

Sempre sull'art. 1, comma 5 bis, legge 156/2001

Autore: Cutrano Claudio

In: Diritto tributario

L'art. 25 del d.p.r. 29 settembre 1973 n. 602 disciplina, fin dalla originaria formulazione, la notificazione della cartella dei pagamenti dal concessionario al contribuente, fissando un termine entro il quale circoscrivere, pena decadenza, detta attività, a tutela del principio di certezza e del diritto di difesa del contribuente.

Il termine ha subito varie modificazioni ad opera del legislatore, nel tentativo di agevolare l'interesse di P.A. e Concessionari, costretti a completare l'iter procedimentali della riscossione e la fase presupposta della esecuzione esattoriale in tempi per essi non idonei o sufficienti.

Ma ogni volta l'intervento della giurisprudenza ha costretto il legislatore ad adottare una soluzione sempre diversa, nel malsano tentativo di eludere i diritti del contribuente.

Originariamente la disciplina dei termini di notificazione operava e si intendeva applicabile per quei ruoli già formati dall'Ente creditore, indipendentemente dalla avvenuta consegna alla Intendenza di Finanza, e ciò nella logica considerazione che la norma dovesse regolamentare, in termini certi, l'atto ultimo del procedimento (notificazione della cartella), fin dal sorgere del presupposto della riscossione (formazione del ruolo).

A tale indubbia considerazione si perviene attraverso la disciplina transitoria portata dall'art. 36-bis del d.lgs. 26 febbraio 1999 n. 46 che disponeva la applicazione del nuovo testo dell'art. 25 del d.p.r. 602 del 1973, come modificato dall'art. 11 della riforma, ai ruoli resi esecutivi entro il 30 giugno 1999, quindi confermando che è detta circostanza rendere operante la norma.

Pertanto, tutti i ruoli resi esecutivi a decorrere dall'1 luglio 1999 soggiacevano alla disciplina del nuovo testo dell'art. 25 e all'onere per il concessionario di notificare la cartella al contribuente entro la fine del quarto mese successivo alla data di consegna del ruolo allo stesso.

Così interpretando la norma, la soppressione del termine ad opera del d.lgs. 27 aprile 2001 n. 193 (modificazione dichiarata illegittima dalla Corte Costituzionale con Sentenza 7 luglio 2005 n. 280), ha comportato - a seguito delle reiterate eccezioni in sede di merito - alla reintroduzione del termine (ora fissato alla fine del dodicesimo successivo alla consegna) con l'art. 1, comma 417, lett. c), della Legge 30 dicembre 2004 n. 311 (in vigore dall'1 gennaio 2005).

Successivamente il legislatore interviene con il d.l. 17 giugno 2005, n. 106, convertito, con modificazioni, dalla Legge 31 luglio 2005 n. 156, mediante il quale (art. 1) sopprime ogni riferimento alla “data di consegna del ruolo” e lo varia con la data di presentazione della dichiarazione dalla quale trae presupposto la pretesa, ovvero con la data di definitività dell’accertamento.

Per riepilogare i vari avvicendamenti legislativi in tema, si ricava il seguente prospetto :

Ruoli formati entro

Norma applicabile

Termine notifica

Riferimento

30.06.1999

d.p.r. 602/1973

giorno 5 mese successivo

consegna ruolo

01.07.1999

d.lgs. 46/1999

fine 4 mese successivo

consegna ruolo

01.07.2001

d.lgs. 193/2001

nessuno

nessuno

01.01.2005

legge 311/2004

fine 12 mese successivo

consegna ruolo

04.10.2005

legge 156/2005

variabile

dichiarazione

Si sostiene che la citata legge 156/2005 abbia anche introdotto, all'art. 1, comma 5-bis, una norma transitoria tendente a regolamentare, con effetti retroattivi, i rapporti pendenti, ma non è stato chiarito quale sia il presupposto per ritenere tali gli stessi, introducendo non lievi problemi in sede di attuazione.

Se tale presupposto viene fatto coincidere con la data di esecutività del ruolo, non più assunto in considerazione come dies a quo per il computo del termine decadenziale previsto dalla nuova stesura dell'art. 25, non si ci può esimere dal prendere in considerazione il principio in forza del quale una norma retroattiva non può mai incidere su una causa di estinzione già intervenuta, riaprendo o sanando termini decadenziali già decorsi o comportare reviviscenza di rapporti ormai estinti.

Basti riflettere, ad esempio, su un ruolo formato, reso esecutivo e consegnato al concessionario nell'anno 2002, il cui presupposto trae fondamento da una pretesa nascente ad un accertamento di imposta divenuto definitivo in data 2001, se la cartella dei pagamenti viene notificata nel 2004, si verifica che, da un lato, la normativa previgente (legge 311/2006) lo considera inefficace per superamento del termine di decadenza già scaduto al 31.12.2003 (artt. 25 d.p.r. 602/1973, *ratione temporis* vigente), mentre, dall'altro lato, la disciplina transitoria dell'art. 1, comma 5-bis, lett. c, legge 156/2001, consente la notificazione fino al 31.12.2006 (quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione).

Egual slittamento del termine si ha anche per un ruolo formato e reso esecutivo nell'anno 2003 in relazione ad un accertamento di imposta divenuto definitivo in data 2001, in palese violazione dell'art. 17, lett. c, del d.p.r. 602/1973, poiché la stessa norma transitoria prevede un termine di notificazione ben diverso e prorogato nel tempo.

Ambedue gli esempi, ma non sono gli unici, producono l'effetto di riaprire un termine decadenziale (già scaduto), sanando un rapporto giuridico che, invece, è da ritenersi ormai estinto.

Superfluo appare ricordare, ai fini di cui sopra, che la abrogazione dell'art. 17 d.p.r. 602/1973, ad opera dell'art. 1, comma 5-ter, citata legge 156/2005, spiega efficacia solo per il futuro, non per il passato, e quindi che i rapporti "pregressi" sono da ritenersi soggetti anche al termine di decadenza previsto per la formazione dei ruoli, come da seguente prospetto :

Anno

Termine ruolo ex art. 17 comma primo Termini notifica cartella (art. 25)

lett. a)

lett. b)

lett. c)

lett. a)

lett. b)

lett. c)

2000

31.12.2002

31.12.2003

31.12.2001

30.04.2003

30.04.2004

30.04.2002

2001

31.12.2003

31.12.2004

31.12.2002

30.04.2004

30.04.2005

30.04.2003

2002

31.12.2004

31.12.2005

31.12.2003

31.12.2005

31.12.2006

30.04.2004

2003

31.12.2005

31.12.2006

31.12.2004

31.12.2006

31.12.2007

30.04.2005

2004

31.12.2006

31.12.2007

31.12.2005

31.12.2007

31.12.2008

31.12.2006

2005

31.12.2007

31.12.2008

31.12.2006

31.12.2008

31.12.2009

31.12.2007

Riassumendo in relazione all'anno di presentazione della dichiarazione e ponendo un raffronto con i nuovi termini di notificazione (art. 1, comma 5-bis, legge 156/2001) :

Anno

Termini notifica cartella (art. 25) Nuovi termini

lett. a)

lett. b)

lett. c)

2000

30.04.2003

30.04.2004

30.04.2002

31.12.2005

2001

30.04.2004

30.04.2005

30.04.2003

31.12.2006

2002

31.12.2005

31.12.2006

30.04.2004

31.12.2006

2003

31.12.2006

31.12.2007

30.04.2005

31.12.2007

2004

31.12.2007

31.12.2008

31.12.2006

31.12.2007

2005

31.12.2008

31.12.2009

31.12.2007

31.12.2008

Praticamente ne consegue che l'art. 1, comma 5-bis :

-

risulta illegittima alla lett. c), poiché incide su termini decadenziali già intervenuti

-

lo è del pari alla lett. b) in quanto spiega eguali effetti in relazione alle liquidazioni di cui alle lett. a) e c) dell'art. 17 d.p.r. 602/1973

-

ed egualmente illegittima sarebbe la lett. a), in relazione alle liquidazioni di cui alla lett. c) del citato art. 17 d.p.r. 602/1973

Potrebbe allora opinarsi che il presupposto di applicazione della norma transitoria è da identificarsi nel

sorgere del rapporto di imposta, prescindendo dalle fasi propedeutiche della riscossione.

Così opinando, però, verrebbe ammesso che la disciplina della riscossione, nei suoi avvicendamenti legislativi, debba applicarsi ad analogo presupposto, ovvero che la disciplina della riscossione dei tributi sia ad esso strettamente legata, spiegando efficacia e regolamentazione per i rapporti nati dalle dichiarazioni presentate successivamente all'entrata in vigore delle singole modifiche legislative e, più precisamente, ad esempio, che la riforma operata con il d.lgs. 46/1999 debba applicarsi alle dichiarazioni presentate dopo la data dell'1 luglio 1999 (nella specie, quelle presentate dall'anno 2000 in poi).

Tale interpretazione non appare però fondata su logico e giuridico fondamento, posto che si è già detto che le varie norme transitorie si sono sempre riferite al ruolo come presupposto di applicazione temporale della norma sopravvenuta, senza mai prendere in considerazione (almeno fino alla legge 156/2005) l'anno di presentazione della dichiarazione.

Ed allora dovrebbe opinarsi che, invero, sia la data di consegna del ruolo al concessionario a condizionare e rendere applicabile (per il futuro) ogni norma innovativa.

Ma anche tale teoria contrasterebbe con la mancata previsione di un termine per la formazione dei ruoli previsto all'art. 24 d.p.r. 602/1973, ad opera dell'art. 6 d.lgs. 46/1999 che, sul punto, rinvia la fissazione del termine ad un futuro decreto ministeriale il quale, però (d.m. 321/1999) ha taciuto sul punto.

Siffatta situazione, già evidenziata dal giudice delle leggi come presupposto di illegittimità, determinerebbe l'indefinito assoggettamento del contribuente alla pretesa impositiva, generando l'identico presupposto di incostituzionalità che ha formato oggetto della Sent. 7 luglio 2005 n. 280.

Come deve interpretarsi quindi la norma dettata dall'art. 1, comma 5-bis, della legge 156/2001, posto che la stessa non può incidere, con effetti sananti, su rapporti ormai estinti ?

La stessa ha realmente natura transitoria per regolamentare rapporti pregressi, ovvero è da ritenersi inutiliter data ?

Oppure tende a regolamentare fattispecie del tutto diversa da quella che si intende alla stessa attribuire : ad esempio la notificazione delle cartelle dei pagamenti nascenti da ruoli IRAP (di cui tratta nei commi precedenti ed ai quali risulta organicamente e sistematicamente seguente) ?

Claudio Cutrano

Palermo

<https://www.diritto.it/sempr-sull-art-1-comma-5-bis-legge-1562001/>