

CORTE COSTITUZIONALE

Ordinanza **340/2005** (ECLI:IT:COST:2005:340)

Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALI**

Presidente: **CAPOTOSTI** - Redattore: **GALLO F.**

Udienza Pubblica del ; Decisione del **14/07/2005**

Deposito del **27/07/2005**; Pubblicazione in G. U. **03/08/2005**

Norme impugnate: Art. 9, nn. 9 e 10 e art. 15, n. 1, della legge 27-12-2002, n. 289.

Massime: **29736 29737**

Atti decisi: **ord. 552 e 553/2004**

ORDINANZA N. 340 ANNO 2005

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Piero Alberto CAPOTOSTI; Giudici: Guido NEPPI MODONA, Annibale MARINI, Franco BILE, Giovanni Maria FLICK, Francesco AMIRANTE, Ugo DE SIERVO, Romano VACCARELLA, Paolo MADDALENA, Alfio FINOCCHIARO, Franco GALLO,

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

nei giudizi di legittimità costituzionale degli artt. 9, commi 9 e 10, e 15, comma 1, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2003), promossi con due ordinanze del 12 gennaio 2004 dalla Commissione tributaria provinciale di Alessandria nelle controversie vertenti tra la s.a.s Riceinvest di Fabio Franzosi & C., la s.a.s. Investriso di Fabio Franzosi & C. e l'Agenzia delle entrate, uffici di Alessandria e di Tortona, iscritte ai numeri 552 e 553 del registro ordinanze 2004 e pubblicate nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 25, prima serie speciale, dell'anno 2004.

Visti gli atti di costituzione della s.a.s. Riceinvest di Fabio Franzosi & C. e della s.a.s. Investriso di Fabio Franzosi & C., nonché l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nella camera di consiglio del 20 aprile 2005 il Giudice relatore Franco Gallo.

Ritenuto che con due ordinanze di identico contenuto (r.o. n. 552 del 2004 e n. 553 del 2004), la Commissione tributaria provinciale di Alessandria, nel corso di altrettanti giudizi promossi nei confronti dell'Agenzia delle entrate avverso il silenzio-rifiuto formatosi sulle istanze di rimborso dell'IVA avanzate, rispettivamente, dalla s.a.s. Riceinvest di Fabio Franzosi & C. e dalla s.a.s. Investriso di Fabio Franzosi & C., ha sollevato - in riferimento agli artt. 3, 41, 42 e 53 della Costituzione - questione di legittimità costituzionale degli artt. 9, commi 9 e 10, e 15, comma 1, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2003);

che, secondo quanto esposto nelle ordinanze di rimessione: a) le suddette società avevano chiesto il rimborso dell'IVA per l'anno 2001, affermando di aver effettuato operazioni passive (consistenti nell'acquisto di beni ammortizzabili), in ordine alle quali assumevano di aver maturato il diritto alla detrazione dell'imposta; b) l'Agenzia delle entrate aveva successivamente disposto un accertamento globale nei confronti di tali contribuenti ed aveva loro notificato il relativo processo verbale; c) nei giudizi promossi avverso il silenzio-rifiuto formatosi sulle istanze di rimborso, le ricorrenti avevano sostenuto di aver consolidato il loro diritto ai rimborsi, perché nelle more si erano avvalse delle disposizioni sul condono fiscale contenute negli artt. 9 e 15 della legge n. 289 del 2002; d) gli uffici dell'Agenzia delle entrate si erano opposti alle domande delle ricorrenti, sia perché ritenevano che le operazioni in questione fossero inesistenti - tanto che avevano inoltrato alla competente Procura della Repubblica un esposto per i reati di cui agli artt. 2 e 8 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205) - sia perché, comunque, nessun versamento dell'IVA era stato effettuato dai soggetti coinvolti nelle operazioni medesime; e) le disposizioni concernenti il predetto condono fiscale non regolano espressamente l'ipotesi di emissione di fatture per operazioni inesistenti, diversamente dalla disciplina del condono contenuta nella legge 30 dicembre 1991, n. 413 (Disposizioni per ampliare le basi imponibili, per razionalizzare, facilitare e potenziare l'attività di accertamento; disposizioni per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, nonché per riformare il contenzioso e per la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti; delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari; istituzioni di centri di assistenza fiscale e del conto fiscale), il cui art. 52, comma 1, prevedeva per tale ipotesi condizioni particolari al fine di accedere alla definizione agevolata dei rapporti tributari;

che, per il giudice rimettente, la mancanza di una norma analoga a quella per ultima citata potrebbe comportare un grave danno all'erario, perché l'art. 9, comma 9, terzo periodo, della legge n. 289 del 2002, stabilendo che la definizione automatica delle imposte «non modifica l'importo degli eventuali rimborsi e crediti derivanti dalle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, dell'imposta sul valore aggiunto, nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive», impone di accogliere anche la richiesta di rimborso di imposte mai versate;

che pertanto, sempre secondo la Commissione tributaria provinciale, sussisterebbe una contraddizione tra le diverse previsioni del citato art. 9, ed in particolare tra quella che preclude ogni accertamento tributario nei confronti di chi ha richiesto il condono e dei soggetti coobbligati e quella che consente di procedere penalmente nei confronti dell'emittente delle fatture per operazioni inesistenti;

che, sulla scorta di tali considerazioni, il rimettente afferma che le norme censurate confliggono con gli artt. 3, 41, 42 e 53 della Costituzione e cioè: a) con il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., in quanto creano, in caso di condono, una disciplina ingiustificatamente diversa da quella derivante dai principi ricavabili dall'art. 52 della legge n. 413 del 1991 in tema di emissione di fatture per operazioni inesistenti (che consentiva la definizione fiscale in favore del cedente o del prestatore solo allorché questi avessero corrisposto per intero l'imposta; nonché in favore dell'acquirente o committente solo allorché

questi avessero eliminati gli effetti dell'indebita detrazione), ed in quanto, sempre nel caso di condono, da un lato, escludono la non punibilità dell'ipotesi di emissione di fatture per operazioni inesistenti prevista dall'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000 (art. 9, comma 10, lettera c, della legge n. 289 del 2002) e, dall'altro, contraddittoriamente, non solo precludono la punibilità del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 del citato d.lgs. n. 74 del 2000 (art. 9, comma 10, lettera c, della indicata legge n. 289 del 2002) ed inibiscono ogni accertamento tributario (art. 9, comma 10, lettera a, della stessa legge), ma, nel caso di un precedente avvio dell'attività di accertamento da parte delle agenzie fiscali, ammettono la definizione tributaria alla sola condizione della mancata «formale conoscenza» da parte del contribuente dell'esercizio dell'azione penale per i reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000 (art. 15, comma 1, della suddetta legge); b) con gli artt. 53 e 3 Cost., nonché con i principi di eguaglianza sostanziale e solidarietà sociale espressi da tali articoli, tenuto conto della fittizietà del presupposto del rimborso richiesto, basato su fatture emesse per operazioni inesistenti, e considerata la natura fraudolenta dell'attività da cui deriverebbe tale rimborso; c) con i principi di utilità e giustizia sociale, espressi dagli artt. 41, secondo comma, e 42, secondo comma, Cost.;

che il giudice *a quo* conclude per la rilevanza e non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale degli indicati artt. 9, commi 9 e 10, e 15, comma 1, della legge n. 289 del 2002, nella parte in cui non prevedono una "norma correttiva" che subordini l'operatività dei benefici fiscali concessi all'eliminazione delle detrazioni risultate indebite;

che nel giudizio di cui al r.o. n. 553 del 2004 è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che la sollevata questione di legittimità costituzionale sia dichiarata inammissibile ovvero infondata ed illustrando la propria posizione con successiva memoria;

che la difesa erariale deduce l'irrilevanza e l'infondatezza della questione, relativamente alle denunciate disposizioni della legge n. 289 del 2002 concernenti gli effetti del condono sul piano penale, nonché l'inconferenza del riferimento del giudice rimettente agli artt. 41 e 42 della Costituzione;

che, quanto alle altre disposizioni censurate, con riferimento agli altri parametri evocati, l'Avvocatura generale dello Stato sostiene la praticabilità di un'interpretazione "costituzionalmente orientata", secondo cui la preclusione di "ogni accertamento tributario" prevista dal citato art. 9, comma 10, della legge n. 289 del 2002 riguarda solo l'accertamento dei debiti di imposta, mentre il condono *de quo* rende immodificabili le precedenti richieste di rimborso dei contribuenti condonanti, ma non rende incontestabili i crediti da questi vantati, con la conseguenza che le agenzie fiscali mantengono integre le proprie possibilità di contestazione e difesa con riguardo alle richieste di rimborso, e ciò a maggior ragione per le richieste basate su condotte illecite, come l'emissione di fatture per operazioni inesistenti;

che la s.a.s. Riceinvest di F. Franzosi & C. e la s.a.s. Investriso di F. Franzosi & C. si sono tardivamente costituite, rispettivamente, nei giudizi registrati al n. 552 del 2004 ed al n. 553 del 2004.

Considerato che la Commissione tributaria provinciale di Alessandria, con due ordinanze di identico contenuto emesse nel corso di due diversi giudizi, dubita della legittimità costituzionale degli artt. 9, commi 9 e 10, e 15, comma 1, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2003), in riferimento agli artt. 3, 41, 42 e 53 della Costituzione;

che i giudizi di legittimità costituzionale, avendo ad oggetto le stesse questioni, vanno riuniti per essere congiuntamente decisi;

che il dubbio di incostituzionalità investe le citate disposizioni in relazione alla loro incidenza sia nella materia penale che in quella tributaria in senso stretto;

che, quanto all'aspetto penalistico, le norme sono denunciate nella parte in cui prevedono: a) la definizione delle imposte ed il perfezionamento della procedura relativa senza escludere la punibilità del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 8 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, recante "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205" (art. 9, comma 10, lettera c, della legge n. 289 del 2002); b) la definizione delle imposte ed il perfezionamento della procedura relativa con effetti preclusivi della punibilità per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 (art. 9, comma 10, lettera c, della legge n. 289 del 2002);

che, per il rimettente, tali norme violerebbero, infatti: a) il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. in quanto, in caso di condono, da un lato escludono la non punibilità dell'ipotesi di reato per emissione di fatture per operazioni inesistenti prevista dall'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000 (art. 9, comma 10, lettera c, della legge n. 289 del 2002) e dall'altro, contraddittoriamente, precludono la punibilità per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 (art. 9, comma 10, lettera c, della citata legge n. 289 del 2002) ed inibiscono qualsiasi accertamento tributario (art. 9, comma 10, lettera a, della stessa legge); b) gli artt. 53 e 3 Cost., nonché i principi di eguaglianza sostanziale e solidarietà sociale, espressi da tali articoli, tenuto conto della fittizietà del presupposto del rimborso richiesto, basato su fatture emesse per operazioni inesistenti, e considerata la natura fraudolenta dell'attività da cui deriverebbe il rimborso; c) i principi di utilità e giustizia sociale, espressi dagli artt. 41, secondo comma, e 42, secondo comma, Cost.;

che, quanto all'aspetto propriamente tributario, le stesse norme sono invece censurate nella parte in cui prevedono: a) che la definizione automatica delle imposte «non modifica l'importo degli eventuali rimborsi e crediti derivanti dalle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, dell'imposta sul valore aggiunto, nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive» (art. 9, comma 9, terzo periodo, della legge n. 289 del 2002); b) che la definizione delle imposte ed il perfezionamento della procedura relativa precludono «ogni accertamento tributario» nei confronti del dichiarante e dei soggetti coobbligati (art. 9, comma 10, lettera a della stessa legge) ed escludono la punibilità per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 (art. 9, comma 10, lettera c, della citata legge n. 289 del 2002); c) che la definizione delle imposte ed il perfezionamento della procedura relativa non escludono la punibilità del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000 (art. 9, comma 10, lettera c, della legge n. 289 del 2002); d) che il perfezionamento della definizione delle procedure di accertamento fiscale è ammesso alla condizione della mancanza della «formale conoscenza» da parte del contribuente dell'esercizio dell'azione penale per i reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000 (art. 15, comma 1, ultimo periodo, della legge n. 289 del 2002);

che, simmetricamente, sempre in relazione all'aspetto propriamente tributario, il giudice *a quo* denuncia le medesime disposizioni, nella parte in cui non prevedono, nel caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti, una norma correttiva che subordini l'operatività del citato condono all'eliminazione delle detrazioni risultate indebite;

che, per il rimettente, le norme così denunciate violerebbero: a) il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost., in quanto, nel caso di condono, creano una disciplina ingiustificatamente diversa da quella derivante dai principi ricavabili dall'art. 52 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 (Disposizioni per ampliare le basi imponibili, per razionalizzare,

facilitare e potenziare l'attività di accertamento; disposizioni per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, nonché per riformare il contenzioso e per la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti; delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari; istituzioni di centri di assistenza fiscale e del conto fiscale), in tema di emissione di fatture per operazioni inesistenti (che consentiva la definizione fiscale in favore del cedente o prestatore solo allorché questi avessero corrisposto per intero l'imposta; nonché in favore dell'acquirente o committente solo allorché questi avessero eliminati gli effetti dell'indebita detrazione), ed in quanto, sempre nel caso di condono, da un lato, escludono la non punibilità dell'ipotesi di reato per emissione di fatture per operazioni inesistenti prevista dall'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000 (art. 9, comma 10, lettera c, della legge n. 289 del 2002) e dall'altro, contraddittoriamente, nel caso di un precedente avvio dell'attività di accertamento da parte delle agenzie fiscali, ammettono la definizione tributaria alla condizione della mancata «formale conoscenza» da parte del contribuente dell'esercizio dell'azione penale per i reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000 (art. 15, comma 1, ultimo periodo, della legge n. 289 del 2002); b) gli artt. 53 e 3 Cost., i principi di eguaglianza sostanziale e solidarietà sociale espressi da tali articoli, nonché i principi di utilità e giustizia sociale espressi dagli artt. 41, secondo comma, e 42, secondo comma, Cost., secondo le censure già sollevate in ordine agli aspetti penalistici della disciplina censurata;

che le sollevate questioni sono in parte manifestamente inammissibili ed in parte manifestamente infondate;

che le questioni concernenti gli aspetti penalistici delle norme denunciate sono irrilevanti e, quindi, manifestamente inammissibili, perché di tali norme e con riguardo a tali aspetti non deve fare alcuna applicazione il giudice *a quo*, chiamato a decidere esclusivamente sulle impugnazioni proposte dai contribuenti avverso il silenzio-rifiuto formatosi sulle loro istanze di rimborso dell'IVA;

che, del resto, sul punto della rilevanza nei giudizi *a quibus* degli indicati effetti penali della disciplina censurata, il rimettente ha ommesso di fornire qualsiasi motivazione, rendendo le questioni manifestamente inammissibili anche sotto tale profilo;

che, in ordine alle questioni concernenti gli aspetti propriamente tributari, il rimettente premette, in punto di fatto, che le operazioni fatturate oggetto dei giudizi principali sono inesistenti e che per esse non è stata versata alcuna somma a titolo di IVA dai soggetti coinvolti;

che, posta tale premessa, il giudice *a quo* interpreta le denunciate disposizioni nel senso che il perfezionamento del condono precluderebbe all'amministrazione finanziaria la possibilità di effettuare accertamenti tributari per contestare la debenza del rimborso e renderebbe incontestabili le somme richieste dai contribuenti quale rimborso dell'IVA, anche nell'ipotesi in cui il rimborso si basi sulla fatturazione di operazioni inesistenti e l'importo dell'IVA non sia mai stato versato;

che questo presupposto interpretativo è manifestamente erroneo, in quanto: a) l'art. 9, comma 9, terzo periodo, della legge n. 289 del 2002 si limita a stabilire che la definizione automatica delle imposte «non modifica l'importo degli eventuali rimborsi e crediti derivanti dalle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, dell'imposta sul valore aggiunto, nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive»; b) l'art. 9, comma 10, lettera a), della stessa legge dispone soltanto la preclusione di ogni accertamento tributario nei confronti del dichiarante e dei soggetti coobbligati, nel caso di perfezionamento della definizione automatica delle imposte;

che, in particolare, la prima delle due norme ora citate va intesa nel senso che il condono non influisce di per sé sull'ammontare delle somme chieste a rimborso, non impone al

contribuente la rinuncia al credito e non impedisce all'erario di accogliere tali richieste, allorché la pretesa di rimborso sia riscontrata fondata;

che la seconda norma citata preclude bensì l'accertamento dei debiti tributari dei contribuenti che hanno ottenuto il condono, ma non impedisce l'accertamento dell'inesistenza dei crediti posti a base delle richieste di rimborso, data la natura propria del condono, che incide sui debiti tributari dei contribuenti e non sui loro crediti;

che pertanto, nell'ipotesi di operazioni inesistenti per le quali non sia stata versata l'IVA e per le quali sia stato richiesto il rimborso dell'imposta, le censurate disposizioni non impongono affatto all'erario di procedere al rimborso, nel caso di intervenuto condono fiscale, né inibiscono accertamenti diretti a dimostrare l'inesistenza dell'invocato diritto al rimborso;

che tale esito interpretativo non solo deriva dalla semplice lettura delle norme denunciate e dalla indicata natura dell'istituto del condono, ma risulta anche coerente con la giurisprudenza della Corte di cassazione, che in più occasioni ha affermato, da un lato, che la detrazione dell'IVA non è ammessa, per difetto del requisito dell'inerenza all'impresa, in caso di operazioni materialmente inesistenti (Cass., n. 14337 del 2002 e n. 9665 del 2000) e, dall'altro, che, in generale, il condono non vale di per sé a consolidare i crediti IVA richiesti a rimborso e non vagliati dall'Amministrazione finanziaria (Cass., n. 6429 del 1996 e n. 9646 del 1993);

che, poiché a questa interpretazione si perviene indipendentemente dall'esistenza di una espressa disposizione che la imponga, è irrilevante che le norme denunciate non contengano una disposizione analoga a quella contenuta in una precedente legge di condono (art. 52 della legge n. 413 del 1991, indicato dal rimettente quale *tertium comparationis*), secondo la quale il contribuente era ammesso a godere di quel condono alla condizione della previa eliminazione degli effetti provocati dall'operazione inesistente;

che alla manifesta erroneità del presupposto interpretativo da cui muove il rimettente consegue la manifesta infondatezza delle corrispondenti questioni.

Visti gli artt. 26, secondo comma, della legge 11 marzo 1953, n. 87, e 9, comma 2, delle norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

dichiara la manifesta inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale degli artt. 9, commi 9 e 10, e 15, comma 1, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2003), per le parti riguardanti gli effetti del condono nella materia penale, sollevate, in riferimento agli artt. 3, 41, 42 e 53 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Alessandria con le ordinanze indicate in epigrafe;

dichiara la manifesta infondatezza delle questioni di legittimità costituzionale degli artt. 9, commi 9 e 10, e 15, comma 1, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, per le parti riguardanti gli effetti del condono nella materia tributaria, sollevate, in riferimento agli artt. 3, 41, 42 e 53 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Alessandria con le ordinanze

indicate in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 14 luglio 2005.

F.to:

Piero Alberto CAPOTOSTI, Presidente

Franco GALLO, Redattore

Giuseppe DI PAOLA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 27 luglio 2005.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: 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.