

CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **356/2008** (ECLI:IT:COST:2008:356)

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

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

Udienza Pubblica del ; Decisione del **22/10/2008**

Deposito del **31/10/2008**; Pubblicazione in G. U. **05/11/2008**

Norme impugnate: Art. 10 della legge 27/12/2002, n. 289.

Massime: **32888 32889 32890 32891 32892 32893 32894**

Atti decisi: **ord. 120, 124/2008**

SENTENZA N. 356 ANNO 2008

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Giovanni Maria FLICK; Giudici: Francesco AMIRANTE, Ugo DE SIERVO, Paolo MADDALENA, Alfio FINOCCHIARO, Alfonso QUARANTA, Franco GALLO, Luigi MAZZELLA, Gaetano SILVESTRI, Sabino CASSESE, Maria Rita SAULLE, Giuseppe TESAURO, Paolo Maria NAPOLITANO,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nei giudizi di legittimità costituzionale dell'art. 10 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2003), come modificato dall'art. 5-bis, comma 1, lettera e), del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282 (Disposizioni urgenti in materia di adempimenti comunitari e fiscali, di riscossione e di procedure di contabilità), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 21 febbraio 2003, n. 27, promossi con ordinanze depositate il 10 ottobre 2006 dalla Commissione tributaria provinciale di Frosinone ed il 24 agosto 2007 dalla Commissione tributaria provinciale di Cosenza nei giudizi rispettivamente vertenti tra la s.p.a. DEA in amministrazione straordinaria e l'Agenzia delle entrate, ufficio di Frosinone, nonché tra la s.r.l. Ciesse e l'Agenzia delle entrate, ufficio di Cosenza, iscritte al n. 120 ed al n. 124 del registro ordinanze 2008 e pubblicate nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 18 e n. 19, prima serie speciale, dell'anno 2008.

Visti gli atti di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nella camera di consiglio dell'8 ottobre 2008 il Giudice relatore Franco Gallo.

Ritenuto in fatto

1. - Nel corso di un giudizio promosso da una società per azioni, in amministrazione straordinaria, avverso alcuni avvisi di accertamento delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA notificati in data 10 ottobre 2005 e riguardanti i periodi d'imposta dal 1998 al 2001, la Commissione tributaria provinciale di Frosinone, con ordinanza depositata il 10 ottobre 2006 (r.o. n. 120 del 2008), ha sollevato - in riferimento agli artt. 3, 24, 97 e 111 della Costituzione - questioni di legittimità costituzionale dell'art. 10 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2003), come modificato dall'art. 5-bis, comma 1, lettera e), del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282 (Disposizioni urgenti in materia di adempimenti comunitari e fiscali, di riscossione e di procedure di contabilità), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 21 febbraio 2003, n. 27, nella parte in cui proroga di due anni - nei confronti dei contribuenti che non si avvalgono delle agevolazioni fiscali previste dagli articoli da 7 a 9 della medesima legge n. 289 del 2002 - i termini di decadenza previsti dagli artt. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (e successive modificazioni), e 57 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (e successive modificazioni), per la notificazione degli avvisi di accertamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, e ciò anche nei confronti dell'imprenditore sottoposto ad amministrazione straordinaria ai sensi del decreto legislativo 8 luglio 1999, n. 270 (Nuova disciplina dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza, a norma dell'articolo 1 della legge 30 luglio 1998, n. 274), allorché l'autorità fiscale non abbia provveduto a far inserire il proprio credito tributario nello stato passivo della procedura.

1.1. - Il giudice rimettente premette, in punto di fatto, che: a) la società ricorrente ha impugnato gli avvisi di accertamento deducendo che le erano stati notificati oltre il termine decadenziale previsto dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 (quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione); b) l'amministrazione finanziaria, benché avesse ricevuto tempestiva notificazione della sentenza dichiarativa dello stato di insolvenza della predetta società, non aveva insinuato i suddetti crediti tributari nello stato passivo dell'amministrazione straordinaria; c) la società non si era avvalsa delle agevolazioni fiscali previste dagli articoli da 7 a 9 della legge n. 289 del 2002.

1.2. - Lo stesso giudice premette altresì, in punto di diritto, che: a) la norma censurata proroga di due anni i termini per la notificazione degli avvisi di accertamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto esclusivamente nei confronti dei contribuenti che, pur potendo accedere alle suddette agevolazioni fiscali al fine di «estinguere il credito certo vantato dall'Amministrazione finanziaria», hanno tuttavia ritenuto di non avvalersene; b) la mancata insinuazione dei crediti tributari nello stato passivo e, quindi, il mancato accertamento del credito erariale hanno impedito al commissario straordinario della procedura di avvalersi delle agevolazioni fiscali previste dalla legge n. 289 del 2002.

1.3. - In ordine alla non manifesta infondatezza delle sollevate questioni, il giudice *a quo* afferma che la disposizione censurata viola: a) l'art. 3 Cost., perché comporta una irragionevole disparità di trattamento «tra chi può accedere al meccanismo "premiale"» previsto dalla legge n. 289 del 2002, avvalendosi del "condono", e «chi, invece, [...] subisce soltanto il meccanismo "punitivo" della proroga dei termini per l'accertamento»; b) l'art. 24 Cost., perché, avendo ommesso di indicare «che, i termini di cui all'art. 43 del DPR 600/73, non sono prorogati per i contribuenti che non possono accedere al beneficio del condono», assoggetta «ad un termine indefinito il cittadino alla azione di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria»; c) l'art. 97

Cost., perché, escludendo «quella minima attività di riscontro volta ad individuare la possibilità di un soggetto giuridico sottoposto ad amministrazione straordinaria di accedere al condono», lede i principi di efficienza e di buon andamento della pubblica amministrazione, nonché il dovere di leale collaborazione nei confronti degli amministratori; d) l'art. 111 Cost.

2. - È intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, il quale ha chiesto che le questioni siano dichiarate inammissibili o comunque infondate.

La difesa erariale osserva che: a) le questioni sono irrilevanti con riferimento agli anni 2000 e 2001, perché la notificazione degli avvisi di accertamento per tali anni (effettuata il 10 ottobre 2005) è avvenuta entro il termine di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, senza l'applicazione della proroga disposta dalla norma denunciata; b) il commissario straordinario della procedura di amministrazione straordinaria avrebbe ben potuto avvalersi delle agevolazioni fiscali previste dalla legge n. 289 del 2002 (previa acquisizione del parere del comitato di sorveglianza) - come chiarito dal punto 2.1.3. della circolare 21 febbraio 2003, n. 12, dell'Agenzia delle entrate -, indipendentemente dalla previa inserzione del credito tributario nello stato passivo.

3. - Nel corso di un giudizio promosso da una società a responsabilità limitata avverso un avviso di accertamento dell'IRPEG, dell'IRAP e dell'IVA notificato in data 27 dicembre 2005, conseguito ad un processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza in data 1° ottobre 2002 e riguardante l'anno d'imposta 1998, la Commissione tributaria provinciale di Cosenza, con ordinanza depositata il 24 agosto 2007 (r.o. n. 124 del 2008), ha sollevato - in riferimento agli artt. 3, 24 e 97 Cost. - questioni di legittimità costituzionale dell'art. 10 della legge n. 289 del 2002, come modificato dall'art. 5-bis, comma 1, lettera e), del decreto-legge n. 282 del 2002, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge n. 27 del 2003, nella parte in cui proroga di due anni - nei confronti dei contribuenti che non si avvalgono delle agevolazioni fiscali previste dagli articoli da 7 a 9 della medesima legge n. 289 del 2002 - i termini di decadenza previsti dagli artt. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 (e successive modificazioni), e 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 (e successive modificazioni), per la notificazione degli avvisi di accertamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

3.1. - Il giudice rimettente premette, in punto di fatto, che la società ricorrente ha impugnato l'avviso di accertamento deducendo che le era stato notificato oltre il termine decadenziale previsto dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 (quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione); b) la società non si era avvalsa delle agevolazioni fiscali previste dagli articoli da 7 a 9 della legge n. 289 del 2002.

3.2. - In ordine alla non manifesta infondatezza delle sollevate questioni, il giudice *a quo* afferma che la disposizione censurata - oltre a porsi in contrasto sia con il divieto di proroga dei termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti d'imposta stabilito dall'art. 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), sia con i principi di affidamento, di certezza nei rapporti e di non discriminazione garantiti dalle norme comunitarie - viola: a) l'art. 3 Cost., perché irragionevolmente penalizza il contribuente che non presenti istanza di definizione agevolata, prorogando nei suoi confronti i termini per la notificazione dell'accertamento delle imposte riguardanti non solo l'«anno di imposta in scadenza alla data di entrata in vigore della legge 289/2002, come è avvenuto con l'art. 32, sesto comma, della legge 516/1982, bensì cinque anni d'imposta»; b) l'art. 24 Cost.; c) l'art. 97 Cost., perché, in contrasto con i principi di buon andamento e di imparzialità della pubblica amministrazione, favorisce l'amministrazione finanziaria e danneggia il contribuente, il quale, per i motivi più vari, non si sia avvalso delle suddette agevolazioni fiscali. Il rimettente aggiunge che la Corte costituzionale, con la sentenza n. 280 del 2005, ha ricordato che il contribuente non può essere sottoposto *sine die* alla volontà dell'Erario e che, con le sentenze n. 175 del 1986 e n. 85 del 1965, ha dichiarato

«incostituzionali norme che si ponevano al di fuori del principio della ragionevolezza».

4. - Anche in questo giudizio è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che le questioni siano dichiarate inammissibili o comunque infondate.

La difesa erariale deduce che le questioni sono inammissibili, perché: a) la dedotta violazione dell'art. 24 Cost. è priva di motivazione; b) il giudice rimettente ammette la ragionevolezza della proroga dei termini di accertamento delle imposte relative al solo «anno di imposta in scadenza alla data di entrata in vigore della legge 289/2002», cioè all'anno 2003 (essendo la legge entrata in vigore il 1° gennaio 2003), ma non considera che «in tale anno scadevano le sole dichiarazioni presentate nel 1998 per il 1997, in quanto a norma dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/73 e dell'art. 57 del D.P.R. n. 633/72 il termine per gli accertamenti scadeva il 31 dicembre del 5° anno successivo per le imposte dirette (ridotto al quarto anno solo per le dichiarazioni successive al 1.1.1999) e il 31 dicembre del 4° anno per l'IVA».

Nel merito, la medesima difesa erariale afferma che le questioni non sono fondate, perché: a) la proroga dei termini di accertamento disposta dalla censurata disposizione si è resa necessaria a tutela dell'efficacia dell'azione amministrativa, in conseguenza della possibilità offerta ai contribuenti di avvalersi del condono nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2003 ed il 20 aprile 2004, con correlativo rallentamento di fatto, nello stesso periodo, dell'attività di accertamento; b) la denunciata proroga dei termini dell'accertamento è diretta, altresì, ad ovviare all'aggravio di lavoro derivante, per l'amministrazione finanziaria, dall'applicazione delle suddette agevolazioni e, pertanto, si giustifica in ragione della tutela dell'interesse dell'amministrazione finanziaria al regolare accertamento e riscossione delle imposte, che trova una precisa garanzia nell'art. 53 Cost., secondo cui tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche (l'Avvocatura generale dello Stato richiama, al riguardo, la decisione della Corte costituzionale n. 375 del 2002, riguardante l'analoga proroga dei termini per l'accertamento disposta dall'art. 57, comma 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413); c) non è pertinente il richiamo, da parte del giudice rimettente, della sentenza della Corte costituzionale n. 280 del 2005, con la quale è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale di una norma che, diversamente da quella denunciata dal medesimo rimettente, aveva di fatto eliminato il termine per la notificazione della cartella di pagamento.

Considerato in diritto

1. - In due distinti giudizi - aventi ad oggetto l'impugnazione, rispettivamente, di: a) alcuni avvisi di accertamento delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA, notificati in data 10 ottobre 2005 e riguardanti i periodi d'imposta dal 1998 al 2001; b) un avviso di accertamento dell'IRPEG, dell'IRAP e dell'IVA notificato in data 27 dicembre 2005, conseguito ad un processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza in data 1° ottobre 2002 e riguardante l'anno d'imposta 1998 - le Commissioni tributarie provinciali di Frosinone (r.o. n. 120 del 2008) e di Cosenza (r.o. n. 124 del 2008) hanno sollevato, in riferimento agli artt. 3, 24, 97 della Costituzione e, quanto alla Commissione tributaria di Frosinone, anche all'art. 111 Cost., questioni di legittimità costituzionale dell'art. 10 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2003), come modificato (con effetto dal 23 febbraio 2003) dall'art. 5-bis, comma 1, lettera e), del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282 (Disposizioni urgenti in materia di adempimenti comunitari e fiscali, di riscossione e di procedure di contabilità), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 21 febbraio 2003, n. 27. In particolare, i giudici rimettenti censurano detta disposizione nella parte in cui proroga di due anni, nei confronti dei contribuenti che non si avvalgono delle agevolazioni fiscali previste dagli articoli da 7 a 9 della

medesima legge n. 289 del 2002, i termini di decadenza previsti dagli artt. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (e successive modificazioni), e 57 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (e successive modificazioni), per la notificazione degli avvisi di accertamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto (ordinanza r.o. n. 124 del 2008), nonché nella parte in cui rende applicabile detta proroga all'imprenditore sottoposto ad amministrazione straordinaria ai sensi del decreto legislativo 8 luglio 1999, n. 270 (Nuova disciplina dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza, a norma dell'articolo 1 della legge 30 luglio 1998, n. 274), anche nel caso in cui l'autorità fiscale non abbia provveduto a far inserire il proprio credito tributario nello stato passivo della procedura (ordinanza r.o. n. 120 del 2008).

2. - L'identità della disposizione denunciata e l'analogia delle censure prospettate dai giudici *a quibus* impone la riunione dei giudizi di legittimità costituzionale, al fine di decidere congiuntamente le sollevate questioni.

3. - I rimettenti affermano che la disposizione denunciata - nello stabilire la proroga di due anni dei termini per l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA per i contribuenti che non si siano avvalsi delle agevolazioni fiscali di cui agli artt. da 7 a 9 della legge n. 289 del 2002 - viola l'art. 3 Cost., perché: a) in violazione del principio di uguaglianza, comporta una irragionevole disparità di trattamento «tra chi può accedere al meccanismo "premiale"» previsto dalla legge n. 289 del 2002, avvalendosi del "condono", e «chi, invece, [...] subisce soltanto il meccanismo "punitivo" della proroga dei termini per l'accertamento» (ordinanza r.o. n. 120 del 2008); b) in violazione del principio di ragionevolezza, penalizza irragionevolmente il contribuente che non presenti istanza di definizione agevolata, prorogando nei suoi confronti i termini per la notificazione dell'accertamento delle imposte riguardanti non solo l'«anno di imposta in scadenza alla data di entrata in vigore della legge 289/2002, come è avvenuto con l'art. 32, sesto comma, della legge 516/1982, bensì cinque anni d'imposta» (ordinanza r.o. n. 124 del 2008).

Entrambi i rimettenti denunciano, altresì, la violazione dell'art. 24 Cost. E ciò, secondo quanto precisato nella sola ordinanza r.o. n. 120 del 2008, perché la suddetta disposizione, omettendo di indicare «che, i termini di cui all'art. 43 del DPR 600/73, non sono prorogati per i contribuenti che non possono accedere al beneficio del condono», assoggetta «ad un termine indefinito il cittadino alla azione di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria».

Inoltre, i giudici *a quibus* affermano che la disposizione censurata, in violazione dell'art. 97 Cost., lede i principi di efficienza e di buon andamento della pubblica amministrazione, nonché il dovere di leale collaborazione nei confronti degli amministratori, perché esclude «quella minima attività di riscontro volta ad individuare la possibilità di un soggetto giuridico sottoposto ad amministrazione straordinaria di accedere al condono» (ordinanza r.o. n. 120 del 2008); ovvero, perché favorisce l'amministrazione finanziaria e danneggia il contribuente il quale, per i motivi più vari, non si sia avvalso delle suddette agevolazioni fiscali (ordinanza r.o. n. 124 del 2008).

La Commissione tributaria provinciale di Frosinone (ordinanza n. 120 del 2008) denuncia anche il contrasto della suddetta disposizione con l'art. 111 Cost., senza però addurre alcuna argomentazione a sostegno.

Va infine rilevato che, nell'ordinanza emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Cosenza (r.o. n. 124 del 2008), si accenna anche al contrasto dell'art. 10 della legge n. 289 del 2002: a) con il principio generale dell'ordinamento tributario costituito dal divieto di proroga - mediante leggi speciali o norme non espresse - dei termini di decadenza e prescrizione per gli accertamenti d'imposta, stabilito dagli artt. 1 e 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente); b) con i principi di affidamento, di certezza nei rapporti e di non discriminazione menzionati in non meglio precisate «norme Comunitarie». Tuttavia, l'accento a tali contrasti è fatto dal rimettente solo *ad abundantiam*,

per “colorare” le argomentazioni svolte a sostegno delle sollevate censure e non si traduce in ulteriori questioni di illegittimità costituzionale per violazione del cosiddetto “statuto del contribuente” e della normativa comunitaria, perché – come risulta chiaramente dalla parte motiva e dal dispositivo dell'ordinanza – i parametri evocati sono esclusivamente gli artt. 3, 24, 97 Cost. e viene chiesto alla Corte di costituzionale di pronunciarsi sulla violazione di essi soltanto.

4. – La difesa erariale eccepisce, in via preliminare, l'inammissibilità di alcune delle questioni sollevate.

4.1. – In primo luogo, l'Avvocatura Generale dello Stato eccepisce il difetto di motivazione della questione posta dall'ordinanza r.o. n. 124 del 2008 con riferimento all'art. 24 Cost.

L'eccezione è fondata.

Il giudice rimettente, infatti, con riferimento al suddetto parametro costituzionale, non ha articolato alcuna censura, essendosi limitato ad affermare, senza motivarla, l'illegittimità costituzionale della disposizione censurata. Ciò comporta, in base alla costante giurisprudenza di questa Corte, la manifesta inammissibilità della questione (*ex plurimis*: ordinanze n. 72 del 2007; n. 414 e n. 311 del 2005).

4.2. – Per i medesimi motivi è inammissibile anche la questione posta dall'ordinanza r.o. n. 120 del 2008 con riferimento all'art. 111 Cost., essendo tale questione del tutto priva di argomentazione.

4.3. – In secondo luogo, la difesa erariale, quanto all'ordinanza r.o. n. 120 del 2008, eccepisce la manifesta inammissibilità, per difetto di rilevanza, delle questioni concernenti gli anni d'imposta 2000 e 2001, con riferimento a tutti i parametri evocati.

L'eccezione è fondata, perché la notificazione degli avvisi di accertamento relativi a tali anni è stata tempestivamente effettuata in data 10 ottobre 2005, cioè entro l'originario termine di cui agli artt. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 (quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione) e non nel termine prorogato previsto dalla norma denunciata. Ne consegue che il giudice rimettente non deve fare applicazione, in riferimento agli anni d'imposta suddetti, della norma censurata e, pertanto, la questione è irrilevante.

4.4. – In terzo luogo, la difesa erariale eccepisce, con riguardo al giudizio r.o. n. 124 del 2008, la manifesta inammissibilità della questione sollevata in riferimento all'art. 3 Cost. Secondo l'Avvocatura generale dello Stato, tale inammissibilità deriverebbe dal fatto che il giudice rimettente riconosce la ragionevolezza della proroga dei termini di accertamento delle imposte relative al solo «anno di imposta in scadenza alla data di entrata in vigore della legge 289/2002» (e cioè al 2003, essendo la legge entrata in vigore il 1° gennaio 2003), ma non considera che «in tale anno scadevano le sole dichiarazioni presentate nel 1998 per il 1997, in quanto a norma dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/73 e dell'art. 57 del D.P.R. n. 633/72 il termine per gli accertamenti scadeva il 31 dicembre del 5° anno successivo per le imposte dirette (ridotto al quarto anno solo per le dichiarazioni successive al 1.1.1999) e il 31 dicembre del 4° anno per l'IVA».

Anche tale eccezione è fondata.

Il giudice *a quo* afferma che il censurato art. 10 della legge n. 289 del 2002 è «irragionevole perché la norma non si è limitata a prorogare l'ultimo anno in scadenza [*rectius*: “i termini per la notificazione dell'accertamento aventi scadenza”] alla data di entrata in vigore della legge 289/2002 [*scilicet*: nell'anno 2003], come è avvenuto con l'art. 32, sesto comma, della legge 516/1982, bensì cinque anni d'imposta [*rectius*: “i termini per la notificazione

dell'accertamento relativo a cinque anni d'imposta"]». Il rimettente, pertanto, denuncia l'irragionevolezza della disposizione solo in quanto quest'ultima proroga i termini per la notificazione dell'accertamento che non scadono nel 2003. Tuttavia, nella specie, il giudizio *a quo* ha ad oggetto un avviso di accertamento dell'IRPEG, dell'IRAP e dell'IVA notificato in data 27 dicembre 2005 e riguardante l'anno d'imposta 1998, con termine per la notificazione dell'accertamento avente originariamente scadenza – ai sensi dei citati artt. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 – proprio nel 2003 (anno di entrata in vigore della disposizione censurata), cioè nel quarto anno successivo a quello (1999) in cui è stata presentata la dichiarazione. Pertanto, l'irragionevolezza dedotta dalla Commissione tributaria provinciale di Cosenza non rileva nel giudizio *a quo*, perché prospettata con esclusivo riferimento ad anni di imposta diversi da quello oggetto dell'impugnazione del contribuente.

La questione è, di conseguenza, manifestamente inammissibile.

5. – Nel merito, la Commissione tributaria provinciale di Frosinone (ordinanza r.o. n. 120 del 2008) afferma che la norma denunciata, nel disporre la proroga dei termini decadenziali per l'accertamento nei confronti dei contribuenti che non si avvalgono delle agevolazioni previste dagli articoli da 7 a 9 della legge n. 289 del 2002, viola l'art. 3 Cost., nella parte in cui si applica «ad un soggetto giuridico sottoposto ad Amministrazione Straordinaria ex d.lgs. 270/99 nel caso in cui l'autorità fiscale non abbia già provveduto ad iscrivere il proprio credito nello stato passivo della procedura». Detta disposizione comporterebbe, infatti, una irragionevole disparità di trattamento tra chi, avvalendosi del “condono”, «può accedere al meccanismo “premiante”» previsto dalla legge n. 289 del 2002 e chi invece, non potendovi aderire per il fatto del terzo – cioè dell'amministrazione finanziaria che non ha insinuato il proprio credito tributario nello stato passivo della procedura –, «subisce soltanto il meccanismo “punitivo” della proroga dei termini per l'accertamento». In altri termini, il rimettente denuncia l'irragionevolezza della previsione di un'identica proroga dei termini decadenziali riguardo a situazioni da lui reputate diverse: da un lato, la situazione di chi sceglie di non avvalersi del condono, potendosene avvalere, e, dall'altro, quella di chi non si avvale del condono, non avendo la possibilità giuridica di avvalersene.

La questione sollevata si basa su due distinti presupposti interpretativi: a) che la denunciata proroga dei termini per l'accertamento ha carattere “punitivo” nei confronti del contribuente che sceglie di non avvalersi del condono, potendosene avvalere; b) che il contribuente sottoposto ad amministrazione straordinaria non può accedere, anche volendolo, al condono se l'amministrazione finanziaria non ha provveduto ad insinuare il proprio credito tributario nello stato passivo della procedura.

La questione non è fondata, per l'erroneità di entrambi i presupposti interpretativi da cui muove il rimettente.

5.1. – Riguardo al primo presupposto, si deve rilevare che la proroga disposta dalla norma censurata ha la finalità non di “punire” chi abbia scelto di non avvalersi del condono, ma di ovviare al sensibile aggravio di lavoro e ai relativi rischi di disservizio e di mancato rispetto degli ordinari termini di prescrizione e di decadenza della pretesa fiscale, che prevedibilmente derivano agli uffici finanziari dalla necessità di eseguire le operazioni di verifica conseguenti alla presentazione delle richieste di condono dei contribuenti.

Tale proroga è, dunque, diretta a tutelare il preminente interesse dell'amministrazione finanziaria al regolare accertamento e riscossione delle imposte nei confronti del contribuente che non si avvalga dell'agevolazione, indipendentemente dalla circostanza che quest'ultimo non si sia avvalso, per qualche ragione (giuridica o di fatto), dell'agevolazione medesima.

In tal senso, si è già espressa questa Corte con la sentenza n. 375 del 2002, in riferimento ad una disposizione analoga a quella oggetto del presente giudizio.

5.2. - Riguardo al secondo presupposto interpretativo, va osservato che, contrariamente a quanto ritenuto dal rimettente, la legge n. 289 del 2002 e la correlativa prassi attuativa (circolare dell'Agenzia delle entrate n. 12/E del 21 febbraio 2003) non escludono che il commissario dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza possa avvalersi delle disposizioni agevolative sopra citate, previa acquisizione del parere del comitato di sorveglianza e con l'autorizzazione dell'autorità amministrativa che vigila sulla liquidazione. Il fatto che l'amministrazione finanziaria non abbia provveduto ad insinuare il proprio credito tributario nello stato passivo della procedura non costituisce, pertanto, un ostacolo a che l'imprenditore sottoposto ad amministrazione straordinaria ai sensi del d.lgs. n. 270 del 1999 possa aderire al condono.

5.3. - Né a tale conclusione può opporsi, come fa il medesimo rimettente, che, con la disciplina censurata, il legislatore ha previsto «termini di scadenza [...], sostanzialmente, indefiniti, per la notifica dell'avviso di accertamento», con ciò violando l'evocato art. 3 Cost. Infatti, contrariamente all'assunto del giudice *a quo*, il censurato art. 10 della legge n. 289 del 2002 ha eccezionalmente e transitoriamente disposto una proroga definita nel tempo (un biennio) dei termini previsti per la notificazione degli accertamenti tributari relativi ad alcuni anni d'imposta. L'eccezionalità della situazione in cui si vengono a trovare gli uffici per l'applicazione delle agevolazioni fiscali di cui agli artt. da 7 a 9 della legge n. 289 del 2000 e la precisa determinazione temporale della proroga giustificano, perciò, una transitoria disciplina dei termini di notificazione degli accertamenti tributari, che ben può divergere da quella a regime (per tale principio, *ex plurimis*: sentenze n. 11 del 2008; n. 21 del 2005, n. 413 del 2002 e n. 217 del 1998; ordinanze n. 66 del 1994 e n. 131 del 1988).

6. - Entrambi i rimettenti denunciano, altresì, la violazione dell'art. 97 Cost., affermando che la disposizione censurata si pone in contrasto: a) con i principi di efficienza e di buon andamento della pubblica amministrazione, nonché con il «dovere di leale collaborazione nei confronti degli amministrati», perché esclude «quella minima attività di riscontro volta ad individuare la possibilità di un soggetto giuridico sottoposto ad amministrazione straordinaria di accedere al condono» (ordinanza r.o. n. 120 del 2008); b) con i principi di buon andamento e di imparzialità della pubblica amministrazione, perché favorisce l'amministrazione finanziaria e danneggia il contribuente il quale, per i motivi più vari, non si sia avvalso delle suddette agevolazioni fiscali (ordinanza r.o. n. 124 del 2008).

Nessuno di tali rilievi può essere accolto.

Come già osservato, la *ratio* delle proroghe dei termini per la notifica degli avvisi di accertamento è quella di porre gli uffici finanziari in condizione di far fronte all'oggettivo aggravio di lavoro determinato dall'applicazione delle agevolazioni fiscali di cui agli artt. da 7 a 9 della legge n. 289 del 2002 ed è, perciò, ispirata proprio a quei valori costituzionali, presupposti dall'art. 97 Cost., che i rimettenti erroneamente affermano essere stati violati dal legislatore. Infatti, la suddetta proroga: a) mette la pubblica amministrazione in grado di far valere, nei confronti di tutti contribuenti ed in condizioni di uguaglianza, le pretese del fisco e non comporta, quindi, alcuna lesione dell'evocato principio di imparzialità; b) trova la propria giustificazione nell'esigenza di evitare i disservizi conseguenti all'aggravio di lavoro imposto dall'applicazione del condono e, pertanto, non viola il principio dell'efficienza della pubblica amministrazione.

7. - La Commissione tributaria provinciale di Frosinone afferma, altresì, che la disposizione censurata, in violazione dell'art. 24 Cost., lede il diritto di difesa del contribuente, perché proroga i termini per la notificazione dell'accertamento previsti dagli artt. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57 del d.P.R. n. 633 del 1972, anche «per i contribuenti che non possono accedere al beneficio del condono e, quindi», assoggetta «ad un termine indefinito il cittadino alla azione di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria» (ordinanza r.o. n. 120 del 2008).

La censura non è fondata per le stesse ragioni indicate con riguardo alla dedotta violazione degli artt. 3 e 97 Cost. Va ribadito, in particolare, che la disposizione denunciata fissa una proroga limitata ad un biennio e, perciò, non può mai comportare l'assoggettamento del contribuente all'azione di accertamento per un tempo indefinito.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

dichiara la manifesta inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 10 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2003), come modificato dall'art. 5-bis, comma 1, lettera e), del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282 (Disposizioni urgenti in materia di adempimenti comunitari e fiscali, di riscossione e di procedure di contabilità), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 21 febbraio 2003, n. 27, sollevate in riferimento all'art. 111 della Costituzione, nonché, limitatamente agli anni d'imposta 2000 e 2001, agli artt. 3, 24 e 97 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Frosinone con l'ordinanza indicata in epigrafe;

dichiara la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale del medesimo art. 10 della legge n. 289 del 2002, sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Cosenza con l'ordinanza indicata in epigrafe;

dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale del medesimo art. 10 della legge n. 289 del 2002, sollevate, con riguardo agli anni d'imposta 1998 e 1999, in riferimento agli artt. 3, 24 e 97 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Frosinone con l'ordinanza indicata in epigrafe;

dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale del medesimo art. 10 della legge n. 289 del 2002, sollevate, in riferimento all'art. 97 Cost., dalla Commissione tributaria provinciale di Cosenza con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 22 ottobre 2008.

F.to:

Giovanni Maria FLICK, Presidente

Franco GALLO, Redattore

Maria Rosaria FRUSCELLA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 31 ottobre 2008.

Il Cancelliere

F.to: FRUSCELLA

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.