

TEMPI «DEFINITI» per la NOTIFICA delle CARTELLE di PAGAMENTO

Il Legislatore si adegua alle indicazioni della Corte Costituzionale, fissando l'obbligo di notifica delle cartelle di pagamento entro termini certi e precisi, a pena di decadenza.

di Luigi Ferrajoli (*)

Il procedimento di riscossione dei tributi mediante iscrizione a ruolo si articola in una serie di atti – formazione del ruolo, esecutività del ruolo, consegna del ruolo al concessionario e notifica della cartella di pagamento al contribuente – la cui progressiva attuazione deve sempre ispirarsi al principio della ragionevolezza con la conseguenza che il contribuente non può rimanere indefinitamente esposto all'azione esecutiva del Fisco.

Questo è il principio che è stato recentemente affermato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 280 depositata il 15 luglio 2005⁽¹⁾, con cui il giudice delle leggi ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 25, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 [CFF @ 7225] come modif. dal D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193 (nel testo vigente dal 9 giugno 2001 al 1° luglio 2005), nella parte in cui non prevede un termine, stabilito a pena di decadenza, entro il quale il concessionario della riscossione deve notificare al contribuente la cartella di pagamento.

In conseguenza di tale pronuncia della Corte Costituzionale il Legislatore è intervenuto con l'art. 1, comma 5-bis e 5-ter, D.L. 17 giugno 2005, n. 106, conv. con modif. con L. 31 luglio 2005, n. 156 (cd. «decreto Irap») stabilendo, in sede di conversione del decreto e in attuazione dei principi enunciati dalla Consulta, termini precisi e perentori per la notifica della cartella di pagamento.

PROCEDURA di RISCOSSIONE MEDIANTE RUOLO PRIMA della MODIFICA APPORTATA dal «DECRETO IRAP»

Con le modifiche apportate dalla L. 156/2005 di

conversione del D.L. 106/2005 il Legislatore ha innovato il procedimento di riscossione dei tributi mediante iscrizione a ruolo prevedendo termini pre-scrizionali precisi per la notifica al contribuente della cartella di pagamento la cui decorrenza è stata stabilita non dalla data di consegna del ruolo al concessionario ma dalla data di presentazione della dichiarazione o dalla data in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

Secondo la normativa vigente anteriormente alle modifiche apportate con il «decreto Irap» la procedura di riscossione delle imposte mediante ruolo, disciplinata nel Capo II del D.P.R. 602/1973, si articola in tre distinte fasi:

- la formazione del ruolo e la sua esecutività (art. 12, D.P.R. 602/1973 [CFF @ 7212]);
- la consegna del ruolo al concessionario per il servizio della riscossione (art. 24, D.P.R. 602/1973 [CFF @ 7224]);
- la notifica della cartella di pagamento al contribuente.

La fase della formazione del ruolo è sottoposta a termini perentori previsti a pena di decadenza. L'art. 17, D.P.R. 602/1973 [CFF @ 7217], come modificato dall'art. 6, D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, stabilisce che il ruolo deve essere reso esecutivo a pena di decadenza:

- entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi, per le somme che risultano dovute a seguito della liquidazione della dichiarazione di cui all'art. 36-bis, D.P.R. 600/1973 [CFF @ 6336a];
- entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei

*Il contribuente
non può rimanere
indefinitamente esposto
all'azione esecutiva
del Fisco.*

(*) avvocato e dottore commercialista.

(1) Per il testo della sentenza ed il relativo commento si veda R. Lunelli e A. Missoni, «La riscossione delle somme dovute a seguito del controllo automatico delle dichiarazioni», in questa Rivista, pag. 85.

redditi, per le somme che risultano dovute a seguito del controllo formale di cui all'art. 36-ter, D.P.R. 600/1973 [CFF @ 6336b];

- entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo per le somme dovute in base agli accertamenti effettuati dall'Ufficio.

La fase della consegna del ruolo al concessionario della riscossione regolamentata dall'art. 24, D.P.R. 602/1973 come modificato dall'art. 10, D.Lgs. 46/1999, non fa più riferimento ad alcun specifico termine entro il quale il ruolo deve essere consegnato al concessionario, ma si limita a rinviare alla previsione di specifiche modalità operative che devono essere indicate con decreto del Ministro delle Finanze.

Tali modalità sono contenute nel D.M. 3 settembre 1999, n. 321 [CFF @ 7636a], che, tuttavia, non fissa il termine entro il quale il ruolo deve essere consegnato al concessionario.

La mancata specifica indicazione del termine di consegna del ruolo al concessionario incideva anche sulla terza fase della procedura di riscossione consistente nella notifica della cartella di pagamento al contribuente, dal momento che l'art. 25, D.P.R. 602/1973 [CFF @ 7225] individuava quale *dies a quo* per la decorrenza del termine di notifica della cartella di pagamento il momento della consegna del ruolo al concessionario.

La notificazione della cartella di pagamento al contribuente iscritto a ruolo costituisce l'atto conclusivo ed «esterno» del procedimento di riscossione mediante ruoli, in quanto è il primo atto che viene comunicato al contribuente e che contiene l'intimazione allo stesso di procedere al pagamento della somma iscritta nel ruolo entro il termine di sessanta giorni con l'avvertimento che in caso di mancato pagamento il concessionario procederà all'esecuzione forzata.

La previsione nell'ambito del procedimento di riscossione di un termine per la notifica della cartella di pagamento e la connessa questione circa la natura meramente ordinatoria ovvero perentoria dello stesso ha costituito oggetto di diversi interventi legislativi e di diverse interpretazioni giurisprudenziali, fino alla recente sentenza della Corte Costituzionale ed al conseguente intervento del Legislatore contenuto nel «decreto Irap» in esame.

L'art. 25, D.P.R. 602/1973 nella formulazione risultante dalla riforma del 1999 prevedeva che il concessionario della riscossione dovesse notificare la cartella di pagamento entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo.

Tale termine è stato considerato dalla prevalente

giurisprudenza della Corte di Cassazione (l'unica pronuncia contraria è stata la sentenza n. 7662/1999) come meramente ordinatorio in quanto, secondo l'opinione prevalente, l'unico termine previsto sotto pena di decadenza nell'ambito del procedimento di riscossione è quello indicato dall'art. 17, D.P.R. 602/1973 per l'iscrizione a ruolo, mentre la notifica della cartella di pagamento deve considerarsi soggetta solo al termine prescrizione ordinario di dieci anni.

Questo convincimento è stato seguito anche dal Legislatore, che con il D.Lgs. 193/2001 ha eliminato, con effetto dal 9 giugno 2001, nell'art. 25, D.P.R. 602/1973 qualsiasi riferimento ad un termine di scadenza per la notifica della cartella di pagamento, motivando nella relazione di accompagnamento del provvedimento l'abolizione del termine con la sostanziale inutilità dello stesso.

Questa prospettiva interpretativa è radicalmente mutata dopo l'ordinanza della Corte Costituzionale n. 107 del 26 marzo 2003, che, esaminando il procedimento di riscossione mediante ruolo – a seguito di liquidazione ex art. 36-bis, D.P.R. 600/1973 della dichiarazione – nella disciplina vigente prima della riforma del 1999, ha precisato con riferimento al termine previsto *ratione temporis* dall'art. 25, D.P.R. 602/1973 per la notifica della cartella, che tale termine deve essere interpretato nel senso di escludere la «indefinita soggezione del contribuente all'azione esecutiva del Fisco», ossia quale termine perentorio entro il quale deve essere comunicata al contribuente l'intimazione di pagamento contenuta nella cartella.

In tale ordinanza la Corte Costituzionale ha quindi rigettato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 17, D.P.R. 602/1973 (nel testo anteriore alla riforma del 1999) fornendo, tuttavia, un'interpretazione adeguatrice della normativa in materia di riscossione delle imposte mediante ruolo, che è costituzionalmente legittima se le norme vengono interpretate in senso conforme ai principi costituzionali in modo tale che il contribuente non venga esposto, senza alcun limite temporale, all'azione esecutiva del Fisco.

In tale prospettiva il termine previsto dall'art. 25, D.P.R. 602/1973 deve essere considerato come perentorio perché solo così inteso consente di rispettare inderogabili esigenze di natura costituzionale.

Al principio enunciato dalla Corte Costituzionale si è poi adeguata anche la giurisprudenza della Corte di Cassazione (si veda da ultimo la sentenza n. 19865 dell'11 marzo 2004, depositata il 5 ottobre 2004) che ha affermato il principio secondo il quale la normativa in materia di riscossione mediante ruolo deve essere interpretata nel senso di escludere

che il contribuente possa rimanere esposto, senza la previsione di limiti temporali precisi, all'azione esecutiva del Fisco.

Il mutamento intervenuto nella giurisprudenza, con la chiara presa di posizione della Corte Costituzionale (ordinanze n. 107/2003 e n. 352/2004) e della Corte di Cassazione, ha indotto, infine, il Legislatore a ripristinare con l'art. 1, comma 417, L. 311/2004 (Finanziaria 2005) il termine – previsto espressamente a pena di decadenza – per la notifica della cartella di pagamento, disponendo che «il concessionario notifica la cartella di pagamento, a pena di decadenza, entro l'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo».

La Finanziaria 2005 precisa che la nuova disposizione ha efficacia solo a partire dai ruoli resi esecutivi dal 1° luglio 2005, lasciando, pertanto, scoperto il periodo dal 9 giugno 2001 al 30 giugno 2005, per il quale la legge non prevedeva alcun termine per la notifica della cartella di pagamento.

SENTENZA della CORTE COSTITUZIONALE N. 280/2005

Con la sentenza n. 280 depositata il 15 luglio 2005 la Consulta ha esaminato la questione della legittimità costituzionale dell'art. 25, D.P.R. 602/1973, nel testo vigente dal 9 giugno 2001 al 1° luglio 2005, che non prevedeva alcun termine per la notifica della cartella di pagamento.

Di fronte a tale questione la Corte Costituzionale invece di confermare l'interpretazione adeguatrice enunciata nelle ordinanze sopra citate ha accolto la questione di illegittimità costituzionale dell'art. 25 sviluppando la propria precedente giurisprudenza.

In particolare la Consulta afferma che l'art. 25, D.P.R. 602/1973, come modificato dal D.Lgs. 193/2001 che ha soppresso la previsione del termine di notifica della cartella di pagamento, è costituzionalmente illegittimo in quanto non è consentito dall'art. 24 Cost. lasciare il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del Fisco per un tempo indeterminato e, comunque, anche il termine ordinario di prescrizione deve considerarsi eccessivo e irragionevole ai sensi dell'art. 3 Cost., dal momento che il Legislatore ha previsto rigorosi e più brevi termini di decadenza a carico dell'Amministrazione finanziaria per l'adempimento dell'attività di accertamento ben più complessa di quella consistente nella semplice riscossione dei tributi.

La Corte Costituzionale, peraltro, non si è limitata a dichiarare l'illegittimità costituzionale dell'art. 25, D.P.R. 602/1973 come modificato dall'art. 11, D.Lgs. 193/2001, che ha soppresso il termine stabilito per la notifica della cartella di pagamento, ma ha precisato che anche a seguito della recente modifica apportata dalla Finanziaria per il 2005, che ha stabilito termini decadenziali per la notifica della cartella, permane all'interno della procedura di riscossione una lacuna legislativa, che appare necessario colmare al fine di rendere il procedimento di riscossione compatibile con il principio costituzionalmente garantito per cui il contribuente non può rimanere indefinitamente esposto all'azione esecutiva del Fisco.

Infatti, come rileva la Corte Costituzionale nella citata sentenza, il procedimento di riscossione mediante ruoli si articola in tre fasi (iscrizione a ruolo, consegna del ruolo al concessionario, notifica della cartella di pagamento) distinte ma temporalmente concatenate in quanto discendenti una dall'altra.

La seconda fase del procedimento (la consegna del ruolo al concessionario) è priva di un termine legislativamente determinato. Ciò vanifica lo stesso termine previsto (con la Finanziaria 2005) per la notifica della cartella di pagamento in quanto rende indeterminato il *dies a quo* dal quale dovrebbe iniziare a decorrere il termine per la notifica della cartella.

In sostanza, la Corte ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 25, D.P.R. 602/1973 nella formulazione previgente alla Finanziaria 2005, per la mancata indicazione del termine, denunciando contemporaneamente anche la lacuna legislativa derivante dalla mancata previsione di un termine per la consegna del ruolo al concessionario quale *dies a quo* dal quale decorre il termine di cui all'art. 25, D.P.R. 602/1973.

MODIFICHE APPORTATE dal «DECRETO IRAP»

L'art. 1, comma 5-bis e 5-ter, D.L. 106/2005, conv. con modif. con L. 156/2005 recepisce le indicazioni della Corte Costituzionale modificando il procedimento di riscossione dei tributi mediante ruolo al fine di assicurare al contribuente la previsione di termini certi entro i quali potrà essere notificata dal concessionario della riscossione la cartella di pagamento.

La nuova normativa prevede l'abrogazione dell'art. 17, D.P.R. 602/1973, che nella precedente di-

La Consulta
ha dichiarato
la parziale illegittimità
costituzionale
dell'art. 25,
D.P.R. 602/1973

disciplina stabiliva termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo, e la riscrittura dell'art. 25, D.P.R. 602/1973 che ora prevede che la cartella di pagamento deve essere notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre:

- del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione ex art. 36-bis, D.P.R. 600/1973;
- del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'art. 36-ter, D.P.R. 600/1973;
- del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio.

Il Legislatore precisa espressamente che i medesimi termini trovano applicazione anche in relazione alle cartelle di pagamento aventi per oggetto l'Iva.

Per il recupero delle somme erroneamente rimborsate e dei relativi interessi iscritti a ruolo ai sensi dell'art. 43, D.P.R. 602/1973 [CFF 7243], l'art. 1, comma 5-ter, D.L. 106/2005, conv. con L. 156/2005

prevede che la relativa cartella di pagamento deve essere notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di esecuzione del rimborso o, se più ampio, entro il termine fissato per l'accertamento dall'art. 43, D.P.R. 600/1973 maggiorato di dodici mesi.

Le innovazioni apportate al procedimento di riscossione dal D.L. 106/2005, inserite peraltro, come sottolineato sopra, in sede di conversione dalla L. 156/2005, consentono di individuare a garanzia del contribuente un termine preciso entro il quale deve essere notificata la cartella di pagamento.

In particolare la soppressione dell'art. 17, D.P.R. 602/1973 e l'introduzione del termine decadenziale per la notifica della cartella di pagamento rispondono ai moniti della Corte Costituzionale che aveva soprattutto sottolineato l'inutilità di termini dei quali non si conoscesse il *dies a quo*.

Ora i termini per la notifica decorrono dalla presentazione della dichiarazione (individuata come *dies a quo*); diventa pertanto irrilevante per la tutela del contribuente la trasmissione dei ruoli al concessionario che si riduce ad una questione di mera organizzazione interna.

SistemaFRIZZERA

GUIDA alle
SOCIETÀ COOPERATIVE

Bruno Frizzera, Mario Jannaccone e Carlo Delladio

Le società cooperative sono interessate da grandi cambiamenti normativi. La recente riforma societaria, unita all'introduzione dell'Ires, ha comportato problematiche non completamente risolte. La Guida vuole essere uno strumento operativo per una corretta gestione di questa tipologia societaria, accompagnando il professionista negli adempimenti civilistici (adeguamento degli statuti) e fiscali (trattamento dei ristoranti, per esempio) che ne contraddistinguono la vita, dalla costituzione alla scelta del tipo di cooperativa, agli organi sociali. Particolare rilievo è dato alla tenuta dei libri contabili, alla redazione del bilancio, nonché alle agevolazioni fiscali previste nella disciplina di pressoché tutte le imposte. Il volume, ricco di esempi pratici e tabelle di sintesi, si completa con un pratico CD-Rom allegato che racchiude facsimile e formule di uso corrente.

Pagg. 288 + CD-Rom - € 28,00

Per ulteriori informazioni: tel. 02.4587010

Il Sole
24 ORE

Disponibile anche nelle migliori librerie

SHOPPING24 Disponibile anche sul sito www.shopping24.it