

## La sentenza della Corte Costituzionale n. 280/2005 e suoi effetti conseguenti

di *Eduardo Maria Piccirilli*(1)

### 1. INTRODUZIONE

L'art. 25 del D.P.R. 602/73 è stato più volte oggetto di attenzione sia da parte del legislatore che della giurisprudenza perché si è sempre avvertito la necessità di stabilire un termine perentorio per la notifica della cartella di pagamento.

Fino a luglio del 2005 le norme hanno dato importanza più all'iscrizione a ruolo del credito, atto puramente interno all'Amministrazione finanziaria, che alla notifica della cartella al debitore, attività esterna all'Amministrazione finanziaria.

L'art. 17 del D.P.R. 602/73(2) prevedeva l'istituto della decadenza ("Le somme dovute dai contribuenti sono iscritte in ruoli resi esecutivi a pena di decadenza:...") solo nel caso in cui l'attività interna dell'Amministrazione finanziaria veniva posta in essere in ritardo rispetto alle scadenze, lasciando decorrere la decadenza dal momento nel quale la pretesa veniva portata a conoscenza del debitore, sottoponendolo, quindi, all'istituto della prescrizione ordinaria decennale.

"Questa anomalia tributaria ha consentito che l'Amministrazione, una volta evitata la decadenza per avere iscritto a ruolo il suo credito entro un certo termine, vedeva consolidata la sua posizione creditoria che restava esposta solo ad una eventuale prescrizione decennale decorrente dalla iscrizione a ruolo"(3).

Il termine di notifica della cartella di pagamento oltre ad essere una regola fondamentale per il nostro sistema giuridico che è improntato sulla certezza del diritto, dovrebbe essere anche una regola di un gioco che vede contrapposto il contribuente da un lato e l'Amministrazione finanziaria dall'altro (latu sensu intesa).

L'art. 25 oggetto di commento, come si diceva in precedenza, ha subito diverse modifiche da parte del legislatore che ne hanno rappresentato una situazione assai complessa:

prima del decreto legislativo 46/99 l'esattore, non oltre il giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo gli è stato consegnato, doveva notificare la cartella di pagamento al contribuente;

in seguito all'entrata in vigore dell'art. 11 del decreto legislativo 46 del 1999, il concessionario doveva notificare la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo;

successivamente l'art. 25 subisce un'altra modifica per effetto di quanto previsto dal comma 1 dell'art. 1 del decreto legislativo 27 aprile 2001 n° 193 in pejus in quanto scompare del tutto il termine entro cui la notifica della cartella deve essere effettuata: "Il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti del quale procede". Quest'ultima modifica ha scatenato non poca giurisprudenza tanto di legittimità che del giudice delle leggi. Infatti da ciò è scaturito un dibattito sulla natura del termine: perentorio o ordinario(4).

Con la legge finanziaria del 2005 (L. 311/2004 art. 1 comma 417 lettera c)) il legislatore ha introdotto il termine di decadenza per la notifica ma solo a partire dalla consegna del ruolo al Concessionario. Infatti, a partire dai ruoli resi esecutivi successivamente al 1° luglio 2005, a pena di decadenza, la notifica della cartella di pagamento deve avvenire: a) entro il dodicesimo mese successivo alla consegna al Concessionario del ruolo ordinario; b) entro il sesto mese successivo alla consegna al Concessionario del ruolo straordinario.

Nonostante le diverse modifiche che il legislatore apportava all'articolo oggetto di esame, tuttavia il dies a quo del termine entro cui effettuare la notifica della cartella di pagamento decorreva dalla data di consegna del ruolo al concessionario(5), quindi attività tutta interna all'amministrazione. La sentenza della Consulta (n° 280/2005) è intervenuta proprio per scardinare questo rapporto spostandolo tra contribuente e Fisco, eliminando ogni interesse ed attenzione in ordine alle attività interne, come quella riguardante la formazione del ruolo e la sua consegna all'esattore-concessionario, considerate prive di rilievo nella dialettica del rapporto d'imposta.

## 2. GLI EFFETTI DELLA SENTENZA 280/2005 DELLA CORTE COSTITUZIONALE

Con la sentenza della Corte Costituzionale del 15 luglio 2005 n° 280 si è sancito l'obbligo di notificare la cartella esattoriale entro un termine perentorio, pena la decadenza.

L'intervento attuato dal giudice delle leggi risulta articolatamente significativo in quanto, oltre ad incidere direttamente sulla previgente versione dell'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973, ricostruisce l'intero sistema della liquidazione e riscossione in termini di limiti temporali certi entro cui portare a conoscenza dell'interessato la pretesa erariale al fine di evitare che il contribuente possa essere esposto *sine die* all'esercizio dei poteri autoritativi dell'Amministrazione finanziaria per un tempo eccessivo e indeterminato.

Infatti, il giudice rimettente (C.T.P. di Latina e C.T.P. di Rovigo) ritenendo che la norma non prevedesse un termine perentorio, fa soggiacere il concessionario, quanto all'attività di notifica della cartella, esclusivamente al termine decennale di prescrizione ordinaria stabilito dall'art. 2946 c.c. e il contribuente ad un'eccessiva ed indeterminata soggezione all'azione del fisco in violazione del diritto di difesa tutelato dall'art. 24 cost. ed in violazione del principio di contribuzione di cui dall'art. 53 cost. in quanto la capacità contributiva del soggetto non può presumersi cristallizzata nel tempo.

La mancanza di un termine decadenziale o di una univocità del predetto termine consente ad ogni giudice di ritenere applicabile un termine qualsiasi facendo venir meno la data certa per il contribuente ai fini dell'esercizio del diritto di difesa, rendendo così il termine indefinito e come tale suscettibile di compromettere non solo la certezza del diritto ma anche la parità di trattamento sancito dall'art. 3 cost.

In questa ricostruzione la Consulta, nell'evidenziare le esigenze imposte in materia dal dettato costituzionale, ha posto in mora il legislatore per la riformulazione del sistema in conformità ai richiamati principi, legislatore che in precedenza si è dimostrato sul punto molto poco attento alle esigenze di certezza del diritto per il cittadino/contribuente malgrado i reiterati richiami contenuti nelle varie pronunce citate nella sentenza in esame(6).

Invero nel ricomporre il complessivo procedimento nelle sue successive fasi di liquidazione, iscrizione a ruolo, consegna del ruolo all'esattore-concessionario e notifica della cartella di pagamento al contribuente, già la Corte di Cassazione in più occasioni aveva tentato di individuare dei termini decadenziali tali da garantire certezza al contribuente, con interpretazioni innovative spesso frustrate da successivi interventi del legislatore volti ad aumentare i tempi a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per condurre a buon fine tale procedimento.

È noto che già dopo la modificazione dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 ad opera dell'art. 13 del D. Lgs. n. 241/1997 talune pronunce della Cassazione avevano ritenuto che il termine per il controllo formale delle dichiarazioni previsto dalla disposizione sull'accertamento fosse imposto a pena di decadenza, e che anche l'iscrizione a ruolo delle maggiori imposte liquidate con tale procedura dovesse essere effettuata entro detto termine anziché entro quello più ampio concesso dall'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973, nella versione all'epoca vigente (Cass. 29 luglio 1997, n. 7088, Cass. 9 dicembre 1997, n. 12442).

Infatti, molto si è dibattuto in relazione alla natura perentoria o ordinatoria del termine di notifica della cartella. Una decisiva svolta sicuramente si è avuta dapprima con una pronuncia della Corte di Cassazione(7) del 7 gennaio 2004 n° 10 secondo la quale " L'esattore, non oltre il giorno 5 del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo gli è stato consegnato, deve notificare al contribuente la cartella di pagamento..." sancendo quindi un termine perentorio e poi, in virtù di due ordinanze della Corte Costituzionale(8) secondo le quali, pur respingendo la questione di legittimità costituzionale dell'art. 25 D.P.R. 602/73 nel testo previgente, in cui non era stabilita la natura perentoria del termine di notifica, tuttavia evidenziano l'indeterminatezza del *dies a quo*.

Ed ancora la Suprema Corte con sentenza del 5 ottobre 2004, n. 19865, richiamando il citato precedente costituzionale e proprio in relazione all'esigenza di tutela del diritto di difesa del contribuente, lesa dalla necessità di contraddire in ordine a questioni risalenti nel tempo oltre ogni ragionevole limite dell'onere di conservazione di documenti e pezzi di appoggio (esigenza che giustifica l'assoggettamento delle procedure fiscali a termini più ristretti di quelli deducibili dalle norme civilistiche

concernenti la prescrizione decennale), aveva statuito che non solo l'iscrizione a ruolo ma anche la consegna del ruolo medesimo all'esattore dovesse avvenire entro un termine di natura decadenziale, individuato per la liquidazione effettuata in base alla dichiarazione in quello previsto dal comma 1 dell'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973 (nel testo anteriore alla modifica introdotta dal D. Lgs. n. 46/1999; in precedenza la stessa Corte aveva ritenuto che entro il termine previsto dall'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973, in relazione all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, i ruoli dovessero essere solo trasmessi all'Intendente di finanza, e non anche consegnati all'esattore per la riscossione)(9).

Occorre comunque precisare che l'eventuale decadenza dell'Amministrazione finanziaria deve essere tempestivamente eccepita dal contribuente con specifico motivo nel medesimo ricorso introduttivo, atteso che secondo una consolidata giurisprudenza (recepita anche dalle Sezioni Unite) essa non produce l'inesistenza degli atti impositivi successivamente emanati e che "in materia tributaria il termine di decadenza sostanziale stabilito in favore del contribuente non si può ritenere indisponibile alla stregua dell'art. 2969 del codice civile, non trovando pertanto ad esso applicazione la disciplina della rilevabilità d'ufficio, prevista da tale norma per il caso di materia sottratta alla disponibilità delle parti" (Cass., Sez. I, 8 giugno 1999, n. 5634, ribadendosi che la decadenza deve essere tempestivamente eccepita dal contribuente nel ricorso introduttivo, rimanendo altrimenti preclusa la relativa questione)(10).

Le ordinanze della Consulta e le sentenze della suprema corte già erano orientate apertamente a sancire la natura perentoria del termine di notificazione della cartella di pagamento (dal momento che il contribuente non può essere lasciato in modo indeterminato all'assoggettabilità di azioni estive da parte dell'ente impositore per il tramite del Concessionario per la riscossione).

Le Corti hanno dapprima messo in discussione la formulazione dell'art. 25 -nella versione in cui non prevedeva la natura perentoria o meno, ma addirittura non disponeva alcun termine finale entro cui notificare la cartella- e, poi, hanno determinato una reviviscenza nel legislatore di un senso di minima civiltà giuridica, imponendo, nella legge finanziaria per il 2005 alcune modifiche, che tra l'altro la Consulta le ha ritenute insufficienti(11).

Come si evince dalla norma introdotta dalla legge finanziaria, il cittadino non poteva eccepire la eventuale decadenza del termine di notificazione della cartella di pagamento, in quanto il *dies a quo* del termine, entro cui effettuare la notifica della cartella di pagamento, decorreva dalla data di consegna del ruolo al Concessionario (peraltro, in base alla formulazione normativa prevista dalla Finanziaria 2005, si doveva ritenere che l'affermata decadenza dell'Amministrazione finanziaria, connotando l'unitario termine previsto dall'art. 25 per la notifica di qualsiasi cartella, operava anche con riferimento alle cartelle conseguenti a ruoli emessi sulla base di accertamenti ordinari, e non solo per quelle emesse in base a liquidazioni ex art. 36 -bis del D.P.R. n. 600/1973).

Ciò sia in relazione alla esigenza evidenziata dalla Cassazione di portare la pretesa tributaria a conoscenza del contribuente già nella precedente fase di liquidazione ed iscrizione a ruolo del tributo, sia in relazione alla necessità affermata con la sentenza in esame di scandire entro termini certi e perentori il passaggio alla successiva fase di competenza del concessionario della riscossione (restando comunque aperti i problemi di diritto transitorio, atteso che la nuova previsione normativa è destinata a trovare applicazione solo a partire dai ruoli resi esecutivi dopo il 1° luglio 2005, come stabilito dal comma 420 dell'art. 1 della L. n. 311/2004).

L'indeterminatezza e/o l'irragionevolezza del termine portato dalla norma di legge dichiarata incostituzionale, discendono a parere del giudice delle leggi "dal peculiare trattamento che verrebbe riservato, con la soggezione al termine prescrizione ordinario, proprio all'ipotesi nella quale l'Amministrazione (*latu 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".

### **3 - LE CONSEGUENZE ALLA DICHIARAZIONE DI INCOSTITUZIONALITA' DELL'ART. 25 D.P.R. 602/73**

Dopo la declaratoria di illegittimità costituzionale dell'art. 25 D.P.R.

602/73, pronunciata dalla Consulta, si è creato un vuoto normativo al quale il legislatore ha subito posto rimedio approfittando della conversione del decreto legge 17 giugno 2005 n° 106, recante "Disposizioni urgenti in materia di entrate". Con la legge di conversione del 31 luglio 2005 n° 156, oltre ad abrogare l'art. 17 del D.P.R. 602/73 che prevedeva i termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo, si è regolato in modo compiuto la questione della notifica della cartella di pagamento al contribuente.

Il primo comma dell'art. 25 *de quo* è stato interamente riscritto, prevedendo che la notifica debba avvenire, 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 prevista dall'art. 36-bis del D.P.R. 600/73;

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 del citato D.P.R.;

del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio.

Con l'istituzione di un termine di decadenza predeterminato per notificare la cartella è stata, infatti, evidentemente considerata superata la questione dei termini per l'esecuzione di un'attività meramente strumentale da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'intervento legislativo, tuttavia, non si è esaurito in questa generale previsione, capace di regolare d'ora in avanti l'attività dell'Amministrazione, ma ha stabilito le necessarie disposizioni di coordinamento con la complessa disciplina esistente e una vera e propria disciplina transitoria.

Per quanto attiene il coordinamento con la disciplina esistente viene stabilito il sistema tripartito dei termini di notificazione della cartella esattoriale, che si differenzia solo e per riguardo al tipo di attività svolta dall'Amministrazione (liquidazione ex art. 36-bis D.P.R. 600/73, controllo formale ex art. 36-ter D.P.R. 600/73, accertamenti d'ufficio), calcolati in relazione a diversi *dies a quibus* (anno di presentazione della dichiarazione, anni di definitività degli accertamenti d'ufficio).

La normativa transitoria, invece, è tesa a disciplinare le dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003 (per le quali non fosse interamente già decorso il termine di quattro anni stabilito a regime dal novellato articolo 25) e quelle presentate entro il 2001, cioè per le dichiarazioni per le quali fosse già decorso il termine quadriennale del nuovo art. 25.

Su quest'ultima disposizione è intervenuta la Corte di Cassazione con la sentenza n° 26105 del 30 novembre 2005 con la quale ha stabilito che la natura additiva del principio dell'intervento della Consulta e la sua necessaria integrazione, a mezzo di legge, con la fissazione di specifici termini di notifica della cartella esattoriale comportano l'applicazione di quegli stessi termini e di quelli dettati in via transitoria ai rapporti ancora pendenti, come se l'azione amministrativa tributaria fosse regolata dagli stessi *ab initio*, sancendo quindi che le norme *de quibus* sono immediatamente applicabili ai processi tributari in corso, con le conseguenze immaginabili in tema di tempestività della notifica della cartella da parte del concessionario.

La Corte di Cassazione, che ha la funzione della esatta interpretazione della legge, ha ritenuto che le norme transitorie di cui alla Legge 156/2005, in tema di regolamento dei termini di riscossione dei tributi, abbiano effetto retroattivo e trovino, pertanto, applicazione anche nelle controversie pendenti inerenti avvisi di mora non preceduti dalla presupposta cartella di pagamento.

In pratica, la Suprema Corte con le sue diverse pronunce<sup>(12)</sup> ha stabilito che la disciplina introdotta dai commi 5-bis e 5-ter dell'articolo 1 del D.L. n. 106 del 2005 (convertito nella legge n. 156 del 2005), si applica non solo alle situazioni tributarie anteriori (alla sua entrata in vigore) ancora pendenti presso l'ente impositore, ma anche alle situazioni che si trovino *sub iudice*.

Successivamente, la Corte è intervenuta ancora una volta (con la sentenza del 3 marzo 2006 n. 4745) per statuire che il principio di decadenza è applicabile anche agli avvisi di mora, non preceduti dalla notifica della cartella esattoriale.

- (1)** Professore a contratto Diritto finanziario, Facoltà di Giurisprudenza, Università Federico II, Napoli
- (2)** Articolo abrogato dall'art. 1 comma 5 ter, lett. A), n.1, del D. L. 17 giugno 2005, n° 106, convertito, con modificazioni, nella L. 31 luglio 2005, n° 156
- (3)** A. Falcone, "La notifica della cartella di pagamento", in *Il Fisco*, n° 32/2005, pagg. 4996
- (4)** Si veda sentenza Cassazione del 7 gennaio 2004 n° 10 e le ordinanze della Corte costituzionale la n° 107/2003 e la 352 del 2004
- (5)** La Rocca Sergio, "La riscossione tramite ruolo e la notifica della cartella di pagamento alla luce dei recenti interventi della Corte Costituzionale e del legislatore", in *Il Fisco*, n° 39/2005, pag. 6097. Carinci Andrea, "Perplexità di notifica della cartella di pagamento e funzioni del ruolo: perplessità applicative e dubbi sistematici in merito al nuovo art. 25 del D.P.R. n° 602/73", in *Rassegna Tributaria* n° 5/2005, pagg. 1669 e ss. Pittalunga Lorenzo, "Mutamento del regime di notifica della cartella di pagamento al contribuente", in *Il Fisco* n° 34/2005, pagg. 5323 e ss. Iannaccone Angelina, "Termini certi per le cartelle esattoriali, il monito della Consulta diventa legge", in *Diritto e Giustizia* n° 33/2005, pagg. 28 e ss.
- (6)** La corte Costituzionale con le ordinanze n° 107 del 2003 e n° 352 del 2004 ha invitato il legislatore a legiferare in merito.
- (7)** Trattasi della sentenza della Corte di Cassazione del 7 gennaio 2004, n° 10 riferita alla formulazione dell'art. 25 D.P.R. 602/73 nel testo secondo cui "L'esattore, non oltre il giorno 5 del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo gli è stato consegnato, deve notificare al contribuente la cartella di pagamento..." (applicabile *ratione temporis* con efficacia a partire dal 29 giugno 2001). Secondo tale sentenza "al termine in questione deve attribuirsi natura perentoria. A tanto conducono la formulazione letterale ed il tenore logico delle espressioni usate dal legislatore... da cui è dato evincere in modo non equivoco l'obbligo per l'esattore di notificare la cartella di pagamento entro il termine fissato"
- (8)** Il riferimento va all'ordinanza del 1° aprile 2003 n° 107, con la quale, pur respingendo la questione di legittimità costituzionale dell'art. 25 D.P.R. 602/73 nel testo previgente, in cui non era stabilita la natura perentoria del termine di notifica, è stato precisato che: "tale norma, per il suo tono letterale ben si presta ad essere interpretata in senso tale da escludere la paventata indefinita soggezione del contribuente all'azione esecutiva del Fisco, essendo l'esattore soggetto ai ristretti termini di cui all'art. 25 per la notifica della cartella". In senso analogo, la successiva ordinanza n° 352/2004, con la quale la Corte ha affermato che "la nuova formulazione dell'art. 24" (consegna dei ruoli al concessionario) "sopprimendo il termine dal quale decorre quello previsto dall'art. 25, vanifica anche quest'ultimo rendendo indeterminato il *dies a quo*"
- (9)** vd., fra le altre, Cass., 8 marzo 2001, n. 3413, in banca dati "il fiscovideo".
- (10)** Analogamente vd. Cass., Sez. I, 16 gennaio 1999, n. 404, in banca dati "il fiscovideo".
- (11)** Le modifiche apportate con l'art. 1, comma 417, lettera c), della legge 30 dicembre 2004, n° 311 ( legge finanziaria per il 2005) sono state ritenute insufficienti dalla Consulta con la sentenza citata.
- (12)** Con le sentenze del 30 novembre 2005 nn. 26104 e 26105 e del 25 gennaio 2006 n. 1435 la Corte di Cassazione, in tema di riscossione dei tributi a seguito di liquidazione delle imposte, ai sensi dell'articolo 36-bis D.P.R. n. 600 del 1973 e 54 bis del D.P.R. 633 del 1972, ritiene applicabile i commi 5-bis e 5-ter dell'articolo 1 del DI n. 106 del 2005, convertito nella legge n. 156 del 2005