle imposte sui redditi e relativa addizionale straordinaria), sollevata in relazione all'art. 3 della Costituzione dalla Commissione tributaria di Taranto con l'ordinanza in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 17 marzo 1992.

Il Presidente: CORASANITI

Il redattore: GRANATA

Il cancelliere: FRUSCELLA

Depositata in cancelleria il 30 marzo 1992.

Il cancelliere: FRUSCELLA

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.