

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SORRENTINO Federico -
Presidente -
Dott. CATALDI Michele - rel.
Consigliere -
Dott. CONDELLO Pasqualina Anna Piera -
Consigliere -
Dott. DELL'ORFANO Antonella -
Consigliere -
Dott. FRAULINI Paolo -
Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 15771/2013 R.G. proposto da:
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore Generale
pro tempore,
rappresentata e difesa ex lege dall'Avvocatura Generale
dello Stato,
con domicilio in Roma, via dei Portoghesi, n. 12;
- ricorrente -
contro
GLI ULIVI S.R.L., in persona del legale rappresentante
amministratore
finanziario, rappresentata e difesa, per procura
speciale in atti,
anche disgiuntamente, dagli Avv.ti Antonino Recca e
Giovanna
Fondacaro, con domicilio eletto presso lo studio
dell'Avv. Sergio
Tropea in Roma, via Casetta Mattei, n. 239;
- controricorrente -
avverso la sentenza della Commissione Tributaria
Regionale della

Sicilia - sezione staccata di Catania, n, 146/17/12,
depositata il
24 maggio 2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del
24 febbraio
2020 dal Consigliere Michele Cataldi.

RILEVATO

che:

1. A seguito di verifica e conseguente processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, l'Agenzia delle Entrate ha notificato, il 29 novembre 2005, alla s.r.l. Gli Ulivi un avviso di accertamento, relativo all'anno d'imposta 1997, con il quale ha accertato, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 41-bis, sia ai fini Irpeg che ai fini Ilor, il reddito complessivo imponibile di Lire 3.831.285.000, avendo recuperato elementi negativi di reddito non deducibile per Lire 4.403.910.705.

3. Avverso l'avviso d'accertamento ha proposto ricorso, dinnanzi la Commissione tributaria provinciale di Catania, la società contribuente, eccependo in via preliminare e pregiudiziale la decadenza dell'Ufficio dal potere di accertamento in quanto esercitato oltre il termine perentorio di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 1, vigente razione temporis, in base al quale l'Ufficio avrebbe dovuto procedere alla notifica dell'atto entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui era stata presentata la dichiarazione.

La contribuente ha inoltre addotto l'inapplicabilità al caso di specie della L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 10, così come modificato dal D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, art. 5-bis, convertito dalla L. 21 febbraio 2003, n. 27, che ha prorogato di due anni - per i contribuenti che non si avvalgono delle disposizioni dettate in materia di condono dalla stessa L. n. 289 del 2002, artt. 7,8 e 9 - i termini di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, predetto art. 43, comma 1.

La contribuente, infatti, rappresentando che l'avvenuta previa notifica del processo verbale di constatazione le avrebbe precluso l'accesso al condono

di cui alla L. n. 289 del 2002, ne ha fatto derivare necessariamente anche l'inapplicabilità nei suoi confronti della predetta proroga, che doveva invece ritenersi operativa esclusivamente rispetto a quei contribuenti che, pur potendo astrattamente accedere a tale beneficio, avessero liberamente scelto di non avvalersene.

Una diversa interpretazione della L. n. 289 del 2002, art. 10, a detta della contribuente, avrebbe manifestato la pretesa illegittimità costituzionale della stessa norma, per violazione degli art. 3, 23, 24, 53 e 97 della Carta costituzionale.

La contribuente, infine, ha lamentato anche il difetto di motivazione dell'atto impugnato, in quanto conteneva un rinvio recettizio al processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, senza che quest'ultimo fosse stato allegato all'accertamento, e, nel merito, ha dedotto l'infondatezza dei rilievi effettuati in quest'ultimo.

5. L'adita CTP, con la sentenza n. 501/04/2007, ha accolto il ricorso della contribuente, ritenendo assorbente l'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento per decadenza dei termini di notifica, ed ha annullato l'atto impositivo impugnato. In particolare, la CTP ha rilevato che, anche laddove la contribuente avesse voluto avvalersi delle opportunità offerte dal condono fiscale, non avrebbe potuto farlo, in ragione della sussistenza della causa ostativa rappresentata dall'avvenuta notifica di un processo verbale di constatazione, e ne ha tratto la conseguenza dell'inapplicabilità della proroga del termine di decadenza disposta dalla L. n. 289 del 2002, art. 10, che ha ritenuto operante solo con riguardo a quei contribuenti che avrebbero potuto accedere al condono, ma per loro scelta avessero scelto di non farlo.

6. L'Ufficio ha appellato la sentenza di primo grado dinnanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia- sezione staccata di Catania, la quale, con la sentenza n 146/17/12, depositata il 24 maggio 2012, ha rigettato l'appello, confermando la decisione della CTP.

7. Avverso la sentenza d'appello ha proposto ricorso per cassazione l'Ufficio, affidandolo ad un unico motivo.

8. La contribuente ha resistito con controricorso ed ha successivamente depositato memoria, con allegato documento il cui deposito non è stato notificato alla controparte.

CONSIDERATO

che:

1. Preliminarmente, va respinta l'eccezione della controricorrente, secondo cui il ricorso sarebbe inammissibile per carenza di interesse dell'Ufficio, che in primo grado non avrebbe specificamente contestato le allegazioni della contribuente in ordine all'infondatezza, nel merito, dei rilievi di cui all'accertamento, ed in secondo grado non avrebbe proposto la medesima questione in maniera specifica, con la conseguente pretesa formazione di un giudicato interno sul punto. Infatti, con riferimento al primo grado di giudizio, questa Corte ha già avuto modo di chiarire che "Nel processo tributario, nell'ipotesi di ricorso contro l'avviso di accertamento, il principio di non contestazione non implica a carico dell'Amministrazione finanziaria, a fronte dei motivi di impugnazione proposti dal contribuente, un onere di allegazione ulteriore rispetto a quanto contestato mediante l'atto impositivo, in quanto detto atto costituisce nel suo complesso, nei limiti delle censure del ricorrente, l'oggetto del giudizio." (Cass. 23/07/2019, n. 19806, ex plurimis).

Riguardo poi agli ulteriori gradi di giudizio, è stato altresì chiarito che, in tema di ricorso per cassazione, nell'ipotesi di omessa pronuncia dovuta al giudizio di assorbimento, la parte soccombente può impugnare la decisione in relazione alla sola questione su cui essa si basa, in quanto, in sede di legittimità, è superfluo enunciare tutte le diverse ed ulteriori questioni assorbite, che non possono formare oggetto di delibazione e su cui non può formarsi alcun giudicato interno, poichè non esaminate nel precedente grado di merito (Cass. 08/07/2014, n. 15583) e neppure implicitamente rigettate (Cass., Sez. U., 12/05/2017, n. 11779).

Infine, va rilevato comunque che, secondo quanto deduce la stessa controricorrente (pag. 5 del controricorso), l'Amministrazione, nell'appello, ha anche insistito sulla fondatezza dell'accertamento nel merito, con la

conseguenza che, tanto più, non può ritenersi incontestata l'infondatezza della pretesa tributaria sostenuta dalla contribuente.

2. Tanto premesso, con l'unico motivo di ricorso l'Ufficio lamenta la violazione e falsa applicazione della L. n. 289 del 2002, art. 10, per avere la CTR erroneamente escluso che, nel caso di specie, tale norma - in ragione del fatto che la contribuente non avrebbe potuto avvalersi dei benefici di cui alla L. n. 289 del 2002, artt. da 7 a 9, per aver ricevuto, prima dell'entrata in vigore del medesimo condono, la notifica di un p.v.c. - comportasse la proroga del termine di decadenza dell'Amministrazione dal potere di accertamento, dettato dal D.P.R. n. n. 600 del 1973, art. 43, comma 1, (entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione), in materia di imposte dirette.

3. Il motivo è fondato.

Infatti, questa Corte ha già avuto occasione di chiarire che " In tema di condono fiscale, la proroga biennale dei termini di accertamento, accordata agli uffici finanziari dalla L. n. 289 del 2002, art. 10, opera, "in assenza di deroghe contenute nella legge", sia nel caso in cui il contribuente non abbia inteso avvalersi delle disposizioni di favore di cui alla suddetta legge, pur avendovi astrattamente diritto, sia nel caso in cui non abbia potuto farlo, perchè raggiunto da un avviso di accertamento notificatogli prima dell'entrata in vigore della legge." (da ultimo Cass. 19/12/2019, ex plurimis), "essendo il meccanismo finalizzato a tutelare il preminente interesse dell'Amministrazione finanziaria all'accertamento ed alla riscossione delle imposte." (Cass. 29/05/2019, n. 14630).

Pertanto, considerato che l'anno di presentazione delle relative dichiarazioni (per l'anno d'imposta 1997) era il 1998, la pretesa decadenza non era maturata alla data (esposta nella sentenza impugnata e pacifica) del 29 novembre 2005, quando l'atto impositivo impugnato è stato notificato alla contribuente, quindi prima che fosse decorso, dal 31 dicembre 1998, il quinquennio (prorogato di due anni) previsto in materia di imposte dirette.

Quanto poi alla pretesa illegittimità costituzionale della L. n. 289 del 2002, art. 10, la Corte Costituzionale ha già ritenuto che:

- " Non è fondata la questione di legittimità costituzionale della L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 10, del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla L. 21 febbraio 2003, n. 27, art. 1, comma 1, sollevata in riferimento all'art. 24 Cost. per asserita lesione del diritto di difesa del contribuente, perchè proroga i termini per la notificazione dell'accertamento previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 43 e dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, anche "per i contribuenti che non possono accedere al beneficio del condono e, quindi", assoggetta "ad un termine indefinito il cittadino alla azione di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria". Infatti, la disposizione denunciata fissa una proroga limitata ad un biennio e, perciò, non può mai comportare l'assoggettamento del contribuente all'azione di accertamento per un tempo indefinito.". (Corte Cost., sent. num. 356 del 2008);

- "Non è fondata la questione di legittimità costituzionale della L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 10, del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla L. 21 febbraio 2003, n. 27, art. 1, comma 1, sollevata in riferimento all'art. 97 Cost., poichè la disposizione censurata si porrebbe in contrasto: a) con i principi di efficienza e di buon andamento della pubblica amministrazione, nonchè con il "dovere di leale collaborazione nei confronti degli amministrati", perchè esclude "quella minima attività di riscontro volta ad individuare la possibilità di un soggetto giuridico sottoposto ad amministrazione straordinaria di accedere al condono"; b) con i principi di buon andamento e di imparzialità della pubblica amministrazione, perchè favorisce l'amministrazione finanziaria e danneggia il contribuente il quale, per i motivi più vari, non si sia avvalso delle suddette agevolazioni fiscali. La ratio delle proroghe dei termini per la notifica degli avvisi di accertamento è quella di porre gli uffici finanziari in condizione di far fronte all'oggettivo aggravio di lavoro determinato dall'applicazione delle agevolazioni fiscali di cui alla L. n. 289 del 2002, artt. da 7 a 9 ed è, perciò, ispirata proprio a quei valori costituzionali, presupposti dall'art. 97 Cost., che i rimettenti erroneamente affermano essere stati violati dal legislatore. Invero, la suddetta proroga: a) mette la pubblica amministrazione in grado di far valere, nei confronti di tutti contribuenti ed in condizioni di uguaglianza, le pretese del fisco e non comporta, quindi, alcuna lesione dell'evocato principio di imparzialità; b) trova la propria giustificazione nell'esigenza di evitare i disservizi conseguenti all'aggravio di

lavoro imposto dall'applicazione del condono e, pertanto, non viola il principio dell'efficienza della pubblica amministrazione." (Corte Cost., sent. num. 356 del 2008).

Rispetto a tali pronunce del giudice delle leggi, la controricorrente non ha evidenziato ulteriori argomentazioni che, con riferimento ai medesimi parametri costituzionali o ad altri richiamati dalla stessa parte, giustifichino una nuova rimessione della norma alla stessa Corte costituzionale. Nè, comunque, la disposizione potrebbe ritenersi illegittima per il suo contrasto con la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 3, comma 3, per il quale "I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati".

Infatti, come questa Corte ha già avuto modo di chiarire, "Le disposizioni dello statuto del contribuente - che costituiscono meri criteri guida per il giudice in sede di applicazione ed interpretazione delle norme tributarie, anche anteriormente vigenti, per risolvere eventuali dubbi ermeneutici - non hanno, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria, con la conseguenza che esse non possono fungere da norme-parametro di costituzionalità, nè consentire la disapplicazione delle norme tributarie in asserito contrasto con le stesse; pertanto, sebbene sia esclusa l'applicazione retroattiva, in via generale, in base al principio di irretroattività codificato, in materia fiscale, in seno alla L. n. 212 del 2000, art. 3, può essere espressamente prevista dalle singole leggi tributarie." (Cass. 20/06/2018, n. 16227).

Va quindi cassata la sentenza impugnata, con rinvio al giudice a quo per ogni altra questione rimasta assorbita dalla decisione impugnata, con i conseguenti accertamenti in fatto che siano necessari.

All'area delle questioni considerate assorbite dalla decisione impugnata appartiene anche quella (impropriamente proposta in questa sede dalla controricorrente come eccezione di inammissibilità del ricorso per pretesa sopravvenuta carenza d'interesse della ricorrente Agenzia) dell'assunta estinzione del credito erariale in questione per lo ius superveniens, dedotto dalla contribuente nel giudizio d'appello e costituito dalla L. 31 maggio 1965, n. 575, art. 2 sexies, comma 15, il quale, come modificato dal D.L. 12

ottobre 2010, n. 187, art. 3, convertito, con modificazioni, dalla L. 17 dicembre 2010, n. 217, dispone che "Nelle ipotesi di confisca dei beni, aziende o società sequestrati, i crediti erariali si estinguono per confusione ai sensi dell'art. 1253 c.c.. Entro i limiti degli importi dei debiti che si estinguono per confusione, non si applicano le disposizioni di cui al D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 31, comma 1, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122.". Disposizione successivamente trasfusa nel D.Lgs. 6 settembre 2011, n. 159, art. 50, comma 2, il quale infatti dispone che "Nelle ipotesi di confisca dei beni, aziende o partecipazioni societarie sequestrati, i crediti erariali si estinguono per confusione ai sensi dell'art. 1253 c.c.. Entro i limiti degli importi dei debiti che si estinguono per confusione, non si applicano le disposizioni di cui al D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 31, comma 1, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122.".

Assume infatti la contribuente che il credito erariale si sarebbe estinto per confusione a seguito del provvedimento di confisca della società ricorrente emesso il 30 gennaio 2001 dalla Corte d'Assise del Tribunale di Catania. Tuttavia, l'ipotetica estinzione per confusione presuppone innanzitutto il compiuto accertamento dell'an e del quantum del credito erariale, che, per effetto delle questioni assorbite non decise nel merito, è tuttora sub iudice.

Inoltre, questa Corte ha già chiarito che "il fatto che l'estinzione dei debiti avvenga nei limiti in cui si verifica la confusione si evince dal D.Lgs. n. 159 del 2011, art. 50, comma 2, seconda parte" (disposizione nella quale è oggi trasfusa la norma invocata dal ricorrente) "ove si prevede che le limitazioni alle ulteriori compensazioni valgono solo per gli importi che non si estinguono per compensazione. Ne consegue che l'estinzione del credito erariale nel caso che occupa può avvenire solo nei limiti in cui il credito stesso abbia trovato capienza nel patrimonio della società oggetto di confisca" (Cass. 03/01/2019, n. 56).

Pertanto, l'accertamento dell'eccepita avvenuta estinzione del debito erariale per confusione nell'ipotesi di confisca presuppone altresì la verifica, oltre che dell'ammontare complessivo dei crediti dell'erario, anche dell'entità del patrimonio sociale, affinché sia possibile valutare se, ed in che misura, il credito tributario qui controverso si sia estinto per confusione.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale di Palermo-sezione staccata di Catania in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 24 febbraio 2020.

Depositato in Cancelleria il 22 luglio 2020

OSSERVATORIO MISURE DI PREVENZIONE