CORTE COSTITUZIONALE

Ordinanza **116/2001** (ECLI:IT:COST:2001:116)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **SANTOSUOSSO** - Redattore: - Relatore: **CHIEPPA**
Camera di Consiglio del **29/11/2000**; Decisione del **07/05/2001**
Deposito del **09/05/2001**; Pubblicazione in G. U. **16/05/2001**
Norme impugnate:
Massime: **26178**
Atti decisi:

N. 116

ORDINANZA 7 - 9 MAGGIO 2001.

Pubblicazione in «Gazzetta Ufficiale» n. 19 del 16 maggio 2001

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Fernando SANTOSUOSSO; Giudici: Massimo VARI, Riccardo CHIEPPA, Gustavo ZAGREBELSKY, Valerio ONIDA, Carlo MEZZANOTTE, Fernanda CONTRI, Guido NEPPI MODONA, Piero Alberto CAPOTOSTI, Annibale MARINI, Franco BILE, Giovanni Maria FLICK;

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 32, primo comma, del d.l. 10 luglio 1982, n. 429 (Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria), convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 1982, n. 516 (Conversione in legge, con modificazioni, del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, recante norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria. Delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari), promosso con ordinanza emessa il 28 gennaio 1999 dalla Commissione tributaria regionale del Veneto sul ricorso proposto dalla SICC s.p.a. contro l'Ufficio imposte dirette di

Rovigo, iscritta al n. 396 del registro ordinanze 2000 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 28, 1ª serie speciale, dell'anno 2000.

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

Udito nella camera di consiglio del 29 novembre 2000 il giudice relatore Riccardo Chieppa.

Ritenuto che la Commissione tributaria regionale del Veneto, chiamata a pronunciarsi sul ricorso proposto da una società per azioni avverso una cartella esattoriale, notificata l'11 novembre 1988 per IRPEF ed ILOR degli anni 1979/1980, relativa ad imposte liquidate ed iscritte a ruolo ai sensi degli artt. 16, 17 e 20-bis del d.l. 10 luglio 1982, n. 429 (Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria), convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 1982, n. 516 (Conversione in legge, con modificazioni, del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, recante norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria. Delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari), con ordinanza del 28 gennaio 1999 (r.o. n. 396 del 2000), ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 32, primo comma, del predetto d.l. n. 429 del 1982, nella parte in cui non prevede che le dichiarazioni integrative, presentate ai sensi dell'art. 16 del medesimo d.l., possano essere modificate in domande integrative presentate ai sensi del successivo art. 19 (per la definizione automatica di IRPEF, IRPEG e ILOR) quando seguano ad atti di accertamento nulli ai sensi e per gli effetti di quanto disposto dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 175 del 1986;

che la Commissione tributaria regionale denuncia la violazione dell'art. 3 della Costituzione, osservando, in particolare, che alla società ricorrente è stata notificata una cartella esattoriale relativa al carico fiscale degli anni 1979 e 1980, che traeva origine da un avviso di accertamento notificato dall'Amministrazione finanziaria il 29 dicembre 1982 e dalla successiva dichiarazione integrativa (di condono fiscale) presentata dalla società ai sensi dell'art. 16 del d.l. n. 429 del 1982;

che, a seguito di tale ultima dichiarazione, l'Ufficio competente ha liquidato l'imposta sulla base del contenuto della dichiarazione del contribuente, in conformità agli artt. 16, 17 e 20-bis del d.l. n. 429 del 1982;

che dopo la liquidazione, infine, si è proceduto all'iscrizione a ruolo nei confronti del contribuente ed all'emissione della cartella esattoriale;

che, per effetto della sentenza della Corte costituzionale n. 175 del 1986, l'accertamento eseguito dall'Ufficio nella c.d. "zona condono", oscillante tra il 14 luglio 1982 ed il 13 marzo 1983, sarebbe affetto da radicale nullità, ragion per cui la contribuente ha impugnato la cartella esattoriale, sostenendo che siffatta nullità doveva trasmettersi necessariamente anche alla dichiarazione integrativa e che la liquidazione dell'imposta non poteva perciò effettuarsi da parte dell'Amministrazione finanziaria a norma dell'art. 16 del d.l. n. 429 del 1982, bensì a norma dell'art. 19, che introduce un regime più favorevole, riferito alla posizione del contribuente che presenta la domanda di condono senza avere ricevuto la notifica dell'avviso di accertamento;

che la pretesa della ricorrente a che la liquidazione dell'imposta fosse eseguita sulla base dell'art. 19 del d.l. n. 429 del 1982 incontrava, tuttavia, l'ostacolo derivante dall'art. 32, primo comma, del medesimo d.l.; ai sensi del quale la domanda di condono è irrevocabile e le imposte ed eventuali maggiori imposte che risultano dalle dichiarazioni del contribuente sono acquisite a titolo definitivo dall'Amministrazione finanziaria;

che a parere della Commissione tributaria di secondo grado di Rovigo, davanti alla quale il

giudizio era stato inizialmente incardinato, la nullità di tutti gli accertamenti d'ufficio notificati durante la zona condono (periodo corrente tra la data di entrata in vigore del d.l. n. 429 del 1982 e la scadenza del termine utile per presentare la domanda di condono) non avrebbe automaticamente provocato la nullità della dichiarazione integrativa formulata dal contribuente sulla base dei contenuti dell'avviso di accertamento, in aderenza all'art. 16 del citato d.l.;

che quest'ultima dichiarazione, proprio perché irrevocabile, costituiva piuttosto la base di riferimento per l'esercizio del potere di liquidazione dell'imposta dovuta, puntualmente esercitato dall'Amministrazione finanziaria nel caso concreto;

che l'applicazione del principio di irrevocabilità della dichiarazione integrativa, tuttavia, avrebbe perpetuato il medesimo effetto che la sentenza della Corte costituzionale n. 175 del 1986 ha giudicato in contrasto col principio di eguaglianza, consentendo all'Amministrazione finanziaria di stabilire arbitrariamente, in luogo della legge, i contribuenti ai quali era concesso di proporre una domanda di condono per la definizione automatica dei periodi di imposta ex art. 19 citato ed i contribuenti, destinatari dell'avviso di accertamento, che invece dovevano sostenere i maggiori oneri economici derivanti dall'applicazione dell'art. 16 del d.l. n. 429 del 1982;

che l'irrevocabilità della domanda ormai presentata dal contribuente, anche se in connessione con un accertamento del tutto privo di validità, avrebbe posto nel nulla il rimedio introdotto dalla stessa sentenza n. 175 del 1986: pur se l'avviso di accertamento è nullo, resterebbe invero valida, irrevocabile e produttiva di pieni effetti la conseguente dichiarazione integrativa;

che per tali ragioni il giudice tributario, con ordinanza del 14 novembre 1994, ha per la prima volta sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 32, primo comma, del d.l. n. 429 del 1982, per contrasto con l'art. 3 della Costituzione, questione che la Corte costituzionale, con l'ordinanza n. 42 del 1998, ha dichiarato manifestamente inammissibile in quanto l'ordinanza di rimessione era "priva di qualsiasi elemento di individuazione della fattispecie oggetto del giudizio principale" e carente di una "sia pur sintetica motivazione della rilevanza della questione";

che la Commissione tributaria regionale del Veneto, investita della medesima controversia, ha condiviso i dubbi di legittimità costituzionale esposti dal primo giudice remittente ed ha pertanto nuovamente sollevato la questione davanti alla Corte per la dedotta violazione dell'art. 3 della Costituzione;

che il giudice a quo, nell'intento di spiegare le ragioni di rilevanza della questione, ha in primo luogo esposto i singoli passaggi della vicenda controversa, che sono scanditi in linea di massima, dai seguenti atti: la notifica dell'avviso di accertamento (in una data compresa nella "zona condono"); la presentazione della dichiarazione integrativa formulata in conformità alle previsioni dell'art. 16 del d.l. n. 429 del 1982; la liquidazioneeseguita dall'Amministrazione finanziaria; l'iscrizione a ruolo con emissione della cartella esattoriale; la presentazione del ricorso da parte del contribuente, il quale aveva richiesto che la liquidazione dell'imposta fosse effettuata a norma dell'art. 19 anziché a norma dell'art. 16 del d.l. n. 429 del 1982;

che, in secondo luogo, il giudice a quo ha ribadito che la disposizione dell'art. 32, primo comma, del d.l. n. 429 del 1982, non consentirebbe all'Amministrazione finanziaria di provvedere a liquidare il tributo in forme diverse da quelle regolate dall'art. 16 e che è proprio tale disposizione che impedirebbe l'accoglimento della pretesa della società ricorrente, altrimenti fondata sugli effetti derivanti dalla declaratoria di incostituzionalità pronunciata dalla sentenza n. 175 del 1986 più volte citata;

che la questione, inoltre, è ritenuta dal giudice a quo non manifestamente infondata, dal momento che l'applicazione del principio di irrevocabilità è tale da svuotare delle sue ragionevoli conseguenze la sentenza n. 175 del 1986: sebbene l'accertamento d'ufficio fosse nullo, in quanto notificato dopo l'entrata in vigore del d.l. n. 429 del 1982, la dichiarazione integrativa su di esso basata avrebbe prodotto pieni effetti, abilitando l'Amministrazione ad assumerla a parametro per la liquidazione dell'imposta; si tratterebbe di una vera e propria ultrattività della disposizione già dichiarata incostituzionale, con inevitabile violazione dei principia di ragionevolezza e di parità di trattamento;

che nel presente giudizio è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, che ha chiesto che la questione di legittimità costituzionale sia dichiarata inammissibile o comunque infondata;

che, in primo luogo, l'interveniente ricorda che, in conformità a quanto dispone l'art. 16 del d.P.R. n. 636 del 1972 (oggi l'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992), il ricorso avverso il ruolo per motivi diversi da quelli relativi a vizi propri di questo è ammesso solo quando l'iscrizione a ruolo non sia stata preceduta dalla notificazione dell'avviso di accertamento o dell'avviso di liquidazione di imposta;

che nella controversia in oggetto l'unico motivo di impugnazione dell'iscrizione a ruolo si sostanzia nel richiamo alla sentenza n. 175 del 1986 (e dunque ad un motivo "esterno"), mentre il giudice a quo nulla preciserebbe circa l'ammissibilità del ricorso del contribuente in relazione alla pretesa notificazione dell'avviso di liquidazione avverso il quale, sempre secondo l'Avvocatura generale dello Stato, in presenza di una notificazione tempestivamente effettuata, il ricorrente avrebbe dovuto proporre l'immediata impugnazione, senza poter invocare, a giustificazione del ritardo, la sopravvenienza della sentenza n. 175 del 1986, onde in mancanza di siffatta impugnazione, ne sarebbe derivata l'acquiescenza del contribuente;

che in secondo luogo secondo la difesa erariale, a fronte della pretesa del ricorrente volta ad ottenere una diversa valutazione giuridica della domanda di condono, il giudice rimettente non avrebbe spiegato l'eventuale sussistenza dei presupposti per realizzare una "conversione" della dichiarazione inizialmente proposta ai sensi dell'art. 16 del d.l. n. 429 del 1982;

che nel merito, a parere dell'interveniente, la questione sarebbe nondimeno infondata, poiché l'irretrattabilità delle dichiarazioni integrative presentate ai sensi del d.l. n. 429 del 1982 discenderebbe dalla circostanza che esse poggiano comunque le basi su un'acquiescenza e sulla valutazione di convenienza espressa dal contribuente interessato, che, nella specie, in presenza di un avviso di accertamento notificato oltre il termine di entrata in vigore del d.l. n. 429 del 1982, avrebbe potuto proporre immediato ricorso contro tale avviso, deducendo la medesima eccezione di illegittimità costituzionale accolta con la sentenza n. 175 del 1986;

che la norma che sancisce l'irrevocabilità della dichiarazione integrativa, dunque, sarebbe tutt'altro che irragionevole e la questione di costituzionalità si rivelerebbe infondata.

Considerato che il giudice a quo ha omesso di considerare che rientrava nei suoi poteri di giudicante sulla controversia tributaria valutare gli effetti della dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 16 del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, come modificato con la legge di conversione 7 agosto 1982, n. 516, "nella parte in cui consente la notifica degli accertamenti di rettifica o di ufficio sino alla data di presentazione della dichiarazione integrativa, anziché sino alla data di entrata in vigore del d.l. n. 429 del 1982" (sentenza n. 175 del 1986), di modo che, per questo periodo colpito da illegittimità costituzionale, doveva essere verificato se fosse configurabile una carenza di potere dei provvedimenti di accertamento tra le diverse soluzioni idonee a garantire un'effettività di tutela al contribuente;

che lo stesso giudice a quo certamente non poteva dare ulteriore efficacia ad accertamenti

tributari basati su norme di cui sia sopravvenuta la dichiarazione di illegittimità costituzionale, sia pure parziale, salvo che si trattasse di situazioni divenute comunque definitive e non soggette a tutela giurisdizionale per acquiescenza o per decorso dei termini di impugnazione, cioè in tutti i casi in cui sia preclusa una ulteriore tutela giurisdizionale;

che una tale preclusione in senso assoluto non può rinvenirsi nella disposizione denunciata, in quanto l'art. 32 del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, modificato dalla legge di conversione 7 agosto 1982, n. 516, preclude la revoca delle dichiarazioni integrative o la loro contestazione, ma per la definitività presuppone che le imposte siano state acquisite, mentre consente che il contribuente possa dedurre un "errore materiale" o una "violazione delle norme degli articoli precedenti" (tra cui anche l'articolo 16 del d.l. n. 429 del 1982, nel testo risultante dalla dichiarazione parziale di illegittimità costituzionale);

che degli anzidetti profili di rilevanza il giudice a quo non si è dato carico, senza neppure precisare se vi fosse stata la precedente notificazione di avviso di liquidazione delle imposte o se la cartella conglobava gli elementi della liquidazione, ovvero - come sottolineato dall' Avvocatura generale dello Stato - se sussistessero o no i presupposti per una conversione della dichiarazione inizialmente proposta ai sensi dell'anzidetto art. 16, questioni tutte che rientrano nei poteri del giudice a quo, in sede di verifica e motivazione sulla rilevanza;

che pertanto risulta la manifesta inammissibilità della questione sollevata.

Visti gli artt. 26, secondo comma, della legge 11 marzo 1953, n. 87 e 9, secondo comma, delle norme integrative per i giudizi avanti alla Corte costituzionale.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

Dichiara la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale, dell'art. 32, primo comma, del d.l. 10 luglio 1982, n. 429 (Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria), convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 1982, n. 516 (Conversione in legge, con modificazioni, del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, recante norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria. Delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari), sollevata, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, dalla Commissione tributaria regionale del Veneto, con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 7 maggio 2001.

Il Presidente: Santosuosso

Il redattore: Chieppa

Il cancelliere: Di Paola

Depositata in cancelleria il 9 maggio 2001

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.