

## Cartelle esattoriali, nuovi termini retroattivi per la notifica al contribuente

**Autore:** Buscema Angelo

**In:** Diritto tributario

I nuovi termini per la riscossione, introdotti dalla Legge 156/05, dopo l'intervento della sentenza n. 280/2005 della Consulta, devono essere retroattivamente applicati a tutti i rapporti, ancora aperti, anche dal giudice di legittimità nell'ipotesi in cui il contribuente si è fatto carico in sede processuale di eccepire la decadenza del potere impositivo sulla base della allora vigente normativa sostanziale.

Tale importante assunto è stato precisato dalla quinta sezione civile della Cassazione nella sentenza 26104/05, depositata il 30 novembre 2005, alla luce della sentenza di illegittimità costituzionale n. 280/05 nonché a seguito della disciplina adottata dal legislatore con il decreto legge 106/05, convertito dalla legge 156 del 2005.

In particolare, il giudice di legittimità ha statuito che :

*La notifica delle cartelle di pagamento al contribuente costituisce l'atto finale di un procedimento che segue l'attività dell'A.F. 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, per, 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'esatto concessionario. Né i tempi prescritti per la sua realizzazione sono stati sempre chiari e certi, proprio per l'ancoraggio di essa ad attività procedurali eterogenee.*

*La citata sentenza n. 280 del 2003 della Corte 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, 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 paga delle imposte liquidate, ai sensi dell'art. 36-bis del 29 settembre 1973, n. 600.

?????? 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 col? contenute, anche le seguenti.

?????? Innanzitutto, con l'art. 1 (Disposizioni in materia di versamenti dell'imposta regionale sulle attivit? 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 ? 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; o) entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001?.Le cartelle relative alle dichiarazioni presentate entro gli anni 2001, 2000, 1999, 1998, 1997 e 1996 e liquidate ex articolo 36 ?bis del dpr n. 600/73 devono essere (o devono essere state )notificate rispettivamente entro gli anni 2006, 2005, ,2004, 2003, 2002, e 2001 (con riferimento perci? di norma rispettivamente agli anni d'imposta 2005, 2004, 2003, 2002, 2001 e 2000)

?????? 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 legislativo (156/05), sia stato rispettato, senza che sia possibile recuperare i termini

*precedentemente fissati dal legislatore (...) che sono stati inesorabilmente travolti dal meccanismo abrogativo del 2001". In conclusione, la natura additiva di principio dell'intervento della Consulta (sentenza 280/05) 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 gli stessi ab inizio".*

?????? La sentenza n. 280 del 2005 nell'enunciare l'addizione del termine finale 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 consegna all'esattore o concessionario, considerate prive di rilievo nella dialettica del rapporto d'imposta. Ci 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'articolo 25 dpr n. 602 e per le situazioni pendenti, nel nuovo testo del comma 2, dell'articolo 36 del dlgs n. 46 del 1999.

?

Giova precisare che la soluzione ermeneutica adottata dalla sentenza in parola non interferisce con i seguenti capisaldi in tema di decadenza dal potere impositivo :

a) Il termine di decadenza sostanziale stabilito in favore del contribuente non può essere rilevato d'ufficio ex l'articolo 2969 del codice civile; b) l'eccezione di decadenza che non abbia formato oggetto d'esame in primo grado, poiché non proposta sulla base della allora vigente normativa sostanziale, non può essere formulata per la prima volta in sede di appello ex articolo 57 del dlgs 546/92 sulla base della asserita retroattività della legge n. 156/2005.

Peraltro, secondo contrapposto orientamento della stessa sezione v della Cassazione (sentenza n. 20843

del 26 ottobre 2005 e sentenza n. 24964 del 25 novembre 2005) la riforma del sistema della riscossione coattiva di cui al decreto legge n. 106 del 2005 comporta l'introduzione nel sistema di termini certi entro i quali il concessionario pu? notificare la cartella a pena di decadenza, differenziati in base al tipo di attivit? di controllo svolta dall'ufficio. Tuttavia, detta normativa, essendo efficace dal giorno dell'entrata in vigore del citato d.l. n. 106 del 2005, non pu? essere applicata ai processi tributari in corso aventi ad oggetto l'impugnazione di cartelle esattoriali notificate in data anteriore. La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 20843/05 , ha negato l'applicazione retroattiva del decreto legislativo n. 106 del 2005, in quanto tale normativa, a carattere fortemente innovativo, non potrebbe applicarsi che alle cartelle notificate dal concessionario della riscossione successivamente all'entrata in vigore della norma predetta. La soluzione ermeneutica accolta? dalla sent. n. 20843 del 2005 , in base al principio tempus regit actum, ha affermato che le disposizioni a contenuto innovativo come quelle contenute nell'art. 1 decreto legge n. 106 del 2005 possano essere applicate soltanto ai procedimenti avviati dopo l'entrata in vigore della legge. . Tempus regit actum ? quel principio di carattere generale in base al quale ogni atto va valutato secondo la norma vigente al momento del suo compimento. In forza del principio del "tempus regit actum", ciascun atto di una serie procedimentale deve uniformarsi alla disciplina vigente nel momento in cui viene adottato; ne consegue che ? necessaria la sussistenza dei presupposti di fatto e di diritto richiesti dalle norme vigenti nel momento in cui si perfeziona l'atto conclusivo del procedimento(es. notificazione della cartella)..Per le disposizioni di tipo procedurale, vale il principio "tempus regit actum", per cui non si pu? applicare una norma sopraggiunta ma occorre conservare la vecchia norma per la fase procedimentale gi? esauritasi .Il principio tempus regit actum, consenta di considerare valida l'attivit? amministrativa pregressa, purch? svolta in una fase procedimentale esaurita ed in conformit? della legge in quella fase in vigore.

?

Il principio ? applicabile anche agli atti intermedi(es. consegna del ruolo al concessionario ; formazione del ruolo) conclusivi di una fase procedimentale soprattutto se idonei a produrre effetti esterni ed a costituire il presupposto di altri provvedimenti

Angelo Buscema

?

Dirigente ufficio contenzioso tributario

Dre Lazio tel-06-225982359

<https://www.diritto.it/cartelle-esattoriali-nuovi-termini-retroattivi-per-la-notifica-al-contribuente/>