

Giurisprudenza

## Controlli automatici. Cartelle “transitorie” senza censura

13 Marzo 2008

La Consulta ha respinta la tesi dell'irragionevolezza del termine quinquennale previsto per la notifica di quelle relative alle dichiarazioni presentate fino al 31/12/2001



Piena legittimità costituzionale per la disposizione, contenuta nel Dl 106/2005, in base alla quale la notificazione delle cartelle di pagamento derivanti dalla liquidazione delle dichiarazioni andava effettuata, a pena di decadenza, *“entro il 31/12 del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate fino al 31/12/2001”*. La questione era stata sollevata nel corso di un giudizio riguardante l'impugnazione di una cartella di pagamento, ex articolo 36-bis, Dpr 600/73, relativa a Irpef 2000.

La “questione”

Per la Commissione tributaria rimettente, l'articolo 1, comma 5-bis, lettera c), del Dl 106/2005 (la norma “denunciata”) avrebbe violato il principio di ragionevolezza (articolo 3 della Costituzione) prevedendo, per la notificazione delle cartelle emesse all'esito di semplici operazioni di liquidazione delle somme dovute in base alle dichiarazioni, un termine decadenziale (quinquennale) superiore a quello (quadriennale) previsto, dall'articolo 43, primo comma, del Dpr 600/1973, per la notificazione degli avvisi di accertamento, emessi all'esito di un ben più complesso procedimento.

Ad avviso del giudice *a quo*, inoltre, la norma censurata non avrebbe rispettato la sentenza 280/2005 della Corte costituzionale, con la quale era stata dichiarata l'illegittimità dell'articolo 25 del Dpr 602/73, nella parte in cui non prevedeva un termine di decadenza entro il quale il

concessionario deve notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate in base alla dichiarazione.

La disposizione avrebbe violato, infine, anche gli articoli 24 e 97 della Carta costituzionale, perché avrebbe vanificato il diritto di difesa dei contribuenti che sarebbero rimasti assoggettati, pur dopo la sentenza 280/2005, alla previsione di un termine di decadenza "molto ampio" rispetto a quello previsto per la notificazione delle cartelle emesse per la liquidazione delle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003 (termine quadriennale), ovvero successivamente (termine triennale).

La posizione dell'Erario

La difesa erariale aveva eccepito l'inammissibilità delle questioni poste, rilevando come il legislatore avesse pienamente rispettato l'indicazione, contenuta nella sentenza 280, di tener conto del termine per la notificazione degli avvisi di accertamento, fissando termini di decadenza differenziati per la notificazione delle cartelle di pagamento emesse ai sensi dell'articolo 36-*bis* del Dpr 600/1973:

- entro il 31/12 del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per la disciplina "a regime" prevista dall'articolo 25 del Dpr 602/73, nel testo modificato dall'articolo 1, comma 5-*ter*, del DI 106/2005
- termini diversi per la disciplina transitoria con riferimento alle dichiarazioni già presentate alla data di entrata in vigore della legge di conversione del DI (entro il 31/12/2007, per le dichiarazioni presentate nel 2004 e nel 2003; entro il 31/12/2006, per le dichiarazioni presentate nel 2002 e nel 2001; entro il 31/12/2005, per le dichiarazioni presentate nel 2000).

In particolare, per l'Avvocatura dello Stato, la normativa era ragionevole sia per la disciplina "a regime", fissando termini di notificazione inferiori a quelli previsti per gli avvisi di accertamento; sia per quella transitoria, contemperando, da un lato, *"l'esigenza di prevedere un unico termine perentorio per la notificazione della cartella"* e, dall'altro, quella di concedere agli uffici un termine tale da impedire *"l'immediata perdita per l'Erario di somme risultanti dovute sulla base della dichiarazione di contribuenti"*.

La decisione della Corte

La Consulta ha dichiarato non fondate le questioni sollevate dalla Commissione rimettente.

La disposizione censurata va inquadrata nell'ambito del complessivo intervento legislativo rappresentato dall'articolo 1, commi 5-*bis* e 5-*ter*, del DL 106/2005, che ha introdotto un termine decadenziale per la notificazione delle cartelle di pagamento, in precedenza non previsto.

Relativamente alle cartelle emesse a seguito di controllo automatico delle dichiarazioni, sono previste due "discipline", una a regime e l'altra transitoria.

La prima fissa quale termine decadenziale per la notificazione delle cartelle relative alle dichiarazioni presentate a decorrere dall'entrata in vigore della legge di conversione (10/8/2006) il terzo anno successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni.

La disciplina transitoria prevede termini decadenziali diversi da quelli a regime, differenziandoli a seconda della data di presentazione delle dichiarazioni:

- il terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate a decorrere dall'1/1/2004
- il quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003
- il quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate fino al 31/12/2001.

Tale disciplina trova giustificazione nell'obiettivo perseguito dal legislatore di garantire non solo l'interesse del contribuente a non essere assoggettato all'azione esecutiva del Fisco per un tempo indeterminato, ma anche quello dell'Erario, parimenti meritevole di tutela, di evitare che, nella fase transitoria, un termine decadenziale eccessivamente ristretto avesse potuto precludere od ostacolare la notificazione delle cartelle relative alle dichiarazioni presentate anteriormente all'entrata in vigore della suddetta legge di conversione 156/2005, pregiudicando, quindi, la riscossione dei tributi.

Infatti, se il termine decadenziale triennale fissato per la disciplina "a regime" fosse stato previsto anche per le cartelle relative alle dichiarazioni presentate fino al 2003, l'Erario avrebbe perso la possibilità o di notificare tempestivamente dette cartelle (con riferimento a quelle relative alle dichiarazioni presentate fino al 31/12/2001) o di fruire di un lasso di tempo adeguato per la notificazione delle stesse (con riferimento a quelle relative alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003).

L'applicazione del termine a regime anche agli indicati rapporti pendenti alla data di entrata in vigore della legge 156/2005 avrebbe comportato, cioè, la consumazione, in tutto o in gran parte, del termine decadenziale di notificazione della cartella ancor prima dell'entrata in vigore della stessa legge che tale termine introduceva.

Da ciò deriva la non irragionevolezza di una disciplina transitoria dei termini di decadenza per la notificazione delle cartelle, divergente da quelle a regime.

Per gli stessi motivi, non è irragionevole neppure che il termine decadenziale previsto in via transitoria dalla disposizione censurata per la notificazione delle cartelle relative alle dichiarazioni presentate fino al 31/12/2001 sia superiore a quello quadriennale stabilito, per la notificazione degli avvisi di accertamento, dall'articolo 43 del Dpr 600/1973, termine al quale fanno riferimento i rimettenti richiamando a sostegno la sentenza 280/2005.

Un termine quadriennale non sarebbe stato adeguato perché l'Amministrazione finanziaria avrebbe avuto a disposizione, per la notificazione di dette cartelle, solo il lasso di tempo, particolarmente breve, intercorrente tra il 10/8/2005 e il 31/12 dello stesso anno (data di scadenza del termine quadriennale). Né a tale conclusione può opporsi il richiamo dei rimettenti al dettato della sentenza 280/2005, secondo la quale il legislatore, nel fissare il termine per la notificazione delle cartelle emesse ai sensi dell'articolo 36-bis del Dpr 600/1973, *"non potrà non considerare che il vigente art. 43, primo comma, del D.P.R. n. 600/73 prevede che l'avviso di accertamento - quale atto conclusivo di un ben più complesso procedimento - sia notificato a pena di decadenza entro il 31/12 del quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione"*.

Il termine indicato in tale sentenza si riferiva, infatti, non alla disciplina transitoria, ma solo a quella a regime. La sentenza medesima, contenendo un invito al legislatore a provvedere anche in ordine ai rapporti ancora pendenti, imponeva anzi di integrare la disciplina a regime con una ragionevole normativa transitoria, che contemperasse i contrapposti interessi del contribuente e dell'Erario nella fase di passaggio, dalla disciplina dichiarata illegittima a un'altra caratterizzata dalla fissazione di termini decadenziali decorrenti da un preciso *dies a quo*.

Tale conclusione è del resto coerente con l'orientamento della stessa Corte costituzionale, secondo cui la discrezionalità del legislatore è particolarmente ampia, quando si tratta di dettare disposizioni transitorie (*ex plurimis*, sentenze 217/1998, 413/2002 e 21/2005, ordinanze 131/1988 e 66/1994).

Anche sotto questo profilo, la transitoria differenziazione dei termini decadenziali è stata, dunque, disposta dal legislatore in modo non irragionevole.

di

**Alberto Catania**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/controlli-automatici-cartelle-transitorie-senza-censura>