

Illegittima la norma che non prevede tempi certi per la corretta notifica della cartella esattoriale

Corte costituzionale - Sentenza 7-15 luglio 2005 n. 280

(Presidente: Capotosti; Relatore: Contri)

(Pubblicata sulla "Gazzetta Ufficiale" - 1ª serie speciale - del 20 luglio 2005 n. 29)

La notifica della cartella esattoriale al contribuente da parte del concessionario deve avvenire entro un termine certo. La Corte costituzionale ha ravvisato, infatti, l'illegittimità costituzionale dell'articolo 25 del Dpr 602/1973 - come modificato dal Dlgs 193/2001 - nella parte in cui non prevede alcun termine per effettuare la notifica. Questo - spiega la Corte - costituisce una lesione del diritto di difesa sancito e tutelato dall'articolo 24 della Costituzione, permettendo così al concessionario di «procrastinare a tempo indeterminato la notifica» e lasciando di fatto il contribuente nell'infinita soggezione all'azione del Fisco. Prontamente il Parlamento ha recepito le indicazioni della Consulta. Nei giorni scorsi la Camera, in sede di conversione del Dl Irap ha approvato una disposizione che ridefinisce i termini di consegna delle cartelle di pagamento. Sono stati, inoltre, stabiliti, grazie a una norma di carattere transitorio, i termini per la notifica delle cartelle relative alla liquidazione delle dichiarazioni presentate in passato. Il provvedimento è, ora, in attesa dell'approvazione definitiva da parte del Senato. (Già.Pia.)

Sentenza

nei giudizi di legittimità costituzionale dell'art. 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 27 aprile 2001, n. 193 (Disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 26 febbraio 1999, n. 46, e 13 aprile 1999, n. 112, in materia di riordino della disciplina relativa alla riscossione), promossi con tre ordinanze del 16 aprile 2004 della Commissione tributaria provinciale di Latina, iscritte ai nn. 839, 840 e 841 del registro ordinanze 2004 e con due ordinanze della Commissione tributaria provinciale di Rovigo, iscritte ai nn. 991 e 992 del registro ordinanze 2004, pubblicate nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica nn. 44 e 50, prima serie speciale, dell'anno 2004.

Visti gli atti di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri:

udito nella camera di consiglio del 4 maggio 2005 il Giudice relatore Romano Vaccarella

Ritenuto in fatto

1. Con tre distinte ordinanze del 16 aprile 2004, pronunciate nel corso di altrettanti processi tributari - intrapresi da Giuseppe Refini (r.o. n. 839 del 2004), dalla Refini Giuseppe & Figli s.n.c. (r.o. n. 840 del 2004) e da Maria Arcangela Russo (r.o. n. 841 del 2004) contro l'Agenzia delle entrate di Formia e la Banca Monte dei Paschi di Siena, concessionario del servizio per la riscossione dei tributi per la provincia di Latina, per ottenere l'annullamento di cartelle esattoriali notificate per la riscossione di somme liquidate in sede di controllo formale, ex art.

36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), delle dichiarazioni dei redditi relative all'anno d'imposta 1999 - la Commissione tributaria provinciale di Latina ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 27 aprile 2001, n. 193 (Disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 26 febbraio 1999, n. 46, e 13 aprile 1999, n. 112, in materia di riordino della disciplina relativa alla riscossione), per asserito contrasto con gli articoli 3 e 24 della Costituzione.

1.1. In punto di fatto, il giudice *a quo* riferisce che i ricorrenti hanno fondato la richiesta di annullamento sull'irritualità della relata di notifica, sull'omissione della indicazione del responsabile del procedimento, nonché sull'avvenuta decadenza dell'amministrazione dal diritto alla riscossione per aver notificato il ruolo, reso esecutivo il 10 dicembre 2002, ben oltre il termine del 31 dicembre 2002 stabilito dall'art. 17, comma 1, lettera a), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602: termine al quale occorrerebbe fare ormai esclusivo riferimento non esistendo più, a seguito della modifica operata con il d.lgs. n. 193 del 2001, quello in precedenza previsto dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 per la notifica della cartella esattoriale.

Riferisce inoltre il rimettente che i ricorrenti hanno concluso affinché, ove non sia condivisa l'individuazione così prospettata del termine di notifica della cartella, venga sollevata la questione di legittimità dell'art. 17 cit. «nella parte in cui, prevedendo solo il termine per la

dichiarazione di esecutività, non prevede anche il termine per la notificazione della cartella di pagamento», ritenuto necessario anche dalla ordinanza n. 107 del 2003 di questa Corte onde evitare l'infinita soggezione del contribuente all'azione del fisco.

Il rimettente inoltre riferisce che, nel costituirsi in giudizio, l'Ufficio desume, dalla soppressione del termine previsto dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, l'arbitrarietà di ogni tentativo di identificare il limite temporale ultimo di notifica della cartella esattoriale con termini diversi da quello ordinario di prescrizione di cui all'art. 2946 cod. civ. e, segnatamente, con quello previsto, per un diverso adempimento, dall'art. 17 del d.P.R. n. 602 del 1973.

Il giudice *a quo*, infine, riferisce che si è costituita anche la concessionaria del servizio di riscossione dei tributi della provincia di Latina, Banca Monte dei Paschi di Siena s.p.a., la quale ha chiesto il rigetto del ricorso perché inammissibile per carenza di legittimazione passiva del concessionario e, comunque, infondato.

1.2. La Commissione tributaria rimettente - premessa l'infondatezza delle eccezioni sollevate dai ricorrenti in ordine alla pretesa irritualità della relata di notifica - osserva che l'art. 59-bis del decreto-legislativo 13 aprile 1999, n. 112 (Riordino del servizio nazionale della riscossione, in attuazione della delega prevista dalla legge 28 settembre 1998, n. 337), prevede termini per la notificazione della cartella di pagamento la cui violazione determina la mera perdita del diritto del concessionario al scarico per inesigibilità, ma nulla dispone relativamente al diritto del contribuente a vedersi notificata la cartella di pagamento entro un termine decadenziale, in modo da evitare l'infinita sua soggezione all'azione del fisco. Infatti, se da un lato la decadenza dell'esercizio della riscossione è collegata esclusivamente al momento in cui il ruolo viene sottoscritto e, per ciò stesso, reso esecutivo, per altro verso l'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera b), del d.lgs. n. 193 del 2001 (in vigore dal 9 giugno 2001), non contiene più il termine di notifica della cartella di pagamento in precedenza fissato nell'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo, neppure potendosi richiamare, a tale fine, il termine posto dall'art. 17 del d.P.R. n. 602 del 1973 il quale, come stabilito dalla Corte di cassazione, riguarda la sola fase di organizzazione della riscossione e non anche quella di esecuzione della riscossione.

Il rimettente - ritenuto, pertanto, che allo stato il concessionario soggiace, quanto all'attività di notifica della cartella, esclusivamente al termine decennale di prescri-

zione ordinaria stabilito dall'art. 2946 cod. civ. - osserva come la soppressione del termine già previsto dall'art. 25 cit., qualificato perentorio da questa Corte (ordinanza n. 107 del 2003), esponga tale norma a censure di illegittimità costituzionale, per violazione del diritto di difesa tutelato dall'art. 24 Cost., in ragione della eccessiva ed indeterminata soggezione del contribuente all'azione del fisco nonché del principio di contribuzione di cui all'art. 53 Cost. «dato che tale capacità non può presumersi cristallizzata nel tempo indeterminato».

La Commissione tributaria provinciale di Latina, rileva, inoltre, che l'applicazione alla notifica della cartella di pagamento del termine di prescrizione decennale contrasterebbe con la circostanza che «il legislatore ha fissato al concessionario un termine più breve per il scarico per inesigibilità e quindi non si vede come possa notificare la cartella nel termine decennale»; d'altra parte, alla notifica della cartella non è applicabile neppure il termine di cinque mesi dalla consegna dei ruoli previsto, dall'art. 19 del d.lgs. n. 112 del 1999, ai fini del scarico per inesigibilità per le quote iscritte a ruolo dal concessionario, riguardando esso esclusivamente i rapporti interni tra l'amministrazione finanziaria ed il concessionario e non condizionando invece la notificabilità della cartella al contribuente anche a termine scaduto.

Per il giudice *a quo* «l'assenza di univocità nell'individuazione del predetto termine fa sì che ogni giudice può ritenere applicabile uno qualsiasi dei detti termini per cui mancherebbe una data certa per il contribuente ai fini dell'esercizio del diritto di difesa, così rendendo il termine indefinito e come tale suscettibile di compromettere non solo la certezza del diritto ma anche la parità di trattamento», con conseguente irragionevolezza della disposizione di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973.

Tale norma, conclude la Commissione tributaria di Latina, se applicata nelle controversie devolute alla sua cognizione, comporterebbe il rigetto dei ricorsi per essere state le cartelle notificate entro il termine decennale dell'art. 2946 cod. civ.; termine, tuttavia, del tutto «irragionevole», «contraddittorio con le precedenti statuizioni» della Corte costituzionale e, comunque, eccessivamente lungo, con la conseguenza di rendere «inevitabilmente inefficace ogni strumento difensivo atteso che i documenti contabili dovrebbero essere conservati per un tempo indeterminato».

1.3. È intervenuto in tutti i giudizi, a mezzo dell'Avvocatura generale dello Stato, il Presidente del Consiglio dei ministri il quale, nel concludere per la declaratoria

RILEVANO I GIUDICI
CHE IL TESTO RIFORMATO
DEL DPR 602/1973
NULLA DISPONE
RELATIVAMENTE AL DIRITTO
DEL CONTRIBUENTE
A VEDERSI NOTIFICATA
LA CARTELLA DI PAGAMENTO
ENTRO UN TERMINE
DECADENZIALE

di inammissibilità e, comunque, di manifesta infondatezza della questione, ha osservato che il giudice rimettente non ha assolto al doveroso tentativo di ricercare un'interpretazione adeguatrice del testo di legge denunciato, laddove è ben possibile individuare precisi termini che definiscono l'attività dell'Ufficio e del concessionario, vuoi per la consegna del ruolo al concessionario (art. 24 del d.P.R. n. 602 del 1973), vuoi per la notificazione della cartella di pagamento al contribuente, da eseguirsi, secondo il disposto dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, entro il giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo è stato consegnato al concessionario.

2. Con due ordinanze di identico tenore del 29 gennaio e del 5 febbraio 2005, pronunciate nel corso di altrettanti giudizi - intrapresi da Ponzetto Lino (r.o. n. 991 del 2004) e da Ferro Vittorio (r.o. n. 992 del 2004) contro l'Agenzia delle entrate di Adria e la GE.RI.CO s.p.a., concessionario del servizio per la riscossione dei tributi, per ottenere l'annullamento di cartelle esattoriali notificate, rispettivamente, il 15 marzo, il 17 aprile ed il 13 maggio 2003 per la riscossione di somme liquidate, in sede di controllo formale, ex art. 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, delle dichiarazioni dei redditi, a titolo di Irpef, sanzioni pecuniarie ed interessi relativamente all'anno di imposta 1998 (in entrambi i giudizi) ed a titolo di Irpef, sanzioni ed interessi relativamente all'anno di imposta 1996 (nel solo giudizio intrapreso da Ferro Vittorio) - la Commissione tributaria provinciale di Rovigo ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera b), del d.lgs. 27 aprile 2001, n. 193, per asserito contrasto con l'articolo 24 della Costituzione.

2.1. Il giudice rimettente riferisce, in punto di fatto, che i ricorsi sono fondati sui seguenti motivi: a) avvenuta decadenza, con riguardo all'imposta relativa al 1998, dal termine del 31 dicembre 2000 fissato dall'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 per l'iscrizione a ruolo e da quello che, per la notifica della cartella, l'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, secondo l'interpretazione datane dall'ordinanza n. 107 del 2003 di questa Corte e dalla sentenza 19 luglio 1999, n. 7662 della Corte di cassazione, fa coincidere con il termine previsto per l'esecutività dei ruoli; b) nullità della cartella perché priva dell'indicazione del soggetto responsabile del procedimento nonché della sottoscrizione; c) carenza di motivazione, in violazione dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), che richiama l'art. 4 della legge 7 agosto 1990, n. 241 (Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi), e dell'art. 24 della Costituzione.

Il giudice *a quo* riferisce inoltre che si è costituita in entrambi i giudizi l'Agenzia delle entrate di Adria con-

trodeducendo: a) che il termine di decadenza per l'iscrizione a ruolo è fissato, per il caso in questione, alla data del 31 dicembre 2001 e non al 31 dicembre 2000 come sostenuto dai ricorrenti; b) che la cartella esattoriale è, seppur sinteticamente, motivata con completezza; c) che, pur sussistendo sul punto la propria carenza di legittimazione passiva, non poteva esimersi dal rilevare come il testo dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, emendato dall'art. 1, comma 1, lettera b), del d.lgs. n. 193 del 2001, non preveda più alcun termine per la notifica della cartella di pagamento.

Ha infine riferito la rimettente che si è costituita in entrambi i giudizi anche la GE.RI.CO s.p.a. la quale ha eccepito: a) la propria carenza di legittimazione in ordine alla fase relativa all'iscrizione a ruolo; b) che nessun termine è previsto dall'ordinamento per la notifica della cartella di pagamento e che è da escludersi che tale incumbente debba essere posto in essere entro il termine di iscrizione a ruolo trattandosi di attività del tutto distinte; c) che la mancata sottoscrizione della cartella di pagamento non comporta la nullità dell'atto (nella specie conforme al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze di cui invocava la chiamata in causa), privo di natura amministrativa e che, comunque, l'autografia della sottoscrizione non è requisito previsto in via generale neppure per gli atti amministrativi; d) che la mancata indicazione del responsabile del procedimento non è sanzionata di nullità dalla legge; e) che, con riguardo alla contestata carenza di motivazione, la deducente dichiarava di essersi limitata a redigere il ruolo, quale agente della riscossione, secondo le disposizioni ministeriali.

2.2. Il giudice *a quo*, rilevato che l'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 - il quale, inizialmente, stabiliva il termine ultimo per la notifica della cartella esattoriale nel quinto giorno del mese successivo a quello di consegna dei ruoli all'esattore, poi corretto, a seguito della modifica operata dall'art. 11 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46 (Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'art. 1 della legge 28 settembre 1998, n. 337), nell'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo all'esattore - nella formulazione risultante dalla modifica recata dall'art. 1, comma 1, lettera b), del d.lgs. n. 193 del 2001 non prevede più alcun termine per tale incumbente e che non è possibile ricavare esegeticamente un appropriato limite temporale né dall'art. 17 del d.P.R. n. 602 del 1973, che regola l'iscrizione a ruolo, quale attività cui rimane estraneo il concessionario del servizio per la riscossione dei tributi, né da altre disposizioni normative, osserva come tale norma si ponga in irrimediabile contrasto con il diritto di difesa sancito dall'art. 24 della Costituzione. Essa infatti, ad avviso del rimettente, determinerebbe quella indefinita soggezione del contribuente all'azione esecutiva del fisco che la Corte costituzionale (ordinanza n. 107 del 2003) e la Corte di cassazione (senten-

za n. 10 del 2004) avevano evitato solo interpretando come perentorio il termine previsto dal previgente testo dell'art. 25 citato.

Considerato in diritto

1. Le Commissioni tributarie provinciali di Latina e di Rovigo dubitano, in riferimento all'articolo 24 (e, la prima, anche in riferimento all'articolo 3) della Costituzione, della legittimità costituzionale dell'articolo 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, recante (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera b), del d.lgs. 27 aprile 2001, n. 193 (Disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 26 febbraio 1999, n. 46, e 13 aprile 1999, n. 112, in materia di riordino della disciplina relativa alla riscossione), nella parte in cui non fissa un termine decadenziale per la notifica al contribuente della cartella recante il ruolo derivante dalla liquidazione, ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi, così compromettendo «il diritto del contribuente all'effettiva conoscenza dell'iscrizione a ruolo, procrastinandola a tempo indeterminato e ledendo, in tal modo, il diritto di difesa del contribuente».

2. I giudizi, in quanto pongono sostanzialmente la medesima questione, devono essere riuniti.

3. La questione è fondata.

3.1. La norma censurata disciplina, con la notifica della cartella di pagamento al contribuente, l'atto finale di un procedimento che prende le mosse, a seguito della presentazione della dichiarazione, da un'attività dell'amministrazione finanziaria diretta, «avvalendosi di procedure automatizzate», alla «liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta».

L'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, che analiticamente disciplina tale attività - da svolgersi «sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria» - prevedeva (art. 1 del d.P.R. 27 settembre 1979, n. 506) che essa si concludesse entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione: per le dichiarazioni presentate a decorrere dal 1° gennaio 1999, alla liquidazione l'Amministrazione procede «entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo» (d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241). Tale termine non ha carattere perentorio non essendo fissato a pena di decadenza (art. 28 della legge n. 449 del 1997).

L'art. 17 del d.P.R. n. 602 del 1973 disciplina l'iscrizione a ruolo delle imposte così liquidate: fino al d.lgs. n. 46 del 1999, era previsto che l'iscrizione in ruoli e la loro consegna all'Intendente di finanza avvenissero, a pena di decadenza, entro il termine di cui all'art. 43, comma primo, del d.P.R. n. 600 del 1973 (e cioè, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione); successivamente, è stato invece previsto che le somme dovute, a seguito di liquidazione ex art. 36-bis, sono iscritte nei ruoli resi esecutivi, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (art. 6 del d.lgs. n. 46 del 1999).

L'atto successivo di tale procedimento - la consegna del ruolo esecutivo (*olim*, all'esattore, ora) al concessionario - è disciplinato dall'art. 24 del d.P.R. n. 602 del 1973, a tenore del quale, in un primo tempo, la consegna del ruolo doveva avvenire almeno 30 giorni prima della scadenza della prima rata, quindi (art. 13 del d.P.R. 28 novembre 1980, n. 787) almeno 90

giorni prima della scadenza dell'unica rata, infine (d.lgs. n. 46 del 1999, art. 10) «secondo le modalità indicate con decreto del Ministero delle finanze, di concerto con il Ministero del tesoro e del bilancio e della programmazione economica». Il d.m. 3 settembre 1999, n. 321, che tali «modalità» disciplina, tace sul termine di consegna del ruolo al concessionario.

L'atto conclusivo ed «esterno» del procedimento fin qui descritto - la notifica della cartella di pagamento da parte del concessionario al contribuente - è disciplinato dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, il quale originariamente prevedeva che la no-

tifica avvenisse non oltre il giorno cinque del mese successivo alla scadenza della prima rata successiva alla consegna dei ruoli all'esattore (d.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920); quindi, entro il giorno cinque del mese successivo a quello della consegna del ruolo all'esattore (d.P.R. n. 787 del 1980); successivamente, entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo (d.lgs. n. 46 del 1999); infine il d.lgs. n. 193 del 2001 - emesso utilizzando il potere «correttivo» previsto dalla legge-delega 28 settembre 1998, n. 337, in base alla quale era stato emanato il d.lgs. n. 46 del 1999 - ha soppresso nell'art. 25 le parole «entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo» e, pertanto, l'art. 25 (fino alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, non rilevante nel presente giudizio) recitava: «il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede».

Il complesso quadro normativo deve essere completato

LA NOTIFICA,
PRIMA DELL'INTERVENTO
LEGISLATIVO DEL 2001,
DOVEVA AVVENIRE
NON OLTRE IL GIORNO CINQUE
DEL MESE SEGUENTE
ALLA SCADENZA
DELLA PRIMA RATA
SUCCESSIVA ALLA CONSEGNA
DEI RUOLI ALL'ESATTORE

ricordando che il d.l. 31 maggio 1994, n. 330, ha previsto l'obbligo del contribuente di conservare i documenti allegati alla dichiarazione per un tempo coincidente con il termine, previsto dall'art. 43, comma primo, del d.P.R. n. 600 del 1973, per la notifica degli avvisi di accertamento: termine inizialmente pari al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione e, a seguito del d.lgs n. 241 del 1997, pari al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

3.2. Questa Corte è stata investita della questione di legittimità costituzionale del descritto procedimento - assumendo che esso fosse consegnato in modo da lasciare il contribuente troppo a lungo esposto alla pretesa del fisco per l'assenza di un termine perentorio entro il quale dovesse avvenire la notifica della cartella di pagamento - in un'ipotesi in cui, *ratione temporis*: a) la liquidazione ex art. 36-bis doveva avvenire entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione; b) l'iscrizione nei ruoli e la consegna all'Intendente doveva, ex art. 17 del d.P.R. n. 602 del 1973, avvenire nel termine di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, e cioè entro il 31 dicembre del quinto anno successivo alla presentazione della dichiarazione; c) la consegna del ruolo all'esattore doveva avvenire, ex art. 24 cit., almeno novanta giorni prima della scadenza della rata; d) la notifica della cartella doveva avvenire, ex art. 25 cit., «non oltre il giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo è stato consegnato» all'esattore.

In quella occasione questa Corte, rilevato che il tenore letterale dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 ben si prestava ad essere inteso nel senso che il termine da esso previsto fosse perentorio, ha osservato che tale interpretazione, peraltro non ignota alla giurisprudenza di legittimità, era tale da escludere che il contribuente fosse indefinitamente esposto all'azione esecutiva del fisco: dal che la manifesta inammissibilità della questione per non avere il giudice rimettente compiuto il doveroso tentativo di ricercare un'interpretazione adeguatrice prima di proporre l'incidente di costituzionalità (ordinanza n. 107 del 2003).

3.3. Successivamente, la questione di legittimità del descritto procedimento - anche stavolta per assenza del termine decadenziale finale - è stata riproposta a questa Corte in due ipotesi nelle quali, *ratione temporis*, l'attività di liquidazione doveva esaurirsi entro il 31 dicembre dell'anno successivo alla presentazione della dichiarazione e quella di formazione e consegna dei ruoli entro il 31 dicembre del quinto anno successivo: ipotesi nelle quali, a seguito delle modifiche legislative intervenute nel 1999 e nel 2001, non emergeva dalle ordinanze di rimessione se la censura investiva il (presunto) carattere ordinatorio del termine previsto dall'art. 25 (*ante* modifica del 2001), ovvero la soppressione del termine operata nel 2001, ovvero ancora la soppressione del termine in precedenza previsto dall'art. 24 quale indispensabile

diebus a quo del termine (finché ivi previsto) dell'art. 25. Nel dichiarare manifestamente inammissibili le questioni così sollevate, questa Corte (ordinanza n. 352 del 2004) ha ribadito «che è conforme a Costituzione, e va dall'interprete ricercata, soltanto una ricostruzione del sistema che non lasci il contribuente esposto, senza limiti temporali, all'azione esecutiva del fisco» ed ha osservato che l'esigenza, pur costituzionalmente inderogabile, di rinvenire un termine decadenziale non poteva essere soddisfatta interpretando il termine fissato dall'art. 17 del d.P.R. n. 602 del 1973 (all'epoca, attraverso il richiamo dell'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973) per attività interne all'amministrazione (formazione e consegna dei ruoli all'Intendente) come comprensivo anche delle successive attività previste dagli artt. 24 (consegna al concessionario) e 25 (notifica della cartella al contribuente) del medesimo d.P.R. n. 602 del 1973.

4. I giudici rimettenti denunciano, come contrastante con il precetto di cui all'art. 24 Cost. (e la Commissione tributaria di Rovigo anche con l'art. 3 Cost.), l'art. 25 del d.P.R. n. 602 come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera b), del d.lgs. 27 aprile 2001, n. 193: modifica consistita, si è detto (sub 2.1.), nella pura e semplice soppressione delle parole attraverso le quali era fissato per la notifica della cartella di pagamento un termine che questa Corte (ordinanza n. 107 del 2003) e la giurisprudenza di legittimità avevano qualificato, perché solo così inteso soddisfaceva inderogabili esigenze costituzionali, come di decadenza.

Nel ribadire tale principio, riaffermato nella ordinanza n. 352 del 2004, questa Corte non può che trarne la conseguenza della illegittimità costituzionale dell'art. 25, come modificato dal citato d.lgs. n. 193 del 2001, non essendo consentito, dall'art. 24 Cost., lasciare il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione, certamente eccessivo e irragionevole. Irragionevolezza - come più ampiamente si dirà sub 4.2. - che discende dal peculiare trattamento che verrebbe riservato, con la soggezione al termine prescrizione ordinario, proprio all'ipotesi nella quale l'Amministrazione (*lato sensu* intesa), sempre soggetta a rigorosi termini di decadenza per attività ben più complesse, è chiamata a compiere una elementare operazione di verifica (non a caso definita dalla legge meramente) formale.

4.1. Questa Corte non può esimersi dal precisare che la dichiarazione di incostituzionalità colpisce certamente la soppressione, operata dal d.lgs. "correttivo" n. 193 del 2001, del termine olim previsto dall'art. 25, ma non sarebbe mancata - come si era già avvertito con l'ordinanza n. 352 del 2004 - anche se non fosse intervenuta tale "correzione" della norma.

Ed infatti, come emerge dalla sommaria descrizione delle disposizioni che si sono succedute nel disciplinare il procedimento di riscossione delle imposte liquidate ex art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, l'atto finale ed

«esterno» del procedimento stesso (la notifica della cartella) è sempre stato legato ad un atto precedente (consegna dei ruoli all'esattore) a sua volta legato ad atti preesistenti: e poiché questa concatenazione di atti era scandita da termini, a partire da ciascuno dei quali decorreva il successivo, ne derivava - per quanto generosi, rispetto all'elementare attività demandata all'Amministrazione, fossero quei termini - certezza relativamente al termine ultimo entro il quale il contribuente doveva venire a conoscenza della pretesa del fisco.

Il d.lgs. n. 46 del 1999, se ha reso autonomo (art. 6) il termine per l'iscrizione nei ruoli esecutivi delle imposte liquidate ex art. 36-bis fissandolo nel 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (in precedenza, per il richiamo dell'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, del quinto e poi del quarto anno successivo), ha interrotto la sequenza temporale rimandando ad un decreto ministeriale (muto sul punto) la fissazione del termine per la consegna dei ruoli al concessionario (art. 10): sicché, pur dovendo dichiarare manifestamente inammissibili le questioni allora sollevate, questa Corte non aveva mancato di segnalare il problema che si creava con «la nuova formulazione dell'art. 24 nella parte in cui, sopprimendo il termine dal quale decorre quello previsto dall'art. 25, vanifica anche quest'ultimo con il rendere indeterminato il *dies a quo*» (ordinanza n. 352 del 2004).

Né può dirsi che sia sostanzialmente mutata la situazione a seguito della modifica - operata dall'art. 1, comma 417, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 - dell'art. 25, il quale ora prevede 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»: essendo evidente che, in assenza di un termine certo fissato per la consegna del ruolo, è totalmente inefficace il termine decadenziale privo di un *dies a quo*.

4.2. La descritta situazione normativa impone a questa Corte, essendo rimasto senza seguito quanto rilevato nelle richiamate ordinanze n. 107 del 2003 e n. 352 del 2004, di dichiarare incostituzionale, per il rispetto del principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato, l'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, come modificato dal d.lgs. n. 193 del 2001, nella parte in cui non prevede per la notifica al contribuente della cartella di pagamento un termine, fissato a pena di decadenza, e per il quale, pertanto, sia stabilito il *dies a quo*.

È del tutto ovvio, infatti, che a questa Corte è preclusa la possibilità di determinare essa tale termine, competendo la sua individuazione alla ragionevole discrezionalità del legislatore, così come le è precluso, dalla struttura

del procedimento, di individuare in taluno di quelli già previsti dalla legge - ma per attività «interne» all'Amministrazione - un termine che possa disciplinare anche la (successiva) notifica della cartella di pagamento al contribuente.

Il presente giudizio, pertanto, deve essere definito con una pronuncia di illegittimità costituzionale che rende indispensabile un sollecito intervento legislativo con il quale si colmi ragionevolmente la lacuna che si va a creare. Ma questa Corte non può esimersi dal rilevare che la ragionevolezza del termine che verrà stabilito dal legislatore, ferma la sua natura decadenziale, discenderà dalla adeguata considerazione del carattere estremamente elementare (tanto da richiedere «procedure automatizzate») dell'attività di liquidazione ex art. 36-bis e della successiva attività di iscrizione nei ruoli: attività che la vigente disciplina prevede si esauriscano entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (laddove, significativamente, la più complessa attività prevista dall'art. 36-ter deve esaurirsi


entro il 31 dicembre del terzo anno successivo alla presentazione). Così come, nel fissare il termine la cui mancanza qui si dichiara incostituzionale, il legislatore non potrà non considerare che il vigente art. 43, comma primo, del d.P.R. n. 600 del 1973 prevede che l'avviso di accertamento - quale atto conclusivo di un ben più complesso procedimento - sia notificato a pena di decadenza entro il 31 dicembre del quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione, e che solo entro tale limite temporale il contribuente è obbligato a conservare la documentazione sulla base della quale ha redatto la dichiarazione.

Per questi motivi la Corte costituzionale

*riuniti i giudizi,
dichiara l'illegittimità costituzionale dell'articolo 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come modificato dal decreto legislativo 27 aprile 2001, n. 193 (Disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 26 febbraio 1999, n. 46, e 13 aprile 1999, n. 112, in materia di riordino della disciplina relativa alla riscossione), nella parte in cui non prevede un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario deve notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi).*

PRONTAMENTE ACCOLTA
DAL PARLAMENTO
L'AFFERMAZIONE
DI ILLEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE
CHE HA RESO INDISPENSABILE
UN SOLLECITO INTERVENTO
DEL LEGISLATORE
CON IL QUALE COLMARE
RAGIONEVOLEMENTE
LA "LACUNA" CREATA

Una pronuncia che tutela il contribuente dall'azione esecutiva del Fisco

 il commento di Luigi Ferrajoli

La Corte costituzionale con sentenza 7 luglio 2005 n. 280, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo 25 del Dpr 602/1973, come modificato dal Dlgs 193/2001 (nel testo in vigore 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. La necessità che un termine per la notifica della cartella di pagamento sia stabilito a pena dei decadenza trova conferma, secondo la pronuncia della Consulta, nell'esigenza di rispettare i principi costituzionali di ragionevolezza e di tutela del diritto di difesa, da cui deriva conseguenza della illegittimità costituzionale della normativa sulla riscossione mediante ruoli nella parte in cui espone il contribuente, senza la previsione di determinati limiti temporali, all'azione esecutiva del Fisco.

LA RISCOSSIONE MEDIANTE RUOLO

Il Dpr 602/1973 - La procedura di riscossione delle imposte mediante ruolo è disciplinata nel capo II del Dpr 602/1973 e si articola sostanzialmente in tre distinte fasi fra di loro strettamente connesse e discendenti, anche nella previsione dei termini di compimento dei singoli atti, l'una dall'altra:

- la formazione del ruolo e la sua esecutività;
- la consegna del ruolo al concessionario per il servizio della riscossione;

- la notifica della cartella di pagamento al contribuente.

Nella disciplina vigente, così come risultante dalla riforma della riscossione attuata con il Dlgs 26 febbraio 1999 n. 46, la fase della formazione del ruolo è sottoposta a termini perentori previsti a pena di decadenza. L'articolo 17 del Dpr 602/1973, come modificato dall'articolo 6 del Dlgs 46/1999, dispone, infatti, 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'articolo 36-bis del Dpr 600/1973;
- entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi, per le somme che risultano dovute a seguito del controllo formale di cui all'articolo 36-ter del Dpr 602/1973;
- 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 è regolamentata dall'articolo 24 del Dpr 602/1973, che, così come modificato dall'articolo 10 del Dlgs 46/1999, non fa riferimento ad alcuno specifico termine entro il quale il ruolo deve essere consegnato al concessionario ma si limita a rinviare alla disciplina dettata da un decreto del ministero delle Finanze (Dm 3 set-

tembre 1999 n. 321), che, tuttavia, non fissa il termine entro il quale il ruolo deve essere consegnato 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. La previsione di un termine per la notifica della cartella di pagamento ha formato oggetto di diversi interventi legislativi e di contrastanti interpretazioni giurisprudenziali. L'articolo 25 del Dpr 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.

LA NATURA ORDINATORIA DEL TERMINE

Il Dlgs 193/2001 - Il convincimento della giurisprudenza circa la natura meramente ordinatoria di tale termine è stato, successivamente, fatto proprio anche dal Legislatore, che con il Dlgs 193/2001 ha eliminato, con effetto dal 9 giugno 2001, nell'articolo 25 del Dpr 602/1973 qualsiasi riferimento a un termine di scadenza per la notifica della cartella di pagamento. Tale impostazione è totalmente mutata dopo l'ordinanza della Corte costituzionale 26 marzo 2003 n. 107, nella quale la Consulta ha stabilito, pronunciandosi sul termine previsto dall'articolo 25 del Dpr 602/1973 (nel testo vigente prima della riforma del 1999), per la notifica della cartella che tale termine deve essere inte-

so quale termine perentorio in modo tale da escludere la indefinita soggezione del contribuente all'azione esecutiva del Fisco. Il mutamento intervenuto nella giurisprudenza costituzionale, cui si è adeguata anche la Corte di cassazione (si veda la sentenza della Corte di cassazione 11 marzo 2004-5 ottobre 2004 n. 19865) ha indotto, infine, il Legislatore a ripristinare con l'articolo 1, comma 417, della Finanziaria 2005 il termine - previsto espressamente a pena di decadenza - per la notifica della cartella di pagamento, disponendo che il concessionario debba notificare la cartella di pagamento 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 1° luglio 2005, per il quale la legge non prevedeva alcun termine per la notifica della cartella di pagamento.

IL FATTO

I tempi per la notifica della cartella - Con la sentenza n. 280/05 la Consulta ha esaminato la questione della legittimità costituzionale dell'articolo 25 del Dpr 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 e ne ha affermato l'illegittimità costituzionale, ribadendo alcuni fondamentali principi e cioè che, da un lato, il contribuente non può rimanere indefinitamente esposto all'azione esecutiva del Fisco e dall'altro, il termine di prescrizione ordinario per il compimento di attività dell'amministrazione è improprio e irragionevole. La Corte costituzionale, peraltro, non si è limitata a dichiarare l'illegittimità costituzionale del-

l'articolo 25 del Dpr 602/1973 come modificato dall'articolo 11 del Dlgs 193/2001, ma ha anche precisato che, nonostante la 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 con un intervento legislativo. Infatti, nella disciplina attuale del procedimento di riscossione mediante ruoli la seconda fase del procedimento (la consegna del ruolo al concessionario) è priva di un termine legislativamente determinato. Ciò vanifica lo stesso ter-

IN QUESTI GIORNI,
LA CAMERA
HA INTRODOTTO
NELLA CONVERSIONE
DEL DECRETO LEGGE IRAP
UNA DISPOSIZIONE
CHE RECEPISCE
LE INDICAZIONI SUGGERITE
DALLA CONSULTA
SUI TERMINI DI NOTIFICA

mine 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. La Corte costituzionale, pertanto, con la sentenza in esame, non solo, dichiara l'incostituzionalità dell'articolo 25 per la mancata indicazione del termine, ma denuncia 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'articolo 25. Questa lacuna dovrà essere rapidamente colmata dal Legislatore

che dovrà intervenire fissando un termine preciso, a pena di decadenza, per la consegna del ruolo al concessionario.

LE PROSPETTIVE

L'intervento del Legislatore - In attesa dell'intervento del Legislatore, che definisca secondo i criteri di ragionevolezza indicati dalla Corte costituzionale il termine anzidetto, la valutazione degli effetti della sentenza della Consulta deve tenere conto del fatto che i ruoli interessati dalla pronuncia sono quelli resi esecutivi nel periodo di tempo che va dall'entrata in vigore del Dlgs 193/2001 (9 giugno 2001) al momento di efficacia dell'articolo 1, comma 417, della Finanziaria 2005 (1° luglio 2005) e dell'efficacia retroattiva delle sentenze di incostituzionalità, che incidono sui rapporti ancora pendenti alla data di pubblicazione della sentenza con esclusione solo dei rapporti divenuti definitivi. Conseguentemente i soggetti che avessero già impugnato cartelle di pagamento per i motivi oggi accolti dalla Corte, coloro per i quali pendono i termini di impugnazione ovvero coloro ai quali saranno notificate nei prossimi giorni cartelle di pagamento potranno agire di fronte al giudice tributario per far valere i vizi che attengono alla consegna del ruolo e alla notifica della cartella di pagamento. Al riguardo è necessario ricordare il recente indirizzo interpretativo adottato dalla Cassazione (sentenza 19865/04), che, in tema di individuazione del termine di consegna del ruolo al concessionario (in mancanza di qualsiasi indicazione legislativa), lo ha ravvisato in quello indicato nell'articolo 17, comma 1, del Dpr 602/1972 (nel testo vigente alla riforma del 1999) e cioè nel termine quinquennale indicato dall'articolo 43 del Dpr 601/1973 in quanto «molto ampio e quindi già di per se stesso al limite della ragionevolezza costituzionale». ■