

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori:

- Annibale	MARINI	Presidente
- Franco	BILE	Giudice
- Giovanni Maria	FLICK	“
- Francesco	AMIRANTE	“
- Ugo	DE SIERVO	“
- Romano	VACCARELLA	“
- Paolo	MADDALENA	“
- Alfio	FINOCCHIARO	“
- Alfonso	QUARANTA	“
- Franco	GALLO	“
- Luigi	MAZZELLA	“
- Gaetano	SILVESTRI	“
- Sabino	CASSESE	“
- Maria Rita	SAULLE	“
- Giuseppe	TESAURO	“

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 15, comma 8, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2003), e successive modificazioni e dell'art. 2, comma 48, della legge 24 dicembre 2003, n. 350 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2004), promosso con ordinanza del 13 maggio 2005 dalla Commissione tributaria provinciale di Ragusa, nella controversia vertente tra la s.r.l. CISA e l'Agenzia delle Entrate – Ufficio di Ragusa, iscritta al n. 525 del registro ordinanze 2005 e pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 44, prima serie speciale, dell'anno 2005.

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

udito nella camera di consiglio dell'8 marzo 2006 il Giudice relatore Franco Gallo.

Ritenuto che, con ordinanza depositata il 13 maggio 2005, la Commissione tributaria provinciale di Ragusa, nel corso di un giudizio promosso dalla s.r.l. CISA nei confronti dell'Agenzia delle entrate avverso un avviso di accertamento concernente l'IVA, l'IRPEG e l'IRAP dell'anno di imposta 1998, ha sollevato – in riferimento all'art. 3 della Costituzione – questione di legittimità costituzionale del combinato disposto degli artt. 15 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2003), e 2, comma 48, della legge 24 dicembre 2003, n. 350 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2004), nella parte in cui non prevede che la «sospensione» dei termini di impugnazione sino al 19 aprile 2004 sia applicabile con riguardo anche ai ricorsi avverso gli avvisi di accertamento concernenti periodi d'imposta anteriori al 2002, notificati dopo il 1° gennaio 2003 e che traggono origine da processi verbali di constatazione anteriori al 1° gennaio 2003;

che il giudice *a quo* premette: a) che l'impugnato avviso di accertamento, relativo all'anno di imposta 1998 e notificato alla suddetta società il 31 dicembre 2003, trae origine da un processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza e consegnato all'interessata il 19 dicembre 1999; b) che il ricorso avverso detto avviso risulta proposto dalla contribuente oltre sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato e, quindi, oltre il termine stabilito, a pena di inammissibilità, dall'art. 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413); c) che a tale avviso di accertamento non è applicabile la «sospensione» sino al 19 aprile 2004 dei termini per proporre ricorso, prevista dalle norme censurate esclusivamente con riguardo agli avvisi di accertamento relativi a periodi d'imposta anteriori al 2002 e per i quali non sono ancora spirati i termini per la proposizione del ricorso alla data del 1° gennaio 2003, nonché con riguardo agli avvisi di accertamento relativi al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2002 e per i quali non sono ancora spirati i termini per la proposizione del ricorso alla data del 1° gennaio 2004; d) che la stessa società ricorrente ammette di aver tardivamente proposto il ricorso e adduce a propria giustificazione – nel richiedere al giudice, in forza dell'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), di non applicare quella che definisce la «sanzione» dell'inammissibilità

– di aver errato sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme riguardanti la sospensione dei termini di impugnazione dell'avviso di accertamento, a causa delle obiettive condizioni di incertezza determinate dal «caotico» susseguirsi di non chiare disposizioni di legge modificative dell' art. 15 della legge n. 289 del 2002;

che il giudice *a quo*, prima di giungere alla conclusione della pronuncia di inammissibilità del ricorso, da lui ritenuta conseguenza necessaria delle suddette premesse, denuncia l'illegittimità costituzionale del «combinato disposto» delle norme censurate, nella parte in cui non prevede che la «sospensione» sino al 19 aprile 2004 dei termini di impugnazione sia applicabile anche al caso dei ricorsi proposti – come nella specie – avverso gli avvisi di accertamento concernenti periodi d'imposta anteriori al 2002, notificati dopo il 1° gennaio 2003 e che traggono origine da processi verbali di constatazione anteriori al 1° gennaio 2003;

che infatti, secondo il rimettente, la disciplina stabilita dalle suddette disposizioni comporterebbe, in contrasto con l'evocato parametro costituzionale, una «ingiustificata – ed anzi contraddittoria – disparità di trattamento» tra due fattispecie da lui ritenute suscettibili entrambe di definizione agevolata, e cioè tra (a) la fattispecie portata al suo esame, per la quale non è prevista dalle norme censurate alcuna sospensione dei termini per l'impugnazione dell'avviso di accertamento, e (b) la fattispecie (considerata analoga) costituita da un avviso di accertamento relativo allo stesso anno d'imposta (nella specie, il 1998) ed i cui termini di impugnazione non erano ancora spirati alla data del 1° gennaio 2003, per la quale è invece prevista la «sospensione» sino al 19 aprile 2004 del termine di impugnazione dell'avviso;

che, in punto di rilevanza, la suddetta Commissione tributaria provinciale afferma di non poter procedere nell'esame del merito del ricorso della contribuente, se non viene prima risolta la sollevata questione di legittimità costituzionale, che incide sull'ammissibilità del ricorso stesso;

che è intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che la questione di legittimità costituzionale sia dichiarata inammissibile ovvero infondata, perché, contrariamente a quanto asserito dal rimettente, alla fattispecie oggetto del giudizio *a quo* non è applicabile la definizione fiscale agevolata di cui alle norme censurate, a nulla rilevando che prima della notifica dell'avviso fosse suscettibile di definizione il relativo processo verbale di constatazione;

che pertanto, ad avviso della difesa erariale, non sussiste la denunciata disparità

di trattamento perché la diversità delle fattispecie prese in considerazione dal rimettente giustifica la differenza di disciplina.

Considerato che la Commissione tributaria provinciale di Ragusa dubita, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, della legittimità del «combinato disposto» degli artt. 15 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2003), e 2, comma 48, della legge 24 dicembre 2003, n. 350 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2004), nella parte in cui non prevede che la «sospensione» dei termini di impugnazione sino al 19 aprile 2004 sia applicabile con riguardo anche ai ricorsi avverso gli avvisi di accertamento concernenti periodi d'imposta anteriori al 2002, notificati dopo il 1° gennaio 2003 e che traggono origine da processi verbali di constatazione anteriori al 1° gennaio 2003;

che, per il rimettente, tale combinato disposto – nel prevedere sino al 19 aprile 2004 la «sospensione» dei termini di impugnazione con riguardo soltanto agli avvisi di accertamento relativi a periodi d'imposta anteriori al 2002, per i quali non sono ancora spirati i termini per la proposizione del ricorso alla data del 1° gennaio 2003, nonché agli avvisi di accertamento relativi al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2002, per i quali non sono spirati i termini per la proposizione del ricorso alla data del 1° gennaio 2004 – comporterebbe una ingiustificata disparità di trattamento, in riferimento ai periodi di imposta anteriori al 2002, tra due categorie di avvisi di accertamento entrambe suscettibili, a suo avviso, di definizione agevolata ai sensi dell'art. 15 della legge n. 289 del 2002, e cioè tra (a) la categoria degli avvisi di accertamento per i quali, alla data del 1° gennaio 2003, non sono ancora spirati i termini per proporre ricorso, con riguardo alla quale è prevista una «sospensione» dei termini di impugnazione sino al 19 aprile 2004, e (b) la categoria degli avvisi di accertamento notificati successivamente al 1° gennaio 2003, che traggono origine da processi verbali di constatazione definibili in via agevolata ai sensi dello stesso art. 15, con riguardo alla quale non è, invece, prevista alcuna sospensione dei termini di impugnazione;

che, pertanto, il giudice *a quo* censura – indicandole in modo impreciso, anche se sufficiente a consentirne l'individuazione a questa Corte – disposizioni diverse, classificabili in due gruppi distinti: un primo gruppo attiene all'art. 15 della legge n. 289 del 2002 e prevede il 19 aprile 2004 quale termine ultimo per l'impugnazione degli avvisi di accertamento suscettibili di definizione agevolata (*recte*: un primo gruppo di disposizioni attiene sia al comma 8 di tale art. 15, che disponeva la sospensione dal 1°

gennaio 2003 al 18 marzo 2003 dei termini di impugnazione dei suddetti avvisi di accertamento, quale modificato testualmente dall'art. 5-bis del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, recante «Disposizioni urgenti in materia di adempimenti comunitari e fiscali, di riscossione e di procedure di contabilità», convertito, con modificazioni, dall'art. 1 della legge 21 febbraio 2003, n. 27, che prorogava sino al 18 aprile 2003 il termine finale della sospensione; sia all'art. 1, comma 2-sexies, del decreto-legge 24 giugno 2003, n. 143, recante «Disposizioni urgenti in materia di versamento e riscossione dei tributi, di Fondazioni bancarie e di gare indette dalla CONSIP S.p.a. nonché di alienazione di aree appartenenti al patrimonio e al demanio dello Stato», convertito, con modificazioni, dalla legge 1° agosto 2003, n. 212, che, modificando non testualmente l'art. 15, comma 8, della legge n. 289 del 2002, fissava al 18 ottobre 2003 il termine ultimo per l'impugnazione degli avvisi; sia all'art. 34, comma 1, lettera c, del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, recante «Disposizioni urgenti per favorire lo sviluppo e per la correzione dell'andamento dei conti pubblici», convertito, con modificazioni, dall'art. 1 della legge 24 novembre 2003, n. 326, che, modificando testualmente l'art. 1, comma 2-sexies, del decreto-legge n. 143 del 2003, prorogava al 18 marzo 2004 il suddetto termine ultimo; sia, infine, l'art. 23-decies, comma 1, del decreto-legge 24 dicembre 2003, n. 355, recante «Proroga di termini previsti da disposizioni legislative», convertito, con modificazioni, dall'art. 1 della legge 27 febbraio 2004, n. 47, che proroga detto termine al 19 aprile 2004); un secondo gruppo attiene all'art. 2, comma 48, della legge n. 350 del 2003 e prevede la sospensione dal 1° gennaio 2004 al 19 aprile 2004 dei termini di impugnazione degli avvisi di accertamento suscettibili di definizione agevolata in base alla stessa disposizione (*recte*: un secondo gruppo di disposizioni attiene all'art. 2, comma 48, quale modificato dall'art. 23-decies, comma 4, lettera b, del decreto-legge n. 355 del 2003, convertito, con modificazioni, dall'art. 1 della legge n. 47 del 2004);

che ciascuno di tali due gruppi di disposizioni si riferisce ad una diversa ipotesi di definizione fiscale agevolata: il primo, a quella prevista dall'art. 15, comma 1, della legge n. 289 del 2002, applicabile – per quel che qui interessa – agli avvisi di accertamento per i quali alla data del 1° gennaio 2003 non sono ancora spirati i termini per la proposizione del ricorso, nonché ai processi verbali di constatazione relativamente ai quali, alla medesima data, non è stato notificato avviso di accertamento ovvero ricevuto invito al contraddittorio; il secondo, a quella prevista dall'art. 2, comma 48, della legge n. 350 del 2003, riguardante il solo periodo d'imposta in corso al 31

dicembre 2002 ed applicabile – sempre per quel che qui interessa – agli avvisi di accertamento per i quali alla data del 1° gennaio 2004 non sono ancora spirati i termini per la proposizione del ricorso, nonché ai processi verbali di constatazione relativamente ai quali, alla medesima data, non è stato notificato avviso di accertamento ovvero ricevuto invito al contraddittorio;

che, così precisato l'oggetto delle censure, la questione è in parte manifestamente inammissibile ed in parte manifestamente infondata;

che, per quanto attiene all'art. 2, comma 48, della legge n. 350 del 2003, la questione è irrilevante e, quindi, manifestamente inammissibile, perché di tale norma non deve fare applicazione il giudice *a quo*, chiamato a decidere solo sul periodo d'imposta relativo al 1998, anteriore, dunque, a quello al quale si riferisce in via esclusiva il menzionato art. 2, comma 48 («periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2002»);

che, per quanto attiene all'art. 15, comma 8, della legge n. 289 del 2002 e successive modificazioni, la questione è manifestamente infondata, perché il giudice *a quo*, nel prospettare l'irragionevolezza della suddetta diversità dei termini di impugnazione, muove dall'erroneo presupposto che entrambi gli avvisi di accertamento posti a raffronto, e cioè quelli relativi al «medesimo anno 1998», ma notificati, rispettivamente, entro e dopo il 1° gennaio 2003, siano suscettibili di definizione agevolata ai sensi dello stesso art. 15 della legge n. 289 del 2002;

che il rimettente, in particolare, osserva che il processo verbale di constatazione relativo al 1998 e consegnato alla contribuente il 19 dicembre 1999 (per il quale alla data del 1° gennaio 2003 non era stato notificato avviso di accertamento e per il quale la stessa contribuente, alla medesima data, non aveva ricevuto invito al contraddittorio) è suscettibile di definizione agevolata ai sensi dell'art. 15 della legge n. 289 del 2002, perfezionabile entro il 19 aprile 2004, mediante pagamento dell'importo previsto dalla legge;

che da tale premessa il ricorrente trae, però, la conseguenza che l'avviso di accertamento originato da detto processo verbale è, per effetto solo di tale origine, suscettibile di definizione agevolata ai sensi dello stesso articolo, nonostante che l'avviso sia stato notificato successivamente al 1° gennaio 2003 e che, quindi, non sia ricompreso tra quelli indicati dalla legge come condonabili;

che tale conseguenza è errata perché il citato art. 15 della legge n. 289 del 2002 elenca analiticamente e tassativamente gli atti suscettibili di definizione agevolata,

distinguendo i processi verbali di constatazione dagli avvisi di accertamento e prevedendo condizioni diverse di condonabilità tributaria per gli uni (mancata notificazione, alla data del 1° gennaio 2003, dell'avviso di accertamento ovvero mancata ricezione di invito al contraddittorio) e per gli altri (pendenza, alla medesima data, dei termini per la proposizione del ricorso);

che tale dettagliata disciplina esclude, pertanto, che la cosiddetta condonabilità tributaria dei processi verbali comporti automaticamente quella degli avvisi di accertamento derivanti dagli stessi processi verbali;

che, conseguentemente, l'avviso di accertamento, emesso nella pendenza del termine concesso al contribuente per perfezionare la definizione agevolata del processo verbale di constatazione da cui esso avviso deriva, non è suscettibile di definizione agevolata né per tale sua derivazione né *ratione temporis*;

che ciò non è contraddetto dalla circostanza che l'indicato avviso, in quanto impedisce da parte del contribuente la fruizione della definizione agevolata del processo verbale di constatazione, deve essere considerato illegittimo (circa l'illegittimità costituzionale, per irragionevolezza, delle norme che condizionano l'applicazione del condono tributario ad un atto dell'amministrazione finanziaria, v., *ex plurimis*, la sentenza n. 175 del 1986 e l'ordinanza n. 334 del 1987);

che, infatti, tale illegittimità non può incidere in alcun modo sulla disciplina dei termini di impugnazione, ma va valutata dal giudice tributario solo ove l'avviso sia stato tempestivamente impugnato e la censura sia stata proposta dal contribuente;

che in conclusione, per uno stesso periodo d'imposta «anteriore al 2002», mentre l'avviso di accertamento per il quale alla data del 1° gennaio 2003 non sono ancora spirati i termini di impugnazione è suscettibile di condono ed è impugnabile fino al 19 aprile 2004, viceversa, l'avviso di accertamento notificato successivamente al 1° gennaio 2003 – come è avvenuto nel caso di specie – non è suscettibile di condono ed è impugnabile nei termini ordinari;

che, dunque, l'indicata eterogeneità delle situazioni poste a raffronto rende ragione dei differenti termini di impugnazione degli avvisi.

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

dichiara la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 48, della legge 24 dicembre 2003, n. 350 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2004), sollevata, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Ragusa con l'ordinanza indicata in epigrafe;

dichiara la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 15, comma 8, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2003), e successive modificazioni, sollevata, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, dalla stessa Commissione tributaria provinciale di Ragusa con la medesima ordinanza.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 3 aprile 2006.

F.to:

Annibale MARINI, Presidente

Franco GALLO, Redattore

Giuseppe DI PAOLA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 7 aprile 2006.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: DI PAOLA