



ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

REPUBBLICA ITALIANA
26104 - 2005

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

OGG.: Tributi-Cartella Esattoriale-Notifica-
Termini stabiliti nel D.L. n. 106 del 2005,
conv. nella L. n. 156/05, in conseguenza
della sent. Corte cost. N. 280 del 2005-
Regime transitorio-Portata

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
QUINTA
SEZIONE PRIMA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Enrico	PAPA	Presidente
Dott. Enrico	ALTIERI	Consigliere
Dott. Mario	CICALA	Consigliere
Dott. Michele	D'ALONZO	Consigliere
Dott. Francesco Antonio GENOVESE		Cons. Rel.

R.G.N. 6318/02

Cron. 26 104

Rep.

Ud. 5/10/05

ha pronunciato la seguente:

S E N T E N Z A

sul ricorso proposto dal signor: **O.F.**,
elettivamente domiciliato in Roma, presso la
Cancelleria delle Corte suprema di Cassazione,
rappresentato e difeso, giusta delega in atti,
dall'avv. ORIO CARLO del Foro di Salerno;

- **ricorrente** -

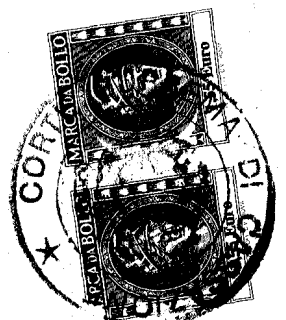
contro

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, in persona del
Ministro p.t., e AGENZIE DELLE ENTRATE, in persona del
Direttore p.t.,

- **intimati** -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria

Regionale della Campania n. 12/44/01 del 25 gennaio



2405
05



2001.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 5/10/2005 dal Relatore Cons. Francesco

Antonio GENOVESE;

Lette le conclusioni scritte, rese ex art. 375 c.p.c.,
del P.M.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Il signor F.O. chiedeva il condono, ai sensi della legge n. 413 del 1991, e corrispondeva un'imposta inferiore a quella dovuta. La residua imposta veniva iscritta a ruolo e la cartella, notificata il 22 giugno 1998, veniva impugnata dal contribuente per prescrizione, essendo decorso il termine ordinario di cui all'art. 36-bis d.P.R. n. 600 del 1973, nullità del ruolo per il tardivo invio al concessionario, impropria commisurazione degli interessi e pene pecuniarie.

La Commissione di I grado accoglieva parzialmente il ricorso, con riferimento alle sole pene pecuniarie.

Sull'appello del contribuente la C.T.R. confermava la sentenza impugnata.

2. Avverso la medesima il signor F.O. ha proposto ricorso per cassazione, basato su un unico motivo, contro cui non resiste l'AMMINISTRAZIONE DELLE FINANZE.

3. Richiesto del parere in ordine all'eventuale sussistenza d'una delle ipotesi di cui all'art. 375 cod. proc. civile, il PG presso questa Corte ha chiesto la reiezione del ricorso per manifesta infondatezza.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso (con il quale lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 17, comma 1, 18, commi 3 e 4, 24, commi 1 e 3, d.P.R. n. 602 del 1973 e 36-bis d.P.R. n. 600 del 1973, 28 l. n. 449 del 1997 e 3 l. n. 24 del 1990 nonché l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione su un punto



decisivo della controversia) il contribuente si duole dell'inosservanza del termine di cui all'art. 36-bis.

2. Il ricorso però, che è manifestamente fondato, deve essere accolto, nonostante le opposte conclusioni del P.G.

2.1. Preliminarmente, questa Corte deve ricordare che, con la sentenza n. 12384 del 2005, ha stabilito il principio secondo cui <<l'inammissibilità della pronuncia in camera di consiglio è ravvisabile solo ove la Corte di cassazione ritenga che non ricorrano le ipotesi di cui al primo e al secondo comma dell'art. 375 c.p.c., ovvero che emergano condizioni incompatibili con la trattazione abbreviata, nel qual caso rinvia la causa alla pubblica udienza. Ove la Corte, viceversa, ritenga che la decisione del ricorso presenti aspetti di evidenza compatibili con l'immediata decisione, ben può pronunciarsi per la manifesta fondatezza dell'impugnazione, anche ove le conclusioni del pubblico ministero fossero, all'opposto, per la manifesta infondatezza e viceversa>>.

Nella specie, la Corte non ritiene che vi siano condizioni incompatibili con la trattazione abbreviata.

3. Il ricorso deve essere deciso alla luce dei principi che si passa ad esporre.

3.1. La notifica della cartella di pagamento al contribuente costituisce l'atto finale di un procedimento che segue l'attività dell'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA diretta alla liquidazione delle imposte, sulla base delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, attività che si articola in varie fasi e che comprende, al suo sbocco, prima della notificazione, la consegna del ruolo esecutivo al concessionario.

L'atto conclusivo ed "esterno" del procedimento, come ribadito dalla recente pronuncia della Corte costituzionale (sent. n. 280 del 2005), è costituito dalla notifica della cartella di pagamento da parte del



concessionario al contribuente che, però, nel suo divenire storico recente (diacronia dell'istituto), è stato ancorato ad atti diversi e variabili, dalla dichiarazione fiscale del contribuente alla iscrizione nei, o alla consegna dei, ruoli esecutivi all'esattore-concessionario.

Né i tempi prescritti per la sua realizzazione sono stati sempre chiari e certi, proprio per l'ancoraggio di essa ad attività procedimentali eterogenee.

Con particolare riguardo all'attività di liquidazione delle imposte, infatti, l'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, ha previsto (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 o, fino all'entrata in vigore del d. lgs. n. 46 del 1999, 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); mentre, successivamente, è stato previsto che le somme dovute, a seguito di liquidazione ex art. 36-bis, fossero 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 già all'esattore ed ora al concessionario -, disciplinato dall'art. 24 del d.P.R. n. 602 del 1973, ha stabilito, in un primo tempo, che la consegna del ruolo dovesse 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».

E' stato osservato, nella cennata pronuncia costituzionale (Corte cost., sent. n. 280 del 2005) che il d.m. 3 settembre 1999, n. 321, che tali "modalità" ha disciplinato, ha taciuto sul termine di consegna del ruolo al concessionario.

L'atto conclusivo ed "esterno" del procedimento fin qui descritto, cioè la notifica della cartella di pagamento da parte del concessionario al contribuente, disciplinato dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, almeno fino all'entrata in vigore del d.lgs. n. 193 del 2001, ha stabilito che la notifica avvenisse entro un certo termine [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)]. Il d.lgs. n. 193 del 2001 ha poi 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) recitava: «il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede».

3.2. Una tale incertezza e mutevolezza del quadro normativo ha formato oggetto di ripetuti interventi da parte dei giudici comuni che hanno, a più riprese, sollecitato un intervento chiarificatore da parte del Giudice delle leggi.

A conclusione di queste tensioni interpretative è giunta la già citata sentenza n. 280 del 2005 della Corte costituzionale, che ha dichiarato 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 prevedeva un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario dovesse 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).

La sentenza ha precisato 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» (par. 4.1). In particolare, secondo la Consulta, nel «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 - effetto di 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 avrebbe 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 (mentre in precedenza, per il richiamo dell'art. 43 del d.P.R.





n. 600 del 1973, il termine sarebbe stato del quinto e poi del quarto anno successivo), e avrebbe perciò 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) ».

Ha osservato la Corte che tale situazione non sarebbe mutata neppure 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 notific(hi) 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*».

Peraltro, tale significativa modifica, era intervenuta a seguito della pronuncia dell'Ordinanza della stessa Consulta n. 352 del 2004 in cui la 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*».

E poiché quanto rilevato nelle richiamate ordinanze n. 107 del 2003 e n. 352 del 2004 era rimasto senza seguito, la Corte ha rotto gli indugi ed ha dichiarato l'anzidetta illegittimità costituzionale dell'articolo 25 del d.P.R. n. 602 citato.

In tale pronuncia, la Corte, con un chiaro *self-restraint*, rilevato che le sarebbe stata preclusa la possibilità di determinare - Essa stessa- tale termine, «competendo la sua individuazione alla ragionevole discrezionalità del legislatore» ma, anche, per la particolare struttura del procedimento, che non permetteva di individuare in taluno di quelli già previsti dalla legge -per le attività "interne"



all'Amministrazione - un termine che potesse disciplinare anche la (successiva) notifica della cartella di pagamento al contribuente, ha espressamente invocato un sollecito intervento legislativo con il quale si potesse colmare ragionevolmente la lacuna creata.

Nel rappresentare questa esigenza, peraltro, la Corte ha chiarito che la ragionevolezza del termine stabilito dal legislatore, ferma la sua natura decadenziale, dovesse considerare da un lato il 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) e 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.

3.3.A seguito di tale pronuncia, il legislatore, nel convertire il Decreto-Legge n. 106 del 17 giugno 2005 (Disposizioni urgenti in materia di entrate), nella Legge 31 luglio 2005, n. 156, ha aggiunto alle previsioni colà contenute, anche le seguenti.

Innanzitutto, con l'art. 1 (Disposizioni in materia di versamenti dell'imposta regionale sulle attività produttive, di riscossione e di notifica delle cartelle di pagamento), comma 5-bis, ha stabilito, in via generale, i nuovi termini certi (« Al fine di garantire



l'interesse del contribuente alla conoscenza, in termini certi, della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni e di assicurare l'interesse pubblico alla riscossione dei crediti tributari)), per la conclusione del procedimento attraverso la notifica della cartella di pagamento indirizzata al contribuente, nei sensi che seguono: «la notifica delle relative cartelle di pagamento è effettuata, a pena di decadenza: a) entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate a decorrere dall'1 gennaio 2004; b) entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003; c) entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001».

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 (o si è sforzato di stabilire) le necessarie disposizioni di coordinamento con la complessa disciplina esistente e una vera e propria disciplina transitoria.

3.3.1. Con riguardo al coordinamento con la disciplina esistente, il comma 5-ter, ha statuito, tra l'altro, che: «In conseguenza di quanto previsto dal comma 5-bis e al fine di conseguire, altresì, la necessaria uniformità del sistema di riscossione mediante ruolo delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto: a) al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, sono apportate le seguenti modificazioni: 1) l'art. 17 è abrogato; 2) all'articolo 25, comma 1, le parole da: "l'ultimo giorno del dodicesimo mese" fino a: "straordinario" sono sostituite dalle seguenti: "il 31 dicembre: a) del



terzo 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) 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'articolo 36-ter del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973; c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio".

In conseguenza di tale intervento legislativo, il testo attuale del primo comma dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, è il seguente:

«1. 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, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: a) del terzo 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) 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'articolo 36-ter del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973; c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio».

In sostanza, viene ribadito il sistema tripartito dei termini di notificazione della cartella esattoriale, che si differenzia solo con e per riguardo al tipo di attività svolta dall'Amministrazione (liquidazione ex



art. 36-bis, controllo formale ex art. 36-ter, accertamenti d'ufficio), calcolati in relazione a diversi *dies a quibus* (anno di presentazione della dichiarazione, anni di definitività degli accertamenti d'ufficio).

Anche la disciplina dei rimborsi è stata modificata (art. 43, primo comma).

E al decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, sono state apportate le seguenti modificazioni: 1) l'articolo 23 è stato sostituito e si è disposto che i termini di decadenza di cui all'articolo 25, comma 1, d.P.R. n. 602, si applichino anche all'IVA; 2) all'articolo 36, il comma 2 è sostituito dal seguente: «2. In deroga all'articolo 25, comma 1, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione delle dichiarazioni, la cartella di pagamento è notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: a) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003; b) del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001.»

3.3.2. Tale ultima disposizione, in particolare, costituisce la disciplina transitoria, espressamente così denominata, il cui esame è decisivo ai fini della soluzione della presente controversia.

Tale disciplina, però, lungi dall'essere stata dettata puramente e semplicemente, è stata inserita nell'art. 36 del già citato D. Lgs. n. 46 del 1999, contenente il riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'art. 1 della legge n. 337 del 1998. Tra le disposizioni transitorie di detto testo, l'art. 36, come modificato dal DL n. 106 del 2005, conv. nella legge n. 280, ora risulta così formulato:« 1 . Fino all'entrata in vigore del regolamento previsto



nell'articolo 12-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, introdotto dall'articolo 4 del presente decreto, per le entrate tributarie dello Stato e degli enti locali non si fa luogo all'iscrizione a ruolo per gli importi individuati con il regolamento previsto nell'articolo 16, comma 2, della legge 8 maggio 1998, n. 146. 2. In deroga all'articolo 25, comma 1, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione delle dichiarazioni, la cartella di pagamento è notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: a) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003; b) del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001. ».

Seguono numerosi altri commi contenenti una congerie di disposizioni di ordine e tenore diversi, fra le quali merita di essere ricordato anche il comma 2-bis, che venne inserito dall'art. 2 D. Lgs. n. 326 del 1999, e secondo il quale: «Fino al 30 settembre 1999 i ruoli possono essere formati e resi esecutivi secondo le disposizioni in vigore al 30 giugno 1999. A tali ruoli e a quelli resi esecutivi antecedentemente al 1 luglio 1999 si applicano gli articoli 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30 e 46 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, nel testo vigente prima di tale data; in deroga all'articolo 68, comma 1, del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, su tali ruoli sono dovuti i compensi e gli interessi semestrali di mora di cui all'articolo 61, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 28 gennaio 1988, n. 43. ». Insomma, la disciplina transitoria non è stata lasciata nella legge del 2005, come pure si sarebbe potuto, ma in una previsione più organica, anche se - dalla sua



lettura - è possibile apprezzare l'eterogeneità delle disposizioni ivi contenute, alcune delle quali aggiunte dal D. Lgs, n. 326 del 1999, altre dalla legge n. 388 del 2000, altre ancora dalla legge n. 289 del 2002, ulteriori dal DL n. 209 del 2002, conv. nella legge 265 del 2002 e dalla legge n. 350 del 2003. Infine dall'intervento del DL n. 106 del 2005, conv. nella legge n. 156 dello stesso anno.

3.4. Le ragioni di un intervento del legislatore, anche riguardo al diritto transitorio, si spiegano solo e soltanto in considerazione dell'esistenza di situazioni pendenti al momento della pronuncia della stessa sentenza della Corte costituzionale.

Infatti, il Giudice delle Leggi ha, sia pure implicitamente, ritenuto che la questione che le veniva posta avesse piena rilevanza nei (tre) giudizi *a quibus* (in corso), pur essendo questi soggetti a diverse discipline sostanziali perché riferibili a diversi anni d'imposta (rispettivamente 1999, 1998 e 1996, come risulta dalla sentenza, come pure la menzione dell'eccezione di inammissibilità, formalmente sollevata dai concessionari, sia pure sotto altri profili).

E, accogliendo la questione di costituzionalità e stabilendo che i contribuenti che avevano promosso i relativi giudizi avevano ragione di dolersi della mancanza di un termine per la notifica della cartella nei loro confronti, ne deriva sicuramente una ragione a favore dei contribuenti, in quei giudizi (altrimenti, sarebbe stata chiara la non rilevanza della questione di costituzionalità e la Consulta avrebbe altrimenti concluso quei giudizi) e un *vulnus* per l'Amministrazione che non si sia attenuta a quei principi in relazione a un certo numero di contribuenti non ancora raggiunti da quelle notificazioni.

Di qui l'invito della Consulta - rivolto al legislatore - di munire, con urgenza, l'art. 25 del d.P.R. n. 602 di un termine che, almeno fino al 2004, ne era stato



privato, proprio in relazione alla notifica della cartella, a seguito della modifica intervenuta nel corso del 2001 (con il D.Lgs. n. 193 del 2001 che aveva soppresso, nell'art. 25, le parole «entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo» sicché l'art. 25 - fino alla legge n. 311 del 2004- recitava: «il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede»).

L'intervento della Corte costituzionale, nella sostanza, era necessitato dalla struttura stessa della sua pronuncia, che ha introdotto un termine là dove non c'era, con una addizione di principio (cd. sentenze manipolative additive di principio) cui avrebbe dovuto far seguito (come ha fatto) il legislatore, con il cennato intervento legislativo.

3.4.2. L'intervento sollecitato, perciò, avrebbe dovuto riguardare la prevenzione di un cospicuo numero di giudizi instaurandi; ma esso si riferiva anche a quelli già instaurati, perlomeno con riguardo a cartelle notificate a seguito dell'attività di liquidazione ex art. 36-bis d.P.R. n. 600 del 1973, costituenti oggetto delle controversie tributarie *a quibus*.

Ecco perché il legislatore è intervenuto ed ha disciplinato non solo il nuovo regime della notificazione di ogni tipo di cartella esattoriale riferibile a tributi (l'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973) ma ha anche disciplinato la notifica delle cartelle «in deroga» alla disciplina dettata «all'articolo 25, comma 1, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione delle dichiarazioni» di cui al solo art. 36-bis d.P.R. n. 600 (non anche all'art. 36-ter e agli accertamenti dell'ufficio, di cui alle lettere b e c dell'art. 25, d.P.R. n. 600). In tal caso, riguardante le singole vicende litigiose, su cui erano in corso i giudizi *a quibus*, e sui quali è



concretamente intervenuta la pronuncia di costituzionalità, il D.L. n. 106 del 2005, come convertito nella legge n. 156, ha stabilito che «la cartella di pagamento è notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: a) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003; b) del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001».

Insomma, la legge intervenuta dopo la pronuncia di illegittimità costituzionale ha inserito una disciplina <transitoria> tesa a disciplinare le dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003 (per i quali non fosse interamente già decorso il termine di quattro anni stabilito a regime dal nuovo art. 25) e quelle presentate entro il 2001, cioè per le dichiarazioni per le quali fosse già decorso il termine quadriennale del nuovo art. 25. Nel primo caso confermando il termine già previsto in generale (quattro anni, calcolati da quello successivo alla presentazione della dichiarazione); nel secondo, allungando quel termine di un anno (e così giungendo fino a cinque anni, calcolati da quello successivo alla presentazione della dichiarazione).

In tale secondo caso, le cartelle relative alle dichiarazioni presentate entro gli anni 2001, 2000, 1999, 1998, 1997 e 1996 (per fermarci agli anni oggetto dei giudizi a quibus rispetto a quello di costituzionalità) e liquidate ex art. 36-bis del d.P.R. n. 600, devono essere (o devono essere state) notificate, rispettivamente, entro gli anni 2006, 2005, 2004, 2003, 2002 e 2001 (con riferimento, perciò, di norma, rispettivamente agli anni d'imposta 2005, 2004, 2003, 2002, 2001 e 2000).

3.4.3. Se vi siano giudizi in corso relativi a tali (o anche a precedenti) anni di presentazione della



dichiarazione (e d'imposta) gli stessi andranno regolati sulla base di tale disciplina transitoria. Infatti, in tal caso non si ha a che fare con regole procedurali retroattive perché, come si è detto, avendo il legislatore abrogato *tout court* il termine di notifica della cartella, con l'intervento legislativo n. 193 del 2001 (che aveva soppresso, nell'art. 25, le parole «entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo» sicché l'art. 25 - fino alla legge n. 311 del 2004- recitava: «il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede»), tutte le cartelle, anche relative a risalenti anni d'imposta, erano tempestivamente notificabili fino al termine di prescrizione del credito tributario.

L'avere la Corte costituzionale ripristinato, con intervento additivo, il termine di notifica, ha nuovamente ristabilito l'esistenza di esso e la necessità, da parte del giudice di verificarne la sua osservanza, salvo a rinviare al legislatore la fissazione di tale termine.

Cosa che è puntualmente avvenuta con l'intervento legislativo in parola. Sicché il giudice, nei giudizi di sua spettanza, deve verificare, in relazione alla dichiarazione liquidata dall'Ufficio tributario, se il termine di notifica, come determinato *per relationem* dal nuovo intervento legislativo, sia stato rispettato, senza che sia possibile recuperare i termini precedentemente fissati dal legislatore nella diacronia legislativa sopra richiamata. Termini che sono stati inesorabilmente travolti dal meccanismo abrogativo finale del 2001.

E del resto, la Corte aveva osservato che la situazione giuridica oggetto del suo controllo non sarebbe mutata nei suoi esiti demolitori neppure «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 notific(hi) 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*>>.

3.4.4. In conclusione, la natura additiva di 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 stata regolata dagli stessi *ab initio*.

3.5. Si pone, tuttavia, un problema riguardante la mancata incisione dell'art. 36 del già citato D. Lgs. n. 46 del 1999, del comma 2-bis, sopra ricordato, e secondo il quale «Fino al 30 settembre 1999 i ruoli possono essere formati e resi esecutivi secondo le disposizioni in vigore al 30 giugno 1999. A tali ruoli e a quelli resi esecutivi antecedentemente al 1 luglio 1999 si applicano gli articoli 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30 e 46 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, nel testo vigente prima di tale data; in deroga all'articolo 68, comma 1, del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, su tali ruoli sono dovuti i compensi e gli interessi semestrali di mora di cui all'articolo 61, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 28 gennaio 1988, n. 43».

Tale previsione, come si è ricordato, venne introdotta dall'art. 2 D. Lgs. n. 326 del 1999, in seguito a modifiche e correzioni conseguenti alla riforma del sistema della riscossione e, quindi anche all'art. 25 d.P.R. n. 602.

Quest'ultima disposizione, prima dell'intervento del 1999, stabiliva che l'esattore dovesse notificare al



contribuente la cartella di pagamento <<non oltre il giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo gli è stato consegnato>>.

Ma, con riferimento al sistema di formazione dei ruoli era stabilito - fino al 1999 - che, ai sensi dell'art. 17 d.P.R. n. 602 (ora espressamente abrogato) 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, d.P.R. n. 600 e cioè entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Tale termine è stato poi portato a due anni dall'art. 6 del D. lgs. n. 46 1999.

In relazione a tale rilevante modifica procedimentale, la disposizione transitoria in esame ha inteso <salvare> i ruoli formati fino al 30 settembre 1999, proprio perché, in considerazione di quella riforma, i tempi di formazione e consegna dei ruoli erano stati sensibilmente accorciati. S'imponessa, perciò, un intervento transitorio.

Ma tale intervento, disposto dalle disposizioni correttive del D. Lgs. n. 326 del 1999 ha esaurito i suoi effetti in quell'ambito e in quella previsione.

Il non avere il legislatore del 2005, in adempimento del giudicato costituzionale, rimosso tale prescrizione nulla comporta, attesa la sua natura di previsione a efficacia circoscritta all'intervento innovativo del 1999.

Ma v'è di più. La sentenza della Consulta, n. 280 del 2005, nell'enunciare l'addizione del termine finale per la notifica della cartella ha inteso spostare il baricentro del rapporto tra il contribuente e il 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.



Ciò che conta, dopo la pronuncia del Giudice delle leggi, è che l'attività esterna (la notifica della cartella) venga posta in essere in un termine inderogabile, tale ritenuto dalla Corte costituzionale, e che il legislatore ha discrezionalmente fissato (sulla base dei <paletti> indicati nella sentenza n. 280) nel nuovo testo dell'art. 25 d.P.R. n. 602 e, per le situazioni pendenti, nel nuovo testo del comma 2, dell'art. 36 del D. Lgs. n. 46 del 1999.

Il comma 2-bis di tale ultima disposizione è dunque un relitto storico che non ha più alcuna efficacia.

Del resto, se per assurdo, se ne volesse ipotizzare ancora una residua, essa andrebbe rigorosamente circoscritta alle dichiarazioni fiscali anteriori a quella data e cioè dal 1998 ad andare a ritroso. E, in ordine a tali rapporti, per imposte, necessariamente iscritte a ruolo entro il 30 settembre 1999, occorrerebbe verificare che la cartella sia stata notificata <<non oltre il giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo gli è stato consegnato>> (art. 25 d.P.R. n. 602 del 1973 nel testo vigente ante 1° luglio 1999), e quindi al massimo entro novembre 1999, con il rispetto del termine quinquennale per la formazione del ruolo (sostanzialmente, con notifica della cartella entro il quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione).

Ma, a parte le considerazioni già svolte, non si comprenderebbe perché, fra tutti i rapporti ancora pendenti, bisognerebbe compiere siffatta distinzione.

In ogni caso, una tale sopravvivenza avrebbe effetto e sarebbe applicabile solo alle cartelle notificate entro tale data (e salvo l'accertamento della data di consegna dei ruoli esattoriali).

4. Alla luce di tali considerazioni il ricorso del contribuente deve essere accolto e, non essendo necessari altri accertamenti in fatto, la causa decisa



anche nel merito, accogliendo il ricorso introduttivo del contribuente.

La dichiarazione fiscale, infatti risale all'anno 1991 e la cartella esattoriale è stata notificata il 22 giugno 1998.

5. Le ragioni sopra illustrate comportano la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

PQM

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo del contribuente e compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V sezione civile della Corte di cassazione, dai magistrati sopraindicati, il 5 ottobre 2005.

IL CONSIGLIERE ESTENSORE

(Francesco Antonio GENOVESE)

IL PRESIDENTE

(Enrico PAPA)

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

3 0 NOV. 2005

IL

IL CANCELLIERE C1

Antonella Frezza

IL CANCELLIERE C1

Antonella Frezza