CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza	**200/2021**
Giudizio	GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE
Presidente *CORAGGIO* - Redattore *BUSCEMA*	
Camera di Consiglio del	**22/09/2021** Decisione del **23/09/2021**
Deposito del	**26/10/2021** Pubblicazione in G. U. **27/10/2021**
Norme impugnate:	Art. 57, c. 3°, secondo periodo, del decreto legislativo 26/10/1995, n. 504.
Massime:	
Atti decisi:	**ordd. 146 e 147/2020**

SENTENZA N. 200

ANNO 2021

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Giancarlo CORAGGIO; Giudici : Giuliano AMATO, Silvana SCIARRA, Daria de PRETIS, Nicolò ZANON, Franco MODUGNO, Augusto Antonio BARBERA, Giulio PROSPERETTI, Giovanni AMOROSO, Francesco VIGANÒ, Luca ANTONINI, Stefano PETITTI, Angelo BUSCEMA, Emanuela NAVARRETTA, Maria Rosaria SAN GIORGIO,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nei giudizi di legittimità costituzionale dell’art. 57, comma 3, secondo periodo, del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative), promossi dalla Corte di cassazione, sezione quinta

civile, con due ordinanze del 28 febbraio 2020, iscritte, rispettivamente, ai numeri 146 e 147 del registro ordinanze 2020 e pubblicate nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 43, prima serie speciale, dell'anno 2020.

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

udito nella camera di consiglio del 22 settembre 2021 il Giudice relatore Angelo Buscema;

deliberato nella camera di consiglio del 23 settembre 2021.

Ritenuto in fatto

1.– Con le ordinanze in epigrafe (reg. ord. n. 146 e n. 147 del 2020), dal tenore sostanzialmente coincidente, la Corte di cassazione, sezione quinta civile, solleva, in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione, questioni di legittimità costituzionale dell'art. 57, comma 3, secondo periodo, del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative), nella parte in cui non prevede una data certa di inizio della decorrenza del termine di prescrizione delle obbligazioni tributarie e delle sanzioni correlate al loro inadempimento nel caso di comportamenti omissivi del contribuente.

L'art. 57 del d.lgs. n. 504 del 1995 (d'ora in poi: t.u. accise), reca la disciplina della prescrizione dell'imposta erariale di consumo – secondo la denominazione originaria, precedente alla modifica operata dall'art. 1, comma 1, lettera m), del decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 26 (Attuazione della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità) – sull'energia elettrica, prevedendo al comma 3 che «[i]l termine di prescrizione per il recupero dell'imposta è di cinque anni dalla data in cui è avvenuto il consumo. In caso di comportamenti omissivi la prescrizione opera dal momento della scoperta del fatto illecito».

Il giudice a quo riferisce che nel 2006 la società S. spa aveva denunciato all'Agenzia delle dogane e dei monopoli l'impianto di alcune officine di produzione di energia elettrica per uso proprio, la cui prima attivazione era avvenuta, rispettivamente, negli anni 1989, 1993, 1995, 1996 e 1998. Conseguentemente, nel 2008, l'Agenzia aveva emesso avvisi di pagamento per omessa denuncia preventiva di attivazione, omesso versamento del diritto di licenza e omesso versamento dell'imposta erariale di consumo e delle addizionali comunali e provinciali sull'energia elettrica, nonché gli atti di contestazione per l'irrogazione delle correlate sanzioni. La società contribuente aveva definito in via agevolata le pretese relative agli anni 2003-2007, impugnando, tuttavia, gli atti impositivi e sanzionatori relativi alle annualità precedenti, per intervenuta prescrizione del credito.

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte che, confermando la sentenza di primo grado, aveva ritenuto maturata la prescrizione.

Ad avviso del rimettente, la disposizione censurata, laddove stabilisce, con riferimento ai comportamenti omissivi, quali quelli di specie, che «la prescrizione opera dal momento della scoperta del fatto illecito», avrebbe identificato il dies a quo di decorrenza della prescrizione nella data di scoperta dell'omissione. Tale termine iniziale, tuttavia, risulterebbe indeterminato e indeterminabile, comportando che il contribuente rimanga esposto per un tempo indefinito all'azione accertatrice e sanzionatoria dell'amministrazione. Ciò diversamente da quanto sarebbe previsto per le principali imposte erariali, la cui disciplina – si citano, in particolare, l'art. 57, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), l'art. 43, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di

accertamento delle imposte sui redditi), e l'art. 76, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro) – anche con riferimento ai soggetti passivi che si siano sottratti agli obblighi dichiarativi su di essi gravanti, ancorerebbe ragionevolmente la decorrenza del periodo entro il quale l'amministrazione può far valere le proprie pretese a un termine iniziale certo, coincidente con la data di scadenza dell'obbligo inadempiuto, ossia con la consumazione dell'illecito omissivo, anche nel caso di condotta particolarmente lesiva, quale quella dell'evasore totale. Peraltro, l'art. 4-ter, comma 1, lettera c), del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193 (Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili), convertito, con modificazioni, nella legge 1° dicembre 2016, n. 225, sostituendo l'art. 15 del d.lgs. n. 504 del 1995, recante il regime generale di prescrizione delle accise, in caso di illecito omissivo non prevederebbe più la decorrenza del termine prescrizionale dalla scoperta, omologando la fattispecie a quella attiva.

Alla luce di tali considerazioni, la diversa scelta operata dal legislatore con riferimento all'imposta di consumo sull'energia elettrica sarebbe irragionevole, in quanto frutto di discrezionalità immotivata, e determinerebbe un'ingiustificata disparità di trattamento tra contribuenti, in raffronto alle citate fattispecie normative, evocate quali tertia comparationis, in violazione dell'art. 3 Cost. Né rileverebbe che alcune di esse prevedano termini decadenziali, venendo in considerazione il mero dato strutturale divergente, per cui, diversamente dagli altri contribuenti, chi si sia sottratto, in conseguenza di un comportamento omissivo, al pagamento dell'imposta erariale di consumo (ora accisa) sull'energia elettrica resterebbe assoggettato per un lasso temporale incerto al potere dell'amministrazione di incidere sulla sua sfera patrimoniale.

Inoltre, quest'assoggettamento a tempo indeterminato del contribuente all'azione del fisco contrasterebbe di per sé anche con l'art. 24 Cost. (si cita la sentenza n. 280 del 2005 di questa Corte).

In punto di rilevanza, il rimettente evidenzia come, alla luce dei motivi d'impugnazione dell'Agenzia ricorrente, l'unica questione dibattuta tra le parti nei giudizi a quibus sia di mero diritto e attenga alla decorrenza del termine di prescrizione del diritto alla riscossione dell'imposta e delle sanzioni irrogate – anche queste ultime assoggettate al medesimo regime, atteso che l'art. 20, comma 1, del decreto legislativo 1997, n. 472 (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662), farebbe rinvio all'art. 57, comma 3, t.u. accise – onde la possibilità di definizione del giudizio nel merito, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, ai sensi dell'art. 384, secondo comma, del codice di procedura civile.

Di qui la necessità di fare applicazione dell'art. 57, comma 3, secondo periodo, t.u. accise, il cui dato letterale e la cui ratio di presidio normativo avverso gli evasori totali dell'imposta indurrebbero a sconfessare l'interpretazione seguita dalla sentenza gravata – erroneamente riferita all'art. 15, comma 1, secondo periodo, t.u. accise, comunque testualmente identico, nella versione all'epoca vigente, alla disposizione censurata – la quale individua nel momento della scoperta dell'illecito omissivo, anziché il dies a quo di decorrenza della prescrizione, il termine di maturazione della stessa.

2.– In entrambi i giudizi, con atti di contenuto coincidente, è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, deducendo l'inammissibilità o, comunque, la non fondatezza delle questioni sollevate.

Quanto al primo profilo, l'Avvocatura evidenzia come l'intervento manipolativo-additivo invocato dal rimettente non sia costituzionalmente obbligato e implichi scelte di spettanza del legislatore, in una materia rimessa alla sua discrezionalità, a cui questa Corte non potrebbe sostituirsi.

Nel merito, le questioni sollevate sarebbero non fondate.

Ad avviso del Presidente del Consiglio dei ministri, il regime della prescrizione dell'imposta troverebbe giustificazione nella particolare natura del bene oggetto d'imposizione, in cui, diversamente da quanto avverrebbe con gli altri prodotti sottoposti ad accisa, il momento della fabbricazione non sarebbe

agevolmente distinguibile da quello di immissione in consumo, in quanto quest'ultimo sarebbe istantaneo, onde la rilevanza fiscale della sola fornitura. Di qui la giustificazione di un regime impositivo del tutto specifico, connotato dalla previsione di una serie di adempimenti volti a consentire all'amministrazione di censire i soggetti e vigilare sui consumi. Le attività di accertamento sarebbero dunque rimesse sostanzialmente al fabbricante, cui verrebbe demandata l'attuazione del tributo, mentre l'amministrazione si limiterebbe al riscontro di quanto realizzato, chiaramente nei limiti in cui essa sia messa nella condizione di svolgere il proprio controllo.

In ragione di tali considerazioni, il regime della prescrizione ancorato alla scoperta del fatto, in caso di illecito omissivo, sarebbe tutt'altro che irragionevole, perché correlato al momento in cui l'immissione in consumo emerge altrimenti rispetto alla fisiologia normativa, e renderebbe disomogenee le fattispecie normative che si pretenderebbe di mettere a confronto. Ciò, peraltro, giustificherebbe anche il diverso regime prescrizionale previsto per i contribuenti che, seppur in maniera errata, adempiono agli obblighi imposti dalla legge e dunque non sono assolutamente sconosciuti all'amministrazione finanziaria.

Inoltre, il rimettente, oltre a operare un'indebita commistione tra termini di decadenza e termini di prescrizione – distinzione che, con riguardo alle accise in generale, sarebbe stata introdotta soltanto con le modifiche apportate dal d.l. n. 193 del 2016 all'art. 15 t.u. accise – non terrebbe conto del fatto che, in riferimento all'energia elettrica, l'intervento invocato, da un lato, non potrebbe meglio soddisfare le pretese esigenze di certezza, considerata la mancanza di una condotta che lasci tracce oggettive e quindi sia idonea a circoscrivere meglio, rispetto alla scoperta dell'illecito, il tempo di esposizione alle pretese fiscali; dall'altro, esso non sarebbe coerente con l'esigenza di far decorrere il termine di prescrizione dal momento in cui il diritto può essere fatto valere, vale a dire quello in cui l'illecito omissivo, come quello commissivo, viene a oggettiva evidenza come fatto naturalistico.

Un diverso approccio rischierebbe di generare disparità ingiustificate tra chi non si sottrae all'adempimento degli obblighi di denuncia e si sottopone ai controlli dell'amministrazione e chi, viceversa, dopo aver potuto operare a lungo occultamente senza oneri impositivi in un settore dove i controlli sarebbero oggettivamente inefficaci, possa rientrare nella legalità limitandosi ad affrontare il debito tributario e sanzionatorio sopravvissuto a un termine prescrizionale sicuramente limitato.

Considerato in diritto

1.– Con le ordinanze in epigrafe (reg. ord. n. 146 e n. 147 del 2020), dal tenore sostanzialmente coincidente, la Corte di cassazione, sezione quinta civile, solleva, in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione, questioni di legittimità costituzionale dell'art. 57, comma 3, secondo periodo, del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative), nella parte in cui non prevede una data certa di inizio della decorrenza del termine di prescrizione delle obbligazioni tributarie e delle sanzioni correlate al loro inadempimento nel caso di comportamenti omissivi del contribuente.

L'art. 57 del d.lgs. n. 504 del 1995 (d'ora in poi: t.u. accise) reca la disciplina della prescrizione dell'imposta erariale di consumo – secondo la denominazione originaria, precedente alla modifica operata dall'art. 1, comma 1, lettera m), del decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 26 (Attuazione della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità), e rilevante ratione temporis – sull'energia elettrica, prevedendo, al comma 3, che «[i]l termine di prescrizione per il recupero dell'imposta è di cinque anni dalla data in cui è avvenuto il consumo. In caso di comportamenti omissivi la prescrizione opera dal momento della scoperta del fatto illecito».

Ad avviso del rimettente, la disposizione censurata violerebbe l'art. 24 Cost., in quanto assoggetterebbe a tempo indeterminato il contribuente all'azione accertatrice e sanzionatoria dell'amministrazione

finanziaria, nonché l'art. 3 Cost., in quanto la scelta operata dal legislatore di ancorare la decorrenza del termine di prescrizione alla data di scoperta dell'illecito, da un lato, sarebbe intrinsecamente irragionevole e, dall'altro, determinerebbe un'ingiustificata disparità di trattamento tra contribuenti nell'assoggettamento temporale all'azione del fisco.

2.– Occorre preliminarmente evidenziare come la Corte di cassazione censuri esclusivamente l'art. 57, comma 3, secondo periodo, t.u. accise – disposizione rimasta invariata nel corso del tempo e attualmente ancora in vigore nella sua formulazione originaria – il quale, con riferimento all'imposta erariale di consumo (ora accisa) sull'energia elettrica, fissa in cinque anni decorrenti dalla scoperta dell'illecito, in caso di comportamento omissivo, il termine di prescrizione per il recupero dell'imposta.

Secondo l'interpretazione non implausibile da cui muove il rimettente, a tale termine rinvia l'art. 20, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662), prevedendo che l'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni in materia tributaria debba essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione «o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi», quale sarebbe, appunto, quello previsto dalla norma censurata.

Dunque, il dies a quo di computo del termine entro cui devono intervenire l'avviso di pagamento – ossia l'atto di accertamento relativo all'imposta in considerazione (ex plurimis, Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 1° febbraio 2019, n. 3049) – e l'atto di contestazione o irrogazione della sanzione è individuato in entrambi i casi nella scoperta dell'illecito omissivo.

L'intervento manipolativo-additivo auspicato dal giudice a quo onde ovviare ai dubbi di legittimità costituzionale palesati – vale a dire l'introduzione nella disposizione censurata di una data certa di decorrenza del termine, in sostituzione di quella prevista – può dunque indirizzarsi esclusivamente all'art. 57, comma 3, secondo periodo, t.u. accise, in quanto, pur incidendo direttamente soltanto sul regime prescrizionale del credito tributario, è destinato a riverberarsi automaticamente anche su quello decadenziale relativo alle sanzioni, proprio in virtù del citato rinvio.

3.– Tanto premesso, riuniti i giudizi in considerazione dell'identità delle questioni sollevate, onde definirli con un'unica pronuncia, è fondata e assorbente l'eccezione d'inammissibilità con la quale il Presidente del Consiglio dei ministri sottolinea che la reductio ad legitimitatem auspicata dal rimettente postula un intervento manipolativo-additivo, la cui scelta è prioritariamente affidata alla discrezionalità del legislatore.

3.1.– Occorre rammentare come questa Corte abbia già avuto modo di chiarire (sentenza n. 280 del 2005) e successivamente ribadire (sentenza n. 11 del 2008 e ordinanza n. 178 del 2008) che l'art. 24 Cost. impedisce di lasciare il contribuente assoggettato all'azione del fisco per un tempo indeterminato.

Sebbene tale principio sia stato originariamente formulato con riferimento alla decadenza e all'azione esecutiva, la sua più ampia portata, estesa oltre i limiti dell'iniziale affermazione, trova conferma, sia in dottrina, sia nella giurisprudenza costituzionale.

Da essa si può infatti evincere come il diritto di difesa impedisca anche un'indeterminata o irragionevolmente ampia soggezione del contribuente all'azione accertativa del fisco (sentenze n. 247 del 2011 e n. 356 del 2008), ancorché condizionata dal mancato compimento di una specifica attività posta dalla legge a carico del contribuente medesimo.

Inoltre, questa Corte, a soddisfacimento dell'esigenza di certezza nei rapporti giuridici, ha avuto modo di avallare come costituzionalmente orientata l'interpretazione volta a porre un termine prescrizionale determinato all'esercizio dell'azione di recupero dei tributi doganali (sentenza n. 247 del 2011) e di

considerare essenziale la previsione di un preciso limite temporale per l'esercizio del potere sanzionatorio dell'amministrazione, in chiave di tutela dell'interesse soggettivo alla definizione della propria situazione giuridica (sentenza n. 151 del 2021).

Tanto considerato, la norma censurata, identificando nella scoperta dell'illecito il termine di decorrenza della prescrizione del credito tributario – e della decadenza dalla pretesa sanzionatoria, per effetto del rinvio operato dall'art. 20, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997 – non individua in maniera certa il dies a quo di inizio del computo, così esponendo a tempo indeterminato il contribuente alle pretese del fisco, potenzialmente avanzabili anche a distanza di decenni dall'insorgenza dell'obbligo rimasto inadempiuto, in violazione dell'art. 24 Cost. Ad aggravare il pregiudizio del diritto di difesa, quantomeno con riferimento al credito dell'imposta, concorrono l'esclusiva previsione di un termine di prescrizione – suscettibile, a differenza di quello di decadenza, di interruzione e, quindi, eventuale fonte di ulteriore indeterminatezza – nonché la circostanza che l'obbligo di conservazione documentale, funzionale a contraddire le pretese del fisco, sia previsto per un tempo molto più breve (artt. 2220 del codice civile e 8, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante «Disposizioni in materia di statuto del contribuente», nonché, attualmente, art. 15, comma 6, t.u. accise).

Ritenuta la necessità che il contribuente non sia assoggettato al potere del fisco per un tempo indeterminato – principio a cui rispondono i tertia comparationis evocati dalla Corte rimettente, ossia l'art. 57, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), l'art. 43, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), l'art. 76, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), nonché l'art. 15 (Recupero dell'accisa e prescrizione del diritto all'imposta) t.u. accise, come da ultimo sostituito dall'art. 4-ter, comma 1, lettera c), del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193 (Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili), convertito, con modificazioni, nella legge 1° dicembre 2016, n. 225 – la disciplina recata dalla disposizione censurata produce, sotto il profilo difensivo, un irragionevole effetto discriminatorio per il contribuente tenuto all'imposta di consumo (ora accisa) sull'energia elettrica.

3.2.– Se è dunque palese l'inadeguatezza del regime tuttora dettato dall'art. 57, comma 3, secondo periodo, t.u. accise, segnatamente rispetto alle esigenze poste dall'art. 24 Cost., quali in precedenza evidenziate, deve, tuttavia, rilevarsi come a essa non possa porre rimedio questa Corte. È, infatti, rimesso alla valutazione discrezionale del legislatore, anche in forza del principio della polisistematicità dell'ordinamento tributario, il ragionevole adattamento ai vari tributi di istituti comuni, quali la prescrizione e la decadenza della pretesa fiscale (n. 375 del 2002; nello stesso senso, sentenza n. 201 del 2020), combinandole e modulandole in relazione agli specifici interessi di volta in volta coinvolti.

4.– Nel dichiarare l'inammissibilità delle questioni in esame – «in ragione del doveroso rispetto della prioritaria valutazione del legislatore in ordine alla individuazione dei mezzi più idonei al conseguimento di un fine costituzionalmente necessario» (ex plurimis, sentenza n. 151 del 2021) – questa Corte non può, tuttavia, esimersi dal sottolineare che quanto evidenziato in ordine al diritto di difesa rende ineludibile un tempestivo intervento legislativo volto a porvi rimedio.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

dichiara inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell’art. 57, comma 3, secondo periodo, del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative), sollevate, in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione, dalla Corte di cassazione, sezione quinta civile, con le ordinanze in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 23 settembre 2021.

F.to:

Giancarlo CORAGGIO, Presidente

Angelo BUSCEMA, Redattore

Roberto MILANA, Direttore della Cancelleria

Depositata in Cancelleria il 26 ottobre 2021.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Roberto MILANA

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.