

Non si tratta di norme retroattive ma di principi semplicemente "riattivati"

✍ il commento di Luigi Ferrajoli

I termini di notifica della cartella esattoriale comportano l'applicazione degli stessi e di quelli dettati in via transitoria ai rapporti ancora pendenti, come se l'azione amministrativa tributaria fosse stata regolata dagli stessi *ab initio*. È questo, in estrema sintesi, il contenuto della sentenza della Corte di cassazione n. 26104/05 a seguito dell'intervento della Corte costituzionale con la sentenza 7 luglio 2005 n. 280 e la sua necessaria integrazione grazie al Dlgs 106/2005. Si ricorda, a tal proposito, che i giudici di legittimità hanno fatto proprio il principio espresso dalla Consulta in ordine alla illegittimità costituzionale dell'articolo 25 del Dpr 602/1973, nella parte in cui lasciava assoggettato il contribuente all'azione esecutiva del Fisco per un tempo indeterminato, e la sentenza ha il pregio di aver proseguito l'opera di spostamento del baricentro del rapporto tra il contribuente e il Fisco, applicando al rapporto ancora pendente i nuovi termini inderogabili dettati per le notifiche delle cartelle di pagamento.

ADESIONE AL CONDONO

Notifica della cartella. Il contribuente, a seguito dell'adesione al condono della legge 413/1991 e della corresponsione di un'imposta in misura inferiore rispetto a quella dovuta, si è visto notificare la cartella di pagamento per il recupero della somma residua nel giugno del 1998. Tale ultima cartella è stata dallo stesso impugnata per prescrizione, essendo decorso il termine di cui all'articolo 36-bis del Dpr 600/1973, per nullità del ruolo tardivamente inviato al concessionario e per im-

propria commisurazione degli interessi e delle pene pecuniarie. La Cassazione è giunta all'accoglimento del ricorso ripercorrendo l'articolato quadro normativo che regola la materia, facendo altresì applicazione delle nuove disposizioni recentemente introdotte dal Legislatore su impulso della Corte costituzionale.

DISCIPLINA PREVIGENTE

Incertezze. La notifica della cartella di pagamento, come osservato dalla Suprema corte conformemente alla Consulta, costituisce l'atto finale di un procedimento che segue all'attività dell'amministrazione finanziaria diretta alla liquidazione delle imposte. Tale attività si articola in varie fasi e si conclude, prima della notifica, con la consegna del ruolo esecutivo al concessionario, che deve peraltro essere considerato quale mero atto interno rispetto all'atto conclusivo "esterno" rappresentato dalla notifica della cartella di pagamento da parte del concessionario al contribuente. La notifica, nel suo divenire storico recente, è stata ancorata ad atti diversi e variabili, senza che vi fosse assoluta certezza a riguardo dei termini per la sua realizzazione a cagione dell'ancoraggio di essa ad attività procedurali eterogenee. L'incertezza e la mutevolezza del quadro normativo a detrimento del contribuente ha formato oggetto di ripetuti interventi da parte della giurisprudenza che, a più riprese, ha sollecitato un intervento chiarificatore da parte del Giudice delle leggi.

EVOLUZIONE DEI FATTI

Articolo 25 del Dpr 602/1973. La Consulta, a conclusione di ta-

li tensioni interpretative, ha esaminato la questione dichiarando la illegittimità costituzionale dell'articolo 25 del Dpr 602/1973, come modificato nel 2001, nella parte in cui non prevedeva un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario dovesse notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'articolo 36-bis del Dpr 600/1973. Rilevato che le sarebbe stata però preclusa la possibilità di determinarlo competendo la sua individuazione alla ragionevole discrezionalità del Legislatore ha espressamente invocato un sollecito intervento legislativo con il quale si potesse ragionevolmente colmare la lacuna creata. È stato sottolineato, peraltro, da un lato il carattere estremamente elementare dell'attività di liquidazione in questione e, dall'altro, la necessità di coordinare il prefiggendo termine con la norma - articolo 43, comma 1, del Dpr 600/1973 - che prevede, a pena di decadenza, il termine per la notifica dell'avviso di accertamento e che pertanto impone al contribuente l'obbligo di conservazione della documentazione in base alla quale ha provveduto alla redazione della dichiarazione.

PREVISIONE DI TERMINI CERTI

Il 31 dicembre. Il Legislatore è tempestivamente intervenuto mediante la previsione di termini certi entro i quali potrà essere notificata dal concessionario della riscossione la cartella di pagamento. La nuova disciplina prevede l'abrogazione dell'articolo 17 del Dpr 602/1973, che nella precedente disciplina stabi-

DOCUMENTI

liva termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo, e la riscrittura dell'articolo 25 del Dpr 602/1973, che ora prevede che la cartella di pagamento debba essere notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre rispettivamente:

- del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultino dovute a seguito dell'attività di liquidazione delle imposte ex articolo 36-bis del Dpr 600/1973;
- del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultino dovute a seguito dell'attività di controllo formale di cui all'articolo 36-ter del Dpr 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.

Le innovazioni apportate al procedimento di riscossione consentono dunque di individuare, a garanzia del contribuente, un termine preciso entro il quale deve essere notificata la cartella di pagamento, termine decorrente dalla presentazione della dichiarazione. L'intervento legislativo, tuttavia, non si è esaurito in questa generale previsione volta a regolare d'ora in avanti l'attività dell'amministrazione, ma ha stabilito anche una vera e propria disciplina transitoria.

La disciplina transitoria. Proprio l'analisi della disciplina transitoria è stata di importanza decisiva ai fini della soluzione della questione prospettata alla attenzione della Corte di cassazione. In particolare, la nuova norma di cui all'articolo 36, comma 2, del Dlgs 46/1999 (Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo) prevede che, in deroga all'articolo 25, comma 1, lettera a), del Dpr 602/1973, per le somme che risultino dovute a seguito dell'attività di liquidazione delle dichiarazioni ex articolo 36-bis del Dpr 600/1973, la cartella di pagamento è notificata a pena di decadenza entro il 31 dicembre:

a. del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003;

b. del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001.

La Corte ha quindi osservato che, per le dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003, il Legislatore ha confermato il termine previsto in generale (quattro anni, calcolati da quello successivo alla presentazione della dichiarazione) mentre, per quelle presentate entro il 2001, ha allungato quel termine di un anno (giungendo così a cinque anni). Quindi, le cartelle relative alle dichiarazioni presentate, ad esempio, entro gli anni 2001, 2000, 1999, 1998, 1997 e 1996 e liquidate ex articolo 36-bis devono essere notificate, rispettivamente, entro gli anni 2006, 2005, 2004, 2003, 2002 e 2001.

LA PRONUNCIA

Natura delle regole. Se vi sono giudizi in corso relativi a tali (o anche precedenti) anni di presentazione della dichiarazione, gli stessi andranno quindi regolati sulla base della disciplina transitoria. In tal caso, infatti, a detta della Suprema corte, non si ha a che fare con regole procedurali retroattive poiché l'aver la Corte costituzionale ripristinato, con intervento additivo, il termine di notifica - soppresso nel 2001 - ha nuovamente ristabilito l'esistenza di esso e la necessità da parte del giudice di verificarne la sua osservanza. Il giudice, nei giudizi di sua spettanza, deve verificare, in relazione alla dichiarazione liquidata dall'ufficio tributario, se il termine di notifica, come determinato *per relationem* dal nuovo intervento legislativo di cui alla legge 156/2005, sia stato rispettato, senza che sia possibile recuperare i termini preceden-

temente fissati dal Legislatore che sono stati inesorabilmente stravolti dal meccanismo abrogativo del 2001. Quello che conta, spiega la Corte, è che l'attività esterna dell'amministrazione finanziaria, cioè la notifica al contribuente della cartella di pagamento, sia posta in essere entro un termine inderogabile che il Legislatore ha fissato - sulla base dei paletti fissati dalla Corte costituzionale - nel nuovo testo dell'articolo 25 del Dpr 602/1973 e, per le situazioni pendenti, nel nuovo testo del comma secondo dell'articolo 36 del Dlgs 46/1999. Del tutto privo di rilevanza - essendo letteralmente definito dalla Corte un "reliitto storico" - è invece il comma 2-bis dell'articolo 36 del Dlgs 46/1999 nella parte in cui, in virtù del richiamo operato all'articolo 25 del Dpr 602/1973 nel testo vigente prima del 1° luglio 1999, prevedeva che l'esattore dovesse notificare al contribuente la cartella di pagamento «entro e non oltre il giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo gli è stato consegnato». Afferma al riguardo la Cassazione che tale norma, a seguito del nuovo impianto normativo non ha più alcuna efficacia e che, del resto, se per assurdo se ne volesse ipotizzare ancora una residua, essa andrebbe rigorosamente circoscritta alle dichiarazioni fiscali anteriori al 1998.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Annullamento di qualsiasi pretesa. Come giustamente osservato in dottrina, la pronuncia qui commentata, unitamente alla contestuale sentenza 26105/2005 avente la medesima motivazione, potrà avere prevedibili effetti dirompenti, comportando in pratica l'automatico annullamento di qualsivoglia pretesa tributaria avanzata dall'amministrazione oltre il termine perentorio prescritto per la notifica delle cartelle di pagamento, e ciò tanto per il futuro quanto per i giudizi ancora pendenti. ■