

0639734744



GUICCIARDI

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B - N. REPUBBLICA ITALIANA
MATERIA TRIBUTARIA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

17837/04

SEZIONE TRIBUTARIA



Oggetto

Tributaria

Delega

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. Giovanni PAOLINI - Presidente -
- Dott. Eugenio AMARI - Consigliere -
- Dott. Stefano SCHIRO' - Consigliere -
- Dott. Maria Rosaria CULTRERA - Consigliere -
- Dott. Sergio DEL CORE - Rel. Consigliere -

R.G.N. 18704/02

Cron. 28699

Rep.

Ud. 24/05/04

ha pronunciato la seguente

S E N T E N Z A

sul ricorso proposto da:

COMUNE DI LISSONE, in persona del Sindaco pro-tempore,
elettivamente domiciliato in ROMA VIA GERMANICO 146,
dall'Avvocato FRANCESCO UGO GUICCIARDI, che lo difende
unitamente all'Avvocato BOZZI ALDO giusta procura a
margine;

Bozzi

- ricorrente -

contro

AGENZIA ENTRATE, in persona del Direttore e legale
Rappresentante pro-tempore, elettivamente domiciliato
in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA
GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope
legis;

2004

1337

0639734744



- controricorrente -

avverso la sentenza n. 361/01 della Commissione
tributaria regionale di MILANO, depositata il
02/07/01;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 24/05/04 dal Consigliere Dott. Sergio DEL
CORE;

udito l'Avvocato CRISCUOLI difensore del resistente
che ha chiesto il rigetto del ricorso;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. Maurizio VELARDI che ha concluso per il
rigetto del ricorso;

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Velardi'.

0639734744



Svolgimento del processo

Il Comune di Lissone domandò alla Direzione Regionale delle Entrate della Lombardia il rimborso delle ritenute operate ex art. 26 del D.P.R. n.600/1973 in relazione a interessi maturati sul proprio conto di tesoreria nell'anno 1995 per complessive lire 234.943.622. Impugnò, quindi, il silenzio rifiuto formatosi sull'istanza e la Commissione tributaria provinciale di Milano ne accolse il ricorso. In via di accoglimento dell'appello prodotto dall'Ufficio, la Commissione tributaria regionale respinse il ricorso introduttivo osservando che l'art.14 della legge 18 febbraio 1999 n. 28 ha definitivamente sancito che la ritenuta per gli interessi ai sensi dell'art. 26, comma 4, del D.P.R. n.600/1973 si applica anche nei confronti dei soggetti esclusi dall'IRPEG quali gli enti territoriali.

Con ricorso sostenuto da tre motivi il Comune di Lissone ha chiesto la cassazione di tale sentenza.

Il Ministero delle finanze e l'Agenzia delle entrate resistono con controricorso.

Motivi della decisione

Con il primo motivo, il Comune di Lissone denuncia violazione e falsa applicazione degli articoli: 88 D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917; 26, quarto comma, terzo periodo, D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, sostituito dall'articolo 12, comma primo, del D.lgs. 21 novembre 1997 n. 46; 14 legge 18 febbraio 1999 n. 28; 12 disposizioni sulla legge in generale e 53 Cost. Premesso che a seguito delle modifiche apportate dalla legge n.403/1990 all'art. 88 del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 lo Stato e gli enti locali sono stati espressamente esclusi da ogni forma di imposizione a titolo di IRPEG

0639734744

2



poiché privi di capacità contributiva (quando non agiscano *iure privatorum*) e di soggettività tributaria passiva, il ricorrente ascrive alla Commissione tributaria di avere interpretato la norma di cui all'art.14 della legge 18 febbraio 1999 n. 28 nel senso di ritenerla applicabile anche ai comuni laddove essa si riferisce esclusivamente ai casi previsti dal secondo comma dell'art.88 e agli enti pubblici o privati esclusi dall'IRPEG in quanto non svolgono neanche occasionalmente attività commerciale.

Il complesso motivo è infondato.

La categoria dei soggetti esclusi dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche è stata introdotta nel sistema tributario dall'art. 88, comma 1, del TUIR (D.P.R. n.917/1986) e ampliata per effetto delle modificazioni apportate a tale disposizione dall'art. 4, comma 3 *bis*, del D.L. 310/1990, siccome convertito dalla legge n.403/1990. Poiché, a mente del comma 4, terzo periodo, dell'art. 26 D.P.R. n.600/1973, le ritenute di cui si tratta "sono applicate a titolo d'imposta nei confronti dei soggetti esenti dall'imposta sulle persone giuridiche ed in ogni altro caso", si è posto un problema di coordinamento fra disposizioni sorte in tempi (e, soprattutto, in regimi giuridici) diversi, in particolare discutendosi se i "non soggetti" ad IRPEG dovessero intendersi assoggettati alla ritenuta a titolo d'imposta, al pari dei soggetti "esenti". In tale contesto, come correttamente rileva la Commissione tributaria di secondo grado, è intervenuta la norma di cui all'art. 14 della legge 18 febbraio 1999 n. 28, avente indubbia natura di interpretazione autentica della previsione di cui al terzo periodo del quarto comma dell'art. 26 del D.P.R. n. 600 del 1973 poiché ha stabilito che essa "deve intendersi nel senso che la ritenuta si

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'M' or similar character.



applica anche nei confronti dei soggetti esclusi dall'IRPEG".

Orbene, la legge di interpretazione autentica è intervenuta a dirimere il dubbio sul se con l'equivoca espressione "ed in ogni altro caso" la norma di cui all'art.26 D.P.R. n.600/1973 intendesse equiparare o meno agli enti esenti dall'IRPEG quelli "non soggetti" all'imposta medesima, senza alcuna precisazione o distinzione o limitazione all'interno di quest'ultima categoria. Nessun dato normativo o passaggio della legge di interpretazione autentica legittima, dunque, l'illazione che i *conditores*, nel parlare "dei soggetti esclusi dall'IRPEG", intesero riferirsi soltanto agli enti pubblici o privati i quali non esercitano attività commerciali ai sensi del combinato disposto degli artt.87, comma primo, lett.c) e 88, comma secondo, del TUIR.

Di conseguenza, alla ritenuta a titolo di imposta sono assoggettati anche gli enti - tra cui si annovera l'odierno ricorrente - esclusi da IRPEG in virtù dell'art.88, comma primo, del TUIR come modificato dall'art. 4, comma 3 *bis*, del D.L. n.310/1990 convertito in legge n.403/1990.

Con il terzo motivo, da esaminare nell'ordine logico con priorità rispetto al secondo, si solleva in sostanza questione di illegittimità costituzionale dell'art. 26, quarto comma, terzo periodo, D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, sostituito dall'articolo 12, comma primo, del D.lgs. 21 novembre 1997 n. 46, e dell'art. 14 legge 18 febbraio 1999 n. 28, che lo ha interpretato autenticamente. Si deduce che, ove interpretata nel senso inteso dalla Commissione tributaria regionale, la norma violerebbe l'art. 53 Cost. e il principio di ragionevolezza di cui sarebbe espressione l'art. 3 Cost. Ciò in quanto la ritenuta di acconto assoggetterebbe a tassazione in maniera



irragionevole e contraddittoria un soggetto privo della capacità contributiva e escluso in base all'art.88 del TUIR da ogni forma di imposizione sul reddito e cadrebbe su somme depositate in conto corrente che, oltre a non essere correlate al presupposto in base al quale un soggetto è colpito dall'IRPEG, sono destinate per legge alla spesa pubblica. Il principio di ragionevolezza, ad avviso della ricorrente, avrebbe subito un *vulnus* dalla disciplina denunciata anche a causa dell'uso distorto da parte del legislatore, in questa occasione, dello strumento della legge interpretativa, evidentemente dettata dalla preoccupazione di acquisire disponibilità finanziarie.

La questione è manifestamente infondata.

Tutti i dedotti profili di illegittimità costituzionale sono stati superati da Corte Cost. sent. n.208/2001 (vedi anche ordinanza n.174/2001), con enunciazioni che, diversamente da quanto opinato dal ricorrente, si astraggono dal caso di specie, risultando conducenti e valevoli anche nel caso dei comuni.

Sotto il profilo dell'art. 53 Cost. si è osservato che sono rimesse alla discrezionalità del legislatore l'individuazione delle situazioni significative della capacità contributiva e l'entità dell'onere tributario; in altri termini, la categoria dottrinale della esclusione dall'IRPEG, consistente in una delimitazione negativa della sfera di applicazione del tributo, si basa pur sempre su una valutazione discrezionale del legislatore, che esclude l'attitudine di un determinato soggetto al pagamento del tributo; nell'esercizio di tale discrezionalità, il legislatore, per un verso, non è tenuto a estendere agevolazioni e benefici tributari a fattispecie prive della

0639734744

5



necessaria omogeneità e, per altro verso, non è obbligato a mantenere il regime derogatorio, qualora mutino o siano diversamente valutate le condizioni per le quali detto regime era stato disposto, purché ciò avvenga nei limiti della non arbitrarietà e della ragionevolezza e nel rispetto dei principi costituzionali in materia; nella fattispecie, l'applicazione dell'art. 26 del D.P.R. n.600 del 1973 anche nei confronti dei soggetti esclusi dall'IRPEG non viola il principio di capacità contributiva, in quanto il presupposto d'imposta, da individuarsi nel possesso di redditi di capitale e precisamente nell'ammontare degli interessi maturati su conto corrente, risulta pienamente realizzato; la tassazione di redditi prodotti da coloro che sono dichiarati "non soggetti ad imposta" non determina la lesione dell'indicato principio costituzionale, in quanto la esclusione o la esenzione da imposta non è comunque sinonimo di assenza della capacità contributiva.

E', poi, insussistente la denunciata violazione dell'art.3 Cost. sotto il duplice profilo della irragionevolezza della disposizione e della disparità di trattamento tra contribuenti, non essendo irragionevole la scelta del legislatore di assoggettare a prelievo il reddito di capitale dei titolari di conti correnti, anche se trattasi di soggetti esclusi dall'applicazione dell'IRPEG. Non può infine sottacersi che la ritenuta di imposta è una imposizione reale distinta dalla imposizione personale sul reddito, sì che non vi è contraddizione tra non soggezione all'IRPEG e soggezione alla ritenuta. L'art. 26 del D.P.R. n. 600 prevede "che alla ritenuta sono tenuti tutti i soggetti (anche lo Stato)" e solo perché si è aperto sul punto un esteso contenzioso è apparso opportuno emanare una norma interpretativa che è veramente tale.

0639734744



6

Per il resto, a ben vedere, il lamentato *vulnus* ai principi costituzionali si esaurisce nella sterile contestazione della legittimità dell'intervento di interpretazione autentica, sotto il profilo d'ordine generale, ragguagliato all'art. 3 Cost. Infatti, si sostiene, in pratica, che il legislatore è intervenuto operando, attraverso una norma di carattere retroattivo in materia tributaria, una opzione ermeneutica non desumibile dalla ordinaria attività di esegesi della disposizione (pretesamente) interpretata, esclusivamente al fine di evitare effetti economicamente svantaggiosi per l'erario.

In contrario si osserva come già Cass. n.3423/2000 abbia escluso ogni dubbio di legittimità costituzionale dell'interpretazione autentica fornita, individuandone i presupposti nel contenuto non inequivoco della precedente norma e nella riconducibilità della esegesi prescelta in una delle alternative potenzialmente desumibili dal testo di essa: soluzione da condividere, quando solo si consideri la ricordata sequenza cronologica delle norme poste a raffronto. Si rileva, poi, come un indebito intervento del legislatore, nei sensi considerati, implicherebbe la prova di un "diritto vivente" di segno contrario, nella specie inesistente.

Con il secondo motivo, si deduce violazione dell'art.1 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo resa esecutiva in Italia con legge 4 agosto 1955 n. 848, e degli artt. 1 e 5 del primo protocollo alla stessa. A quanto è dato di capire, si deduce che l'opzione ermeneutica scelta dal giudice *a quo* si porrebbe in rotta di collisione con alcuni principi (di certezza del diritto di legalità) a tutela della proprietà sanciti dalla Convenzione e dall'interpretazione operata dalla Corte di Strasburgo.



Il motivo è del tutto privo di giuridico fondamento.

Va promesso, al riguardo, che l'eventuale applicazione diretta dell'art. 1 prot. n. 1 della Convenzione (peraltro introdotta nel nostro ordinamento con la legge di ratifica 4 agosto 1955, n. 848), spetta al giudice nazionale, che ove ravvisi un contrasto della disciplina nazionale è tenuto a dare prevalenza alla norma pattizia, che sia dotata di immediata precettività rispetto al caso concreto, anche ove ciò comporti una disapplicazione della norma interna.

X ||

Non sembra che alla luce della norma citata possa ravvisarsi una violazione del diritto fondamentale della proprietà da parte della norma di cui all'art. 14 legge n.28 del 1999. Questa è invero norma di interpretazione autentica, ontologicamente priva di carattere innovativo, che ha risolto un dubbio registratosi nella giurisprudenza e ha chiarito sostanzialmente la correttezza di quella corrente interpretativa che vedeva già insito il presupposto impositivo nei confronti dei soggetti esclusi dall'IRPEG nella proposizione "ed in ogni altro caso" presente nel testo dell'art. 26 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi). Tale disposizione normativa disciplina le ritenute sugli interessi e sui redditi di capitale, disponendo appunto che esse "sono applicate a titolo di imposta nei confronti dei soggetti esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche ed in ogni altro caso". L'impugnata disposizione interpretativa stabilisce che la riportata norma, "riguardante l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta sugli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli similari e sui conti correnti, deve intendersi nel senso che tale ritenuta si applica anche nei

N.B.
IMPORTAN



me

0639734744



8

confronti dei soggetti esclusi dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche". Come bene osserva la difesa erariale, ogni questione sull'eventuale contrasto con disposizioni richiamate della Convenzione europea, dovrebbe semmai porsi con riferimento alla prima disposizione avente contenuto impositivo.

Oltre che erroneamente indirizzata, la censura è comunque infondata nel merito.

E' vero, infatti, che le tasse e le imposte possono interferire con il diritto di proprietà tutelato dall'art.1 del primo protocollo addizionale alla convenzione europea in relazione al principio ivi sancito. Ma è altrettanto vero che il citato art. 1 - dopo aver previsto nel primo comma che "ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni e che nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità ed alle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale" - dispone nel secondo comma che: "Le disposizioni precedenti non recano pregiudizio al diritto degli Stati di emanare le leggi da essi giudicate necessarie per regolare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altre contribuzioni o delle ammende".

Quest'ultima disposizione consente espressamente agli Stati di dettare, nella materia tributaria che qui interessa, una disciplina particolare evidentemente in considerazione delle finalità proprie dei tributi che costituiscono il tipico strumento mediante il quale si attua il principio solidaristico del concorso dei cittadini alle spese pubbliche necessarie per il funzionamento degli Stati.

0639734744



Con riferimento a tale principio, il trattamento impositivo di cui alla previsione contenuta nell'art.26 del D.P.R. n.637/1972 non è privo di giustificazioni obiettive e razionali, trovando fondamento nel fatto che la detenzione di somme da parte di comuni presso banche incaricate del servizio di tesoreria costituisce un fatto economicamente valutabile e quindi astrattamente suscettibile di imposizione fiscale. Peraltro non è in contrasto con principi di ragionevolezza o di tutela della proprietà che lo Stato, per meglio distribuire risorse pubbliche, o per garantire il raggiungimento di obiettivi di interesse nazionale, applichi misure di imposizione fiscali anche su fondi già entrati nella disponibilità di bilancio di un ente pubblico, quale il Comune, mutandone la destinazione.

Il ricorso va in definitiva rigettato.

Ricorrono giusti motivi per compensare le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso e compensa le spese.

Così deciso in Roma, il 24 maggio 2004

Il Consigliere estensore

Dott. Sergio Del Core

Sergio Del Core

Il Presidente

Dott. Giovanni Padini

Giovanni Padini

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
E 3 SET. 2004

Il

IL CANCELLIERE

Maria Di Nuzzo

IL CANCELLIERE

Maria Di Nuzzo

Maria Di Nuzzo

ESENTE LA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA