

EFFETTI delle SENTENZE di ACCOGLIMENTO della CORTE COSTITUZIONALE sui RAPPORTI TRIBUTARI

Gli effetti dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale permangono nonostante la pubblicazione di declaratorie di incostituzionalità successive al perfezionamento dei suddetti atti di «transazione speciale».

Risoluzione Agenzia delle Entrate 3 gennaio 2005, n. 2/E.

Effetti delle sentenze di accoglimento della Corte costituzionale sui rapporti tributari.

La Direzione regionale del Lazio ha chiesto il parere della scrivente in merito al comportamento che gli uffici dell'Agenzia debbono tenere – in sede di autotutela, accertamento con adesione, contenzioso e conciliazione giudiziale – in relazione al trattamento fiscale delle plusvalenze derivanti dalla cessione di terreni edificabili pervenuti al venditore per successione o donazione, a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 328 del 9 luglio 2002.

Poiché il quesito, al di là della fattispecie concretamente esaminata, investe questioni giuridiche di generale rilevanza, si ritiene opportuno evidenziare quali effetti si producono sui rapporti giuridici tributari in conseguenza delle sentenze di accoglimento della Corte costituzionale.

Con la richiamata pronuncia, i giudici della Corte hanno dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 82, comma 2 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 22 dicembre 1986 (nella formulazione previgente alle modifiche apportate con il decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344), nella parte in cui non prevedeva che – per i terreni acquistati per effetto di successione e donazione – il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, o in seguito definito e liquidato, assunto quale prezzo di acquisto ai fini della determinazione delle plusvalenze tassabili, fosse rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati.

In ordine agli effetti della pronuncia della Corte costituzionale, il principio generale fissato dall'art. 136 della Costituzione e ribadito dall'art. 30 della legge 11 marzo 1953, n. 87, è nel senso che la legge dichiarata incostituzionale cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione – da effettuarsi nelle medesime forme stabilite per la pubblicazione dell'atto dichiarato costituzionalmente ille-

gittimo – del dispositivo della decisione emessa dalla Corte costituzionale.

Detta regola vale con riguardo alle sentenze c.d. di accoglimento, cioè quelle che, riconoscendo la fondatezza della censura di incostituzionalità, espungono dall'ordinamento la norma non conforme al dettato costituzionale.

Nel caso di specie, è stata emessa una particolare pronuncia di accoglimento, ovvero una sentenza c.d. additiva (o manipolativa).

La sentenza additiva si caratterizza per la circostanza che, attraverso di essa, i giudici riconoscono l'illegittimità costituzionale della norma nella parte in cui la stessa non contiene una certa previsione, che la Consulta espressamente enuncia.

Attraverso la pronuncia additiva, quindi, i giudici non si limitano a riconoscere la non conformità alla Costituzione della legge sottoposta al loro sindacato, ma provvedono di fatto anche a riscrivere la norma, integrandone il contenuto, per renderlo aderente al dettato costituzionale.

L'effetto prodotto dalla pronuncia additiva consiste quindi nel fatto che la norma «riscritta» dalla Corte deve essere riletta come se contenesse le parole aggiunte con la sentenza.

Gli effetti della deliberazione di accoglimento decorrono, come detto, dal giorno successivo alla sua pubblicazione.

Tali effetti si producono inoltre ex tunc, vale a dire anche relativamente ai rapporti sorti anteriormente alla declaratoria di illegittimità (efficacia c.d. retroattiva).

Come chiarito dalla Corte di cassazione, infatti, «la dichiarazione di illegittimità costituzionale, determinando la cessazione di efficacia delle norme che ne sono oggetto, impedisce, dopo la pubblicazione della sentenza, che le norme stesse siano comunque applicabili anche ad oggetti ai quali sarebbero state applicabili alla stregua dei comuni principi che disciplinano la successione delle leggi nel tempo» (Cass. civ., sez. I, sent. 24 giugno 1995, n. 7162).

Unico limite alla retroattività degli effetti della pronuncia è quello dei c.d. rapporti esauriti.

Per rapporti esauriti si intendono innanzitutto quelle situazioni «che sul piano processuale hanno trovato la loro definitiva e irretrattabile conclusione mediante sentenza passata in giudicato, i cui effetti non vengono intaccati dalla successiva pronuncia di incostituzionalità» (Corte Cost., sent. 7 maggio 1984, n. 139).

Poiché l'unica deroga espressa è quella disposta dall'art. 30 della citata legge n. 87 del 1953 per la materia penale, ne deriva che, in qualunque altro caso e come regola generale, il giudicato resiste alla sopravvenuta dichiarazione di illegittimità costituzionale.

Analogamente, vengono considerati esauriti anche i rapporti rispetto ai quali sia decorso il termine di prescrizione o di decadenza stabilito dalla legge per l'esercizio dei diritti ad essi relativi (così, ad esempio, nei casi in cui sia decorso il termine di impugnazione di un avviso di accertamento oppure il termine previsto per presentare istanza di rimborso di imposte versate).

In tali ipotesi, ci si trova infatti dinanzi a situazioni non più contestabili in giudizio. In proposito, con riguardo alla materia tributaria, la giurisprudenza ha precisato che «a) per rapporti esauriti devono intendersi quelli per cui sia intervenuto un giudicato o un atto amministrativo definitivo o, comunque, siano scaduti i termini concessi al contribuente per mettere in discussione la debenza dell'imposta; b) conseguentemente, gli effetti della dichiarazione d'incostituzionalità non operano in caso di pagamento eseguito in base ad iscrizione a ruolo, quando questa sia diventata definitiva, per mancata impugnazione entro il termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella esattoriale (art. 16 del D.P.R. 636/1972), nonché, in caso di versamento diretto (autotassazione), quando non sia stata presentata domanda di rimborso all'intendente di finanza nel termine di diciotto mesi dal pagamento (art. 38 del

D.P.R. 602/1973)» (Cass. civ., sez. I, sent. 28 maggio 1999, n. 5206; analogamente, Cass. civ., sez. V, sent. 6 agosto 2002, n. 11812).

In sostanza, la pronuncia di incostituzionalità «in tanto esplica effetti concreti nell'ordinamento, determinando l'inefficacia e, quindi, l'inapplicabilità della norma dichiarata incostituzionale (combinato disposto degli artt. 136 comma 1 Cost. e 30 comma 3 della legge n. 87 del 1953), in quanto la norma stessa sia, appunto, ancora "applicabile" (ad es., sul piano giurisdizionale, quantomeno nel c.d. "giudizio a quo"); e che, per converso, non li esplica, allorché la norma illegittima non possa più essere applicata (sul piano amministrativo, giurisdizionale o dell'autonomia privata) in ragione del c.d. "esaurimento" del rapporto giuridico dalla medesima regolato, come determinato, ad es., dal compimento del termine di prescrizione del diritto, dalla decorrenza del termine di decadenza o dalla formazione del giudicato, intervenuti prima della "pubblicazione" della decisione di incostituzionalità» (Cass. civ., sez. V, sent. 2 giugno 2000, n. 7339).

Tanto premesso, sarà cura delle strutture periferiche dell'Agenzia conformarsi ai suesposti principi nello svolgimento della propria attività, adottando gli opportuni provvedimenti – anche nell'esercizio della potestà di autotutela – diretti a dare immediata applicazione alle decisioni di accoglimento della Corte costituzionale, sempre che non siano sostenibili altre questioni.

Relativamente, infine, alle ipotesi in cui – anteriormente alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della sentenza della Corte costituzionale – si siano perfezionati i procedimenti di accertamento con adesione o di conciliazione giudiziale, la particolare natura dei predetti istituti e la ratio che ne ha ispirato l'introduzione nel sistema tributario inducono a ritenere che gli effetti di tali atti rimangano fermi.

IL COMMENTO

di Luigi Ferrajoli

Gli effetti dei principali strumenti di «decongestionamento» del contenzioso tributario – **accertamento con adesione e conciliazione giudiziale** – rimangono fermi nonostante la **pubblicazione di declaratorie di incostituzionalità** successive rispetto al tempo di **perfezionamento** dell'adesione o della cessazione della materia del contendere dovuta alla

conciliazione in giudizio.

È questo il principio affermato dalla recente Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 3 gennaio 2005, n. 2 che, sulla richiesta di parere formulata in ordine al comportamento che gli Uffici debbono tenere in sede di autotutela, accertamento con adesione, contenzioso e conciliazione, ha avuto l'occasione di

chiarire quali siano gli effetti delle sentenze di accoglimento della Corte Costituzionale sui rapporti tributari.

FATTISPECIE

La fattispecie che ha dato origine al quesito, posto da una Direzione regionale, riguardava il trattamento fiscale delle plusvalenze derivanti dalla cessione di terreni edificabili pervenuti al venditore per successione o donazione a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 328 del 9 luglio 2002.

Tale sentenza, a suo tempo dichiarò la non conformità alla Carta Costituzionale dell'allora art. 82, co. 2, del Tuir nella parte in cui non prevedeva una certa regola che la Corte costituzionale, sullo schema delle sentenze di accoglimento c.d. additive (o manipolative) provvide in tale sede ad enunciare. ⁽¹⁾

Le sentenze di accoglimento c.d. additive della Corte costituzionale si caratterizzano per il fatto che con le stesse la Corte, anziché limitarsi a riconoscere la non conformità alla Costituzione della norma di legge sottoposta al suo esame, provvede di fatto a **revocare la norma medesima, integrandone il contenuto** per renderlo il più aderente possibile al dettato costituzionale.

La conseguenza di un tale intervento additivo è quindi quella che la norma così «riformulata» andrà riletta come se contenesse le parole aggiunte con la sentenza.

Da qui gli interrogativi posti all'Agenzia che,

**L'Agenzia
delle Entrate analizza
la fattispecie
enunciando principi
di portata generale**

previa la soluzione del caso di specie, ha colto l'occasione per enunciare importanti chiarimenti suscettibili di rivestire portata generale.

EFFETTI delle SENTENZE di ACCOGLIMENTO: ART. 136 COSTITUZIONE

Il punto di partenza seguito dall'Agenzia per individuare ai fini tributari gli effetti delle sentenze di accoglimento fra cui quelle additive è il principio cardine fissato all'art. 136 della Carta Costituzionale ⁽²⁾ e ribadito dall'art. 30, L. 11 marzo 1953, n. 87. ⁽³⁾

In virtù di tale principio, la legge dichiarata incostituzionale cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione – da effettuarsi nelle medesime forme stabilite per la pubblicazione dell'atto dichiarato costituzionalmente illegittimo – del dispositivo della decisione emessa dalla Corte Costituzionale.

Tale effetto si produce inoltre *ex tunc*, vale a dire **retroattivamente**, riguardando quindi anche gli effetti giuridici sorti anteriormente alla declaratoria di illegittimità costituzionale, non potendo l'ordinamento giuridico tollerare che un rapporto ancora pendente soggiaccia ad una disciplina giuridica riconosciuta come in contrasto al dettato costituzionale.

Al riguardo, l'Agenzia richiama la pronuncia della Suprema Corte di Cassazione n. 7162/1995 che, come la miglior dottrina insegna, ha avuto il merito di riconoscere che la dichiarazione di illegittimità costituzionale, determinando la cessazione di effica-

(1) Si riporta la massima della sentenza n. 328 del 9 luglio 2002 della Corte Costituzionale: «È illegittimo, in relazione all'articolo 3, Cost., l'articolo 82, co. 2, TU n. 917/1986, come modificato dall'art. 11, comma 1, lett. g), della legge n. 413/1991, nella parte in cui non prevede che per i terreni acquistati per effetto di successione e donazione, il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito e liquidato, assunto quale prezzo di acquisto ai fini delle determinazioni delle plusvalenze tassabili, sia rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati».

(2) Si riporta il testo dell'art. 136 della Carta Costituzionale: «Quando la Corte dichiara l'illegittimità costituzionale di una norma di legge o di atto avente forza di legge, la norma cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione. La decisione della Corte è pubblicata e comunicata alle camere ed ai Consigli regionali interessati, affinché, ove lo ritengano necessario, provvedano nelle forme costituzionali».

(3) Si riporta il testo dell'art. 30, L. 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte Costituzionale): «La sentenza che dichiara l'illegittimità costituzionale di una legge o di un atto avente forza di legge dello Stato o di una Regione, entro due giorni dal suo deposito in Cancelleria, è trasmessa, di ufficio, al Ministro di grazia e giustizia od al Presidente della Giunta regionale affinché si proceda immediatamente e, comunque, non oltre il decimo giorno, alla pubblicazione del dispositivo della decisione nelle medesime forme stabilite per la pubblicazione dell'atto dichiarato costituzionalmente illegittimo. La sentenza, entro due giorni dalla data del deposito viene, altresì, comunicata alle Camere e ai Consigli regionali interessati, affinché, ove lo ritengano necessario adottino i provvedimenti di loro competenza. Le norme dichiarate incostituzionali non possono avere applicazione dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione. Quando in applicazione della norma dichiarata incostituzionale è stata pronunciata sentenza irrevocabile di condanna, ne cessano la esecuzione e tutti gli effetti penali».

cia delle norme che ne sono oggetto, impedisce, dopo la pubblicazione della sentenza, che le norme stesse siano comunque applicabili anche ad oggetti ai quali sarebbero state applicabili alla stregua dei comuni principi che disciplinano la successione delle legge nel tempo.

DEROGHE all'EFFICACIA «EX TUNC» delle SENTENZE di ACCOGLIMENTO: i C.D. RAPPORTI ESAURITI

Fissato a livello generale il principio dell'**efficacia retroattiva** delle sentenze di accoglimento (additive e non) della Corte Costituzionale, l'Agenzia ne individua le **deroghe**, analizzandone la portata in ambito tributario.

La **retroattività** delle declaratorie di illegittimità costituzionale, infatti, trova un **limite** nei **c.d. rapporti esauriti**, intendendosi per tali quelle **situazioni** che sul **piano processuale** hanno trovato la loro **definitività** in conseguenza, ad esempio, di sentenze passate in giudicato. ⁽⁴⁾

Nel nostro ordinamento giuridico l'unica espressa deroga a tale principio è fissata dal citato art. 30, L. 87/1953 che, in ossequio al principio del *favor rei* vigente in materia penale, stabilisce la **cessazione** dell'**esecuzione** e di **tutti gli effetti penali** della **sentenza irrevocabile** di **condanna** pronunciata **in applicazione** della **norma dichiarata incostituzionale**.

In **materia penale**, dunque, a differenza delle altre branche dell'ordinamento, la **definitività** del **rapporto giuridico** è comunque **subordinata** alla **declaratoria di incostituzionalità**. Così, il soggetto condannato con sentenza divenuta definitiva per la violazione di una norma penal-tributaria espunta dall'ordinamento in ragione di una censura di incostituzionalità, troverebbe in ciò la propria salvezza.

Non così però in materia extra-penale, essendo, come accennato, riconosciuta come regola generale la resistenza del giudicato alla sopravvenuta dichiarazione di illegittimità costituzionale.

In particolare, generalmente si riconosce la resi-

stenza del **rapporto esaurito** rispetto alla posteriore dichiarazione d'incostituzionalità, intendendosi per **esaurito**, oltre alle situazioni coperte dal **giudicato processuale**, il rapporto rispetto al quale sia **decorso il termine di prescrizione** o di **decadenza** stabilito dalla legge per l'esercizio dei diritti.

Nel caso, ad esempio, di decorrenza del termine di impugnazione di un avviso di accertamento oppure del termine per la presentazione di un'istanza di rimborso di imposte versate senza titolo, l'esaurimento del rapporto resiste rispetto alla declaratoria di incostituzionalità stante l'incontestabilità in giudizio delle relative situazioni sostanziali.

Per quanto più propriamente attiene alla **materia tributaria**, l'Agenzia si sofferma poi su talune pronunce della Suprema Corte di Cassazione che, esaminando singoli rapporti giuridici, ha individuato concretamente quei rapporti che, essendosi esauriti e dunque cristallizzati, sono suscettibili di resistere alle pronunce di accoglimento della Consulta.

Vengono quindi in rilievo quei rapporti giuridici, oltre a quelli per i quali sia intervenuto il giudicato, per cui sia intervenuto un **atto amministrativo definitivo** o, comunque, siano **scaduti i termini** concessi al contribuente per mettere in discussione la debenza dell'imposta. ⁽⁵⁾

sta. ⁽⁵⁾

Da qui, la conseguenza che gli **effetti della dichiarazione d'incostituzionalità non operano** in caso di **pagamento eseguito** in base ad **iscrizione a ruolo**, quando questa sia divenuta **definitiva**, per **mancata impugnazione entro** il termine di **sessanta giorni** della cartella di pagamento, nonché, in caso di **versamento diretto**, quando **non** sia stata presentata **domanda di rimborso** all'intendente di finanza nel termine di **diciotto mesi** dal pagamento. ⁽⁶⁾

Nella sostanza, l'Agenzia con la Cassazione, ⁽⁷⁾ giunge alla conclusione che la pronuncia di incostituzionalità in tanto esplica effetti concreti nell'ordinamento, determinando l'inefficacia e, quindi, l'implicabilità della norma dichiarata incostituzionale,

*La retroattività
delle declaratorie
di incostituzionalità
trova un limite nei
c.d. rapporti esauriti*

(4) *Sul punto ha avuto modo di pronunciarsi anche la Corte Costituzionale con la sentenza n. 139 del 7 maggio 1984 in virtù della quale per rapporti esauriti si intendono innanzitutto quelle situazioni «che sul piano processuale hanno trovato la loro definitiva e irrettrabile conclusione mediante sentenza passata in giudicato, i cui effetti non vengono intaccati dalla successiva pronuncia di incostituzionalità».*

(5) *In tal senso, Cass. Civ., sez. I, 28 maggio 1999, n. 5206; analogamente, Cass. Civ., sez. V, 6 agosto 2002, n. 11812.*

(6) *Il riferimento normativo è rappresentato dall'art. 38, D.P.R. 602/1973 [CFF 7238].*

(7) *Ci si riferisce a Cass. Civ., sez. V, 2 giugno 2000, n. 7339.*

in quanto la norma stessa sia, appunto, ancora applicabile (ad esempio sul piano giurisdizionale, quanto meno nel c.d. «giudizio a quo»).

E che, per converso, non li esplica allorché la norma illegittima non possa più essere applicata (sul piano amministrativo, giurisdizionale o dell'autonomia privata) in ragione del c.d. **esaurimento del rapporto giuridico** dalla medesima regolato prima della pubblicazione della decisione di incostituzionalità.

PROCEDIMENTI di ACCERTAMENTO con ADESIONE e di CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

Delineato l'ambito di applicazione del principio della retroattività degli effetti delle sentenze di accoglimento della Corte costituzionale, l'Agenzia ne analizza la concreta messa in opera con riguardo ai **principali strumenti di decongestionamento** del contenzioso tributario, rappresentati dall'**accertamento con adesione** e dalla **conciliazione giudiziale**.⁽⁸⁾

Tali strumenti, la cui *ratio* è propriamente quella di deflazionare il carico tributario attraverso la possibilità attribuita al contribuente di definire rispettivamente l'accertamento o i contenziosi in essere, rappresentano sul piano tributario il corrispondente della **transazione** definita sul piano civile dagli articoli 1965 e seguenti del Codice civile.⁽⁹⁾

Il Legislatore tributario ha, infatti, voluto attribuire al contribuente la possibilità, attraverso l'accer-

tamento con adesione, di **concordare** con l'Ufficio una **maggiore imposta** dovuta e, attraverso la conciliazione giudiziale, di definire le controversie tributarie con una **procedura abbreviata** attraverso la quale è possibile patteggiare le imposte e le sanzioni non penali dovute.

In entrambi i casi l'effetto ottenuto è quello tecnicamente definito quale **estinzione per novazione del rapporto tributario preesistente**. Al rapporto tributario preesistente, che con ciò si estingue, si sostituisce, infatti, una **nuova obbligazione tributaria** rappresentata dall'obbligo assunto dal contribuente di corrispondere l'importo definito con adesione o conciliato.

Per quanto qui interessa, la conseguenza della intervenuta novazione sarà quella che non potrà più aversi riguardo alle **ragioni dell'obbligazione tributaria originariamente** sorta – ed eventualmente oggetto di una successiva declaratoria di illegittimità incostituzionale – bensì alla mera nuova obbligazione iscritta a ruolo.

La definizione dell'accertamento e l'estinzione del giudizio integreranno dunque quei **rapporti c.d. esauriti**, refrattari alla successiva pronuncia di incostituzionalità, con la conseguenza che i relativi **effetti rimarranno fermi nonostante la pubblicazione di declaratorie di incostituzionalità successive** rispetto al tempo di **perfezionamento dell'adesione** o della **cessazione della materia del contendere** dovuta alla **conciliazione** in giudizio.

(8) Per entrambi gli strumenti, il riferimento normativo è rappresentato dal D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 [CFF ● 4673] (Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale).

(9) In virtù dell'art. 1965 c.c. «la transazione è il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine a una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro. Con le reciproche concessioni si possono creare, modificare o estinguere anche rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della pretesa e della contestazione delle parti». Le norme successive disciplinano poi la capacità a transigere, i diritti potenzialmente transigibili in quanto soggetti alla disponibilità delle parti, la nullità e l'annullabilità della intervenuta transazione ed, infine, la risoluzione della transazione per inadempimento.