CORTE COSTITUZIONALE

Ordinanza **140/2011** (ECLI:IT:COST:2011:140)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **DE SIERVO** - Redattore: **GALLO F.**
Udienza Pubblica del ; Decisione del **06/04/2011**
Deposito del **15/04/2011**; Pubblicazione in G. U. **20/04/2011**
Norme impugnate: Art. 12, c. 2°, del decreto legislativo 19/06/1997, n. 218.
Massime: **35595 35596 35597**
Atti decisi: **ord. 381/2010**

ORDINANZA N. 140

ANNO 2011

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Ugo DE SIERVO; Giudici : Paolo MADDALENA, Alfio FINOCCHIARO, Alfonso QUARANTA, Franco GALLO, Luigi MAZZELLA, Gaetano SILVESTRI, Sabino CASSESE, Giuseppe TESAURO, Paolo Maria NAPOLITANO, Giuseppe FRIGO, Alessandro CRISCUOLO, Paolo GROSSI, Giorgio LATTANZI,

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 2 [recte: 6, comma 3], del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale), promosso con ordinanza del 24 maggio 2010 dalla Commissione tributaria provinciale di Milano nei cinque giudizi riuniti vertenti tra Diana Mortara, Stefania e Daniele Zevi, quali eredi di Giorgio Zevi, e l'Agenzia delle entrate, ufficio di

Milano 3, iscritta al n. 381 del registro ordinanze 2010 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 50, prima serie speciale, dell'anno 2010.

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

udito nella camera di consiglio del 23 marzo 2011 il Giudice relatore Franco Gallo.

Ritenuto che, con ordinanza del 24 maggio 2010, la Commissione tributaria provinciale di Milano – nel corso di cinque giudizi riuniti promossi dagli eredi di un contribuente e riguardanti l'impugnazione di altrettanti avvisi di accertamento con i quali il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate aveva rettificato, ai fini dell'IRPEF, le dichiarazioni dei redditi rese dal dante causa per gli anni d'imposta dal 2001 al 2005 – ha sollevato, in riferimento al principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 della Costituzione, questione di legittimità dell'art. 12, comma 2 [recte: 6, comma 3], del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale), il quale stabilisce che la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione «anche da parte di un solo obbligato comporta la sospensione, per tutti i coobbligati, dei termini per l'impugnazione» dell'atto innanzi alla commissione tributaria provinciale «e di quelli per la riscossione delle imposte in pendenza di giudizio, per un periodo di novanta giorni. L'impugnazione dell'atto da parte del soggetto che abbia richiesto l'accertamento con adesione comporta la rinuncia all'istanza»;

che la suddetta disposizione è denunciata «nella parte in cui non prevede che la formalizzazione del mancato raggiungimento dell'accordo comporti la rinuncia all'istanza di accertamento con adesione»;

che il giudice rimettente premette, in punto di fatto, che: a) i suddetti avvisi di accertamento erano stati notificati (impersonalmente e collettivamente) agli eredi del dichiarante il 1° dicembre 2008; b) gli eredi avevano presentato istanza di accertamento per adesione in data 28 gennaio 2009, cioè due giorni prima della scadenza del termine di impugnazione; c) con processo verbale del 7 aprile 2009 le parti avevano concordato di «concludere con esito negativo il […] procedimento di accertamento con adesione»; d) i cinque avvisi di accertamento erano stati giudizialmente impugnati, successivamente, in data 28 aprile 2009 e, dunque, entro sessanta giorni dalla loro notificazione, una volta detratto il periodo di 90 giorni di sospensione dei termini (con scadenza, nella specie, il 30 aprile 2009), previsto dalla disposizione denunciata.; e) i cinque giudizi di impugnazione degli avvisi erano stati riuniti;

che il medesimo rimettente premette, in punto di diritto, che il denunciato comma 2 dell'art. 12 del d.lgs. n. 218 del 1997 deve essere necessariamente interpretato, dato il suo tenore letterale, nel senso che la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione sospende i termini per l'impugnazione degli atti impositivi anche quando: 1) «non sussiste piú alcuna razionale giustificazione»; 2) «il contribuente, dopo aver ricevuto l'invito a comparire dall'Ufficio, non si presenta senza peraltro comunicare alcun impedimento»; 3) il mancato accordo sull'accertamento con adesione ed il correlativo abbandono del procedimento sono stati formalizzati prima del decorso dei novanta giorni;

che in base alle indicate premesse, per il giudice a quo, la denunciata disposizione – interpretata nel senso di consentire la fruizione della «sospensione dei termini pur dopo la formalizzazione del mancato accordo e dell'abbandono del […] procedimento» – víola il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3, primo comma, Cost., in quanto da essa consegue che «le istanze di accertamento con adesione diventeranno la regola ed il termine per ricorrere, di fatto, passerà da sessanta a centocinquanta giorni»;

che, quanto alla rilevanza della sollevata questione, il rimettente osserva che, in caso di

dichiarazione di illegittimità costituzionale della disposizione denunciata, i cinque ricorsi sarebbero intempestivi, perché proposti il 28 aprile 2009 e, quindi, oltre 60 giorni dalla data della loro notificazione, tenuto conto che la sospensione dei termini dovrebbe considerarsi cessata il 7 aprile 2009, al momento, cioè, della redazione del processo verbale di conclusione con esito negativo del procedimento di accertamento con adesione;

che è intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che la sollevata questione sia dichiarata inammissibile o manifestamente infondata;

che l'inammissibilità di detta questione è eccepita dalla difesa dello Stato sotto il duplice profilo del difetto di rilevanza e della genericità del petitum;

che, sotto il primo profilo, l'Avvocatura generale osserva che, anche nel caso di accoglimento della questione, i ricorsi non potrebbero essere considerati tardivi, ostandovi il principio di affidamento nella certezza dell'ordinamento giuridico (principio sulla cui importanza anche in materia processuale si è espressa la Corte costituzionale nella sentenza n. 525 del 2000), con conseguente impossibilità che la dichiarazione di illegittimità costituzionale operi retroattivamente «in peius rispetto ai ricorrenti che hanno legittimamente usufruito di un termine previsto da una norma vigente alla data di presentazione del ricorso», tanto piú che in tale evenienza sarebbe comunque applicabile alla fattispecie l'istituto della «rimessione in termini per errore scusabile» (previsto per il processo civile e – in forza del richiamo contenuto nell'art. 1, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, recante «Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1990, n. 413» – per quello tributario);

che, sotto il profilo della inammissibilità per genericità del petitum, la difesa dello Stato eccepisce che il rimettente non ha precisato quale dovrebbe essere la normativa "ragionevole" e, in particolare, non ha chiarito se la formalizzazione del mancato raggiungimento dell'accordo sull'accertamento con adesione dovrebbe comportare il decorso di un nuovo termine d'impugnazione oppure il venir meno della sospensione del termine con effetto ex tunc – «come sembra emergere dall'ordinanza», – ovvero ex nunc;

che del resto, ad avviso della stessa Avvocatura generale dello Stato: a) il decorso di un nuovo termine non potrebbe conseguire dalla pronuncia della Corte costituzionale, perché una siffatta disciplina resta riservata alla discrezionalità del legislatore; b) il venir meno della sospensione dei termini altererebbe l'equilibrio tra le parti, «in quanto il contribuente si troverebbe nell'alternativa di accettare le condizioni dell'ufficio oppure di trovarsi decaduto dal termine per impugnare»;

che detta Avvocatura deduce, in via subordinata, la manifesta infondatezza della questione sul rilievo che la sospensione dei termini d'impugnazione prevista dalla norma denunciata è «del tutto ragionevole», perché «riesce a conciliare l'esigenza della speditezza dei procedimenti con l'esigenza di consentire un accordo che eviti una controversia»;

che infatti, secondo la difesa dello Stato, l'eventuale dilatazione dei termini d'impugnazione da 60 a 150 giorni non si pone in contrasto con la Costituzione, ma costituisce un effetto necessario per la corretta operatività del procedimento di accertamento con adesione.

Considerato che la Commissione tributaria provinciale di Milano dubita – in riferimento al principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 della Costituzione – della legittimità dell'art. 12, comma 2, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale), il quale stabilisce che la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione «anche da parte di un solo obbligato

comporta la sospensione, per tutti i coobbligati, dei termini per l'impugnazione» dell'atto innanzi alla commissione tributaria provinciale «e di quelli per la riscossione delle imposte in pendenza di giudizio, per un periodo di novanta giorni. L'impugnazione dell'atto da parte del soggetto che abbia richiesto l'accertamento con adesione comporta la rinuncia all'istanza»;

che, per il rimettente, la disposizione denunciata, «nella parte in cui non prevede che la formalizzazione del mancato raggiungimento dell'accordo comporti la rinuncia all'istanza di accertamento con adesione», víola l'evocato parametro perché, per effetto di tale mancata previsione, «le istanze di accertamento con adesione diventeranno la regola ed il termine per ricorrere, di fatto, passerà da sessanta a centocinquanta giorni»;

che non osta all'ammissibilità della sollevata questione il fatto che il rimettente, nel denunciare l'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 218 del 1997, applicabile solo alle imposte indirette diverse dall'IVA, sia incorso in un evidente errore materiale, intendendo denunciare, in realtà, l'art. 6, comma 3, del medesimo decreto legislativo, il quale è applicabile (oltre all'IVA) alle imposte sui redditi richieste con gli avvisi di accertamento impugnati nei giudizi principali riuniti (IRPEF) ed ha un contenuto normativo identico a quello della disposizione denunciata («Il termine per l'impugnazione […] e quello per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto accertata […] sono sospesi per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente […]. L'impugnazione dell'atto comporta rinuncia all'istanza»);

che, infatti, tale errore del rimettente non impedisce di individuare nell'art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 218 del 1997 la disposizione effettivamente oggetto della questione, tenuto conto del tenore complessivo dell'ordinanza;

che l'eccezione di inammissibilità sollevata dall'Avvocatura generale dello Stato, sul rilievo che nell'ordinanza di rimessione non sarebbe indicata la disciplina ritenuta "ragionevole", non è fondata, perché il rimettente ha chiaramente dedotto che la norma denunciata è irragionevole nella parte in cui non fa cessare la sospensione dei termini di impugnazione («rinuncia all'istanza») con decorrenza dal momento della redazione del verbale di mancato accordo tra il contribuente e l'ente impositore, allorché tale verbale sia redatto prima del decorso di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza di accertamento con adesione;

che, in particolare, il giudice a quo, nel motivare sulla rilevanza, ha precisato che, nel caso di accoglimento della sollevata questione, i ricorsi dei contribuenti sarebbero tardivi, perché presentati oltre sessanta giorni dalla notificazione degli impugnati avvisi di accertamento, computando in tale periodo sia il tempo trascorso da tale notificazione al momento della presentazione dell'istanza di accertamento con adesione sia il tempo compreso tra la data di redazione del verbale di mancato accordo e la proposizione dei ricorsi;

che non è fondata neppure l'ulteriore eccezione di inammissibilità prospettata dalla difesa dello Stato, secondo cui la sollevata questione non sarebbe rilevante perché l'invocata pronuncia di illegittimità costituzionale non renderebbe inammissibili i ricorsi dei giudizi principali, a ciò ostando il legittimo affidamento dei ricorrenti in un termine previsto da una norma vigente alla data di presentazione dei ricorsi;

che infatti – contrariamente a quanto sostenuto dall'Avvocatura generale – il principio di affidamento nella certezza dell'ordinamento giuridico non costituisce di per sé ostacolo a dichiarazioni di illegittimità costituzionale riguardanti norme processuali o sostanziali, essendo sufficiente ai fini di tali dichiarazioni (come è, del resto, nella logica stessa dello scrutinio di costituzionalità in via successiva) la valutazione della sussistenza del denunciato vulnus alla Costituzione;

che, ovviamente, la Corte deve rispettare i limiti propri dell'efficacia temporale

retrospettiva delle suddette dichiarazioni, alle quali è fatto divieto di incidere su rapporti esauriti (ivi compreso il giudicato) o di introdurre un trattamento in malam partem in materia penale;

che, invece, il principio dell'affidamento può venire in considerazione nella valutazione della Corte solo sotto l'aspetto della ragionevolezza ed entrare cosí nel complessivo bilanciamento di valori ed interessi costituzionali che spetta alla stessa Corte effettuare;

che, infine, la rilevanza della questione non sarebbe esclusa neppure dalla possibilità per il giudice a quo – prospettata dalla difesa dello Stato – di rimettere in termini le parti ricorrenti nei giudizi principali riuniti, ove esse dimostrino di essere incorse in decadenza per causa a loro non imputabile e riferibile alla pronuncia di illegittimità costituzionale;

che detta rilevanza sussisterebbe, perché: a) l'istituto della rimessione in termini è previsto da norme diverse da quella denunciata, e cioè dal combinato disposto degli artt. 153, secondo comma (per i giudizi instaurati a decorrere dal 4 luglio 2009), oppure 184-bis (per i giudizi instaurati anteriormente a detta data) del codice di procedura civile e 1, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1990, n. 413); b) il giudice a quo – rimettendo in termini le parti che lo richiedano – non farebbe applicazione, pertanto, della disposizione dichiarata incostituzionale, ma del suddetto istituto, accertando se nella specie ricorrano i presupposti previsti dalla legge vigente ratione temporis per la rimessione in termini; c) in ogni caso, la dichiarazione di illegittimità costituzionale influenzerebbe la motivazione del giudice dei giudizi principali riuniti, il quale non potrebbe piú fondare la sua decisione sulla norma dichiarata illegittima;

che, nel merito, va rilevato che il procedimento per l'accertamento con adesione di cui al comma 2 dell'art. 6 della legge n. 218 del 1997 ha la finalità di prevenire l'impugnazione dell'atto di accertamento tributario notificato, favorendo l'instaurazione di un contraddittorio con il contribuente per giungere ad una definizione concordata e preventiva della controversia;

che non appare irragionevole la previsione, a tal fine, di un periodo fisso di sospensione dei termini di impugnazione, idoneo a consentire «un proficuo esercizio del contraddittorio in sede di adesione» (come si esprime la risoluzione ministeriale 11 novembre 1999, n. 159/E), durante il cui decorso il contribuente e l'ufficio hanno agio di valutare liberamente la situazione, eventualmente allacciando, sciogliendo e riannodando trattative;

che non sembra irragionevole neppure che la disposizione denunciata preveda che solo il contribuente possa far cessare la sospensione del termine di impugnazione proponendo ricorso avverso l'atto di accertamento – ipotesi questa equiparata dalla legge alla rinuncia all'istanza di accertamento con adesione (ultimo periodo del comma 3 dell'art. 6 del d.lgs. n. 218 del 1997) – oppure mediante una formale ed irrevocabile rinuncia a detta istanza;

che, in particolare, la redazione del menzionato "verbale" – dal quale risulta che «le parti concordano nel concludere con esito negativo il presente procedimento» – si risolve in una mera presa d'atto del mancato raggiungimento dell'accordo tra il contribuente e l'ufficio tributario e, pertanto, non può né equipararsi all'impugnativa dell'atto di accertamento né assumere il significato di una definitiva rinuncia del contribuente all'istanza di accertamento con adesione;

che, di conseguenza, la mera constatazione, in un atto atipico, che in una certa data non sia stato ancora raggiunto l'accordo, da un lato, non impedisce che esso possa essere successivamente raggiunto prima dell'instaurazione del contenzioso e, dall'altro, non esprime l'univoca volontà del contribuente di escludere, anche per il futuro, la composizione amministrativa della controversia;

che la suddetta constatazione del mancato accordo tra le parti non integra, pertanto, una situazione omogenea a quella di definitiva rinuncia all'istanza di accertamento con adesione, sia essa manifestata con dichiarazione espressa o mediante proposizione del ricorso;

che, in conclusione, l'evidenziata eterogeneità delle situazioni poste a raffronto e la rilevata ratio, propria dell'istituto dell'accertamento con adesione, di prevenire il contenzioso rendono non irragionevole una disciplina che attribuisce alla sola impugnazione e all'anzidetta rinuncia l'effetto di far cessare la sospensione dei termini per ricorrere previsto dalla legge in caso di presentazione dell'istanza di cui all'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 218 del 1997.

Visti gli artt. 26, secondo comma, della legge 11 marzo 1953, n. 87, e 9, commi 1 e 2, delle norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 6, comma 3, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale), sollevata, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Milano con l'ordinanza indicata in epigrafe;

Cosí deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 6 aprile 2011.

F.to:

Ugo DE SIERVO, Presidente

Franco GALLO, Redattore

Gabriella MELATTI, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 15 aprile 2011.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: MELATTI

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.