

Civile Ord. Sez. 5 Num. 15601 Anno 2020

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: CATALDI MICHELE

Data pubblicazione: 22/07/2020

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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 dell'art. 41-*bis* d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, 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 all'art. 43, primo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, vigente *ratione 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 dell'art. 10 legge 27 dicembre 2002, n.289, così come modificato dall'art. 5-*bis* d.l. 24 dicembre 2002, n.282, convertito dalla legge 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 dagli artt.7, 8 e 9 della stessa legge n.289 del 2002 - i termini di cui al predetto art. 43, primo comma, d.P.R. n. 600 del 1973.

La contribuente, infatti, rappresentando che l'avvenuta previa notifica del processo verbale di constatazione le avrebbe precluso l'accesso al condono di cui alla legge 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 dell'art. 10 legge n. 289 del 2002, 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 dall' art. 10 legge n. 289 del 2002, 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, poiché 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 dell'art. 10 legge n. 289 del 2002, 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 agli artt. da 7 a 9 della legge n. 289 del 2002, 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 dall'art. 43, primo comma, d.P.R. n. 600 del 1973 (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 dall'art. 10 della l. n. 289 del 2002,

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, perché 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 dell'art. 10 della legge n. 289 del 2002, la Corte Costituzionale ha già ritenuto che:

- « Non è fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 10 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 21 febbraio 2003, n. 27, sollevata in riferimento all'art. 24 della Costituzione per asserita lesione del diritto di difesa del contribuente, perché proroga i termini per la notificazione dell'accertamento previsti dagli artt. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 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 dell'art. 10 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 21 febbraio 2003, n. 27, sollevata in riferimento all'art.97 della Costituzione, poiché la disposizione censurata si porrebbe in contrasto: a) con i principi di efficienza e di buon andamento della pubblica amministrazione, nonché con il <<dovere di leale collaborazione nei confronti degli amministrati>>, perché 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, perché 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 agli artt. da 7 a 9 della legge n. 289 del 2002 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, giustificano una nuova rimessione della norma alla stessa Corte costituzionale. Né, comunque, la disposizione potrebbe ritenersi illegittima per il suo contrasto con l'art. 3, terzo comma, della legge 27 luglio 2000, n.212, 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, né 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 all'art. 3 della legge n. 212 del 2000, 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 dall'art. 2 *sexies*, comma 15, della legge 31 maggio 1965, n. 575, il quale, come modificato dall' art. 3 d.l. 12 ottobre 2010, n. 187, convertito, con modificazioni, dalla legge 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'articolo 1253 del codice civile. Entro i limiti degli importi dei debiti che si estinguono per confusione, non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 31, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.». Disposizione successivamente trasfusa nell'art. 50, comma 2, d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159, 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'articolo 1253 del codice civile. Entro i limiti degli importi dei debiti che si estinguono per confusione, non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 31, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 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'eccezione 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 del 24 febbraio 2020.