

Per le dichiarazioni presentate nel 2002 e 2003 tempestiva la notifica della cartella entro 4 anni

Commissione tributaria regionale Campania

Al centro della questione risolta dai giudici campani la tempestività di una notifica della cartella effettuata nel 2005 rispetto a una dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2002. La soluzione ha finito per penalizzare il contribuente che evidentemente non aveva tenuto in debita considerazione gli sviluppi giurisprudenziali e normativi del recente passato. A tal proposito, infatti, la Corte costituzionale con la sentenza 280/05 aveva ravvisato l'illegittimità dell'articolo 25 del Dpr 602/1973 nella parte in cui non prevedeva tempi certi e definiti per la notifica della cartella di pagamento. A seguito della sentenza il Legislatore è corso finalmente ai ripari, cercando di colmare l'evidenziata lacuna. Infatti, in sede di conversione del Dl 17 giugno 2005 n. 106 (attraverso la legge 31 luglio 2005 n. 156), è stato aggiunto, all'articolo 1 di detto decreto, il comma 5-bis con il quale è stata introdotta una disposizione a carattere transitorio in base alla quale «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 tributarî, la notifica delle relative cartelle di pagamento è effettuata, a pena di decadenza entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003».

Sezione staccata di Salerno
Sentenza 8 aprile 2009 n. 113/2/09
(Presidente: Accarino; Relatore: Lucadamo)

Svolgimento del processo

La società (...) Srl con sede in (...) poneva gravame avverso la sentenza n. 299 emessa in data 28 settembre 2006 dalla Commissione Tributaria Provinciale di Salerno con la quale era stato rigettato il proprio ricorso proposto per l'annullamento della cartella di pagamento portante ritenute alla fonte non versate, oltre accessori per un totale di euro 4.040,44.

Adduceva a motivi del gravame:

- 1) Illegittimità ed infondatezza della motivazione della sentenza per violazione dell'art. 36, comma 2 del D.Lgs. n. 546/92 e art. 132 comma 2 n. 4 c.p.c.;
- 2) Illegittimità ed infondatezza della motivazione della sentenza per violazione degli artt. 17 D.P.R. n. 600/73 e 6 comma 1, legge 212/2000;
- 3) Illegittimità ed infondatezza della motivazione della sentenza per violazione dell'art. 3 legge 241/90;
- 4) Illegittimità ed infondatezza della motivazione della sentenza per violazione dell'art. 6 D.M. 321/99;
- 5) Illegittimità ed infondatezza della motivazione della sentenza per violazione dell'art. 20 D.P.R. n. 602/73.

Concludeva per l'annullamento della sentenza.

Si costituiva l'appellata Agenzia delle Entrate di Salerno, contestava l'avverso dedotto, chiedeva, in via

preliminare, l'inammissibilità del gravame per violazione dell'art. 53 del D.Lgs. n. 546/92 ed in subordine il rigetto nel merito perché infondato. Vinte le spese di giudizio.

Si costituiva anche il Concessionario Equitalia E.T.R. Spa e contestava puntualmente l'avverso dedotto. Concludeva per il rigetto dell'appello, per la dichiarazione del proprio difetto di legittimazione passiva, in relazione alle attività riservate all'Ente Impositore. Spese vinte per entrambi i gradi di giudizio.

La controversia è stata trattata in camera di consiglio all'esito della quale la Commissione ha deciso come da dispositivo.

Motivi della decisione

In via preliminare va esaminata la posta eccezione d'inammissibilità dell'appello per mancanza di motivi specifici. La doglianza non è fondata. Con le varie censure l'appellante lamenta innanzitutto la carenza di motivazione della sentenza impugnata e, pur se con gli stessi argomenti addotti in primo grado, sottopone al riesame di questa Commissione i motivi di illegittimità dell'atto impugnato oltre che gli errori che, a suo giudizio, avrebbe commesso il giudice nell'argomentare sui fatti vagliati.

Con il primo, il terzo, il quarto ed il quinto motivo l'appellante lamenta la genericità e la carenza di motivazione della sentenza. La censura è infondata in quanto, al contrario, la sentenza motiva tutti i punti dedotti dal ricorrente, in modo chiaro ed esaustivo.

Con il secondo motivo l'appellante sostiene la intervenuta decadenza per effetto delle disposizioni di cui agli artt. 17 e 25 del D.P.R. n. 602/73. La censura è infondata.

Dopo contrastanti pronunce della Suprema Corte di Cassazione, la stessa corte, a sezioni unite, con le sentenze n. 21498 e n. 23826 del 2004 ha precisato che ai sensi dell'art. 28 della legge 27/12/1997, n. 449, il termine di rettifica delle dichiarazioni fissato dall'art. 36-bis del DPR 600/73 non ha natura perentoria, il che comporta che il suo inutile decorso non è causa di decadenza. Tuttavia, non essendo concepibile che il cittadino resti soggetto *sine die* al potere dell'Amministrazione, il termine di decadenza entro cui va circoscritta l'azione accertatrice dell'Amministrazione Finanziaria va ricollegato a quello per l'iscrizione a ruolo, fissato nell'art. 17, comma 1, del DPR n. 602/73 nel testo vigente "ratione temporis" combinato con il disposto dell'art. 43 del DPR n. 600/73. Si tratta, per quanto concerne la situazione antecedente alle modifiche introdotte con il D.Lgs. n. 47/1999, di un termine quinquennale (a partire dalla dichiarazione) entro il quale, a pena di decadenza, l'Amministrazione dovrà provvedere all'iscrizione a ruolo.

Ciò non significa, tuttavia, che debba ritenersi del tutto irrilevante la notificazione della cartella esattoriale; tale notificazione è prevista dall'art. 25 del DPR 602/73 il quale prevedeva, sempre con riferimento alla situazione antecedente alle modifiche introdotte con il D.Lgs. n. 46/1999 che l'esattore dovesse notificare la cartella al contribuente «non oltre il giorno 5 del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo gli fosse stato consegnato». Il D.Lgs. n. 46/1999 - all'art. 11, con decorrenza 1° luglio 1999 - modificava il citato art. 25 ampliando il termine concesso all'esattore per la notifica della cartella «entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo». Con il D.Lgs. 193/2001 con effetti dal 29/6/2001 veniva soppresso il termine concesso all'esattore per la notifica della cartella.

La Corte Costituzionale, già intervenuta con due ordinanze, dichiarava illegittima la modifica dell'art. 25 disposta con il D.Lgs. 193/2001 e demandava al legislatore il compito di determinare con certezza il termine entro il quale la pretesa erariale ex art. 36-bis D.P.R. n. 600/73 dovesse essere resa nota al contribuente (sentenza n. 280/2005).

Il legislatore ha realizzato l'atteso intervento con il D.L. n. 106/2005, convertito con modificazioni con la legge n. 156/2005, con il cui art. 1, comma 5-bis, aggiunto dalla legge di conversione, è stato stabilito:

«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, 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 dal 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».

Il successivo comma 5-ter ha abrogato l'art. 17 del D.P.R. n. 602/73; ha modificato il comma 1 dell'art. 25 del medesimo decreto, imponendo al concessionario di notificare al contribuente la cartella di pagamento, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre; ed ha modificato il comma 2 dell'art. 36 del D.Lgs. n. 46/1999, il quale nella nuova formulazione recita: «In deroga all'art. 25, comma 1, lettera a) del D.P.R. n. 602/73, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo delle dichiarazioni, la cartella di pagamento è notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: a) ... b) del QUARTO anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003».

Nel caso in esame trattasi di tributi relativi all'anno d'imposta 2001 - dichiarazione presentata nell'anno 2002 - e la notifica della cartella è avvenuta il 9/11/2005, vale a dire entro il quarto anno dalla presentazione della dichiarazione, da cui discende che la notifica è da ritenersi tempestiva.

In fine è da precisare che non attiene alla competenza di questa Commissione l'eventuale azione di responsabilità che potrebbe insorgere tra l'Ente impositore ed il Concessionario della riscossione, essendo devoluto a questo decidente il solo rapporto tra l'Amministrazione Finanziaria ed il contribuente.

La complessità della materia risolta mediante intervento legislativo seguito ad interventi della Corte Costituzionale ed al formarsi di dottrina e giurisprudenza della Corte di Cassazione giustifica la compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione rigetta l'appello della società contribuente.

Spese compensate.

Prima la Corte costituzionale poi il Legislatore hanno fissato un termine alle pretese del Fisco

✍ a cura di Valentina Marangio e Maurizio Villani

Il caso sottoposto all'attenzione dei giudici campani riguarda una cartella esattoriale concernente tributi relativi al periodo d'imposta 2001 (dichiarazione presentata nel 2002) che, secondo l'appellante, sarebbe stata notificata oltre i termini di cui al combinato disposto degli articoli 17 e 25 del Dpr 29 settembre 1973 n. 602. Preliminarmente, i giudici di seconde cure hanno ripercorso brevemente i momenti salienti che hanno interessato tale complessa problematica soffermandosi, in un primo momento, sulle sentenze nn. 21498 e 23826 del 2004 con le quali la Corte di cassazione a Sezioni unite aveva a suo tempo precisato che, ai sensi dell'articolo 28 della legge 27 dicembre 1997 n. 449, il termine di rettifica delle dichiarazioni, fissato dall'articolo 36-bis del Dpr 600/1973, non avendo natura perentoria, non poteva costituire causa di decadenza in caso di inutile decorso. Al fine, però, di evitare che il cittadino restasse soggetto *sine die* al potere dell'amministrazione, il termine di decadenza entro cui andava circoscritta l'azione accertatrice dell'amministrazione finanziaria doveva essere ricollegato a quello per l'iscrizione a ruolo, fissato nell'articolo 17, comma 1, del Dpr 602/1973 nel testo vigente "ratione temporis" combinato con il disposto dell'articolo 43 del Dpr 600/1973.

DPR 602/1973

Iscrizione a ruolo delle impo-

ste. L'articolo 17 del Dpr 602/1973 (oggi abrogato), prima delle modifiche apportate dal Dlgs 26 febbraio 1999 n. 46, stabiliva, infatti, che l'iscrizione a ruolo delle imposte liquidate in base alla dichiarazione dei contribuenti dovesse avvenire, a pena di decadenza, entro il termine di cui al comma 1 dell'articolo 43 del Dpr 29 settembre 1973 n. 600, ossia entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (il termine quinquennale di cui all'articolo 43 citato è stato, poi, ridotto a quattro anni dall'articolo 15 del Dlgs 9 luglio 1997 n. 241). Si trattava, si legge nella sentenza in esame, di un termine quinquennale entro il quale, a pena di decadenza, l'amministrazione doveva provvedere all'iscrizione a ruolo.

Quanto ai termini di notifica della cartella di pagamento, i giudici di seconde cure, con la sentenza in esame, hanno richiamato l'articolo 25 del Dpr 602/1973; norma, questa, che prima delle modifiche introdotte dal Dlgs 46/1999 prevedeva quanto segue: «gli esattori, non oltre il giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo gli è stato consegnato, deve notificare al contribuente la cartella di pagamento».

Successivamente alle modifiche introdotte dal Dlgs 46/1999, è stato concesso all'esattore un termine per la notifica della cartella di pagamento entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo. Termine, quest'ultimo,

addirittura, soppresso con Dlgs 193/2001.

Il tentativo di sanare tale anomalia è stato poi effettuato con l'introduzione, nell'articolo 25 del Dpr 602/1973, di un termine decadenziale («ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo») a opera della legge finanziaria 2005, 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.

CONSULTA

Sentenza del 2005. Nel proseguito è intervenuta la pronuncia della Corte costituzionale (sentenza 15 luglio 2005 n. 280), la quale ha dichiarato la parziale incostituzionalità dell'articolo 25 del Dpr 602/1973 nella parte in cui non prevedeva tempi certi e definiti per la notifica della cartella di pagamento. Dopo la citata sentenza della Corte costituzionale, il Legislatore è corso finalmente ai ripari, cercando di colmare l'evidenziata lacuna. Infatti, in sede di conversione del Dl 17 giugno 2005 n. 106 (attraverso la legge n. 156 del 31 luglio 2005), è stato aggiunto, all'articolo 1 di detto decreto, il comma 5-bis con il quale è stata introdotta una disposizione a carattere transitorio in base alla quale «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, la notifica delle relative cartelle di pagamento è effettuata, a pena di decadenza:

(...);

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;

(...)».

NOTIFICA DELLA CARTELLA

Elementi di certezza. Attraverso il successivo comma 5-ter (anch'esso aggiunto dalla legge di conversione), da un lato è stato abrogato l'articolo 17, del Dpr 602/1973 e, dall'altro, è stato finalmente modificato l'articolo 25 del Dpr 602/1973 attraverso la previsione di termini certi e definiti per la notifica della cartella di pagamento.

Con la stessa norma, il Legislatore ha modificato il comma 2 dell'articolo 36 del Dlgs 46/1999 il quale, nella nuova formulazione, recita che «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;

(...)».

CONCLUSIONI

Tempestività della procedura. Quest'ultima disposizione, che

risulta dalla riformulazione del comma 2 dell'articolo 36 del Dlgs 46/1999, detta, in materia di procedimento di riscossione delle imposte liquidate ex articolo 36-bis del Dpr 600/1973, la disciplina transitoria rispetto all'applicazione (a regime) del novellato articolo 25, comma 1, del Dpr 602/1973.

Ebbene, alla luce di tale evoluzione normativa, i giudici campani, respingendo l'appello proposto dal contribuente, hanno concluso con l'affermare la tempestività della notifica della cartella di pagamento, avvenuta in data 9 novembre 2005, trattandosi, nel caso sottoposto al loro esame, di tributi relativi all'anno d'imposta 2001 (dichiarazione presentata nell'anno 2002).

Le conclusioni della Commissione campana appaiono condivisibili.

Il tema, senz'altro, non è dei più semplici.

A tal riguardo, si ricorda che quello della tempestività della notificazione della cartella esattoriale è un argomento più volte affrontato anche dalla Suprema Corte.

I giudici di piazza Cavour, in particolare, se ne sono occupati in materia di sanzioni amministrative (sentenza n. 22617/2006), in materia di contributi previdenziali (sentenza n. 11274/2007) e infine anche in materia tributaria (già nel 2004 con sentenza n. 19150, poi con sentenza delle Sezioni unite n. 16412/07).

IMPUGNAZIONE DELL'ATTO

Soggetti legittimati. La Corte di legittimità, fra l'altro, ha statuito il principio secondo il quale nelle liti riguardanti l'impugnazione della cartella esattoriale la legittimazione passiva spetta all'ente titolare del credito tributario e non già al concessionario, al quale, se è fatto destinata-

rio dell'impugnazione, incombe l'onere di chiamare in giudizio il predetto ente, se non vuole rispondere dell'esito della lite, non essendo il giudice tenuto a disporre d'ufficio l'integrazione del contraddittorio, in quanto non è configurabile nella specie un litisconsorzio necessario.

Pertanto, la tardività della notificazione della cartella di pagamento non costituisce, in ogni caso, vizio proprio di questa, tale da legittimare in via esclusiva il concessionario a contraddire nel relativo giudizio, e ciò soprattutto dopo la pronuncia della Corte costituzionale che, con sentenza n. 280 del 2005, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo 25 del Dpr 602/1973 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'articolo 36-bis del Dpr 600/1973.

INTERVENTO DEL LEGISLATORE

Dl 106/2005. Successivamente, come evidenziato nel testo della sentenza in esame, è intervenuto anche il Legislatore, che ha approvato l'articolo 1, commi 5-bis e 5-ter, della legge 156/2005 (di conversione del Dl 106/2005), in cui vengono sanciti i termini, a pena di decadenza, della notificazione della cartella di pagamento relativa a crediti tributari. Il tutto perché la tempestività della notificazione della cartella esattoriale è espressione del principio di garanzia, da parte dell'ordinamento, dell'interesse del contribuente alla conoscenza, in termini certi, della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni, interesse che si correla a posizioni di obbligo, prima ancora che da parte del concessionario, soprattutto imputabili all'ente impositore.