

PARTE III
Giurisprudenza

TEMPI CERTI NELL'INVIO DELLE CARTELLE DI PAGAMENTO

Fissati dal disegno di legge finanziaria 2005 i paletti al potere di riscossione dell'amministrazione finanziaria: se la riscossione non avviene entro cinque mesi decade la pretesa fiscale.

Nota a Cassazione , sez. tributaria, sentenza 05.10.2004 n° 19865

di Massimo Giuliano

avvocato in Roma, Studio Legale e Commerciale G&DG

“La consegna dei ruoli all'esattore deve avvenire nell'ambito di un termine massimo che deve essere decadenziale; in quanto in caso contrario la norma si porrebbe in contrasto con le norme costituzionali, in particolare con l'art. 24 Cost.”

**Cassazione
Sezione V civile
Sentenza 5 ottobre 2004, n. 19865**

Svolgimento del processo

Il Ministero delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate ricorrono per Cassazione deducendo un motivo avverso la sentenza 10 luglio 2001 n. 187/06/01 con cui la Commissione Tributaria Regionale per la Emilia - Romagna ha rigettato l'appello dell'Ufficio avverso la pronuncia di primo grado che ha affermato che la cartella esattoriale notificata al sig. Carlo G. e relativa a somme dovute a seguito di redditi soggetti a tassazione separata era illegittima per esser stati i ruoli consegnati all'esattore oltre il termine di legge.

Motivi della decisione

Con l'unico motivo di ricorso l'Amministrazione deduce violazione, falsa applicazione ed errata interpretazione dell'art. 17 1[^] comma del D.P.R. 602/1973 (allora vigente), art. 360 n. 3 c.p.c..

Invoca il precedente costituito dalla sentenza di questa Corte n. 3413 del giorno 8 marzo 2001 secondo cui l'art. 17 d.p.r. n. 602 del 1973 (nel testo anteriore alle modifiche apportate con decorrenza 1 luglio 1999, dal Dlgs.

26 febbraio 1999 n. 46, che ha notevolmente ridotto i termini, ma solo a far tempo dalle denunce presentate dopo il 1 gennaio 1999) prevedeva che i ruoli venissero, a pena di decadenza, trasmessi all'intendente di finanza entro il termine di cui all'art. 43 d.p.r. n. 600 del 1973 e non imponeva invece che entro tale termine venissero consegnati all'esattore per la riscossione. Ritiene la Amministrazione che tale seconda consegna non sia vincolata da alcun termine di decadenza. In quanto l'art. 24 del D.P.R. 602/1973 nel testo all'epoca vigente stabiliva: "Il ruolo è consegnato dall'intendente di finanza all'esattore, il quale ne rilascia ricevuta. Detta consegna deve avvenire, per i ruoli di cui all'art. 18, quarto comma, almeno novanta giorni prima della scadenza, e per gli altri ruoli, almeno trenta giorni prima della scadenza della prima od unica rata. Con la consegna all'esattore il ruolo diventa esigibile". Mentre il testo oggi vigente prevede che i tempi di consegna siano stabiliti da un regolamento ministeriale.

Ritiene il Collegio di discostarsi dal precedente 3413/2001; ciò in adesione all'orientamento espresso dalla Corte Costituzionale con ordinanza n. 107 del 1 aprile 2003.

La Corte Costituzionale ha avvertito l'esigenza di scandire le operazioni di recupero e riscossione di tributi a mezzo ruoli attraverso termini perentori per l'adempimento dei vari passaggi. E la tesi accolta nella sentenza 3413/2001 apre invece un varco di durata indeterminata. Infatti i ruoli debbono essere consegnati all'Intendente di Finanza entro un termine piuttosto ampio (cinque anni) e l'esattore deve (per meglio dire doveva) provvedere alla notifica entro un certo termine (abrogato nel 2001, ma vigente all'epoca dei fatti oggetto del presente giudizio e ritenuto da questa Corte decadenziale).

Se poi però l'Intendente di Finanza potesse trattenere all'infinito i ruoli senza consegnarli all'esattore, tutto il sistema subirebbe una vistosa falla (colmabile solo con il richiamo al termine decennale di prescrizione ordinaria, che - come già ricordato - la giurisprudenza della Corte Costituzionale mostra di ritenere inadeguato).

La Corte Costituzionale nella citata ordinanza ha superato questa difficoltà con l'asserzione secondo cui "l'art. 24 del D.P.R. n. 602 del 1973, prevede un termine ("almeno novanta giorni prima della scadenza", prorogabile nell'ambito di quello decadenziale di cui all'art. 17, comma 3^o, del medesimo decreto del Presidente della Repubblica) per la consegna del ruolo all'esattore"; cioè affermando che la consegna dei ruoli all'esattore deve avvenire

re nell'ambito di un termine massimo che - a giudizio della Corte Costituzionale - deve essere decadenziale; in quanto in caso contrario la norma si porrebbe in contrasto con le norme costituzionali (in particolare art. 24 Cost.). E, come già sottolineato, tali norme secondo l'inequivoco giudizio della Corte Costituzionale esigono che le procedure fiscali in questione siano soggette a termini più ristretti di quelli deducibili dalle norme del codice civile (prescrizione decennale). Infatti il diritto alla difesa del contribuente sarebbe leso dalla necessità di contraddire in ordine a questioni risa lenti nel tempo oltre ogni ragionevole limite dell'onere di conservazione di documenti e pezzi di appoggio.

Ciò considerato, posto che il termine di cui al terzo comma dell'art. 17 (nel testo vigente all'epoca dei fatti di causa) risulta in concreto inapplicabile per chè pone come dies a quo un elemento di fatto (definitività della pretesa tributaria) che nel caso di specie non sussiste e non può sussistere, perchè di definitività dell'atto si potrà parlare solo dopo la notifica (e la mancata impugnazione) della cartella esattoriale, non resta che applicare il termine di cui al primo comma del medesimo articolo. Termine del resto molto ampio, e quindi già di per se stesso al limite della ragionevolezza costituzionale.

Simile soluzione consente di soddisfare l'invito della Corte Costituzionale a procedere al doveroso tentativo di ricercare un'interpretazione adeguatrice del testo di legge denunciato, al quale ciascun giudice è, comunque, tenuto prima di proporre l'incidente di costituzionalità". Il ricorso deve in conclusione essere rigettato. Non vi è luogo a provvedere sulle spese.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Tributaria, 11 marzo 2004.

Depositato in Cancelleria il 5 ottobre 2004.

Il commento

Come è noto, gli uffici finanziari procedono alla riscossione delle imposte, a mezzo concessionario, attraverso il ruolo che non è altro che l'elenco dei contribuenti debitori nei confronti del fisco. Il ruolo, infatti, una volta reso esecutivo con la sottoscrizione del titolare del-

l'ufficio, viene trasmesso al concessionario e, quindi, notificato al contribuente per il tramite della cartella di pagamento. Quest'ultima, quindi, non è altro che lo strumento attraverso il quale il contribuente viene a conoscenza del ruolo emesso a suo carico dall'ufficio finanziario. In questo articolo ci occuperemo delle cartelle emesse a seguito dei controlli automatici o formali delle dichiarazioni dei redditi ai sensi degli articoli 36 bis e 36 ter del dpr n. 600/73, in considerazione dei numerosi problemi che esse creano riguardo ai tempi di notifica. Una prima annosa questione, oggi pressoché risolta a seguito dell'intervento del dlgs 49/1999 concerne i termini per l'iscrizione a ruolo, da parte dell'ufficio fiscale e di consegna, per renderlo esecutivo, al concessionario di cui agli articoli 17 e 24 del dpr 602/1973 (applicabile esclusivamente alle imposte sui redditi e all'imposta sul valore aggiunto). Infatti il nuovo articolo 17 stabilisce espressamente che le somme dovute dai contribuenti devono essere iscritte in ruoli esecutivi a pena di decadenza:

- A) entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36-bis del decreto del presidente della repubblica 29 settembre 1973, n.600;
- B) 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 controllo formale prevista dall'articolo 36-ter del decreto del presidente della repubblica 29 settembre 1973, n.600;
- C) entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio.

Con riferimento, invece, al termine di consegna del ruolo al concessionario la Corte di Cassazione nella recente sentenza n. 19865/2004 ha affermato che la predetta consegna al concessionario della riscossione dei ruoli deve avvenire entro i medesimi termini perentori previsti per la formazione dei ruoli. Peraltro alcune sentenze delle commissioni tributarie avevano già evidenziato che dal momento che dal 1° luglio 1999 i ruoli erariali non sono più cartacei, ma sono compilati con sistema elettronico e la firma di esecutività è apposta con modalità elettroniche o digitali (art.12 comma 4 del dpr n.602/1973), la tra-

smissione e la consegna del ruolo non può non considerarsi avvenuta contestualmente all'apposizione di detta firma digitale di esecutività. Inoltre al fine di consentire al contribuente di contestare il mancato rispetto dei predetti termini il legislatore con il dlgs 32/2001 ha introdotto il comma 2 bis all'art. 25 dpr 602/73 il quale stabilisce che la cartella esattoriale deve indicare l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo, di modo che il contribuente ricevuta la cartella possa contestarne la tardività.

Oltre alle suddette modifiche l'art. 11 del dlgs 46/1999 inoltre aveva introdotto all'art. 25 del dpr 302/1973 un ulteriore termine a garanzia del contribuente, in particolare la norma stabiliva che il "concessionario notifica la cartella di pagamento, entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo, al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede"; termine che l'amministrazione finanziaria riteneva ordinatorio anziché perentorio, nel senso che rilevasse solo nel rapporto interno tra la stessa e il concessionario, potendo, invece, senza perdere il potere di riscossione, notificare la predetta cartella al contribuente nel termine prescrizione decennale.

A questo punto sono intervenuti la Corte Costituzionale (ordinanza n. 107/2003) e successivamente la Corte di Cassazione (sent. nn. 10 e 19865 del 2004) nonché numerose sentenze delle Commissioni tributarie (ri) affermando i principi che devono presiedere i rapporti tra il Fisco e i contribuenti, sancendo la perentorietà dei termini previsti dall'art. 25.

E ciò in considerazione dei sovraordinati principi della necessità di non lasciare il contribuente esposto indefinitamente all'azione esecutiva del fisco e della sottoposizione a termini perentori delle attività come la consegna dei ruoli al concessionario e la notifica della cartella di pagamento al contribuente.

Se infatti la notifica della cartella non avvenisse in un termine avente natura perentoria, l'azione impositiva sarebbe rimessa al libero arbitrio del concessionario, senza limite di tempo, fino alla prescrizione ordinaria decennale ed il contribuente resterebbe "indefinitamente esposto alla pretesa del fisco e menomato, per la distanza tra fatto e contestazione, nel diritto di difesa".

La Corte Costituzionale ha altresì precisato che il carattere perentorio di un termine non debba essere esplicitato chiaramente dalla norma, ma possa essere desunto dallo scopo che deve raggiungere.

Senonché il legislatore con l'articolo 1 del dlgs 193/2001 (in vigore dal 9 giugno 2001) ha nuovamente riaperto la questione, del resto mai sopita, in quanto, aderendo all'interpretazione della natura ordinatoria dei termini di cui all'art. 25 dpr 602/73, ha definitivamente espunto il predetto termine (4 mesi dalla consegna dei ruoli) dall'art. 25 citato, di modo che una volta rispettati i termini per l'iscrizione a ruolo ai sensi dell'art. 17 del dpr 602/73, il concessionario incaricato della riscossione ha tempo dieci anni per procedere al recupero dell'imposta.

Va da sé che nella situazione attuale mancando del tutto un termine i giudici dovranno necessariamente sollevare la questione dinanzi alla Corte Costituzionale affinché la stessa dichiari l'incostituzionalità dell'art. 1, comma 1 lett. b) del dlgs 193/2001 nella parte in cui ha eliminato il termine dall'art. 25, nonché dichiarare incostituzionale lo stesso art. 25 nella parte in cui non prevede un termine per la notifica della cartella esattoriale. Del resto già le citate sentenze della Cassazione e della Corte Costituzionale avevano evidenziato che le procedure fiscali debbano essere soggette a termini più ristretti di quelli deducibili dalle norme del codice civile che prevedono la prescrizione decennale del diritto di credito.

La previsione futura

Ad evitare un nuovo intervento del giudice delle leggi ci sta pensando, fortunatamente, il legislatore il quale con la lettera c) del comma 26 dell'art. 34 del disegno di legge finanziaria introduce nell'art. 25 del dpr 602/73 un termine perentorio per la notifica delle cartelle stabilendo che il concessionario deve notificare la cartella al contribuente "entro l'ultimo giorno del quinto mese successivo alla consegna del ruolo, ovvero entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo alla consegna se la cartella è relativa a ruolo straordinario".

Ciononostante, non è ancora possibile mettere la parola fine alla querelle tra il fisco, il legislatore e la giurisprudenza poiché il comma 29 del medesimo articolo precisa che le disposizioni in questione si applicano ai ruoli esecutivi a decorrere dall'1/01/2005.

Una miopia del legislatore che non tarda a manifestarsi quando si parla di entrate di danaro. Una illogicità normativa che i giudici della Corte Costituzionale non mancheranno di affermare quando la questione giungerà al loro esame.

Infatti, il legislatore, contraddittoriamente, pur ammettendo nella relazione di accompagnamento che la modifica “reintroduce un termine per la notifica della cartella, a pena di decadenza,....assolvendo alla duplice funzione di colmare il vuoto legislativo a tutela del contribuente determinato dall’art. 1 del dlgs n. 193/2001....e di avvicinare il momento dell’accertamento a quello della riscossione, rendendo conseguentemente più efficace il sistema di riscossione coattiva” fa decorrere l’effetto della disposizione solo a partire dal 1/01/2005.

Non vi è chi non veda che tale formulazione, ove si interpretasse non retroattivamente, genererebbe un sicuro contenzioso che porterebbe la norma dinanzi al giudice delle leggi, il quale non potrebbe non dichiararne l’incostituzionalità della stessa nella parte in cui non ne prevede l’applicazione a partire dal 9 giugno 2001, giorno dal quale sono decorsi gli effetti della soppressione del termine contenuto nell’art. 25 a seguito delle modifiche apportate dal dlgs 193/2001.

Si ripete, concludendo, che la Corte Costituzionale prima e la Corte di Cassazione dopo hanno, nelle citate sentenze, affermato la necessità di termini perentori per la trasmissione dei ruoli e per la notificazione della cartella la cui mancanza renderebbe incostituzionale la legge per violazione dell’art. 24 Cost; ritenendo altresì inadeguato il termine della prescrizione decennale ad attività che per la loro natura devono essere sottoposte a decadenza.