CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **272/1994** (ECLI:IT:COST:1994:272)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **PESCATORE** - Redattore: - Relatore: **PESCATORE**
Camera di Consiglio del **08/06/1994**; Decisione del **22/06/1994**
Deposito del **30/06/1994**; Pubblicazione in G. U. **06/07/1994**
Norme impugnate:
Massime: **20761 20762 20763 22776**
Atti decisi:

N. 272

SENTENZA 22-30 GIUGNO 1994

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: prof. Gabriele PESCATORE; Giudici: avv. Ugo SPAGNOLI, prof. Vincenzo CAIANIELLO, avv. Mauro FERRI, prof. Luigi MENGONI, prof. Enzo CHELI, dott. Renato GRANATA, prof. Giuliano VASSALLI, prof. Francesco GUIZZI, prof. Cesare MIRABELLI, prof. Fernando SANTOSUOSSO, avv. Massimo VARI, dott. Cesare RUPERTO;

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 26, quarto comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), promosso con ordinanza emessa il 4 giugno 1992 dalla Commissione tributaria di primo grado di Sassari sul ricorso proposto dal Fondo aggiuntivo pensioni del personale dipendente del Banco di Sardegna contro l'Ufficio Distrettuale delle Imposte Dirette di Sassari, iscritta al n. 30 del registro ordinanze 1994 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 7, prima serie speciale, dell'anno 1994;

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

Udito nella camera di consiglio dell'8 giugno 1994 il Giudice relatore Gabriele Pescatore;

Ritenuto in fatto

1. - La Commissione tributaria di primo grado di Sassari, sul ricorso proposto dal Fondo aggiuntivo pensioni del personale dipendente del Banco di Sardegna avverso la iscrizione a ruolo, operata dal locale Ufficio distrettuale delle imposte dirette, con riferimento all'esercizio 1985, della tassazione degli interessi attivi su obbligazioni, assoggettati, a norma dell'art. 26, quarto comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, a ritenuta alla fonte a titolo di acconto, con ordinanza del 4 giugno 1992, pervenuta alla Corte costituzionale il 19 gennaio 1994 (R.O. n. 30/1994), ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 53 e 76 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale del citato art. 26, quarto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, nella parte in cui prevede che la ritenuta sugli interessi prodotti da obbligazioni e titoli similari è applicata a titolo d'imposta nei confronti delle persone fisiche e delle società di persone, ed a titolo di acconto nei confronti delle società ed enti indicati nelle lett. a), b) e c) dell'art. 2 del d.P.R. n. 598 del 1973, e cioè, oltre alle società per azioni ed enti commerciali, agli enti non commerciali. Il giudice a quo lamenta anzitutto che questo trattamento fiscale riservato ad enti che non hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali, quale appunto il fondo aggiuntivo pensioni - che si prefigge scopi esclusivamente previdenziali - risulta discriminatorio rispetto a quello più favorevole previsto per le persone fisiche, e per le società di persone, assimilate alle prime pur se svolgano attività commerciale. Ciò in violazione del principio di uguaglianza tributaria di cui all'art. 3 della Costituzione, ove si tenga conto che il legislatore, in via di principio, ha equiparato, in relazione alla percezione di redditi di capitale, le persone fisiche agli enti non commerciali.

La commissione remittente ravvisa, altresì, nella norma impugnata un vulnus all'art. 53 della Costituzione, secondo il quale tutti i cittadini sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, in quanto, a parità dell'ammontare della base imponibile, l'ente non commerciale verrebbe colpito in maniera più gravosa rispetto a quanto non avvenga per le persone fisiche e per le società di persone.

Infine, nella formulazione della norma censurata, il legislatore si sarebbe posto in contrasto con l'art. 76 della Costituzione, non rispettando i limiti e i criteri imposti dalla legge di delega n. 825 del 9 ottobre 1971 in base al cui art. 9, secondo comma, si sarebbero dovuti assoggettare alle medesime modalità di tassazione, in relazione alla percezione di redditi di capitale, sia le persone fisiche che gli enti non commerciali.

2. - Nel giudizio è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri per il tramite dell'Avvocatura generale dello Stato, che ha concluso per la infondatezza della questione, osservando, quanto all'asserito contrasto con l'art. 76 della Costituzione, che la legge delega si limita ad assoggettare ad una ritenuta d'imposta sostitutiva delle normali Irpef ed Ilor i redditi delle persone fisiche derivanti da depositi e conti correnti bancari e da obbligazioni e titoli similari.

Infondato sarebbe, altresì, il sospetto di violazione dell'art. 53 della Costituzione, rispondendo esattamente la ritenuta d'acconto al principio della capacità contributiva.

Quanto al presunto contrasto con l'art. 3 della Costituzione, l'Avvocatura rileva la impossibilità di un raffronto tra soggetti passivi dell'Irpef e dell'Irpeg, e la ragionevolezza della scelta del legislatore in ordine ai casi in cui applicare la ritenuta di imposta.

Del resto, il principio di uguaglianza non trova applicazione con riferimento a casi che si concretano in eccezioni alle regole.

L'Avvocatura osserva, infine, che la discriminazione lamentata è venuta meno, in epoca successiva al d.P.R. n. 600 del 1973, ma nel senso opposto a quello sostenuto dal giudice remittente: infatti, il d.l. 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, nella legge 27 aprile 1989, n. 154, all'art. 32, terzo comma, ha stabilito che le ritenute sugli interessi e sui redditi di capitale sono applicate a titolo d'acconto anche nei confronti delle società di persone.

Considerato in diritto

1. - La Commissione tributaria di primo grado di Sassari dubita della legittimità costituzionale dell'art. 26, quarto comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nella parte in cui esso prevede che la ritenuta sugli interessi prodotti da obbligazioni e titoli similari si applica agli enti non commerciali a titolo di acconto e non a titolo di imposta. A tale titolo la ritenuta viene, invece, applicata alle persone fisiche, alle quali, a questi effetti, vengono equiparate le società di persone, pur se svolgono attività commerciale, con conseguente produzione di un reddito d'impresa.

Ad avviso della commissione remittente, la predetta disposizione violerebbe gli artt. 3, 53 e 76 della Costituzione, ponendosi in contrasto con il principio di uguaglianza tributaria, con quello del concorso di tutti i cittadini alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, e con i principi e criteri fissati dalla legge delega n. 825 del 1971, in base ai quali il Governo, nell'emanare le disposizioni per la riforma tributaria, avrebbe dovuto assoggettare alle medesime modalità di tassazione, in relazione alla percezione di redditi di capitale, le persone fisiche e gli enti non commerciali.

2. - La questione, sollevata in riferimento all'art. 3 della Costituzione, è inammissibile.

L'art. 26, quarto comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dispone, nella parte censurata, che le ritenute, operate dalle società ed enti sugli interessi, premi ed altri frutti corrisposti su obbligazioni e titoli similari, sono applicate a titolo di imposta nei confronti delle persone fisiche e delle società ed associazioni di cui all'art. 5 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 (società semplici, in nome collettivo ed in accomandita semplice), ed a titolo di acconto nei confronti delle società e degli enti indicati alle lettere a), b) e c) dell'art. 2 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 598 (società per azioni e in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, società cooperative e di mutua assicurazione, e altri enti pubblici e privati aventi o non per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale).

Il giudice a quo ravvisa un vulnus all'art. 3 della Costituzione nella mancata assimilazione degli enti non commerciali, quanto al trattamento tributario di cui è questione, alle persone fisiche e alle società di persone, avuto riguardo alla equiparazione che invece il legislatore avrebbe, in via di principio, operato, in relazione alla percezione di redditi di capitale, tra le medesime categorie.

Al riguardo, deve osservarsi che il regime della ritenuta a titolo d'imposta, sostitutiva di Irpef ed Ilor, la quale si applica con aliquota proporzionale, unica, sul reddito cui si riferisce - che, quindi, non si cumula con gli altri redditi di cui lo stesso soggetto è titolare - ha carattere derogatorio in un sistema d'imposizione diretta, fondata su imposte personali.

In quanto si pone come eccezione alla regola generale, in base ad esigenze di opportunità, e, tra l'altro, come rilevato dall'Avvocatura dello Stato, tendenzialmente più favorevole al contribuente, la scelta di tale regime (che non potrebbe, comunque, essere assunta quale valido tertium comparationis, alla cui stregua valutare la legittimità costituzionale della disciplina di altre ipotesi, nelle quali non siano state ravvisate le medesime ragioni

giustificatrici del trattamento derogatorio) costituisce espressione di una discrezionalità legislativa non censurabile (v. sentt. nn. 143 del 1992 e 494 del 1991; ordd. nn. 113 del 1989, 28 del 1988 e 543 del 1987), se non esercitata in modo palesemente irragionevole.

E che non sia irragionevole la scelta del legislatore di assoggettare a ritenuta a titolo di imposta i redditi di capitale percepiti dalle persone fisiche e dalle società di persone, escludendo, invece, tale regime, in favore di quello della ritenuta d'acconto, per società di capitali ed enti, anche se non esercitino attività commerciali, emerge dallo stesso confronto tra le categorie di contribuenti, soggetti rispettivamente ad imposta sul reddito delle persone fisiche e delle persone giuridiche, nonché dalla differente natura delle due imposte, Irpef ed Irpeg.

Rileva, in proposito, esattamente la difesa dello Stato che il sistema della ritenuta d'imposta si giustifica, con riferimento ai redditi di capitale percepiti dalle persone fisiche, per l'elevato numero di partite reddituali, spesso d'importo esiguo, che, anche in considerazione dell'anonimato dei percettori, sarebbe difficile colpire in altro modo.

Tali ragioni non sussistono per le persone giuridiche, le quali, anche quando non esercitano attività commerciali, sono soggette ad una serie di adempimenti contabili, che rendono più agevole il normale prelievo tributario sul reddito complessivo.

Del resto, ed a riprova della variabilità delle scelte legislative in funzione del momento storico ed economico in cui si concretano e delle diverse esigenze che in quel momento presiedono alla disciplina dei vari settori dell'ordinamento, il sistema delineato dall'art. 26, quarto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 ha subito una modifica, peraltro di segno contrario a quella auspicata nella ordinanza di rimessione.

Ed infatti, l'art. 32 del d.l. 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, nella legge 27 aprile 1989, n. 154, al terzo comma ha disposto, con effetto dalla data di entrata in vigore del decreto stesso, l'assimilazione delle società di persone a quelle di capitali e agli enti pubblici e privati di cui alle lettere b) e c) dell'art. 2 del d.P.R. n. 598 del 1973, sotto il profilo che le ritenute sugli interessi e sui redditi di capitale di cui al predetto art. 26 del d.P.R. n. 600 del 1973, sono applicate a titolo di acconto anche nei confronti delle società di persone.

3. - Infondata è poi la censura dello stesso art. 26, quarto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, per violazione dell'art. 53 della Costituzione.

Tale precetto appare, invero, compiutamente realizzato attraverso il sistema della ritenuta di acconto di cui è questione, calcolata su di un reddito effettivamente percepito, e poi riferita all'imposta sul reddito complessivo del contribuente.

È, dunque, garantito il rispetto del principio costituzionale richiamato dal giudice a quo, sia sotto il profilo del concorso di ciascuno alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, sia sotto quello della progressività dell'imposizione tributaria, cui invece non si ispira l'eccezionale regime della ritenuta a titolo d'imposta, come già rilevato dalla Corte (sent. n. 44 del 1992).

4. - Parimenti infondato è il sospetto di illegittimità della norma in questione per contrasto con l'art. 76 della Costituzione sotto il profilo di una presunta violazione dei limiti e criteri posti dalla legge di delega per la riforma tributaria 9 ottobre 1971, n. 825.

Il giudice a quo rileva, al riguardo, che, a norma dell'art. 9, secondo comma, della citata legge delega, si sarebbero dovuti assoggettare alle medesime modalità di tassazione, in relazione alla percezione di redditi di capitale, sia le persone fisiche che gli enti non commerciali.

Il rilievo non è condivisibile, costituendo il frutto della inesatta estensione alla ipotesi in questione del n. 2 dell'art. 9 della legge n. 825 del 1971, che dispone che sono esclusi "dal computo del reddito complessivo ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche e delle persone giuridiche ed esentati dalla imposta locale sui redditi gli interessi, i premi e gli altri frutti dei titoli del debito pubblico, dei buoni postali di risparmio e delle cartelle di credito comunale e provinciale emesse dalla Cassa depositi e prestiti, nonché quelli delle obbligazioni e titoli similari emessi da amministrazioni statali anche con ordinamento autonomo, da regioni, province, comuni e da enti pubblici istituiti esclusivamente per l'adempimento di funzioni statali o per l'esercizio diretto di servizi pubblici in regime di monopolio".

La norma in esame è da collegare, invece, al criterio direttivo di cui al n. 3 dello stesso art. 9, che prevede per i redditi delle persone fisiche (e, dunque, solo di queste) derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali e da "obbligazioni e titoli similari" - come è il caso di specie - l'assoggettamento ad una ritenuta di imposta sostitutiva di Irpef ed Ilor.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 26, quarto comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), sollevata, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, dalla Commissione tributaria di primo grado di Sassari con l'ordinanza indicata in epigrafe;

Dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 26, quarto comma, della legge sopra menzionata, sollevata in riferimento agli artt. 53 e 76 della Costituzione, dalla Commissione tributaria di primo grado di Sassari con la detta ordinanza.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 22 giugno 1994.

Il Presidente e redattore: PESCATORE

Il cancelliere: DI PAOLA

Depositata in cancelleria il 30 giugno 1994.

Il direttore della cancelleria: DI PAOLA

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.