CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **280/2005** (ECLI:IT:COST:2005:280)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **CAPOTOSTI** - Redattore: **VACCARELLA**
Udienza Pubblica del ; Decisione del **07/07/2005**
Deposito del **15/07/2005**; Pubblicazione in G. U. **20/07/2005**
Norme impugnate: Art. 25 del d.P.R. 29-9-1973, n. 602, come modificato dall'art. 1 del d.lgs. 27-4-2001, n. 193.
Massime: **29614**
Atti decisi: **ord. 839, 840, 841, 991 e 992/2004**

SENTENZA N. 280 ANNO 2005

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Piero Alberto CAPOTOSTI; Giudici: Fernanda CONTRI, Guido NEPPI MODONA, Annibale MARINI, Franco BILE, Giovanni Maria FLICK, Francesco AMIRANTE, Ugo DE SIERVO, Romano VACCARELLA, Paolo MADDALENA, Alfio FINOCCHIARO, Alfonso QUARANTA, Franco GALLO,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nei giudizi di legittimità costituzionale dell'art. 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera *b*), del 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), promossi con tre ordinanze del 16 aprile 2004 della Commissione tributaria provinciale di Latina, iscritte ai nn. 839, 840 e 841 del registro ordinanze 2004 e con due ordinanze della Commissione tributaria provinciale di Rovigo, iscritte ai nn. 991 e 992 del registro ordinanze 2004, pubblicate nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica nn. 44 e 50, prima serie speciale, dell'anno 2004.

Visti gli atti di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nella camera di consiglio del 4 maggio 2005 il Giudice relatore Romano Vaccarella.

Ritenuto in fatto

1.– Con tre distinte ordinanze del 16 aprile 2004, pronunciate nel corso di altrettanti processi tributari – intrapresi da Giuseppe Refini (r.o. n. 839 del 2004), dalla Refini Giuseppe & Figli s.n.c. (r.o. n. 840 del 2004) e da Maria Arcangela Russo (r.o. n. 841 del 2004) contro l'Agenzia delle entrate di Formia e la Banca Monte dei Paschi di Siena, concessionario del servizio per la riscossione dei tributi per la provincia di Latina, per ottenere l'annullamento di cartelle esattoriali notificate per la riscossione di somme liquidate in sede di controllo formale, *ex* art. 36-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), delle dichiarazioni dei redditi relative all'anno d'imposta 1999 – la Commissione tributaria provinciale di Latina ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera *b*), del 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), per asserito contrasto con gli articoli 3 e 24 della Costituzione.

1.1. – In punto di fatto, il giudice *a quo* riferisce che i ricorrenti hanno fondato la richiesta di annullamento sull'irritualità della relata di notifica, sull'omissione della indicazione del responsabile del procedimento, nonché sull'avvenuta decadenza dell'amministrazione dal diritto alla riscossione per aver notificato il ruolo, reso esecutivo il 10 dicembre 2002, ben oltre il termine del 31 dicembre 2002 stabilito dall'art. 17, comma 1, lettera *a*), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602; termine al quale occorrerebbe fare ormai esclusivo riferimento non esistendo più, a seguito della modifica operata con il d.lgs. n. 193 del 2001, quello in precedenza previsto dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 per la notifica della cartella esattoriale.

Riferisce inoltre il rimettente che i ricorrenti hanno concluso affinché, ove non sia condivisa l'individuazione così prospettata del termine di notifica della cartella, venga sollevata la questione di legittimità dell'art. 17 cit. «nella parte in cui, prevedendo solo il termine per la dichiarazione di esecutività, non prevede anche il termine per la notificazione della cartella di pagamento», ritenuto necessario anche dalla ordinanza n. 107 del 2003 di questa Corte onde evitare l'indefinita soggezione del contribuente all'azione del fisco.

Il rimettente inoltre riferisce che, nel costituirsi in giudizio, l'Ufficio desume, dalla soppressione del termine previsto dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, l'arbitrarietà di ogni tentativo di identificare il limite temporale ultimo di notifica della cartella esattoriale con termini diversi da quello ordinario di prescrizione di cui all'art. 2946 cod. civ. e, segnatamente, con quello previsto, per un diverso adempimento, dall'art. 17 del d.P.R. n. 602 del 1973.

Il giudice *a quo*, infine, riferisce che si è costituita anche la concessionaria del servizio di riscossione dei tributi della provincia di Latina, Banca Monte dei Paschi di Siena s.p.a., la quale ha chiesto il rigetto del ricorso perché inammissibile per carenza di legittimazione passiva del concessionario e, comunque, infondato.

1.2.– La Commissione tributaria rimettente – premessa l'infondatezza delle eccezioni sollevate dai ricorrenti in ordine alla pretesa irritualità della relata di notifica – osserva che l'art. 59-*bis* del decreto-legislativo 13 aprile 1999, n. 112 (Riordino del servizio nazionale della riscossione, in attuazione della delega prevista dalla legge 28 settembre 1998, n. 337), prevede termini per la notificazione della cartella di pagamento la cui violazione determina la mera perdita del diritto del concessionario al discarico per inesigibilità, ma nulla dispone

relativamente al diritto del contribuente a vedersi notificata la cartella di pagamento entro un termine decadenziale, in modo da evitare l'indefinita sua soggezione all'azione del fisco. Infatti, se da un lato la decadenza dell'esercizio della riscossione è collegata esclusivamente al momento in cui il ruolo viene sottoscritto e, per ciò stesso, reso esecutivo, per altro verso l'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera *b*), del d.lgs. n. 193 del 2001 (in vigore dal 9 giugno 2001), non contiene più il termine di notifica della cartella di pagamento in precedenza fissato nell'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo, neppure potendosi richiamare, a tale fine, il termine posto dall'art. 17 del d.P.R. n. 602 del 1973 il quale, come stabilito dalla Corte di cassazione, riguarda la sola fase di organizzazione della riscossione e non anche quella di esecuzione della riscossione.

Il rimettente – ritenuto, pertanto, che allo stato il concessionario soggiace, quanto all'attività di notifica della cartella, esclusivamente al termine decennale di prescrizione ordinaria stabilito dall'art. 2946 cod. civ. – osserva come la soppressione del termine già previsto dall'art. 25 cit., qualificato perentorio da questa Corte (ordinanza n. 107 del 2003), esponga tale norma a censure di illegittimità costituzionale, per violazione del diritto di difesa tutelato dall'art. 24 Cost., in ragione della eccessiva ed indeterminata soggezione del contribuente all'azione del fisco nonché del principio di contribuzione di cui all'art. 53 Cost. «dato che tale capacità non può presumersi cristallizzata nel tempo indeterminato».

La Commissione tributaria provinciale di Latina, rileva, inoltre, che l'applicazione alla notifica della cartella di pagamento del termine di prescrizione decennale contrasterebbe con la circostanza che «il legislatore ha fissato al concessionario un termine più breve per il discarico per inesigibilità e quindi non si vede come possa notificare la cartella nel termine decennale»; d'altra parte, alla notifica della cartella non è applicabile neppure il termine di cinque mesi dalla consegna dei ruoli previsto, dall'art. 19 del d.lgs. n. 112 del 1999, ai fini del discarico per inesigibilità per le quote iscritte a ruolo dal concessionario, riguardando esso esclusivamente i rapporti interni tra l'amministrazione finanziaria ed il concessionario e non condizionando invece la notificabilità della cartella al contribuente anche a termine scaduto.

Per il giudice *a quo* «l'assenza di univocità nell'individuazione del predetto termine fa sì che ogni giudice può ritenere applicabile uno qualsiasi dei detti termini per cui mancherebbe una data certa per il contribuente ai fini dell'esercizio del diritto di difesa, così rendendo il termine indefinito e come tale suscettibile di compromettere non solo la certezza del diritto ma anche la parità di trattamento», con conseguente irragionevolezza della disposizione di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973.

Tale norma, conclude la Commissione tributaria di Latina, se applicata nelle controversie devolute alla sua cognizione, comporterebbe il rigetto dei ricorsi per essere state le cartelle notificate entro il termine decennale dell'art. 2946 cod. civ.; termine, tuttavia, del tutto «irragionevole», «contraddittorio con le precedenti statuizioni» della Corte costituzionale e, comunque, eccessivamente lungo, con la conseguenza di rendere «inevitabilmente inefficace ogni strumento difensivo atteso che i documenti contabili dovrebbero essere conservati per un tempo indeterminato».

1.3.– È intervenuto in tutti i giudizi, a mezzo dell'Avvocatura generale dello Stato, il Presidente del Consiglio dei ministri il quale, nel concludere per la declaratoria di inammissibilità e, comunque, di manifesta infondatezza della questione, ha osservato che il giudice rimettente non ha assolto al doveroso tentativo di ricercare un'interpretazione adeguatrice del testo di legge denunciato, laddove è ben possibile individuare precisi termini che definiscono l'attività dell'Ufficio e del concessionario, vuoi per la consegna del ruolo al concessionario (art. 24 del d.P.R. n. 602 del 1973), vuoi per la notificazione della cartella di pagamento al contribuente, da eseguirsi, secondo il disposto dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, entro il giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo è stato consegnato al concessionario.

2.– Con due ordinanze di identico tenore del 29 gennaio e del 5 febbraio 2005, pronunciate nel corso di altrettanti giudizi – intrapresi da Ponzetto Lino (r.o. n. 991 del 2004) e da Ferro Vittorio (r.o. n. 992 del 2004) contro l'Agenzia delle entrate di Adria e la GE.RI.CO s.p.a., concessionario del servizio per la riscossione dei tributi, per ottenere l'annullamento di cartelle esattoriali notificate, rispettivamente, il 15 marzo, il 17 aprile ed il 13 maggio 2003 per la riscossione di somme liquidate, in sede di controllo formale, *ex* art. 36-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, delle dichiarazioni dei redditi, a titolo di Irpef, sanzioni pecuniarie ed interessi relativamente all'anno di imposta 1998 (in entrambi i giudizi) ed a titolo di Irpef, sanzioni ed interessi relativamente all'anno di imposta 1996 (nel solo giudizio intrapreso da Ferro Vittorio) – la Commissione tributaria provinciale di Rovigo ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera *b*), del d.lgs. 27 aprile 2001, n. 193, per asserito contrasto con l'articolo 24 della Costituzione.

2.1.– Il giudice rimettente riferisce, in punto di fatto, che i ricorsi sono fondati sui seguenti motivi: a) avvenuta decadenza, con riguardo all'imposta relativa al 1998, dal termine del 31 dicembre 2000 fissato dall'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 per l'iscrizione a ruolo e da quello che, per la notifica della cartella, l'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, secondo l'interpretazione datane dall'ordinanza n. 107 del 2003 di questa Corte e dalla sentenza 19 luglio 1999, n. 7662 della Corte di cassazione, fa coincidere con il termine previsto per l'esecutività dei ruoli; b) nullità della cartella perché priva dell'indicazione del soggetto responsabile del procedimento nonché della sottoscrizione; c) carenza di motivazione, in violazione dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), che richiama l'art. 4 della legge 7 agosto 1990, n. 241 (Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi), e dell'art. 24 della Costituzione.

Il giudice *a quo* riferisce inoltre che si è costituita in entrambi i giudizi l'Agenzia delle entrate di Adria controdeducendo: a) che il termine di decadenza per l'iscrizione a ruolo è fissato, per il caso in questione, alla data del 31 dicembre 2001 e non al 31 dicembre 2000 come sostenuto dai ricorrenti; b) che la cartella esattoriale è, seppur sinteticamente, motivata con completezza; c) che, pur sussistendo sul punto la propria carenza di legittimazione passiva, non poteva esimersi dal rilevare come il testo dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, emendato dall'art. 1, comma 1, lettera *b*), del d.lgs. n. 193 del 2001, non preveda più alcun termine per la notifica della cartella di pagamento.

Ha infine riferito la rimettente che si è costituita in entrambi giudizi anche la GE.RI.CO. s.p.a. la quale ha eccepito: a) la propria carenza di legittimazione in ordine alla fase relativa all'iscrizione a ruolo; b) che nessun termine è previsto dall'ordinamento per la notifica della cartella di pagamento e che è da escludersi che tale incombente debba essere posto in essere entro il termine di iscrizione a ruolo trattandosi di attività del tutto distinte; c) che la mancata sottoscrizione della cartella di pagamento non comporta la nullità dell'atto (nella specie conforme al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze di cui invocava la chiamata in causa), privo di natura amministrativa e che, comunque, l'autografia della sottoscrizione non è requisito previsto in via generale neppure per gli atti amministrativi; d) che la mancata indicazione del responsabile del procedimento non è sanzionata di nullità dalla legge; e) che, con riguardo alla contestata carenza di motivazione, la deducente dichiarava di essersi limitata a redigere il ruolo, quale agente della riscossione, secondo le disposizioni ministeriali.

2.2.– Il giudice *a quo*, rilevato che l'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 – il quale, inizialmente, stabiliva il termine ultimo per la notifica della cartella esattoriale nel quinto giorno del mese successivo a quello di consegna dei ruoli all'esattore, poi corretto, a seguito della modifica operata dall'art. 11 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46 (Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'art. 1 della legge 28 settembre

1998, n. 337), nell'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo all'esattore – nella formulazione risultante dalla modifica recata dall'art. 1, comma 1, lettera *b*), del d.lgs. n. 193 del 2001 non prevede più alcun termine per tale incombente e che non è possibile ricavare esegeticamente un appropriato limite temporale né dall'art. 17 del d.P.R. n. 602 del 1973, che regola l'iscrizione a ruolo, quale attività cui rimane estraneo il concessionario del servizio per la riscossione dei tributi, né da altre disposizioni normative, osserva come tale norma si ponga in irrimediabile contrasto con il diritto di difesa sancito dall'art. 24 della Costituzione. Essa infatti, ad avviso del rimettente, determinerebbe quella indefinita soggezione del contribuente all'azione esecutiva del fisco che la Corte costituzionale (ordinanza n. 107 del 2003) e la Corte di cassazione (sentenza n. 10 del 2004) avevano evitato solo interpretando come perentorio il termine previsto dal previgente testo dell'art. 25 citato.

Considerato in diritto

1.– Le Commissioni tributarie provinciali di Latina e di Rovigo dubitano, in riferimento all'articolo 24 (e, la prima, anche in riferimento all'articolo 3) della Costituzione, della legittimità costituzionale dell'articolo 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, recante (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera *b*), del d.lgs. 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 fissa un termine decadenziale per la notifica al contribuente della cartella recante il ruolo derivante dalla liquidazione, ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi, così compromettendo «il diritto del contribuente all'effettiva conoscenza dell'iscrizione a ruolo, procrastinandola a tempo indeterminato e ledendo, in tal modo, il diritto di difesa del contribuente».

2.– I giudizi, in quanto pongono sostanzialmente la medesima questione, devono essere riuniti.

3.– La questione è fondata.

3.1.– La norma censurata disciplina, con la notifica della cartella di pagamento al contribuente, l'atto finale di un procedimento che prende le mosse, a seguito della presentazione della dichiarazione, da un'attività dell'amministrazione finanziaria diretta, "avvalendosi di procedure automatizzate", alla "liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta".

L'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, che analiticamente disciplina tale attività – da svolgersi «sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria» – prevedeva (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; per le dichiarazioni presentate a decorrere dal 1° gennaio 1999, alla liquidazione l'Amministrazione procede «entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo» (d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241). Tale termine non ha carattere perentorio non essendo fissato a pena di decadenza (art. 28 della legge n. 449 del 1997).

L'art. 17 del d.P.R. n. 602 del 1973 disciplina l'iscrizione a ruolo delle imposte così liquidate: fino al d.lgs. n. 46 del 1999, era previsto 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); successivamente, è stato invece previsto che le somme dovute, a seguito di liquidazione *ex* art. 36-*bis*, sono 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 (*olim*, all'esattore, ora) al concessionario – è disciplinato dall'art. 24 del d.P.R. n. 602 del 1973, a tenore del quale, in un primo tempo, la consegna del ruolo doveva 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». Il d.m. 3 settembre 1999, n. 321, che tali "modalità" disciplina, tace sul termine di consegna del ruolo al concessionario.

L'atto conclusivo ed "esterno" del procedimento fin qui descritto – la notifica della cartella di pagamento da parte del concessionario al contribuente – è disciplinato dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, il quale originariamente prevedeva che la notifica avvenisse 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); infine il d.lgs. n. 193 del 2001 – emesso utilizzando il potere "correttivo" previsto dalla legge-delega 28 settembre 1998, n. 337, in base alla quale era stato emanato il d.lgs. n. 46 del 1999 – ha 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, non rilevante nel presente giudizio) recitava: «il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede».

Il complesso quadro normativo deve essere completato ricordando che il d.l. 31 maggio 1994, n. 330, ha previsto l'obbligo del contribuente di conservare i documenti allegati alla dichiarazione per un tempo coincidente con il termine, previsto dall'art. 43, comma primo, del d.P.R. n. 600 del 1973, per la notifica degli avvisi di accertamento: termine inizialmente pari al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione e, a seguito del d.lgs n. 241 del 1997, pari al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

3.2.– Questa Corte è stata investita della questione di legittimità costituzionale del descritto procedimento – assumendo che esso fosse congegnato in modo da lasciare il contribuente troppo a lungo esposto alla pretesa del fisco per l'assenza di un termine perentorio entro il quale dovesse avvenire la notifica della cartella di pagamento – in un'ipotesi in cui, *ratione temporis*: a) la liquidazione *ex* art. 36-*bis* doveva avvenire entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione; b) l'iscrizione nei ruoli e la consegna all'Intendente doveva, *ex* art. 17 del d.P.R. n. 602 del 1973, avvenire nel termine di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, e cioè entro il 31 dicembre del quinto anno successivo alla presentazione della dichiarazione; c) la consegna del ruolo all'esattore doveva avvenire, *ex* art. 24 cit., almeno novanta giorni prima della scadenza della rata; d) la notifica della cartella doveva avvenire, *ex* art. 25 cit., «non oltre il giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo è stato consegnato» all'esattore.

In quella occasione questa Corte, rilevato che il tenore letterale dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 ben si prestava ad essere inteso nel senso che il termine da esso previsto fosse perentorio, ha osservato che tale interpretazione, peraltro non ignota alla giurisprudenza di legittimità, era tale da escludere che il contribuente fosse indefinitamente esposto all'azione esecutiva del fisco; dal che la manifesta inammissibilità della questione per non avere il giudice

rimettente compiuto il doveroso tentativo di ricercare un'interpretazione adeguatrice prima di proporre l'incidente di costituzionalità (ordinanza n. 107 del 2003).

3.3.– Successivamente, la questione di legittimità del descritto procedimento – anche stavolta per assenza del termine decadenziale finale – è stata riproposta a questa Corte in due ipotesi nelle quali, *ratione temporis*, l'attività di liquidazione doveva esaurirsi entro il 31 dicembre dell'anno successivo alla presentazione della dichiarazione e quella di formazione e consegna dei ruoli entro il 31 dicembre del quinto anno successivo; ipotesi nelle quali, a seguito delle modifiche legislative intervenute nel 1999 e nel 2001, non emergeva dalle ordinanze di rimessione se la censura investiva il (presunto) carattere ordinatorio del termine previsto dall'art. 25 (*ante* modifica del 2001), ovvero la soppressione del termine operata nel 2001, ovvero ancora la soppressione del termine in precedenza previsto dall'art. 24 quale indispensabile *dies a quo* del termine (finché ivi previsto) dell'art. 25.

Nel dichiarare manifestamente inammissibili le questioni così sollevate, questa Corte (ordinanza n. 352 del 2004) ha ribadito «che è conforme a Costituzione, e va dall'interprete ricercata, soltanto una ricostruzione del sistema che non lasci il contribuente esposto, senza limiti temporali, all'azione esecutiva del fisco» ed ha osservato che l'esigenza, pur costituzionalmente inderogabile, di rinvenire un termine decadenziale non poteva essere soddisfatta interpretando il termine fissato dall'art. 17 del d.P.R. n. 602 del 1973 (all'epoca, attraverso il richiamo dell'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973) per attività interne all'amministrazione (formazione e consegna dei ruoli all'Intendente) come comprensivo anche delle successive attività previste dagli artt. 24 (consegna al concessionario) e 25 (notifica della cartella al contribuente) del medesimo d.P.R. n. 602 del 1973.

4.– I giudici rimettenti denunciano, come contrastante con il precetto di cui all'art. 24 Cost. (e la Commissione tributaria di Rovigo anche con l'art. 3 Cost.), l'art. 25 del d.P.R. n. 602 come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera *b*), del d.lgs. 27 aprile 2001, n. 193: modifica consistita, si è detto (*sub* 2.1.), nella pura e semplice soppressione delle parole attraverso le quali era fissato per la notifica della cartella di pagamento un termine che questa Corte (ordinanza n. 107 del 2003) e la giurisprudenza di legittimità avevano qualificato, perché solo così inteso soddisfaceva inderogabili esigenze costituzionali, come di decadenza.

Nel ribadire tale principio, riaffermato nella ordinanza n. 352 del 2004, questa Corte non può che trarne la conseguenza della illegittimità costituzionale dell'art. 25, come modificato dal citato d.lgs. n. 193 del 2001, non essendo consentito, dall'art. 24 Cost., lasciare il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione, certamente eccessivo e irragionevole. Irragionevolezza – come più ampiamente si dirà *sub* 4.2. – che discende dal peculiare trattamento che verrebbe riservato, con la soggezione al termine prescrizionale ordinario, proprio all'ipotesi nella quale l'Amministrazione (*lato sensu* intesa), sempre soggetta a rigorosi termini di decadenza per attività ben più complesse, è chiamata a compiere una elementare operazione di verifica (non a caso definita dalla legge meramente) formale.

4.1.– Questa Corte non può esimersi dal precisare 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.

Ed infatti, come emerge dalla sommaria descrizione delle disposizioni che si sono succedute nel disciplinare il 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 – 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, se ha 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 (in precedenza, per il richiamo dell'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, del quinto e poi del quarto anno successivo), ha 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); sicché, pur dovendo dichiarare manifestamente inammissibili le questioni allora sollevate, questa 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*» (ordinanza n. 352 del 2004).

Né può dirsi che sia sostanzialmente mutata la situazione 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 notifica 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*.

4.2.– La descritta situazione normativa impone a questa Corte, essendo rimasto senza seguito quanto rilevato nelle richiamate ordinanze n. 107 del 2003 e n. 352 del 2004, di dichiarare incostituzionale, per il rispetto del principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato, l'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, come modificato dal d.lgs. n. 193 del 2001, nella parte in cui non prevede per la notifica al contribuente della cartella di pagamento un termine, fissato a pena di decadenza, e per il quale, pertanto, sia stabilito il *dies a quo*.

È del tutto ovvio, infatti, che a questa Corte è preclusa la possibilità di determinare essa tale termine, competendo la sua individuazione alla ragionevole discrezionalità del legislatore, così come le è precluso, dalla struttura del procedimento, di individuare in taluno di quelli già previsti dalla legge – ma per attività "interne" all'Amministrazione – un termine che possa disciplinare anche la (successiva) notifica della cartella di pagamento al contribuente.

Il presente giudizio, pertanto, deve essere definito con una pronuncia di illegittimità costituzionale che rende indispensabile un sollecito intervento legislativo con il quale si colmi ragionevolmente la lacuna che si va a creare. Ma questa Corte non può esimersi dal rilevare che la ragionevolezza del termine che verrà stabilito dal legislatore, ferma la sua natura decadenziale, discenderà dalla adeguata considerazione del 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). Così come, nel fissare il termine la cui mancanza qui si dichiara incostituzionale, il legislatore non potrà non considerare 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.

LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

dichiara 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 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 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 7 luglio 2005.

F.to:

Piero Alberto CAPOTOSTI, Presidente

Romano VACCARELLA, Redattore

Giuseppe DI PAOLA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 15 luglio 2005.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: DI PAOLA

Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.