

# CONDONO FISCALE e PROROGA dei TERMINI per la NOTIFICA degli AVVISI di ACCERTAMENTO

*Commento alla recente sentenza della Corte Costituzionale n. 356/2008 che ha sancito la legittimità costituzionale dell'art. 10, L. 289/2002.*

di **LUIGI FERRAJOLI**

avvocato e dottore commercialista – Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia

## FINANZIARIA 2003 e PREVISIONE dell'ISTITUTO del CONDONO

La L. 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria 2003) è stata caratterizzata da forme di definizione agevolata e da una serie di opportunità offerte ai contribuenti al fine di chiudere il potenziale insorgere di liti con l'Amministrazione finanziaria.

La manovra in esame, al capo II del titolo II, introduce la possibilità per i contribuenti di definire le situazioni e le pendenze in materia di imposte sui redditi, imposta regionale sulle attività produttive, imposta sul valore aggiunto, imposta sul patrimonio netto, imposte indirette e tributi locali.

In particolare, l'art. 7 [CFF ● 9537b] prevede la possibilità di definire in via automatica i redditi d'impresa e di lavoro autonomo per gli anni pregressi mediante la cd. «auto-liquidazione».

Il successivo art. 8 [CFF ● 9537c] contiene, invece, disposizioni riguardanti l'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi, mentre gli artt. 9 e 9-bis [CFF ● 9537d e 9537e] prescrivono le modalità di definizione automatica per gli anni pregressi e la definizione dei ritardati od omessi versamenti.

L'art. 10 [CFF ● 9537f], invece, oggetto di censura da parte delle Commissioni tributarie provinciali di Frosinone e di Cosenza e di conseguente pronuncia della Corte Costituzionale tramite la recentissima sentenza che sarà oggetto di analisi nel prosieguo, prevede, nei confronti dei soggetti che non si fossero avvalsi delle modalità di definizione di cui agli articoli sopra richiamati, la proroga di due anni dei termini di prescrizione per la notifica, da parte dell'Amministrazione finanziaria, degli avvisi di accertamento aventi ad oggetto le imposte sui redditi e l'Iva.

Infatti, la norma in esame dispone la proroga dei termini per l'accertamento in materia di imposte sui redditi e dell'Iva per tutti quei contribuenti che non si erano avvalsi delle disposizioni di cui agli artt. 7, 8 e 9, L. 289/2002.

In particolare, la norma prevede, in deroga all'art. 3, co. 3, L. 27 luglio 2000, n. 212 [CFF ● 7120c], recante disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente, il differimento di due anni dei termini per l'accertamento di cui agli artt. 43, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 [CFF ● 6343] e 57, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 [CFF ● 257], il primo concernente il termine per la notifica dell'avviso di accertamento in materia di imposte sui redditi, il secondo invece il ter-

mine per la notifica dell'avviso di accertamento in materia di Iva.

Si evidenzia, altresì, come l'art. 16, L. 289/2002 [CFF @ 95371] introduce espressamente la possibilità di definire le liti fiscali pendenti, ossia tutti quei contenziosi per i quali, alla data di entrata in vigore della summenzionata disposizione legislativa, vi era stata la proposizione dell'atto introduttivo del giudizio.

## **PRESUNTA INCOSTITUZIONALITÀ dell'art. 10, L. 289/2002**

La Corte Costituzionale, come sopra evidenziato, è stata investita dalle Commissioni tributarie provinciali di Frosinone e di Cosenza mediante ordinanze depositate, rispettivamente, in data 10 ottobre 2006 (n. 120/2008) e 24 agosto 2007 (n. 124/2008), di decidere sulla legittimità costituzionale dell'art. 10, L. 289/2002, il quale prevede espressamente la proroga di due anni, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni, nonché i soggetti di cui all'art. 5, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 22 [CFF @ 5105] (società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice e quelle alle medesime equiparate), dei termini per la notifica degli avvisi di accertamento riguardanti le imposte sui redditi e l'Iva.

(1) Vedasi, a tal fine, l'art. 10, L. 289/2002 che prevede: «Per i contribuenti che non si avvalgono delle disposizioni recate dagli articoli da 7 a 9 della presente legge, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, sono prorogati di due anni».

(2) L'articolo in esame prevede che «tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione; di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali. È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese».

(3) L'art. 24 Cost. prevede che «tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi. La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento. Sono assicurati ai non abbienti, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione. La legge determina le condizioni e i modi per la riparazione degli errori giudiziari».

(4) L'articolo in esame al suo primo comma prevede che «gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione».

## **QUESTIONI SOLLEVATE dalla CTP di FROSINONE**

Nelle more del contenzioso tributario innanzi alla Ctp di Frosinone, promosso da una società in amministrazione straordinaria avverso degli avvisi di accertamento delle imposte sui redditi ed Iva riguardanti i periodi d'imposta dal 1998 al 2005, notificati tardivamente, ossia dopo il quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, la Commissione tributaria adita sollevava questioni di legittimità costituzionale dell'art. 10, L. 289/2002 <sup>(1)</sup> rilevando come l'Amministrazione finanziaria, benché fosse edotta della situazione d'insolvenza della società ricorrente, non avendo insinuato i suddetti crediti tributari nello stato d'insolvenza della predetta società aveva impedito al commissario straordinario di avvalersi dell'istituto del condono.

In particolare, il giudice rimettente evidenziava come la norma sopra richiamata violasse, *in primis* l'art. 3 Costituzione, <sup>(2)</sup> comportando un'irragionevole disparità di trattamento tra chi può accedere al «meccanismo premiale» del condono e chi, invece, non aderendo allo stesso, sopporta *ictu oculi* la proroga biennale dei termini previsti per la notificazione degli avvisi di accertamento in materia di imposte sui redditi ed Iva, con particolare riferimento ad un soggetto giuridico sottoposto ad amministrazione straordinaria nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria non abbia iscritto il proprio credito erariale nello stato passivo della procedura.

*In secundis*, la Commissione rimettente evidenziava, altresì, un contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione <sup>(3)</sup> avendo l'articolo in commento omissivo d'indicare che i termini di cui all'art. 43 del D.P.R. 600/1973 <sup>(4)</sup> non erano prorogati per quei contribuenti che non potevano accedere all'istituto del condono assoggettando, di conseguenza, il contribuente ad un termine indefinito all'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria.

Rilevava, infine, la non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale.

nale dell'articolo in esame con riferimento all'art. 97 della Costituzione <sup>(5)</sup> proprio sulla circostanza che la norma, escludendo «*quella minima attività di riscontro volta ad individuare la possibilità di un soggetto giuridico sottoposto ad amministrazione straordinaria di accedere al condono*», <sup>(6)</sup> lede i principi di efficienza e di buon andamento della pubblica Amministrazione, nonché il dovere della stessa di collaborare lealmente nei confronti dei soggetti amministrati.

## QUESTIONI SOLLEVATE dalla CTP di COSENZA

Nel corso di un giudizio promosso da una società a responsabilità limitata avverso un avviso di accertamento riguardante le imposte sul reddito e l'Iva, per l'anno d'imposta 1998 e notificato oltre il termine previsto dall'art. 43, D.P.R. 600/1973 e, precisamente, il 27 dicembre 2005, la Ctp di Cosenza sollevava questioni di legittimità costituzionale dell'art. 10, L. 289/2002.

Il giudice rimettente rilevava come il dettato della norma testé richiamata, prorogando i termini di accertamento nei confronti di quei soggetti che non aderivano al cd. condono, violerebbe preliminarmente gli artt. 1 <sup>(7)</sup> e 3 <sup>(8)</sup> dello Statuto dei diritti del contribuente, norme queste ultime disciplinanti i principi generali dell'ordinamento tributario che vietano al Legislatore di prorogare i termini di decadenza e prescrizione degli accertamenti d'imposta, nonché gli artt. 3, 24 e 97 della Costituzione.

Con riferimento alla presunta violazione dell'art. 3 della nostra Carta dei diritti fondamentali, la Commissione rimettente evidenziava come l'art. 10, L. 289/2002 penalizzerebbe irragionevolmente il contribuente che, non presentando l'istanza di definizione agevolata, si vedrebbe prorogati per un biennio i termini per la notificazione degli accertamenti riferibili non solo all'anno d'imposta in scadenza alla data di entrata in vigore della legge in commento, bensì per cinque anni d'imposta.

A sostegno della presunta violazione dell'art. 24 della Costituzione non adduceva motivazione alcuna mentre, con riguardo all'art. 97 Cost., evidenziava che tale norma favorirebbe l'Amministrazione finanziaria a danno del contribuente che, per i motivi più diversi, non si sia avvalso delle agevolazioni fiscali previste dalla norma in commento, elidendo i principi fondamentali di buon andamento ed imparzialità della pubblica Amministrazione.

## DECISIONE della CORTE COSTITUZIONALE

La Corte Costituzionale, chiamata a pronunciarsi sulla presunta violazione degli artt. 3, 24 e 97 della Costituzione, con la pronuncia in commento ha dichiarato la manifesta inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale tutte sollevate.

### Inammissibilità della questione di legittimità costituzionale (artt. 3 e 24 Cost.)

Con riguardo alla presunta violazione dell'art. 3 della Costituzione, sollevata dalla Ctp di Frosinone, la quale – si ricorda – denuncia l'irragionevole disparità di trattamento tra chi aderisce alla procedura del condono, accedendo al meccanismo «premiale» e chi, al contrario, alla stessa non vi partecipa con conseguente sua sottoposizione al meccanismo «punitivo» di proroga dei termini per la notifica degli accertamenti, la Corte adita

(5) L'articolo in esame prevede che «i pubblici Uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e la imparzialità dell'amministrazione. Nell'ordinamento degli uffici sono determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari. Agli impieghi nelle Pubbliche Amministrazioni si accede mediante concorso, salvo i casi stabiliti dalla legge».

(6) Vedasi, a tal fine, la sentenza della Corte Costituzionale 31 ottobre 2008, n. 356.

(7) L'articolo in esame prevede al suo primo comma che «le disposizioni della presente legge, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali».

(8) L'articolo in esame prevede al suo terzo comma che «i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati».

precisa che la proroga biennale per la notificazione degli accertamenti prevista per chi non usufruisca del condono non ha, come rilevato dalla Commissione rimettente, carattere punitivo, bensì ha l'utilità di ovviare al sensibile aggravio di lavoro a cui l'Amministrazione finanziaria è sottoposta, aggravio che prevedibilmente deriva dalla necessità di eseguire le operazioni di verifica conseguenti alla presentazione delle richieste di condono espresse da tutti quei contribuenti che numerosi hanno aderito a tale particolare procedimento sanatorio.

Fine principale di tale proroga, afferma il giudice della Consulta, è proprio quello di «*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*».

Con riferimento all'ulteriore questione sollevata, riguardante sempre l'irragionevole disparità di trattamento che la norma sul condono in esame provocherebbe a quelle società che, essendo in amministrazione straordinaria, non hanno potuto aderire al condono, non avendo l'Amministrazione finanziaria iscritto il proprio credito erariale nel passivo della procedura con conseguente impossibilità del commissario straordinario di aderire allo stesso, la Corte Costituzionale ne ha dichiarata la manifesta inammissibilità.

Infatti, il giudice di legittimità ha riscontrato come quanto affermato dalla Commissione rimettente non sia assolutamente fondato, non potendosi trovare nella legge sul condono alcun divieto da parte del commissario straordinario, previa acquisizione del parere del comitato di sorveglianza e dell'autorizzazione dell'autorità amministrativa che vigila sulla liquidazione, di avvalersi delle disposizioni agevolatrici previste dalla norma in commento.

Sul punto si richiama quanto aveva esplicitamente previsto l'Agenzia delle Entrate con la C.M. 21 febbraio 2003, n. 12/E nella quale si può testualmente leggere che «*sono legitti-*

*mati a presentare la dichiarazione integrativa anche i commissari liquidatori in caso di liquidazione coatta amministrativa e i commissari dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza, previa acquisizione del parere del comitato di sorveglianza e con l'autorizzazione dell'autorità amministrativa che vigila sulla liquidazione*».

Quindi, da quanto sopra, il fatto che l'impresa sia sottoposta ad amministrazione straordinaria non ostava alla possibilità che l'imprenditore potesse aderire al condono, con la conseguenza che nessuna irragionevole disparità di trattamento la norma censurata comporta.

Relativamente alla doglianza sollevata con riguardo alla circostanza che l'articolo in commento penalizzerebbe irragionevolmente il contribuente che, non presentando l'istanza di definizione agevolata si vedrebbe prorogati per un biennio i termini per la notificazione degli accertamenti riferibili non solo all'anno di imposta in scadenza alla data di entrata in vigore della legge in commento, bensì cinque anni d'imposta, la Consulta dichiarava la manifesta inammissibilità della stessa precisando come la doglianza in esame si riferisse a periodi d'imposta diversi da quello oggetto dell'impugnazione del contribuente. Infatti, il giudizio radicato innanzi alla Ctp di Cosenza aveva ad oggetto un avviso di accertamento riguardante l'anno d'imposta 1998 con la conseguenza che la notifica del relativo avviso di accertamento aveva scadenza originaria nel 2003, anno di entrata in vigore proprio della disposizione oggetto di contestazione.

Con riferimento, infine, alla questione che l'articolo in esame violerebbe gli artt. 3 e 24 della Costituzione, sul fatto che lo stesso sottoporrebbe il contribuente che non acceda all'istituto del condono ad accertamenti per così dire indefiniti, la Corte adita rilevava la totale infondatezza della doglianza così eccepita.

La Corte Costituzionale, sul punto, precisa come il censurato art. 10, L. 289/2002 ha previsto in via eccezionale la proroga dei termini di prescrizione per la notifica degli avvisi di accertamento in materia di imposte

sui redditi ed Iva solo per un biennio e non per un periodo indefinito così come erroneamente sostenuto dal giudice rimettente.

### Inammissibilità della questione di legittimità costituzionale (art. 97 Cost.)

Con riguardo alle denunciate violazioni da parte dei giudici rimettenti dell'art. 97 della Carta costituzionale, la Corte adita dichiara le questioni sollevate del tutto infondate con il conseguente respingimento delle stesse.

Sul punto la Consulta ricorda come le Commissioni tributarie provinciali di Frosinone e Cosenza lamentassero la circostanza che l'art. 10 della legge sul condono contrasterebbe proprio con i principi di efficienza e buon andamento della Pubblica amministrazione, nonché con il dovere imposto alla stessa di leale collaborazione nei confronti dei propri amministrati.

Tale doglianza si fonda *in primis* sul fatto che l'articolo in commento escluderebbe «quella minima attività di riscontro volta ad individuare la possibilità di un soggetto giuridico sottoposto ad amministrazione straordinaria di accedere al condono» ed *in secundis* sul presupposto che la normativa del condono favorirebbe illegittimamente l'Amministrazione finanziaria a discapito del contribuente che, per i motivi più diversi, non abbia aderito alle agevolazioni fiscali previste dalla norma medesima.

Su tale circostanza la Consulta però, respingendo le motivazioni così addotte, specificava che la *ratio* delle proroghe dei termini per

la notifica degli avvisi di accertamento in materia di imposte sui redditi ed Iva, così come previsto dal più volte richiamato art. 10, L. 289/2002, è proprio quella di tutelare il buon andamento dell'Amministrazione stessa evitando i disservizi conseguenti all'aggravio di lavoro imposto dall'applicazione dell'istituto del condono tutelando, quindi, proprio il principio dell'efficienza della Pubblica amministrazione.

Da ciò consegue che la norma in esame persegue proprio quei valori costituzionali presupposti dall'art. 97 della Costituzione che i giudici rimettenti erroneamente ritengono violati, mettendo l'Amministrazione finanziaria nella condizione di far valere nei confronti di tutti i contribuenti ed in condizioni di assoluta uguaglianza le pretese del Fisco, non comportando alcuna lesione dell'evocato principio d'imparzialità.

In considerazione di tutte le motivazioni sopra esposte la Corte Costituzionale, attraverso la sentenza n. 356/2008 in commento, ha dichiarato la manifesta inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 10, L. 289/2002 tutte sollevate con la conseguente piena e legittima applicazione della proroga biennale per la notifica degli avvisi di accertamento in materia d'imposte dirette ed Iva nei confronti di tutti quei soggetti che, pur potendo, non hanno aderito all'istituto in esame.

A tal fine si segnala come entro il 31 dicembre 2008 l'Amministrazione finanziaria potrà ancora notificare ai contribuenti che non avevano aderito all'istituto del condono, grazie alla proroga sopra esaminata, gli avvisi di accertamento in materia di imposte dirette ed Iva riguardanti l'anno di imposta 2001.