CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **157/1996** (ECLI:IT:COST:1996:157)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **FERRI** - Redattore: - Relatore: **VARI**
Camera di Consiglio del **21/02/1996**; Decisione del **13/05/1996**
Deposito del **20/05/1996**; Pubblicazione in G. U. **29/05/1996**
Norme impugnate:
Massime: **22403 22404 22405 22406**
Atti decisi:

N. 157

SENTENZA 13-20 MAGGIO 1996

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: avv. Mauro FERRI; Giudici: prof. Luigi MENGONI, prof. Enzo CHELI, dott. Renato GRANATA, prof. Giuliano VASSALLI, prof. Cesare MIRABELLI, prof. Fernando SANTOSUOSSO, avv. Massimo VARI, dott. Cesare RUPERTO, dott. Riccardo CHIEPPA, prof. Gustavo ZAGREBELSKY, prof. Valerio ONIDA, prof. Carlo MEZZANOTTE;

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 44, primo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), promosso con ordinanza emessa il 20 marzo 1995 dalla Commissione tributaria di primo grado di Sassari sul ricorso proposto da SARDOIL s.p.a. contro l'Intendenza di finanza di Sassari, iscritta al n. 348 del registro ordinanze 1995 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 25, prima serie speciale, dell'anno 1995;

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

Udito nella camera di consiglio del 21 febbraio 1996 il giudice relatore Massimo Vari.

Ritenuto in fatto

1. - Nel corso di un giudizio promosso dalla SARDOIL s.p.a. in liquidazione contro l'Intendenza di finanza di Sassari, per l'impugnativa del silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso degli interessi per ritardata restituzione di imposte pagate e non dovute, la Commissione tributaria di primo grado di Sassari ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 23, 42 e 53 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 44, primo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), secondo il quale "il contribuente, che abbia effettuato versamenti diretti o sia stato iscritto a ruolo per un ammontare d'imposta superiore a quello effettivamente dovuto per lo stesso periodo, ha diritto, per la maggiore somma effettivamente pagata, all'interesse del 4,5 per cento per ognuno dei semestri interi, escluso il primo, compresi tra la data del versamento o della scadenza dell'ultima rata del ruolo, in cui è stata iscritta la maggiore imposta, e la data dell'ordinativo emesso dall'intendente di finanza o dell'elenco di rimborso".

Ad avviso del giudice rimettente la norma denunciata si pone in contrasto con l'art. 3 della Costituzione in quanto:

1) il contribuente colpito da accertamento successivamente dichiarato illegittimo subisce "un trattamento penalizzante rispetto a chi non sia stato oggetto di accertamento fiscale", pur in presenza di corretta dichiarazione presentata da entrambi;

2) a fronte dello stesso presupposto (accertamento fiscale infondato), "il meccanismo di determinazione degli interessi è tale da determinare differenze di trattamento tra contribuenti accertati", in dipendenza di "circostanze del tutto fortuite, quali il periodo di emissione del ruolo e la data dell'ordinativo";

3) in presenza della fattispecie analoga di accertamento infondato, la normativa relativa all'imposta sul valore aggiunto (art. 60, quarto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) prevede l'applicazione degli interessi "con decorrenza dalla data di pagamento".

Sarebbero, inoltre, violati:

1) l'art. 23 della Costituzione, in quanto "l'applicazione della norma in esame comporta una prestazione, che non attiene ad alcun presupposto tributario", in misura che risulta "solo a posteriori per effetto delle determinazioni assunte dall'amministrazione circa l'emissione del ruolo e la data dell'ordinativo di rimborso", con la conseguenza che il rimborso stesso viene ad essere negato "per un periodo di non poca durata", finendo "per imporre un onere innominato a carico del contribuente";

2) l'art. 42 della Costituzione, in quanto si attua "l'esproprio temporaneo di un bene privato (il capitale) senza adeguato indennizzo", e quindi senza quella reintegrazione di cui parla la sentenza della Corte costituzionale n. 63 del 1982;

3) l'art. 53 della Costituzione, in quanto la mancata corresponsione degli interessi per l'intero periodo nel quale le somme versate sono rimaste nella disponibilità dell'Erario, può essere assimilata al pagamento di un'imposta, non commisurata alla capacità contributiva, sulla base di un presupposto (il rapporto tributario dedotto nell'accertamento) inesistente, in quanto dichiarato tale dal giudice "con effetto ex tunc".

2. - È intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato dall'Avvocatura generale dello Stato, per chiedere che la questione venga dichiarata non fondata per i seguenti motivi:

a) relativamente alla questione di incostituzionalità della non computabilità del primo semestre intero, la Corte costituzionale si è già pronunciata con ordinanza 10 marzo 1988, n.

288, affermando la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale, sollevata con specifico riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, e motivando la diversa regolamentazione degli interessi di cui trattasi, rispetto alla disciplina civilistica, con la considerazione della "speciale materia del credito cui si riferiscono nonché la particolarità dei soggetti e dei suoi presupposti";

b) relativamente alla questione, di carattere conseguenziale, della non computabilità delle frazioni di semestre, essa non è che "un logico corollario della disciplina normativa, di natura speciale, in materia di rimborso di imposte dirette", in forza della quale "il tempo di maturazione degli interessi sulle somme di cui è disposto il rimborso non è il giorno ma il semestre intero, escluso il primo";

c) la razionalità della suddetta disciplina viene confermata dalla "speculare e parallela" disciplina "dettata dall'art. 20 dello stesso decreto n. 602 del 1973, in tema di interessi per ritardata iscrizione a ruolo";

d) la diversità della disciplina, dettata per il computo degli interessi sulle somme di cui sia disposto il rimborso in materia di IVA, "appare coerente con la diversità strutturale dei tributi cui gli interessi, in qualità di accessori, afferiscono", senza contare che, nell'ambito dell'IVA, pur prevedendosi il computo annuo e la maturazione giorno per giorno degli interessi, ne viene purtuttavia esclusa la computabilità, "per il periodo di tempo occorrente ai fini dell'emissione del titolo di pagamento", mentre la disciplina richiamata dell'art. 38-bis del decreto IVA riguarda una fattispecie affatto particolare di rimborsi di imposta "disposti del tutto provvisoriamente e solo previa prestazione di idonea garanzia da parte del contribuente".

Considerato in diritto

1. - La Commissione tributaria di primo grado di Sassari dubita della legittimità costituzionale dell'art. 44, primo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, secondo il quale il contribuente che sia stato iscritto a ruolo per un ammontare d'imposta superiore a quello effettivamente dovuto, ha diritto per la maggiore somma effettivamente pagata, all'interesse del 4,5 per cento per ognuno dei semestri interi, escluso il primo, compresi fra la data del versamento o della scadenza dell'ultima rata del ruolo in cui è stata iscritta la maggiore imposta e la data dell'ordinativo emesso dall'intendente di finanza o dell'elenco di rimborso.

2. - Il giudice rimettente, premesso che, a causa della norma in esame, il contribuente, per il solo fatto di essere stato colpito da un accertamento illegittimo, subisce un pregiudizio patrimoniale "per un importo pari, come minimo, agli interessi fiscali non percepiti sulle somme indebitamente pagate", ritiene che la disposizione, violi, sotto vari profili, l'art. 3 della Costituzione:

a) penalizzando i contribuenti colpiti da accertamenti illegittimi, anche se, al pari di quelli andati esenti da accertamento, hanno dichiarato correttamente i propri redditi;

b) creando, nell'ambito della prima categoria, una ulteriore irragionevole discriminazione, in dipendenza di "circostanze del tutto fortuite, quali il periodo di emissione del ruolo e la data dell'ordinativo" che può essere più o meno procrastinata in base alla sola "discrezionalità o funzionalità" dell'amministrazione;

c) riservando agli interessati un trattamento meno favorevole di quello previsto per coloro che sono soggetti all'imposta sul valore aggiunto, ai quali, nel caso analogo a quello in esame, competono gli interessi con decorrenza dalla data di pagamento, senza escludere "primi

semestri e semestri non interi".

La disposizione stessa viene ulteriormente denunciata per contrasto con:

1) la riserva di legge prevista dall'art. 23 della Costituzione, in quanto la norma darebbe luogo ad una prestazione imposta, che non attiene ad alcun presupposto tributario, in una misura che risulta solo a posteriori per effetto delle determinazioni assunte dall'amministrazione circa l'emissione del ruolo e la data dell'ordinativo di rimborso;

2) l'art. 42 della Costituzione, in quanto si realizzerebbe l'esproprio temporaneo di un bene privato, successivamente restituito ma senza congruo indennizzo;

3) l'art. 53 della Costituzione, in quanto la percezione dell'equivalente di una imposta, così come prevista dalla disposizione stessa, verrebbe a confliggere con il principio di capacità contributiva, a causa dell'inesistenza del rapporto impositivo sottostante.

3. - La questione, con la quale vengono proposte censure analoghe, per alcuni profili, a quelle già esaminate in precedenti pronunzie, non è fondata.

4. - Quanto alla dedotta violazione dell'art. 3 della Costituzione, va rammentato che la Corte ha già avuto occasione di sottoporre a scrutinio di costituzionalità la disposizione dell'art. 44, primo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, relativamente alla esclusione, per i rimborsi di imposte indebitamente assolte, della corresponsione degli interessi per il primo semestre compreso tra la data del versamento del tributo e la data dell'ordinativo. In tale precedente circostanza è stata posta in evidenza la speciale natura del credito, cui si riferiscono i suddetti interessi, nonché le particolarità dei soggetti aventi diritto, tali da costituire congrua giustificazione della diversità della disciplina fiscale approvata dal legislatore nella sua discrezionalità (ordinanza n. 288 del 1988). Consimile decisione, sulla scorta di analoghe motivazioni, è stata assunta anche sulla questione di legittimità dell'art. 44-bis del medesimo d.P.R., concernente gli interessi per i rimborsi eseguiti mediante procedura automatizzata (ordinanza n. 93 del 1989).

L'odierna questione di costituzionalità, sia pure nei più ampi termini in cui essa viene sollevata, appare riconducibile agli orientamenti di principio come sopra espressi, ad ulteriore svolgimento dei quali è solo da sottolineare il carattere generale che, nello specifico settore del diritto tributario, assume il principio della maturazione a semestri interi per gli interessi sulle somme di cui è disposta la restituzione. Di ciò danno riprova le varie leggi fiscali, a partire da quella del 26 gennaio 1961, n. 29, contenente la disciplina della riscossione dei carichi in materia di tasse ed imposte indirette sugli affari, alla quale vanno aggiunti gli artt. 55, 56 e 77 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro); gli artt. 34, 35, 37, 38 e 42 del d.P.R. 31 ottobre 1990, n. 346 (Testo unico concernente l'imposta sulle successioni e donazioni); l'art. 13 del d.P.R. 31 ottobre 1990, n. 347 (Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecarie e catastali); disposizioni tutte ispirate ad una regola che, del resto, trova applicazione speculare anche nella fattispecie relativa agli interessi sugli importi dei tributi dovuti dai contribuenti.

Dal che è consentito pervenire alla conclusione che si tratta di una peculiare disciplina della materia tributaria apprestata dal legislatore, nella sua discrezionalità, in considerazione delle esigenze connesse alle operazioni di liquidazione dell'imposta e di formazione dei ruoli nonché di quelle degli uffici preposti allo svolgimento dei complessi procedimenti restitutori, come si ricava dai lavori parlamentari relativi alla legge 25 ottobre 1960, n. 1316, che per prima introdusse un siffatto principio.

Quanto detto dimostra, anzitutto, l'infondatezza del dubbio sollevato dall'ordinanza in riferimento alla diversa più favorevole condizione in cui, rispetto al contribuente colpito da

accertamento, si troverebbe colui che tale accertamento non abbia subito. A ben vedere, il caso che il rimettente prospetta quale termine di paragone per la lamentata disparità, più che evidenziare una diversità di trattamento riservata dal legislatore a situazioni tra loro comparabili, appare atto ad indicare, semmai, un punto di riferimento ai fini del ristoro spettante al soggetto ingiustificatamente inciso nell'ambito della generale categoria dei contribuenti, tutti, in teoria, suscettibili di subire accertamenti non fondati. Ma è evidente che è proprio nelle modalità e nei termini quantitativi del ristoro che si manifesta la già accennata discrezionalità del legislatore, con scelte che, in linea di principio, possono essere variamente articolate. Né è a dire che effetti e conseguenze siano sempre e necessariamente più favorevoli di quelli discendenti dalla disposizione censurata, come dimostrano le disposizioni civilistiche, in materia di interessi sulle somme indebitamente pagate, ove si consideri che, in base all'art. 2033 del codice civile, gli interessi, in caso di ripetizione di indebito, decorrono dal giorno della domanda e, solo in caso di accertata malafede dell'accipiens da quello del pagamento.

Quanto poi all'altro profilo di denuncia e cioè quello della discriminazione che, fra i contribuenti assoggettati ad accertamento, deriverebbe dai diversi periodi di emissione del ruolo e dell'ordinativo, si tratta di eventuali differenze derivanti da circostanze di fatto inerenti all'applicazione della disposizione, sì da non assumere rilievo nel giudizio di costituzionalità.

Non fondata appare la questione anche relativamente all'ulteriore profilo, sotto il quale viene dedotta la violazione dell'art. 3, vale a dire la diversa disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, in quanto il differente sistema di calcolo accolto in materia di interessi sui rimborsi IVA trae origine dal vincolo del legislatore nazionale di adeguarsi a dettagliate direttive comunitarie, come tali non derogabili dall'ordinamento interno. E ciò senza considerare che anche per l'imposta sul valore aggiunto viene, comunque, esclusa la computabilità del periodo di tempo occorrente per la liquidazione del rimborso (art. 38-bis primo comma, secondo periodo, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) e senza considerare, altresì, che è pacificamente ritenuto che, al di fuori dei casi espressamente individuati dal legislatore, l'eventuale vuoto legislativo sia da integrare con il ricorso ai principi generali più sopra richiamati.

5. - Non migliore sorte merita la censura relativa alla violazione dell'art. 23 della Costituzione.

Secondo la giurisprudenza costituzionale, il principio della riserva di legge di cui al menzionato precetto della Costituzione, in tema di prestazioni imposte, va inteso in senso relativo, ponendo l'obbligo per il legislatore di determinare preventivamente e sufficientemente criteri direttivi di base e linee generali di disciplina della discrezionalità amministrativa, tanto che la Corte ha già avuto occasione di affermare che non contrasta con tale principio l'assegnazione ad organi amministrativi non solo di compiti meramente esecutivi, bensì anche di quello di determinare elementi, presupposti o limiti, variamente individuabili, della prestazione stessa, sulla base di dati e valutazioni di ordine tecnico (sentenze n. 129 del 1969 e n. 27 del 1979). Né tale principio può ritenersi violato, anche in assenza di una espressa indicazione legislativa dei criteri, dei limiti e dei controlli che delimitano l'ambito di discrezionalità della pubblica amministrazione, quando gli stessi siano desumibili dalla composizione e dal funzionamento degli organi competenti a determinare la misura della prestazione di cui trattasi (sentenze n. 4 del 1957; n. 51 del 1960; n. 5 del 1963; n. 21 del 1969; e n. 67 del 1973) ovvero quando esista, per l'emanazione dei provvedimenti amministrativi concernenti la prestazione medesima, un modulo procedimentale con il quale venga a realizzarsi la collaborazione di una pluralità di organi al fine di escludere eventuali arbitrii dell'amministrazione (sentenza n. 507 del 1988). Sotto quest'ultimo aspetto, è dato osservare che, nella materia qui in esame, le operazioni, che confluiscono nell'atto finale costituito dall'ordinativo di pagamento, realizzano un complesso iter procedimentale cui partecipa una pluralità di organi, sia della stessa amministrazione finanziaria che estranei a questa (in alcuni casi, Ufficio tributario e concessionario della riscossione; in altri, Centri di servizio e Banca d'Italia; in altri ancora Ufficio tributario, Ministero delle finanze, Intendenza

di finanza e Sezione di tesoreria provinciale dello Stato), ognuno dei quali è tenuto a svolgere - sulla base di uno stretto ordine normativamente regolato - atti, o sequenze coordinate di atti, destinati a concludersi, al termine del procedimento, con l'ordinativo di pagamento.

6. - In ordine, poi, alla asserita violazione dell'art. 42 della Costituzione, a parte il problema dell'assimilabilità della fattispecie in questione al provvedimento ablatorio ipotizzato in detta disposizione, occorre rammentare, alla luce della giurisprudenza della Corte, che non si pone un problema di espropriazione senza indennizzo quando un diritto, come nella specie, nasca con una specifica configurazione che ne limita l'oggetto e ne disciplina, fin dall'origine, il contenuto e le modalità (sentenza n. 74 del 1964).

7. - Ad escludere, infine, il dubbio di violazione dell'art. 53 della Costituzione, sta la circostanza che, nella specie, si controverte non sulla idoneità del soggetto a concorrere alle pubbliche spese, in relazione ad indici espressivi di ricchezza, bensì sulla costituzionalità di una disciplina che concerne un rapporto di restituzione di tributi indebitamente riscossi, regolato dal legislatore secondo particolari modalità. Il che rende palese l'improprietà dello stesso riferimento al parametro invocato.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 44, primo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito) sollevata, in riferimento agli artt. 3, 23, 42 e 53 della Costituzione, dalla Commissione tributaria di primo grado di Sassari, con l'ordinanza in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 13 maggio 1996.

Il presidente: Ferri

Il relatore: Vari

Il cancelliere: Di Paola

Depositata in cancelleria il 20 maggio 1996.

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.