

Giurisprudenza

Termine per la notifica delle cartelle Irretroattività del regime transitorio (1)

22 Maggio 2006

La decisione della corte partenopea contrasta col prevalente orientamento anche di legittimità

Thumbnail Image not found or type unknown Il regime "transitorio", di cui all'articolo 1 della legge 15 giugno 2005 n. 156 (in materia di termine per la notifica delle cartelle) non è applicabile alle controversie istaurate che hanno a oggetto cartelle già notificate alla data del 10 agosto 2005, la cui legittimità resta subordinata alla verifica del rispetto della normativa vigente al momento della notifica stessa.

Con questo dispositivo, la Commissione tributaria di Napoli, sezione XXIII, sentenza n. 526 del 29 marzo 2006 (depositata il medesimo giorno), ha accolto il ricorso del contribuente avverso una cartella esattoriale per iscrizione a ruolo a seguito della liquidazione della dichiarazione anno 1996 (anno d'imposta 1995) ai sensi dell'articolo 36-*bis* del Dpr n. 600/1973.

Il *decisum* pretorio si colloca in senso contrario rispetto al prevalente orientamento, anche di legittimità, volto ad affermare la piena efficacia retroattiva, anche rispetto alle liti pendenti, del regime transitorio in materia di termini di decadenza per l'esercizio dei poteri di accertamento. Tale aspetto di novità, unitamente agli elementi controversi della materia che hanno giustificato molteplici interventi della giurisprudenza e della Consulta, manifestano il particolare interesse della questione interpretativa affrontata dal giudice di merito.

A tal proposito, premesso un breve inquadramento delle norme interessate dalla fattispecie esaminata, si illustrerà, innanzitutto, la posizione assunta dai giudici della Corte di cassazione e, quindi, le argomentazioni specificatamente addotte dalla Ctp di Napoli per superare il predetto orientamento, argomentazioni sulla quali, infine, si formuleranno alcune osservazioni critiche.

Quadro normativo di riferimento

Il tema del termine di notifica delle cartelle liquidate in sede di controllo formale delle dichiarazioni è stato oggetto di molteplici interventi normativi che si sono susseguiti nel tempo, rendendo estremamente complesso illustrare in modo sistematico la disciplina.

A tal proposito, adottando un criterio espositivo diverso rispetto a quello generalmente utilizzato, si ometterà una completa ricostruzione dell'evoluzione storica della fattispecie, con i conseguenti profili di criticità analizzati dalla dottrina e dalla giurisprudenza, incentrando l'attenzione sull'ultimo e, forse, risolutivo mutamento normativo operato dalla legge n. 156 del 2005.

Questa legge ha delineato un "nuovo" sistema di riferimento maggiormente "certo" e conforme alle indicazioni fornite dalla Corte costituzionale con la sentenza del 7 luglio 2005, n. 280, che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo il dettato dell'articolo 25 del Dpr n. 602 del 1973, nel testo così come risultante dalle modifiche introdotte dall'articolo 1, comma 1, lettera b), del decreto legislativo del 27 aprile 2001, n. 193.

L'intervento normativo operato risulta duplice, in quanto introduce una disciplina "a regime" e una transitoria.

Quanto alla disciplina "a regime", applicabile con riferimento alle dichiarazioni delle imposte sui redditi e Iva presentate a decorrere dal 1° gennaio 2004, il legislatore ha provveduto a riformare radicalmente la procedura di riscossione, offrendo al contribuente un unico termine certo entro il quale circoscrivere la potestà impositiva statale. Più specificatamente, a fronte del riconoscimento del carattere meramente "interno" all'amministrazione procedente delle varie fasi nelle quali si articola la riscossione, viene fissato un termine perentorio per l'esecuzione dell'intera procedura, che vede come *dies a quo* il termine per la presentazione della dichiarazione e come *dies ad quem* la notifica della relativa cartella esattoriale.

Pertanto, recependo le indicazioni fornite da ultimo nella sentenza della Corte costituzionale n. 280 del 2005, il termine per la notifica della cartella di pagamento viene rimodulato in funzione del tipo di controllo fiscale operato. In particolare, tale termine è più breve rispetto ad attività di controllo di carattere elementare, tanto da permettere il ricorso a procedure automatizzate⁽¹⁾.

Riguardo invece al regime transitorio, il legislatore ha prestato particolare attenzione al termine per la notifica della cartella per somme dovute a seguito della liquidazione delle dichiarazioni ai sensi dell'articolo 36-*bis* del Dpr 600 del 1973. La scelta operata è stata nel senso di "graduare" lo stesso in funzione di quello di presentazione della dichiarazione dei redditi, al fine di non pregiudicare in modo eccessivo l'interesse pubblico alla riscossione dei crediti erariali.

In particolare, per quanto riguarda le dichiarazioni presentate a decorrere dal 1 gennaio 2004, il regime transitorio si sovrappone a quello ordinario, in quanto la notifica della cartella esattoriale deve avvenire entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (ossia entro il 31 dicembre del 2007). Quanto, invece, alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003, la cartella deve essere notificata entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione (ossia il 31 dicembre 2006 e il 31 dicembre 2007 per quanto riguarda, rispettivamente, le dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003).

Infine, *"per le dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001"*, il termine per la notifica della cartella di pagamento viene fissato nel 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Gli orientamenti della Cassazione

Nella motivazione della sentenza resa dalla Commissione tributaria di Napoli vengono richiamate diverse recenti pronunce della Corte di cassazione. La corte partenopea rileva l'esistenza di un contrasto interpretativo quanto al regime transitorio contenuto nella legge n. 156 del 2005. A tal proposito, non si può non evidenziare la circostanza che dalla stessa cadenza temporale delle sentenze in esame potrebbe desumersi un'evoluzione giurisprudenziale che, superata la preliminare affermazione del carattere limitatamente retroattivo della normativa in oggetto, giunge a riconoscere l'applicazione della stessa anche alle liti pendenti di fronte all'autorità giudiziaria.

In primis, viene menzionata la sentenza n. 20843 del 20 giugno 2005 (depositata il 26 ottobre) emessa dalla sezione tributaria della Corte di cassazione che ha affermato, in verità in maniera alquanto apodittica, la non applicazione *ratione temporis* dell'articolo 1 della legge 156/2005 alla fattispecie oggetto della controversia. Peraltro, individua il termine decadenziale per la notifica della cartella pagamento e più in generale *"per l'esercizio del controllo cosiddetto formale (o, più esattamente cartolare, cioè nell'ipotesi di riscossione nella misura risultante dalla stessa dichiarazione) (...) all'inutile scadenza del termine per l'iscrizione al ruolo, fissato dall'articolo 17 comma 1 del Dpr 602 del 1973"*.

A medesime conclusioni giunge la sentenza della Suprema corte n. 21779 del 21 ottobre 2005 (depositata il 9 novembre 2005) che (facendo ricorso alle argomentazioni espresse nella precedente pronuncia quanto alla necessità di circoscrivere in precisi termini decadenziali la potestà impositiva dell'Amministrazione finanziaria, da individuarsi per l'attività di controllo cartolare nell'articolo 17 del Dpr 602/1973) specifica che il regime transitorio della legge 156/2005

non è applicabile alla fattispecie in esame in quanto trattasi di ruoli formati e resi esecutivi in data anteriore al 1° luglio 1999.

In conclusione, entrambe le sentenze affermano che il regime transitorio della legge 156/2005 non si applica agli atti oggetto di controversia in quanto sottoposti a un preciso termine per la consegna del ruolo, così come stabilito dall'articolo 17 del Dpr 602/1973 nel testo vigente *ratione temporis*. La sentenza n. 21779 del 2005, in particolare, "recupera" e applica al caso specifico (iscrizione a ruolo avvenuta anteriormente al 1° luglio 1999) il principio espresso dalle Sezioni unite della Corte di cassazione con la pronuncia del 23 settembre 2004, n. 21498, attraverso cui i giudici di legittimità, richiamando uno specifico rilievo contenuto nell'ordinanza della Corte costituzionale n. 229 del 7 giugno 1999⁽²⁾, hanno fatto propria un'interpretazione restrittiva dell'articolo 17 nel senso che *"l'autonomo termine fissato per la formazione dei ruoli (da parte dell'articolo 17, ndr) si applica, in mancanza di un contraddittorio regolato da appositi termini - ai soli casi di iscrizione a ruolo delle somme risultanti dalla dichiarazione; mentre, in ipotesi di rettifica cartolare (o formale), il relativo potere deve, a pena di decadenza, essere esercitato mediante la notifica dell'atto impugnabile (cartella di pagamento) entro il termine stabilito, in via generale, per l'accertamento in rettifica, dal comma 1 dell'articolo 43, nel testo all'epoca vigente"*.

A conclusioni opposte giungono altre sentenze della Corte di cassazione.

La prima da menzionare è la n. 26421 del 27 ottobre del 2005 (depositata il 5 dicembre del 2005). Nella motivazione, i giudici affermano la piena efficacia retroattiva del regime transitorio in considerazione della presenza di un vuoto normativo, prodotto dalla sentenza n. 280 del 2005 della Corte costituzionale, che è stato colmato dalla legge 156/2005. Sul punto, è interessante notare la stretta concatenazione logica che viene individuata tra la citata sentenza 280/2005 e la precedente ordinanza n. 352 del 15 settembre 2004. In quest'ultima pronuncia, i giudici della Consulta hanno affermato che, in accordo con quanto ritenuto dal giudice rimettente, il termine previsto dal combinato disposto degli articoli 17 del Dpr 602/1973 e 43 del Dpr 600/1973 non è idoneo a delimitare lo svolgimento della notifica del ruolo al concessionario, in quanto sussiste *"l'impossibilità logica di includere, in un termine previsto esplicitamente per un'attività preliminare, anche ulteriori attività ad esse successive, (impossibilità che, ndr) non può essere superata (come recentissimamente si è tentato di fare) neanche per soddisfare l'esigenza, costituzionalmente inderogabile, di prevedere termini perentori entro i quali la pretesa deve essere portata a conoscenza del contribuente"*.

Implicitamente la Consulta si riferisce, non condividendone le conclusioni, all'orientamento,

manifestato da ultimo dalle Sezioni unite della Corte di cassazione nella sentenza in precedenza menzionata. In particolare, nel dichiarare l'inammissibilità della questione di legittimità costituzionale per impossibilità di determinare con esattezza l'oggetto, pone in risalto come rivesta particolare importanza il riferimento all'articolo 24 del Dpr 602/1973, ove riferito al testo vigente o meno prima delle modifiche introdotte dall'articolo 10 del decreto legislativo n. 46 del 1999, che, eliminando il termine certo previsto per la consegna del ruolo al concessionario, ha soppresso *"il termine dal quale decorre quello previsto dall'articolo 25, vanificando anche quest'ultimo con il rendere indeterminato il dies a quo"*.

A medesime conclusioni giungono le due sentenze identiche della Corte di cassazione del 30 novembre 2005 nn. 26104 e 26105, le quali, sulla base di un'ampia ricostruzione normativa e giurisprudenziale della fattispecie, affermano in modo esplicito che *"la natura additiva di principio dell'intervento della Consulta (il riferimento è alla sentenza n. 280 del 2005) e la sua necessaria integrazione a mezzo della 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 stata regolata dagli stessi ab inizio"*.

A sostegno di tale affermazione, viene addotta un'attenta lettura della sentenza della Corte costituzionale 280/2005. Innanzitutto, dal chiaro *self restraint* della Consulta quanto all'individuazione di un termine per la notificazione della cartella, si desume che il termine ricavabile dall'articolo 17 del Dpr 602/1973, nel testo vigente *ratione temporis*, non possa "limitare" l'efficacia retroattiva del regime transitorio della legge 156/2005. Quanto invece alle versioni precedentemente previgenti dell'articolo 25 del Dpr 602/1973, la Corte di cassazione dà opportuno risalto al tipo di intervento abrogativo - manipolativo della Consulta.

Più specificatamente, il giudice delle leggi ha ripristinato, con intervento additivo, il termine di notifica previsto dall'articolo 25, nel testo previgente alle modifiche introdotte con il decreto legislativo 193/2001. Tuttavia, la reintroduzione ha avuto mera efficacia temporanea, condizionata alla fissazione del parte del legislatore di un nuovo termine.

Pertanto, il regime transitorio introdotto dalla legge 196/2005 ha piena efficacia retroattiva, anche per quanto riguarda le dichiarazioni dei redditi presentate entro il 31 dicembre 2001, il cui termine è ora pari al quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

In ultimo, la piena efficacia retroattiva della disciplina transitoria è stata confermata dalla sentenza

della Corte di cassazione n. 1435 del 2 dicembre 2005 (depositata il 25 gennaio del 2006), che ha affermato nella motivazione il principio di diritto che *"la norma ha un chiaro ed univoco valore transitorio, quindi, come tale applicabile non solo alle situazioni tributarie anteriori alla sua entrata in vigore ancora pendenti presso l'ente impositore ma anche a quelle situazioni (...) ancora sub iudice"*.

A tal proposito, la Corte rileva che *"dovendosi dare ad ogni disposizione di legge un'interpretazione conforme ai principi costituzionali tra i quali quelli, qui rilevanti, affermati dalla Corte delle legge nelle pronunce innanzi richiamate, relativi 1) all'inaammissibilità dell'indefinita esposizione del contribuente all'azione impositiva e 2) alla necessaria ragionevolezza di tale termine - la declaratoria di incostituzionalità deve avere effetti pure su tutte le identiche situazioni tributarie non definite perché, altrimenti opinando, la declaratoria stessa non potrebbe produrre nessun effetto nella controversi nella quale l'incostituzionalità della norma anteriore è stata dichiarata"*.

L'illustrato orientamento quanto alla piena efficacia retroattiva della disciplina transitoria della legge 156/2005 ha trovato riscontro nella successiva giurisprudenza di merito. In particolare, in tal senso si è pronunciata la Commissione tributaria provinciale di Salerno, sentenza n. 14 del 31 gennaio 2006 (depositata in data 13 marzo 2006).

1 - continua. La seconda parte sarà pubblicata martedì 23

NOTE

1. Il nuovo articolo 25 del Dpr 602 del 1973 rimodula il termine per la notifica della cartella di pagamento in funzione del tipo di controllo fiscale operato. Per quanto riguarda in particolare l'attività di liquidazione ex articolo 36-bis del Dpr 600 del 1973, il termine è quello del 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Un anno in più caratterizza il termine per la notifica delle cartelle che scaturiscono da controllo formale ex articolo 36-ter del Dpr 600 del 1973. Infine, la cartella deve essere notificata entro il secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base ad accertamenti d'ufficio.

2. Nella motivazione dell'ordinanza citata, con la quale viene dichiarata non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 28 della legge 449 del 1997, i giudici della Consulta, negando specificamente un contrasto tra l'articolo citato e l'articolo 97 della Costituzione, affermano che *"l'articolo 28 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, nel riconoscere come ordinatorio e non posto a pena di decadenza il termine di cui all'articolo 36 bis del Dpr 600 del 1973, non lascia prima di termini decadenziali l'attività di controllo "formale" delle dichiarazioni, trovando comunque applicazione l'articolo 17 del Dpr 602 del 1973, secondo il quale le imposte liquidate in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti (...) devono essere iscritte a ruolo, a pena di decadenza, nel termine previsto dal primo comma dell'articolo 43 del Dpr 600 del 1973"*.

di

Francesco Dimartino

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/termine-notifica-delle-cartelle-irretroattivita-del-regime>