

Cass. Civ., Sez. I, 12/10/1999, n. 11437 – Rel. Cons. Dott. S. Di Palma

IN FATTO

1.1 Con sentenza n. 2654 del 14 marzo 1984, il Tribunale di Roma, nel pronunciare la cessazione degli effetti civili conseguenti alla trascrizione del matrimonio religioso contratto da Enrico Cartoni e Giuseppina Bucci Casari, stabilì, "in conformità all'accordo intervenuto tra le parti, che Enrico Cartoni deve versare a Giuseppina Bucci Casari, quale corresponsione una tantum ai sensi dell'art. 5 comma IV della legge 1-12-1970 n. 898, la somma di L. 250.000.000...., dando atto che: - quanto a lire 150.000.000 sono stati corrisposti in data 16 aprile 1983; quanto alla residua somma di lire 100.000.000, essa verrà corrisposta in contanti... entro e non oltre il 20 aprile 1984". 1.2 Con avviso di accertamento del 6 dicembre 1989, l'Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Roma rettificò il reddito dichiarato dalla Bucci Casari ai fini i.r.pe.f. per l'anno 1983, elevandolo da lire 4.400.000 a lire 154.400.000, determinando una maggiore imposta pari a lire 63.949.000 ed irrogando pena pecuniaria di pari importo per infedele dichiarazione.

La Bucci Casari impugnò l'avviso dinanzi alla Commissione tributaria di I° grado di Roma, chiedendone l'annullamento e deducendo che l'assegno divorzile corrisposto una tantum non sarebbe equiparabile agli assegni periodici assimilati ai redditi di lavoro dipendente e che, comunque, esso avrebbe natura risarcitoria.

In contraddittorio con l'Ufficio - che instò per la reiezione del ricorso - la Commissione adita accolse il ricorso.

A seguito di appello dell'Ufficio, la Commissione tributaria di II° grado di Roma accolse il gravame. 1.3 La Bucci Casari impugnò tale decisione dinanzi alla Commissione tributaria centrale. Questa, con ordinanza istruttoria del 1° marzo 1995, dispose che il I° Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Roma facesse conoscere se, nei confronti della ricorrente, si fosse provveduto alla rettifica dei redditi dell'anno 1984 con l'aggiunta della residua somma di lire 100.000.000 (cfr., supra, n. 1.1), e se tale rettifica fosse stata definitiva; se il Cartoni avesse dedotto dai redditi dichiarati per gli anni 1983 - 1984 le somme corrisposte all'ex moglie e se le deduzioni fossero state escluse in fase di liquidazione dell'i.r.pe.f..

Rimasta ineseguita tale ordinanza la Commissione tributaria centrale, in contraddittorio dell'Ufficio, con decisione n. 689-97 del 28 febbraio 1997, rigettò il ricorso della contribuente.

La Commissione ha così motivato la decisione, per quanto in questa sede rileva: A) - "Va premesso che, come risulta dalla documentazione prodotta dalla ricorrente in relazione al mancato adempimento da parte dell'ufficio dell'ordinanza istruttoria della sezione, mentre la ricorrente non denunciava l'emolumento in questione non ritenendolo tassabile, l'ex coniuge lo comprendeva tra gli oneri deducibili. Divergenza di comportamenti, questa, attesa la stretta connessione tra detraibilità - ex latere solventis - e tassabilità - ex latere accipientis - dell'attribuzione patrimoniale de qua, riconducibile all'autonomia dei soggetti d'imposta. Meno facilmente comprensibile, invece, è il comportamento dell'ufficio impositore che di fronte a divergenti impostazioni delle dichiarazioni tributarie dei due soggetti, quello erogatore e quello percipiente l'emolumento, ha preteso di rettificarle entrambe, cadendo in evidente contraddizione. Ciò posto, va rilevato peraltro che la contraddittorietà di comportamento dell'ufficio è irrilevante ai fini del decidere, in quanto quel che è da accertare è se la pretesa fiscale in sé è fondata"; B) - Dopo aver ricordato il tenore testuale dell'art. 5 comma 4 della legge n. 898 del 1970, nella formulazione originaria, anteriore alle modificazioni introdotte dalla legge n. 74 del 1987, la Commissione ha affermato che: B1) - l'assegno periodico divorzile costituiva, già nella vigenza del d.P.R. n. 597 del 1973, onere deducibile (art. 10 lett. g) e reddito assimilato a reddito da lavoro dipendente (art. 47 lett. f); B2) - l'assegno divorzile in unica soluzione costituisce soltanto una diversa modalità di corresponsione dell'assegno periodico, della cui natura e finalità partecipa; B3) - "l'imponibilità dell'assegno divorzile in unica soluzione non può essere esclusa dalla sua mancanza di tipicità: ai sensi dell'art. 80 d.P.R. cit., infatti, ogni altro reddito diverso da quelli espressamente considerati concorre a formare il reddito complessivo"; B4) - "la sua natura reddituale non può essere esclusa dal carattere di corresponsione in unica soluzione, in quanto costituiscono presupposto di imposta i redditi sia continuativi che occasionali (art. 1 d.P.R. cit.)". 1.4 Avverso tale decisione Giuseppina Bucci Casari ha proposto ricorso per cassazione, deducendo tre motivi di censura, illustrati con memoria.

Resiste, con controricorso, il Ministro delle Finanze.

DIRITTO

MOTIVI DELLA DECISIONE

2.1 Con il primo motivo (con cui deduce "violazione e falsa applicazione dell'art. 116 cod. proc. civ. e dell'art. 97 Cost., nonché insufficiente motivazione circa un punto decisivo della controversia"), la ricorrente argomenta due profili di censura della decisione impugnata, relativamente all'inottemperanza, da parte dell'Ufficio, dell'ordinanza istruttoria emessa dalla Commissione tributaria centrale (cfr., supra, n.

1.3 e lett. A): a) - in primo luogo, i Giudici a quibus avrebbero dovuto valutare il comportamento omissivo dell'Ufficio ai sensi dell'art. 116 cod. proc. civ., applicabile al processo tributario in virtù del rinvio operato dall'art. 1 comma 2 d. lgs. n. 546 del 1992; in secondo luogo, la motivazione della decisione impugnata sarebbe contraddittoria, in quanto "ha ritenuto irrilevante un fatto che la stessa Commissione nel corso del giudizio aveva qualificato come decisivo per definire la controversia".

Con il secondo motivo (con cui deduce "violazione e falsa applicazione dell'art. 47 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597"), la ricorrente sostiene - contrariamente a quanto affermato dalla decisione impugnata - che l'art. 47 lett. F) d.P.R. n. 597 del 1973 si applicherebbe unicamente agli assegni aventi il carattere essenziale della "periodicità"; che tale disposizione tributaria sarebbe di stretta interpretazione; che l'assegno divorzile periodico e quello una tantum, come sono sottoposti ad una diversa disciplina civilistica, così dovrebbero essere assoggettati ad un diversificato trattamento tributario; e che - ove si ritenesse che l'assegno una tantum integrerebbe una delle fattispecie di cui all'art. 47 cit. - questa disposizione colliderebbe con l'art. 53 Cost. ("infatti, l'assegno divorzile una tantum può essere assimilato al massimo ad una sorta di capitalizzazione dell'assegno periodico, ossia ad una anticipata corresponsione di proventi ricadenti di per sé nell'arco di più periodi fiscali. Stante la progressività dell'IRPEF, la tassazione dell'assegno una tantum nel periodo d'imposta del suo percepimento, senza il correttivo della tassazione separata, darebbe luogo allora ad una imposizione sproporzionata e sostanzialmente iniqua, in quanto non corrispondente - rispetto alla misura progressiva dell'imposta - al principio costituzionale della capacità contributiva": così, testualmente, il Ricorso, n. 2.1).

Sotto altro profilo, la ricorrente sostiene l'inapplicabilità, alla specie, dell'art. 47 cit., in quanto - anche a voler ammettere l'equiparabilità dell'assegno una tantum a quello periodico - il presupposto di siffatta equiparazione sarebbe costituito dal fatto che l'attribuzione e la determinazione dell'assegno fossero stabilite dal giudice del divorzio: presupposto, questo, carente nella specie, tenuto conto che la corresponsione dell'assegno in unica soluzione era stata convenuta dalle parti e recepita dal giudice.

Infine, con il terzo motivo (con cui deduce "violazione e falsa applicazione dell'art. 80 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597, nonché omessa ed insufficiente motivazione circa un punto decisivo della controversia"), la ricorrente lamenta l'affermazione della applicabilità alla specie dell'art. 80 cit., in quanto i "redditi diversi", per concorrere a formare il reddito complessivo del contribuente dovrebbero essere, appunto,

"redditi" e non "trasferimenti patrimoniali". 2.2 Il primo motivo del ricorso è inammissibile per carenza di interesse a proporlo.

Come emerge chiaramente dal contenuto dell'ordinanza della Commissione tributaria centrale in data 1° marzo 1995 (adottata ai sensi dell'art. 35 commi 1 e 6 d.P.R. n. 636 del 1972), la richiesta di informazioni rivolta all'Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Roma attiene a circostanze affatto estranee al thema decidendum (cfr., supra, nn. 1.2 e 1.3), involgente, come si vedrà, una questione di puro diritto; sicché - trattandosi di fatti "irrilevanti" (cfr. art. 35 comma 1 d.P.R. n. 636 del 1972 cit.) - la mancata ottemperanza, da parte dell'Amministrazione finanziaria, al predetto provvedimento, nonché l'omessa valutazione di siffatto comportamento da parte dei Giudici a quibus non (avrebbe potuto influire, nè) ha concretamente influito in alcun modo sulla decisione impugnata, come del resto, è espressamente e correttamente affermato nella stessa motivazione (cfr., supra, n. 1.3 lett. A). 2.3 Il secondo ed il terzo motivo - i quali possono essere considerati congiuntamente, avuto riguardo alla loro evidente connessione - meritano, invece, accoglimento.

La questione che essi involgono - e che, per la prima volta, viene sottoposta all'esame di questa Corte - consiste nel decidere se l'assegno di divorzio, la cui corresponsione, da parte di uno dei coniugi all'altro, sia stata stabilita dal tribunale, su accordo, sia stata stabilita dal tribunale, su accordo delle parti, "in unica soluzione", sia qualificabile come "reddito" e, quindi, concorra a formare il reddito complessivo netto imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

La risposta al quesito non può che essere negativa sulla base delle considerazioni che seguono, tenendo presente, sul piano metodologico, che per risolvere la predetta questione non rileva tanto indagare su similitudini e differenze "civilistiche" (natura e funzione) dell'istituto della "liquidazione" dell'assegno rispetto a quello - di più frequente applicazione - della sua somministrazione periodica, quanto piuttosto accertare la natura reddituale della relativa corresponsione con prevalente riferimento alla legislazione ed ai principi tributari.

A) - Com'è noto, l'art. 5 comma 4 della legge 1° dicembre 1970 n. 898 (Disciplina dei casi di scioglimento del matrimonio) prevede(va), nella sua formulazione originaria (anteriore alla "novella" del 1987), applicabile alla specie *ratione temporis* (cfr., supra, n. 1.1), che l'assegno di divorzio - l'obbligo della cui somministrazione da parte di un coniuge all'altro è stabilito dal tribunale normalmente con cadenza periodica - può essere anche corrisposto, su accordo delle parti, in una unica soluzione. Anche il testo vigente dell'art. 5 comma 8 (quale risultante dalle modifiche introdotte dall'art. 10 della legge 6 marzo 1987 n. 74) ha mantenuto ferma la facoltà - espressiva

dell'autonomia negoziale delle parti, la quale può realizzarsi anche mediante altre "convenzioni" regolatrici della definizione dei rapporti patrimoniali "disponibili" tra coniugi divorziandi - della corresponsione dell'assegno divorzile in unica soluzione (c.d. "liquidazione" dell'assegno una tantum), assoggettandone l'esercizio ad una sorta di "omologazione" del tribunale, che si concreta nella valutazione di "equità" della liquidazione dell'assegno medesimo in una somma capitale. In sostanza, la statuizione del tribunale - che, recependo l'accordo delle parti, "liquida" l'assegno - si realizza mediante il trasferimento di una somma capitale (assegno "capitalizzato") dal coniuge obbligato a quello beneficiario.

B) - Dal combinato disposto degli artt. 47 comma 1 lett. f) e 10 comma 1 lett. g) D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche), applicabile alla specie *ratione temporis*, risulta, tra l'altro, che "sono assimilati al reddito di lavoro dipendente gli assegni periodici corrisposti al coniuge in conseguenza di scioglimento o annullamento del matrimonio o di cessione dei suoi effetti civili, nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria". Combinando ulteriormente tale disposizione con il succitato art. 5 comma 4 della legge n. 898 del 1970 - nella parte in cui prevede che, con la sentenza di divorzio, il tribunale dispone, ove ne ricorrano i presupposti, l'obbligo di "somministrazione periodica" di un assegno da parte di un coniuge all'altro - ne risulta, altresì, che siffatti "assegni periodici", come costituiscono "reddito" (assimilato a quello di lavoro dipendente) del coniuge beneficiario, imponibile ai fini i.r.pe.f. (art. 47 comma 1 lett. f), così sono deducibili dal reddito complessivo del coniuge obbligato a corrisponderli (art. 10 comma 1 lett. g).

C) - Come già rilevato, l'art. 47 comma 1 lett. f) d.P.R. n. 597 del 1973 assimila al reddito di lavoro dipendente, assoggettandoli ad i.r.pe.f., "gli altri assegni periodici comunque denominati alla cui produzione non concorrono attualmente nè capitale nè lavoro", compreso quello indicato nella lettera g) dell'art. 10 cfr., ora, l'art. 47 comma 1 lett. i) d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, il quale, per evidente difetto di coordinamento con la riscrittura dell'art. 10 dello stesso t.u. - operata dall'art. 2 comma 1 lett. a) d.l. n. 330 del 1994, conv., con mod., nella legge n. 473 del 1994 - continua a richiamare la lett. h) dell'art. 10, ove era prevista, successivamente alla formulazione originaria, ma prima della modifica del 1994, la deducibilità degli assegni c.d. "alimentari", anziché la lett. c, ove lo è attualmente).

Orbene, il fatto che nè il legislatore della riforma tributaria del 1971 - 1973 - nonostante l'istituto della corresponsione dell'assegno divorzile in unica soluzione fosse stato introdotto nell'ordinamento fin dal 1970 - nè quello successivo, fino ad oggi (cfr. artt. 10, 16 e 47 comma 1 lett. i) d.P.R. n. 917 del 1986) - nonostante, medio

tempore, la giurisprudenza della Commissione tributaria centrale avesse adottato decisioni contrastanti nella materia de qua, (cfr. ad es., decisioni nn. 1307 del 1983, 8868 del 1984, 3478 del 1992 e 150 del 1994) - abbiano mai dettato una espressa e specifica norma impositrice (tra quelle che prevedono i redditi "assimilati" al reddito di lavoro dipendente: artt. 47 d.P.R. n. 597 del 1973 e 47 d.P.R. n. 917 del 1986; ovvero tra quelle che individuano i redditi assoggettati a tassazione separata: artt. 12 d.P.R. n. 597 del 1973 e 16 d.P.R. n. 917 del 1986), che qualifichi come "reddito" imponibile a i.r.pe.f il provento conseguito dal coniuge beneficiario, avente ad oggetto la somma di denaro risultante dalla "capitalizzazione" dell'assegno divorzile, costituisce un primo, serio indizio della natura non reddituale del provento medesimo per implicita, ma inequivoca, "intenzione" del legislatore medesimo (cfr. art. 12 comma 1 delle disposizioni sulla legge in generale).

E ciò, sia perché - tenuto conto, per un verso, che l'art. 23 Cost. riserva pur sempre alla legge la statuizione, quantomeno, dei presupposti e degli elementi fondamentali del tributo, e, per l'altro, che l'interpretazione "estensiva" od anche "analogica" è astrattamente possibile e legittima anche in materia di imposizione tributaria (cfr., ad es., Cass. n. 3031 del 1973, nonché la dottrina prevalente) - una "integrazione" per via ermeneutica dell'art. 47 comma 1 lett. f) d.P.R. n. 597 del 1973 si scontrerebbe, comunque, con il dato testuale, difficilmente eludibile, costituito dall'elemento della "periodicità" degli "altri assegni...", assimilati ai redditi di lavoro dipendente, e, quindi, necessario per considerarli come produttivi di reddito imponibile; sia perché l'estrema eterogeneità della categoria dei redditi assimilati a quello di lavoro dipendente, prefigurata dall'art. 47 cit., induce a ritenere che il potere di "integrare" le fattispecie ivi prefigurate non spetti all'interprete, ma rientri piuttosto nell'esercizio della discrezionalità del legislatore; sia, infine, perché, a conferma di quest'ultima osservazione, ove si interpretasse l'art. 47 comma 1 lett. f) cit. nel senso che anche l'assegno divorzile corrisposto una tantum costituisce, per il coniuge beneficiario, reddito imponibile ai fini i.r.pe.f., dovrebbe anche ritenersi, necessariamente, al fine di evitare "salti d'imposta" relativamente al coniuge obbligato - del pari in assenza di una norma espressa al riguardo (cfr. artt. 10 comma 1 lett. g d.P.R. n. 597 del 1973 e 10 comma 1 lett. d.P.R. n. 917 del 1986) e, quindi, sempre in via interpretativa - che il corrispondente onere sopportato da quest'ultimo è deducibile dal suo reddito complessivo. La qual operazione ermeneutica si potrebbe in evidente contrasto con il costante insegnamento del Giudice delle leggi, secondo cui le determinazioni circa la deducibilità dal reddito complessivo degli oneri sostenuti dal contribuente rientrano nell'esclusiva competenza del legislatore, che, nella sua discrezionalità, deve razionalmente valutare secondo criteri politico - economici l'incidenza dell'onere sostenuto sulla produzione del reddito, nonché il nesso di proporzionalità dello stesso onere con il gettito generale dei tributi, tenendo conto della necessità di conciliare le esigenze finanziarie dello Stato con quelle del cittadino chiamato a

contribuire ai bisogni collettivi (cfr. Corte costituzionale, e pluribus, sent. n. 143 del 1982, e ordd. nn. 556 del 1987, 950 del 1988, 26 del 1989).

D) - Anche in una prospettiva squisitamente tributaria, la differenza, evidente e fondamentale, tra "somministrazione periodica" e "corresponsione in unica soluzione" dell'assegno divorzile sta in ciò, che, mentre nella prima ipotesi assume rilievo determinante l'erogazione, ripetuta periodicamente nel tempo (potenzialmente "vitalizia": cfr. art. 5 comma 10 della legge n. 898 del 1970), di una somma di denaro, assimilabile - ed assimilata dal legislatore: art. 47 comma 1 lett. f d.P.R. n. 597 del 1973 - al pagamento di una sorta di "retribuzione" stabilita a tempo (cfr. art. 2099 comma 1 cod. civ.), nella seconda l'accento cade immediatamente sul trasferimento di una somma capitale - l'assegno "capitalizzato", appunto - dal coniuge obbligato a quello beneficiario.

Tale differenza trova riscontro, peraltro, nella disciplina civilistica. È stato, infatti, sottolineato da un autorevole Autore che la "liquidazione" dell'assegno divorzile, convenuta dalle parti ed omologata dal tribunale, determinando, per legge (art. 5 comma 8 secondo periodo della legge n. 898 del 1970, nel resto vigente: "In tal caso non può essere proposta alcuna successiva domanda di contenuto economico"; cfr. anche l'art. 9 - bis comma 1 secondo periodo della legge stessa, nonché Cass. n. 7365 del 1998), la definitiva estinzione del relativo diritto, è annoverabile tra le ipotesi di novazione oggettiva (art. 1230 cod. civ.), tenuto conto che le parti medesime, mediante il loro accordo ratificato dal giudice, sostituiscono - fermo restando il "titolo", che sta nella legge e nella sentenza del tribunale (cfr., ad es., Cass. n. 3343 del 1985) - all'oggetto della obbligazione originaria (somministrazione periodica dell'assegno), la quale si estingue, una "nuova" obbligazione, avente il diverso oggetto costituito dall'obbligo di trasferimento di una somma capitale, assunto da un coniuge nei confronti dell'altro. Se si considera, poi, che i coniugi divorziandi, nell'esercizio della loro autonomia negoziale, possono convenire altre forme di "liquidazione" dell'assegno, alternative o congiunte al versamento di una somma di denaro - sia pure sempre soggette all'omologazione del tribunale (ad es., trasferimento in proprietà di beni immobili; costituzione di diritti reali di godimento sui beni stessi, etc.) - appare ancor più evidente che all'oggetto della liquidazione medesima si addice maggiormente la qualificazione di "attribuzione patrimoniale una tantum", piuttosto che quella di "reddito".

E) - Com'è noto, nè il d.P.R. n. 597 del 1973, nè il t.u. n. 917 del 1986 - pur con le differenze di cui si dirà oltre - contengono una definizione di "reddito" a fini tributari, per cui essa deve necessariamente desumersi da una serie di elementi, che possono individuarsi sia nella sua nozione economica, sia nella evoluzione legislativa

- a partire dal precedente sistema tributario fino a quello successivo, e vigente, della riforma del 1971 - 1973 - sia nella elaborazione giurisprudenziale.

Nella sua dimensione squisitamente economica, reddito è flusso di beni, prodotto dall'impiego di fattori - isolatamente considerati, ovvero in combinazione tra loro - costituiti da elementi naturali (quale la terra), da capitale, o da lavoro dell'uomo.

Secondo la definizione utilizzata dal legislatore ai fini dell'abrogata imposta di ricchezza mobile (art. 81 comma 1 d.P.R. 29 gennaio 1958 n. 645, recante approvazione del t.u. delle leggi sulle imposte dirette: "Presupposto dell'imposta è la produzione di un reddito netto, in danaro o in natura, continuativo od occasionale, derivante da capitale o da lavoro, o dal concorso di capitale e lavoro, ovvero derivante da qualsiasi altra fonte..."), il reddito è una nuova ricchezza, in relazione di effetto a causa con una energia o forza produttiva: il "reddito prodotto" è, cioè, in rapporto di causalità con la "fonte" produttiva della nuova ricchezza, la quale può, pertanto, definirsi siccome "patrimonio" produttivo. In sintesi, mentre il reddito è "flusso di beni", il patrimonio o capitale è "fondo di beni", da cui scaturisce il reddito, inteso come nuova ricchezza prodotta (cfr., per qualche riferimento a tale distinzione nel previgente sistema, ad es., Cass. nn. 3253 del 1979 e 2578 del 1972).

Siffatto rapporto di causalità si rinviene anche nell'art. 1 del d.P.R. n. 597 del 1973, secondo cui "presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso dei redditi, in denaro o in natura, continuativi od occasionali, provenienti da qualsiasi fonte". Ed anche l'art. 80 dello stesso decreto (secondo il quale "alla formazione del reddito complessivo, per il periodo d'imposta e nella misura in cui è stato percepito, concorre ogni altro reddito diverso da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente decreto") deve essere interpretato alla luce dell'art. 1: se la ricchezza da qualificare costituisce fonte di altra nuova ricchezza, è evidente che essa non può considerarsi "reddito".

Il d.P.R. n. 917 del 1986 ha, per un verso, abbandonato la surricordata definizione contenuta nell'art. 1 del d.P.R. n. 597 del 1973 (art. 1: "Presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in danaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6", e cioè, redditi fondiari, di capitale, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, di impresa e "redditi diversi"), e, per l'altro, non ha riprodotto una disposizione analoga a quella dell'art. 80 del precedente decreto i.r.pe.f.. Sotto il primo aspetto, può osservarsi che il legislatore del 1986 ha rigorosamente delimitato i confini dell'imposizione sul reddito delle persone fisiche, attraverso la tipizzazione delle categorie individuate nel richiamato art. 6, di guisa che il reddito complessivo imponibile corrisponde a quello derivante dai singoli

cespiti produttivi ivi indicati, secondo la specifica disciplina di ciascuno dei suddetti "tipi". Sotto il secondo, può notarsi che l'omessa riproduzione dell'art. 80 del d.P.R. n. 597 del 1973, ovvero di analoga disposizione "di chiusura" - idonea a rendere imponible qualsiasi incremento di ricchezza non riconducibile alle altre fattispecie prefigurate dallo stesso decreto - è stata determinata, come emerge dalla relazione al progetto del t.u., dalla considerazione che la norma non aveva recato alcun beneficio e che, al contrario, essa aveva indotto gravi incertezze interpretative.

Poste queste premesse, non è difficile derivarne, con riferimento alla fattispecie, in primo luogo, che il carattere della "periodicità" degli assegni, stabilito dalla più volte richiamata norma impositiva, non è elemento eludibile, sia perché non necessariamente ricorrente, sia perché, in definitiva, esso integra la caratteristica propria di questo "tipo" di reddito, inteso come "flusso di ricchezza", alla luce della distinzione suindicata, rispetto ad un patrimonio o a un capitale; e, in secondo luogo, che l'operazione ermeneutica, volta a fondare l'imponibilità ai fini i.r.pe.f. dell'assegno divorzile corrisposto in unica soluzione sul disposto dell'art. 80 d.P.R. n. 597 del 1973, risulta preclusa dall'impossibilità di considerare "reddito" un cespite palesemente costituito dalla "capitalizzazione" di una prestazione periodica (il quale cespite - può aggiungersi in via incidentale ed astratta - potrebbe considerarsi, semmai, "fonte", a sua volta, di "reddito" eventuale ed eventualmente imponible).

Le considerazioni che precedono possono (per completezza del discorso) essere agevolmente estese anche alla disciplina contenuta nel d.P.R. n. 917 del 1986 (combinato disposto degli artt. 47 comma 1 lett. i e 10 comma 1 lett. c: cfr., supra, lett. C): infatti, da un lato, la specificazione del carattere "periodico" dell'assegno, contenuto nella prima disposizione, esaurisce e delimita, di per se, l'imponibilità a fini i.r.pe.f. del solo "tipo" di reddito ivi considerato ai sensi del combinato disposto degli artt. 1 e 6 dello stesso t.u.; nella complessiva disciplina del quale, dall'altro, non è rinvenibile alcun fondamento normativo all'imponibilità dell'assegno corrisposto in unica soluzione, in quanto, come già osservato, non è prevista alcuna disposizione "di chiusura" analoga a quella dell'art. 80, dianzi ricordato.

F) - La correttezza della qualificazione dell'assegno divorzile "liquidato" siccome "attribuzione patrimoniale una tantum" è anche corroborata dalla analisi della disciplina tributaria, avente ad oggetto gli atti processuali e sostanziali relativi ai procedimenti di separazione personale e di divorzio dei coniugi.

In proposito, è noto che il legislatore tributario ha, prima, posto una "norma di agevolazione" - con l'articolo unico della legge 10 marzo (NDR: così nel testo) 1976 n. 260 (interpretazione autentica dell'art. 8 della tariffa, allegato A, parte prima del

d.P.R. n. 634 del 1972 in materia di imposta di registro sulla sentenze di divorzio e di separazione personale), secondo cui "le sentenze di scioglimento o di cessazione degli effetti civili del matrimonio e quelle di separazione personale, ancorché portanti condanne al pagamento di assegni o attribuzioni di beni patrimoniali, nonché quelle che modificano tali condanne o attribuzioni, si intendono sottoposte all'imposta di registro prevista in misura fissa dall'art. 8 lett. e) della tariffa All. A, parte prima, del d.P.R. n. 634 del 1972" (disposizione, questa, sostanzialmente trasfusa nell'art. 8 lett. f della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, che ha approvato il t.u. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, con l'unica, importante modifica, rappresentata dall'introduzione della condizione, per l'applicazione dell'imposta in misura fissa, dell'appartenenza dei beni, oggetto delle attribuzioni patrimoniali, alla "comunione dei coniugi") - e, poi, una vera e propria "norma di esenzione", con l'art. 19 della succitata "novella" della disciplina del divorzio n. 74 del 1987, secondo la quale "tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio, nonché ai procedimenti anche esecutivi e cautelari diretti ad ottenere la corresponsione o la revisione degli assegni di cui agli artt. 5 e 6 della legge 1 dicembre 1970 n. 898 sono esenti dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa".

È, altresì, noto che siffatto regime di esenzione, in origine previsto relativamente ai soli procedimenti di divorzio, è stato recentemente esteso anche a quelli di separazione personale dei coniugi dalla nota sentenza della Corte costituzionale n. 154 del 1999, che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo, per violazione dell'art. 3 Cost. "sia sotto il profilo del principio di eguaglianza, sia sotto il profilo del principio di ragionevolezza, anche con riferimento agli artt. 29, 31 e 53 della Costituzione", l'art. 19 della legge n. 74 del 1987, "nella parte in cui non estende l'esenzione in esso prevista a tutti gli atti, i documenti ed i procedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi".

Orbene - se si considera che sia il precedente regime di agevolazione, sia il vigente regime di esenzione (ha riguardato e) riguarda certamente l'imposta di registro (mentre la sua sussistenza è ben più problematica relativamente ad altre imposte indirette, come, ad es., l'in. v. im.); che l'imposta di registro è attualmente considerata l'imposta "tipica" tra quelle c.d. "sui trasferimenti di ricchezza"; e che nessuno dubita che la relativa norma agevolativa e di esenzione si applichi anche allo specifico trasferimento, dal coniuge obbligato a quello beneficiario, della somma di denaro in cui si concreta l'assegno divorzile "capitalizzato" - ne segue, anche in tale prospettiva, che all'oggetto del trasferimento medesimo si addice la qualificazione di "attribuzione patrimoniale" e non quella di "reddito".

E, d'altro canto, la dottrina ha giustamente sottolineato - con riferimento ad ambedue le predette disposizioni - che siffatte attribuzioni patrimoniali, rientrando nel più complesso procedimento di separazione personale o di divorzio, che incidono sullo status dei coniugi, "appaiono elementi patrimoniali, ma pur solo elementi di un più complesso assetto di interessi personali e familiari... che per definizione esclude una diretta ed immediata rilevanza del trasferimento di ricchezza in quanto tale". Sicché, anche sotto tale riguardo, risulta decisiva la scelta del legislatore tributario, esplicita ed univoca - perché non contraddetta da alcun altro elemento normativo contrastante -, di considerare "reddito" imponibile ai fini i.r.pe.f. unicamente l'assegno "periodico" stabilito nella sentenza di divorzio.

G) - Da ultimo, e con riferimento all'eccezione di illegittimità costituzionale sollevata dalla ricorrente (cfr., supra, n. 2.1, secondo motivo) - che, correttamente riformulata, ha ad oggetto il combinato disposto degli artt. 47 comma 1 lett. f) e 10 comma 1 lett. g) d.P.R. n. 597 del 1973, il quale colliderebbe con gli artt. 3 comma 1 e 53 comma 1 Cost., in relazione agli artt. 3 comma 1, 12 e 13 dello stesso decreto, nella parte in cui, assoggettando ad imposizione i.r.pe.f. anche l'assegno divorzile corrisposto in unica soluzione ai sensi dell'art. 5 comma 4 della legge n. 898 del 1970, non prevede che su tale cespite, ove ritenuto reddito, l'imposta si applichi separatamente dal reddito complessivo - non è inutile sottolineare che, ove l'assegno medesimo si reputasse assoggettato ad i.r.pe.f., quale reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, senza la contestuale previsione del "temperamento" determinato dalla "tassazione separata", potrebbero effettivamente insorgere seri dubbi circa la conformità a costituzione della norma impositrice. E ciò, proprio se si considera, da un lato, che "le finalità sottese alla previsione dello speciale sistema della tassazione separata vanno ricercate nella esigenza di attenuare gli effetti negativi derivanti dalla rigida applicazione del "principio di cassa" nei riguardi di redditi formati nel corso di periodi d'imposta precedenti quello di percezione delle somme" e che "la ratio dell'istituto... è quella di evitare il determinarsi di una iniqua applicazione del meccanismo della progressività dell'IRPEF" (così, Corte costituzionale, sent. n. 287 del 1996, n. 4 del Considerato in diritto); e, dall'altro, che l'assegno divorzile - anche se corrisposto in unica soluzione "su accordo delle parti" e, quindi, espressivo del raggiungimento di un punto di equilibrio del complesso assetto di interessi personali, familiari e patrimoniali dei coniugi - conserva pur sempre la sua natura esclusivamente "assistenziale" (cfr., e pluribus, Cass. nn. 11490 del 1990 e 6468 del 1998); sicché, l'omessa previsione legislativa che su tale tipo di preteso "reddito" l'i.r.pe.f. si applichi separatamente dal reddito complessivo finirebbe con il colpire in modo iniquo proprio il coniuge "economicamente più debole". Anche le considerazioni che precedono - e, quindi, il rigoroso rispetto del fondamentale canone ermeneutico che impone di scegliere, di fronte ad una pluralità di possibili interpretazioni di una disposizione, quella conforme ai precetti costituzionali (cfr., e

pluribus e da ultima, Corte costituzionale, sent. n. 66 del 1999, ed ivi precedenti) - inducono, dunque, a ritenere che l'assegno divorzile corrisposto in unica soluzione non è assoggettabile ad i.r.pe.f.; con la conseguenza che la predetta eccezione di illegittimità costituzionale si palesa priva di rilevanza, in ragione del fatto che la denunciata omissione del legislatore presuppone la qualificazione del cespite de quo siccome reddito, qualificazione, questa, che in questa sede è stata invece esclusa. 3. In conclusione, l'assegno di divorzio, la cui corresponsione da parte di uno dei coniugi all'altro sia stata stabilita dal tribunale, su accordo delle parti, in unica soluzione ai sensi dell'art. 5 comma 4 della legge n. 898 del 1970 (e, successivamente - a seguito delle modificazioni introdotte dall'art. 10 della legge n. 74 del 1987 - ai sensi dell'art. 5 comma 8 della legge stessa), non è qualificabile come "reddito" imponibile ai fini i.r.pe.f. sulla base di quanto disposto dall'art. 47 comma 1 lett. f) d.P.R. n. 597 del 1973 (e, successivamente, dall'art. 47 comma 1 lett. i d.P.R. n. 917 del 1986). 4. La decisione impugnata della Commissione tributaria centrale, la quale si fonda sul principio di diritto opposto a quello ora affermato, dev'essere, pertanto, annullata.

Tenuto conto, peraltro, dell'oggetto della causa de qua - domanda di annullamento, proposta dalla odierna ricorrente, dell'avviso di accertamento in rettifica dell'imponibile dalla stessa dichiarato ai fini i.r.pe.f. per l'anno 1983 volto a ricomprenservi anche (la relativa quota del) l'assegno di divorzio corrispostole una tantum (cfr., supra, nn. 1.1 e 1.2) - e ritenuto che non sono necessari, all'evidenza, ulteriori accertamenti di fatto, la causa stessa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 comma 1 secondo periodo cod. proc. civ., nel senso dell'annullamento dell'avviso di accertamento del 6 dicembre 1989, notificato dall'Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Roma a Giuseppina Bucci Casari. 5. Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate in dispositivo.

PQM

Dichiara inammissibile il primo motivo del ricorso; in accoglimento del secondo e del terzo, cassa la decisione impugnata e, decidendo la causa nel merito, accoglie il ricorso introduttivo proposto da Giuseppina Bucci Casari ed annulla l'avviso di accertamento in rettifica dell'Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Roma del 6 dicembre 1989; condanna il Ministro delle Finanze al rimborso delle spese anticipate dalla ricorrente, oltre L. 6.000.000 per onorari.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Prima Sezione Civile, il 24 marzo 1999.