

## I termini di notifica delle cartelle di pagamento di tributi.

**Autore:** Sacchetti Lorenzo

**In:** Diritto tributario

L'effettiva riscossione delle somme accertate attraverso i controlli fiscali eseguiti nei confronti dei contribuenti da parte dei competenti Organi istituzionali rappresenta, come noto, una questione di assoluto rilievo. Sempre più frequentemente, infatti, la stampa, anche non specializzata, pone in evidenza il notevole gap esistente tra le somme constatate a seguito dei predetti accertamenti e quelle che in concreto - tramite l'attività di riscossione - entrano nelle casse dell'Erario.

La questione è certamente molto più complessa, ma offre sicuramente lo spunto per fornire in maniera succinta qualche elemento di valutazione in ordine ad uno dei profili di detta problematica che più interessa il cittadino-contribuente: quello dei termini di notifica della cd. "**Cartella di pagamento**" che viene utilizzata per richiedere il versamento di tributi riferiti, in non pochi casi, a periodi di imposta anche molto lontani nel tempo.

Allo scopo di meglio inquadrare la tematica in esame si rende conveniente ricostruire l'evoluzione del quadro normativo di riferimento evidenziando, peraltro, la netta distinzione esistente tra il momento della iscrizione a ruolo (**formazione** del ruolo[1] da parte dell'Ufficio accertatore e **consegna** dello stesso al Concessionario territorialmente competente) e quello della **notifica** vera e propria della cartella esattoriale.

Il primo era regolato dall'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973 il quale, al primo comma, disponeva in modo inequivoco il termine perentorio (**a pena di nullità**) riferito esclusivamente alla formazione e consegna del ruolo dall'Ufficio al Concessionario. Il secondo termine, quello della notifica della cartella al contribuente da parte dell'Esattore, ex più volte citato art. 25, è stato oggetto di diverse variazioni. Dapprima previsto «... non oltre il giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo gli è stato consegnato», in seguito venne modificato[2] nel «... entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo...». Questo termine tuttavia non è mai stato pronunciato con carattere di perentorietà[3], finché, a decorrere dal 9 giugno 2001, è stato addirittura soppresso[4].

In tale contesto, per evitare una soggezione irragionevolmente lunga del contribuente alla possibilità esattiva del Fisco, il termine di notifica della cartella era stato forzatamente ricondotto alla prescrizione ordinaria di cui all'art. 2946 del codice civile (decennale)[5].

Il tentativo di sanare tale anomalia venne poi effettuato con l'introduzione, nell'art. 25 del D.P.R. n.

602/1973, di un termine decadenziale (“ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo”) ad opera della Legge Finanziaria 2005[6], a valere per i ruoli resi esecutivi dal 1° luglio 2005, basato però su un dies a quo (primo giorno per il computo del termine) non facilmente conoscibile da parte del contribuente: quello della data di consegna del ruolo al Concessionario della riscossione .

Nel prosieguo, è sopravvenuta la pronuncia della Corte costituzionale n. 280 del 15 luglio 2005, nella quale è stata affermata: «...l’illegittimità costituzionale dell’art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 ..., come modificato dal D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193 ..., nella parte in cui non prevede un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario deve 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 ...». Nella stessa sentenza, il giudice delle leggi, facendo inoltre riferimento anche al testo dell’art. 25, così come sostituito dalla predetta legge n. 311, dove pure, per la prima volta, era stato introdotto un termine per la notifica delle cartelle, esplicitamente a pena di decadenza, ha rilevato però come la sua decorrenza dipenda da un dies a quo assolutamente incerto qual è, infatti, quello della consegna del ruolo dall’Ufficio al Concessionario della riscossione.

Dopo l’appena citata sentenza della Corte Costituzionale, il Legislatore è corso ai ripari cercando di colmare l’evidenziata lacuna e con il D.L. 17 giugno 2005, n. 106[7], ha stabilito (art. 1, comma 5 bis), in via generale (“**a regime**”), che la cartella di pagamento - per tutte le entrate assoggettate a liquidazione della dichiarazione - deve essere notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del:

∅

**terzo** anno successivo a quello di presentazione (dal 1° gennaio 2004) delle dichiarazioni relative ai redditi del 2003 e successivi;

∅

**quarto** anno successivo a quello di presentazione (2002 e 2003) delle dichiarazioni relative ai redditi 2001 e 2002;

∅

**quinto** anno successivo a quello di presentazione (fino al 31 dicembre 2001) delle dichiarazioni relative ai

redditi 2000 e precedenti.

Con specifico riferimento, poi, alla disciplina delle **Imposte Dirette e dell'Imposta sul Valore Aggiunto[8]**, il successivo comma 5 ter ha apportato alcune modifiche alla previgente disciplina[9] sancendo che il Concessionario - a decorrere dal 10 agosto 2005 - deve notificare la cartella al debitore, a **pena di decadenza**, entro il 31 dicembre del:

-

**terzo** anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (in caso di liquidazione automatica ex art. art. 36 bis del D.P.R. n. 600 del 1973);

-

**quarto** anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (per l'attività di controllo di cui all'art. 36 ter del D.P.R. n. 600 del 1973);

-

**secondo** anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo (in caso di accertamento da parte degli Uffici).

È stato introdotto[10] inoltre uno specifico regime **transitorio** in relazione alle dichiarazioni presentate fino al 2003, in base al quale viene stabilito che la cartella di pagamento è notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del **quarto** anno successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni relative ai redditi degli anni 2001 e 2002 e 31 dicembre del **quinto** anno successivo per le dichiarazioni relative ai redditi 2000 e precedenti.

Concludendo, traspare, in maniera abbastanza evidente, come il tentativo di colmare la descritta lacuna normativa[11] non sembri affatto riuscito.

La disciplina transitoria, e a regime, sopra descritta ha di fatto disatteso la reale portata della pronuncia della Consulta n. 280 citata esponendosi a censure di illegittimità costituzionale per irragionevolezza e conseguente contrasto con l'art. 3 della Costituzione.

Permangono, peraltro, delle zone d'ombra che inficiano la riscossione (seguita a controlli fiscali) di tutti quei tributi, diversi dalle Imposte dirette e dall'Imposta sul valore aggiunto, non soggetti alla presentazione della dichiarazione.

La proliferazione del contenzioso è, pertanto, destinata ad arricchirsi ulteriormente.

[1] Elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dagli Uffici della Pubblica Amministrazione ai fini della riscossione a mezzo del Concessionario.

[2] Per effetto dell'art. 11 del D.Lgs. n. 46/1999, efficace dal 1° luglio 1999.

[3] Per la mancanza di una esplicita previsione in tale senso, come statuito dalla Suprema Corte con le Sentenze nn. 7058 e 7662 del 1999. Condizione indirettamente confermata anche dal successivo art. 30 del D.P.R. n. 602/1973 che, nelle due formulazioni ante e post modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 46/1999, contemplato il caso di cartella notificata oltre il termine stabilito dall'art. 25, gradua gli interessi di mora sulla somma iscritta, e dunque non prescritta.

[4] Con l'art. 1, comma 1, lett. b), del D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193.

[5] A ciò induceva, comunque, tanto la mancanza di precise norme di riferimento, quanto la considerazione di una giurisprudenza di vari livelli che, seppur con qualche oscillazione, prevalentemente si esprimeva in quella direzione.

[6] Vgs.: commi 417 e 420 dell'art. 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

[7] Convertito con modificazioni dalla Legge 31 luglio 2005, n. 156.

[8] Mediante la modifica dell'art. 23 del D.Lgs. n. 46 del 1999, le disposizioni dell'art. 25, comma 1, del D.P.R. n. 602 del 1973 in tema di termine decadenziale per la notifica della cartella di pagamento, si applicano anche all'IVA.

[9] Sono stati, tra l'altro, modificati gli articoli 25 e 43 del D.P.R. n. 602/1973 (di cui è stato abrogato l'art. 17) e gli articoli 23 e 36 del D.Lgs. n. 46 del 1999.

[10] Con la sostituzione del comma 2 dell'art. 36 del D.Lgs. n. 46 del 1999.

[11] Sul punto: CORRIERE TRIBUTARIO, Ed. IPSOA, nn. 4/2005, 33/2005, 35/2005 e 10/2006.

<https://www.diritto.it/i-termini-di-notifica-delle-cartelle-di-pagamento-di-tributi/>