

I TERMINI DI DECADENZA

di GIAMPAOLO MORINI

1. Le Decadenze relative alle Imposte sui Redditi e all'imposta sul Valore Aggiunto. **2.** Profili di legittimità costituzionale. **3.** Le modifiche introdotte dal legislatore. **4.** Termini per la notifica delle cartelle di pagamento relative alle imposte sui redditi. **5.** Termini per la notifica delle cartelle di pagamento relative all'IVA. **6.** Le problematiche introdotte dalla normativa transitoria. **7.** Retroattività delle disposizioni. **8.** La Corte di cassazione ed il regime transitorio per le liquidazioni ex art. 36-bis. **8.1** Testo vigente dal 8.10.2015. **8.2** Circolare ENPALS 9 febbraio 2010, n.5. **8.3** Testo vigente dal 11/08/2006 al 07/10/2015. **8.4** Testo vigente dal 20/07/2005 al 10/08/2006. **8.5** Testo vigente dal 17/06/2005 al 19/07/2005. **8.6** Testo vigente dal 01/01/2005 al 16/06/2005. **8.7** Testo vigente dal 09/06/2001 al 01/12/2004. **8.8** Testo vigente dal 20/03/2001 al 08/06/2001. **8.9** Testo vigente dal 01/07/1999 al 19/03/2001. **8.10** Testo vigente dal 01/01/1998 al 30/06/1999. **8.11** Testo vigente dal 30/11/1980 al 31/12/1997. **8.12** Testo vigente dal 20/01/1977 al 29/11/1980. **9.** Testo decreto del presidente della repubblica - 29/09/1973, n. 602 Gazzetta Uff. 16/10/1973, n.268. **10.** DPR 602/73 art. 43: recupero di somme erroneamente rimborsate. **10.1** Art. 42 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 . **10.2** Iscrizioni nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi. **10.3** Applicazione retroattiva dei termini di notifica delle cartelle di pagamento previsti dall'art. 1 d.l. n. 106 del 2005. **11.** Le Decadenze relative ai TRIBUTI LOCALI. **12.** Procedimento di irrogazione delle sanzioni. **13.** I soggetti addetti alle Notificazioni. **14.** L. 296/2006 art. 1 comma 213. **15.** D.L. n. 78/2010 art. 29 comma 1 lettera g. **16.** Le sanzioni amministrative prescrizione. **17.** Recupero di somme iscritte a ruolo di spettanza comunale, per violazioni del codice della strada. l. 244/2007 art. 1 comma 153. **18.** Disciplina precedente valida sino al 10 agosto 2005. **19.** Decadenza derivante dalla ritardata notifica. **20.** I Crediti Previdenziali: Decadenze. **20.1** Periodo Vigente dal 09/06/2001 al 30/05/2010. **20.2** Dalla vigenza del D.Lgs 46/99 al 8.06.2001. **20.3** Periodo compreso tra 1 gennaio 2010 e 31 dicembre 2012. **21.** Circolare INPS n. 108 del 9 agosto 2010. **22.** Cassazione civile, sez. lav., 16/04/2013, (ud. 31/01/2013, dep.16/04/2013), n. 9169. **23.** Una ulteriore chiave interpretativa: l'art. 27 D. Lgs. 46/99. **24.** Avviso di Addebito. **25.** Decadenza contributi cassa forense.

1. Le Decadenze relative alle Imposte sui Redditi e all'imposta sul Valore Aggiunto.

Per uniformare il sistema di riscossione mediante ruolo delle imposte sui redditi e dell'IVA, il legislatore, con D.L. n. 106/05 conv. in L. n. 156/05 art. 5 ter ha modificato l'art. 25 c.1¹ DPR 602/73 e abrogato l'art. 17; al fine di effettuare una analisi della problematica in trattazione è opportuno preliminarmente, illustrare, gli interventi normativi e gli orientamenti della giurisprudenza che si sono susseguiti negli ultimi anni.

Prima della riforma del 1971 gli uffici provvedevano alla formazione dei ruoli, che venivano consegnati all'Intendente di finanza, il quale, dopo gli opportuni controlli, apponeva il cosiddetto visto di esecutorietà seguito dalla pubblicazione in forma solenne dei ruoli e dalla successiva consegna all'esattore.

La disciplina dell'iscrizione a ruolo è stata inserita nell'art. 17 del d.p.r. 602/1973, rimasto in vigore fino alla importante riforma della materia operata dal d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46. Fino a tale data il sistema della riscossione delle imposte a mezzo dei ruoli si fondava sostanzialmente sugli artt. 17 e 25 del d.p.r. 602/1973².

¹ Articolo modificato dall'articolo 3, comma 18, del D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920, dall'articolo 13, comma 3, del D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787, dall'articolo 24, comma 4, della Legge 27 dicembre 1997, n. 449 e successivamente sostituito dall'articolo 11, comma 1, del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46

² L'art. 17 prevedeva che i ruoli dovevano essere formati e consegnati all'Intendenza di finanza (poi Direzione regionale delle entrate) per l'apposizione del visto di esecutorietà, a pena di decadenza, rispettivamente: a) entro i termini previsti, anch'essi a pena di decadenza, per l'accertamento delle imposte sui redditi dall'art. 43 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 nel caso di attività di liquidazione svolta ai sensi dell'art. 36-bis del d.p.r. 600/1973 e, di conseguenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero b) entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui l'accertamento diventava definitivo, nel caso di accertamento in rettifica o di ufficio svolto ai sensi degli artt. 38 e 39 del medesimo decreto. Oltre alle indicazioni procedurali sulla formazione e consegna del ruolo, nel sistema delineato non era previsto l'obbligo di un ulteriore atto di natura recettizio, finalizzato a realizzare la conoscenza della pretesa tributaria da parte del contribuente, nella convinzione che l'imposizione di un termine di formazione fosse sufficiente per delimitare i tempi di notificazione della cartella, al fine di evitare di esporre il contribuente all'azione esecutiva del fisco in termini indefiniti (Cass., 3 settembre 1999, n. 321; Cass., 18 ottobre 2001, n. 12700; Cass., 21 dicembre 2001, n. 16136). In questo senso, l'art. 25, nel testo previgente, prevedeva che il ruolo formato e divenuto esecutivo sia

Nella vigenza dell'impianto normativo delineato, si è affermata l'interpretazione ministeriale del carattere ordinatorio, dunque, non perentorio, del termine previsto dall'art. 36-*bis* del d.p.r. n. 600/1973 per la liquidazione delle maggiori imposte dovute sulla base della dichiarazione, con la conseguenza che l'unico vincolo temporale per l'amministrazione finanziaria si individuava nell'obbligo di formazione del ruolo entro il termine di decadenza dell'azione di accertamento ai sensi dell'art. 43 del d.p.r. n. 600/1973: il cui rispetto, peraltro, risultava difficilmente controllabile dal contribuente con evidente pregiudizio del diritto di difesa.

L'ordinarietà del predetto termine è stato recepito dal legislatore con l'art. 28 della L. 27 dicembre 1997, n. 449 disattendendo la soluzione fino ad allora accolta dalla giurisprudenza di legittimità che si era invece espressa per la perentorietà del termine entro il quale l'Amministrazione finanziaria era tenuta a procedere all'iscrizione a ruolo delle imposte liquidate³.

Con l'entrata in vigore dell'art. 28 della L. 27 dicembre 1997, n. 449 l'unico termine decadenziale applicabile all'attività di liquidazione delle imposte dichiarate era quello contenuto nell'art. 17 del d.p.r. 602/1973 il quale, tuttavia, essendo riferito alla procedura di formazione del ruolo non disciplinava gli aspetti relativi alla notifica della cartella di pagamento⁴.

notificato al contribuente (a mezzo della cartella di pagamento) entro un termine certo, riferito alla consegna dei ruoli al concessionario per la riscossione, originariamente fissato nel quinto giorno del mese successivo a quello della consegna.

³ Cass., 9 dicembre 1997, n. 12442; Cass., 29 luglio 1997, n. 7088.

⁴ Il sistema normativo della riscossione delle imposte sui redditi è stato successivamente interessato da una serie di modifiche, operate prima dal d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241 e dai successivi provvedimenti ad esso collegati. Il primo intervento riformatore ha ridotto, tra l'altro, i termini previsti dall'art. 17 del d.p.r. 602/1973 per le iscrizioni a ruolo conseguenti ai controlli automatici delle dichiarazioni (così, svuotando sostanzialmente di contenuto ulteriori questioni circa la pretesa natura ordinatoria del termine di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del d.p.r. 600/1973) e ha differito il termine per la notificazione delle cartelle di pagamento previsto dall'art. 25 del d.p.r. 602/1973. Più precisamente, l'art. 17, a seguito delle predette modifiche e fino all'entrata in vigore della l. 31 luglio 2005, n. 156 prevedeva che le somme dovute in base agli accertamenti automatici siano iscritte in ruoli resi esecutivi: a) entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per i controlli, disciplinati dall'art. 36-*bis*; b) entro il 31 dicembre del terzo anno successivo alla presentazione della dichiarazione, per quelli operati in base all'art. 36-*ter*. Il termine per la notificazione veniva differito dal quinto giorno del mese successivo alla consegna del ruolo al concessionario

Successivamente, la L. 30 dicembre 2004, n. 311⁵ (legge finanziaria per l'anno 2005) ha nuovamente modificato l'art. 25 del d.p.r. 602/1973 stabilendo che il concessionario della riscossione deve notificare la cartella al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti del quale si procede, a pena di decadenza, *entro l'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo* ovvero entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo alla consegna se la cartella è relativa ad un ruolo straordinario.

Le nuove disposizioni si applicano con riferimento ai ruoli resi esecutivi *successivamente al 1° luglio 2005*. Prima ancora, dell'intervento della Consulta, era stato quindi ripristinato, dal legislatore, un termine decadenziale per la notifica della cartella.

L'inesistenza di un termine certo di notifica è stata già sottoposta al vaglio della Corte Costituzionale, chiamata a pronunciarsi sul rinvio proposto dal giudice tributario⁶, relativamente al contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost. dell'art. 17 del d.p.r. n. 600/1973.

Secondo il giudice remittente il diritto alla difesa non poteva essere garantito da un termine meramente ordinatorio in quanto una norma che consente di portare a conoscenza del contribuente un provvedimento senza la previsione di termini massimi lede il diritto alla difesa posto che l'eccessiva distanza di tempo tra il fatto e la contestazione rende inevitabilmente inefficace ogni strumento difensivo.

Con ordinanza 1 aprile 2003, n. 107, la Corte Costituzionale, pur dichiarando la questione inammissibile per non aver il

della riscossione, all'ultimo giorno del quarto mese successivo a tale consegna. Su quest'ultima disposizione ha ulteriormente inciso la successiva modifica del sistema della riscossione operata nel 2001, per cui il termine per la notificazione è stato definitivamente eliminato introducendo l'obbligo di indicazione nella cartella di pagamento della sola data in cui il ruolo è divenuto esecutivo. L'eliminazione del termine per la notificazione poteva indurre, dunque, ad una prima conferma delle interpretazioni che ritenevano necessaria la notificazione dell'atto della riscossione entro i termini perentori dell'art. 17, per evitare che il contribuente possa restare esposto indeterminatamente (almeno fino alla scadenza del termine di prescrizione ordinaria del credito) all'azione esecutiva erariale (cfr. Comm. trib. prov. Milano, 11 aprile 2001, n. 35/34/01).

⁵ La legge è stata pubblicata sul Supplemento ordinario n. 192/L alla Gazzetta Ufficiale del 31 dicembre 2004, n. 306.

⁶ Ord. Comm. trib. prov. Ragusa, 20 marzo 2002, n. 374.

giudice remittente compiuto il doveroso tentativo di ricercare una interpretazione adeguatrice prima di proporre l'eccezione di costituzionalità, ha ammesso implicitamente che la disciplina dei ruoli ha una manifesta lacuna nella non chiara individuazione dei termini entro i quali l'atto può essere notificato al contribuente da colmare sul piano sia dell'interpretazione adeguatrice della legge (cioè conforme ai dettami costituzionali), sia della completezza dell'ordinamento.

Con successiva ordinanza 19 novembre 2004, n. 352 la Corte Costituzionale, pur rigettando il quesito di incostituzionalità degli artt. 17, 24 e 25 del d.p.r. 602/1973 per ragioni attinenti alla formulazione dei quesiti⁷ ha censurato la formulazione dell'art. 24 nella parte in cui, sopprimendo il termine dal quale decorre quello per la notifica, vanifica anche quest'ultimo rendendo indeterminato il *dies a quo*⁸.

⁷ De Mita, Cartelle, i rilievi della Consulta, in Dir. prat. trib., 2005, pag. 583.

⁸ Dall'indicazione offerta dalla giurisprudenza costituzionale sembra prendere spunto l'intervento della Suprema Corte nella sentenza 7 gennaio 2004, n. 10 ladove non lascia ulteriore spazio ai dubbi circa la perentorietà del termine citato. In effetti, se si giustifica la costituzionalità dell'art. 17 del d.p.r. 602/1973, si deve ammettere che il termine ivi indicato sia tassativo e produttivo di effetti decadenziali in danno dell'Amministrazione finanziaria. La Corte di Cassazione ha confermato tale orientamento con la sentenza 5 ottobre 2004, n. 19865, nella quale afferma che la consegna dei ruoli deve avvenire entro un termine massimo di natura decadenziale – da individuarsi nel termine indicato dall'art. 17, comma 1, del d.p.r. 602/1973 che la Corte stessa qualifica "molto ampio e quindi già di per se stesso al limite della ragionevolezza costituzionale" – in quanto in caso contrario la norma si porrebbe in contrasto con l'art. 24 della Cost. La questione della natura dei termini di liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione dei redditi ha trovato tuttavia una importante definizione nella pronuncia delle sezioni unite della Corte di Cassazione 12 settembre 2004, n. 21498 con la quale è stato affermato, da una parte, il carattere non perentorio del termine per la liquidazione e, dall'altra, attribuita una valenza accertativa della liquidazione stessa quando essa va a rettificare i valori dichiarati. In tal modo, con una soluzione che può apparire criticabile, si assegna alla iscrizione a ruolo il valore di un atto recettizio, quando essa esprime per la prima volta una modificazione della dichiarazione presentata dal contribuente. Più in particolare, la Suprema Corte, in linea con l'orientamento giurisprudenziale prevalente, ha confermato la tesi della natura meramente sollecitatoria del termine previsto dall'art. 36-bis, così come modificato dopo l'intervento normativo attuato, in funzione interpretativa e con effetto retroattivo, con l'art. 28 della L. 27 dicembre 1997, n. 449 operando secondo una linea di sostanziale continuità interpretativa con le pronunzie della Corte Costituzionale che avevano ritenuto ammissibile e rispettoso dei limiti costituzionali l'intervento interpretativo del legislatore. L'aspetto maggiormente rilevante della richiamata pronuncia della Corte di Cassazione deve tuttavia essere individuato nella determinazione di un termine perentorio tale da rendere ragionevole il lasso

2. Profili di legittimità costituzionale.

Con due ordinanze, la n. 107 del 2003 e la n. 352 del 2004, la Corte costituzionale si era già interessata del termine finale entro cui le imposte, risultanti dalle dichiarazioni, dovessero essere iscritte a ruolo.

I due interventi, come già detto, sono stati tuttavia interlocutori, in quanto la Corte ha dichiarato la manifesta inammissibilità delle questioni, così come erano state formulate.

Con la prima ordinanza la Corte ha invitato il remittente a ricercare l'indispensabile termine in disposizioni di legge diverse dall'art. 17 del DPR n. 602/1973 (termini per la formazione del ruolo), che prevedeva un termine a pena di decadenza, ancorché per la sola iscrizione a ruolo e non per la notifica della cartella.

Più precisamente, il giudice remittente, avrebbe potuto individuare tale termine nell'art. 25 del DPR n. 602/1973, la cui perentorietà, quantunque non esplicita (non oltre il giorno cinque), poteva essere implicitamente riconosciuta.

Detta conclusione, se applicata dai giudici di merito, avrebbe reso illegittime molte cartelle di pagamento, danneggiando l'Erario, in quanto nella pratica quotidiana i concessionari della riscossione non erano mai stati così tempestivi nello svolgimento delle loro attività.

Tale orientamento, che attribuiva carattere perentorio al ristretto termine "non oltre il giorno cinque, ..." (art. 25 del DPR n. 602/1973), affermatosi nel 1999 e confermato dall'ordinanza n. 107/2003, è ritenuta la causa e l'origine dell'evoluzione normativa in tema di riscossione.

di tempo entro il quale il contribuente deve venire a conoscenza dell'avvenuto controllo formale. In particolare la cassazione ha affermato che il termine decadenziale per l'iscrizione a ruolo deve ritenersi rispettato non con la semplice formazione del ruolo – atto interno non direttamente conosciuto dal contribuente, pur se conoscibile – ma con la notifica dello stesso. È bene precisare che tale conclusione ha una portata limitata al solo caso in cui la somma posta in riscossione derivi da una correzione dei dati contenuti nella dichiarazione mentre la regola tradizionale, che ritiene idonea la semplice formazione del ruolo ad evitare la decadenza, verrebbe conservata per i casi in cui la riscossione riguardi la stessa somma già dichiarata come dovuta in sede di dichiarazione, vale a dire per le ipotesi in cui l'attività di controllo formale e di liquidazione confermi i dati dichiarati.

Con la seconda ordinanza la Corte ha ribadito l'esigenza di un termine perentorio, desumibile anche in via implicita dalla norma, senza tuttavia affrontare la questione, dato che il giudice remittente non chiariva quali testi normativi intendeva sottoporre al suo esame.

Anche a fronte dei moniti della Corte costituzionale, fondati sull'esigenza di garantire il diritto alla difesa del contribuente, pregiudicato e reso estremamente complesso dall'obbligo a contraddire su questioni risalenti nel tempo, anche oltre il termine previsto per la conservazione dei documenti, il legislatore non aveva avvertito la necessità di modificare il D.Lgs. n. 193/2001, con il quale aveva rimosso qualsiasi termine per la notifica della cartella di pagamento.

L'inerzia del legislatore andava ricercata nelle pressanti difficoltà, proprie dei concessionari della riscossione, di rispettare i rigidi termini di notifica previsti a pena di decadenza e nelle difficoltà, proprie dell'amministrazione finanziaria, di liquidare le dichiarazioni, soprattutto con riferimento a quelle presentate prima del 1999.

A seguito delle richiamate due ordinanze, con la sent. n. 280/2005 la Corte costituzionale ha dissolto le incertezze sulla qualificazione decadenziale di taluni termini, da riferire sia all'attività di liquidazione che all'attività di riscossione, provocando inoltre l'intervento del legislatore con la legge n. 156/2005.

In particolare, la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 25 del DPR n. 602/1973 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 DPR n. 600/1973.*

Il contribuente, esposto alla pretesa tributaria per un tempo indefinito o comunque troppo lungo (prescrizione decennale), vedeva pregiudicato il suo diritto alla difesa tutelato dall'art. 24 Cost.

In un primo momento, il D.Lgs. n. 46/1999 prevedeva quale termine di notifica della cartella *l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo.*

Tale termine, tuttavia, risultava vago dal momento che la consegna dei ruoli, quale necessario antecedente logico per la predisposizione della cartella, non era soggetta ad alcun limite di tempo.

Successivamente, con il D.Lgs. n. 193/2001, il termine decadenziale (biennale) per la formazione del ruolo, indicato dall'art. 17 del DPR n. 602/1973, non subiva modifiche, ma veniva soppresso quello per la notifica della cartella, la quale poteva essere legittimamente notificata entro dieci anni.

Con il comma 417, art. 1, legge n. 311/2004, veniva poi, ristabilito un termine di 12 mesi, che solo in apparenza era decadenziale poiché il *dies a quo* non era certo.

Il contribuente rimaneva, tuttavia, esposto alla pretesa tributaria per un tempo non definito ed incerto, ovvero per dieci anni: dunque la mossa del legislatore risultava inutile.

In siffatto contesto legislativo è maturata, e non poteva andare diversamente, la pronuncia di incostituzionalità, che ha colpito l'art. 25, sia nella versione in vigore dopo il D.Lgs. n. 46/1999, che aveva soppresso il termine per la consegna del ruolo all'esattore, sia nella versione in vigore dopo il D.Lgs. n. 193/2001 (che aveva soppresso ogni termine).

Invece la scansione temporale per la liquidazione delle dichiarazioni anteriore al D.Lgs. n. 46/1999 non è stata oggetto di censura perché, come precisato nell'ordinanza della Corte n. 107 del 2003, esisteva l'art. 25 *ratione temporis* applicabile (non oltre il giorno cinque, ...), della cui perentorietà non poteva dubitarsi.

La Corte Costituzionale con sentenza 280/2005 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 25 del d.p.r. 602/1973 nella parte in cui non prevede un termine, stabilito a pena di decadenza, entro il quale il concessionario della riscossione deve notificare la cartella di pagamento. L'incostituzionalità della norma riguarda il testo della predetta disposizione in vigore dal 9 giugno 2001 al 1° luglio 2005.

La necessità di un siffatto termine trova conferma, secondo la pronuncia della Consulta, nell'esigenza di rispettare i principi costituzionali di *ragionevolezza e di tutela del diritto di difesa*.

La Corte intende la notifica della cartella non già come notifica di un atto di mera esazione di una pretesa già portata a conoscenza del contribuente, ma come *atto finale di un*

procedimento che prende le mosse, a seguito della presentazione della dichiarazione, da un'attività dell'amministrazione diretta, avvalendosi di procedure automatizzate, alla liquidazione delle imposte.

La pronuncia del giudice delle leggi con la sentenza in commento risulta particolarmente significativo poiché interviene sul sistema della liquidazione e della riscossione in termini tali da imporre tempi certi e ragionevoli all'azione esecutiva dell'amministrazione finanziaria in relazione alla semplicità dell'attività di liquidazione ed agli obblighi di conservazione della documentazione rispetto all'esigenza posta dall'art. 24 Cost. di non lasciare esposto alcun soggetto alle pretese dell'amministrazione finanziaria per un tempo eccessivo e indeterminato.

La ragionevolezza del termine che verrà stabilito dal legislatore – ha infatti precisato la Corte – 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.

La Corte ha affermato una serie di principi, peraltro fatti propri dalla recente giurisprudenza della Corte di Cassazione e dalla dottrina, secondo i quali:

- a) un soggetto non può rimanere indefinitamente esposto all'azione esecutiva del fisco;
- b) il termine di prescrizione ordinario per il compimento di attività dell'amministrazione è improprio e irragionevole;
- c) un termine mancante non può essere stabilito dalla Corte: l'unico soggetto preposto è il legislatore.

La Consulta, oltre a dichiarare l'illegittimità costituzionale dell'art. 25 del d.p.r. 602/1973, ha precisato che, nonostante la recente modifica apportata dalla legge 311/2004 abbia stabilito termini decadenziali per la notifica della cartella, resiste, all'interno della procedura di riscossione, una lacuna che appare necessario colmare con un intervento legislativo.

In definitiva, la Corte Costituzionale ha affermato che la mancanza di un termine di decadenza entro il quale devono essere consegnati i ruoli al concessionario, vanifica il termine stabilito

dalla più volte citata legge 311/2004 per la notifica della cartella di pagamento in quanto rende indeterminato il *dies a quo* dal quale dovrebbe iniziare a decorrere il predetto termine decadenziale⁹.

Paradossalmente, la legge 311/2004, rendeva il termine decadenziale variabile in funzione della lunghezza della procedura, laddove, invece, sarebbe dovuto accadere il contrario, ovvero la procedura dovrebbe trovare un limite temporale nel termine di decadenza.

In tale paradosso deve essere individuata la chiave di lettura della irragionevolezza del regime di decadenza dettato dalla legge 311/2004 e censurato dalla Corte. Con sentenze di questo tipo la Corte Costituzionale si rivolge direttamente al Parlamento con l'intento di promuovere, senza creare effetti dirompenti nell'ordinamento giuridico, un intervento legislativo che risulti anteriore rispetto ad un annullamento futuro della disciplina impugnata¹⁰.

3. Le modifiche introdotte dal legislatore.

Il legislatore ha recepito i rilievi della Corte Costituzionale, in sede di conversione del d.l. 17 giugno 2005, n. 106, apportando le necessarie modifiche alla disciplina in materia di riscossione.

Più precisamente, la L. 31 luglio 2005, n. 156¹¹ ha abrogato l'art. 17 del d.p.r. 602/1973 ed ha radicalmente modificato l'art. 25 rendendo privo di rilevanza procedurale il termine della consegna del ruolo al concessionario ed intervenendo direttamente sui termini di notifica della cartella.

⁹ Già in precedenza la Corte aveva rilevato tale vuoto normativo, precisando come la formulazione dell'art. 24 del d.p.r. 602/1973 vanificava il termine di decorrenza per la notifica della cartella (ord. 19 novembre 2004, n. 352).

¹⁰ D'Orazio, Prime osservazioni sull'esercizio della funzione legislativa "consequenziale" alle decisioni della Corte Costituzionale, in Archivio giuridico Serafini, 1967, pag. 134; Zagrebelsky, La Corte Costituzionale e il legislatore, in Corte Costituzionale e sviluppo della forma di governo in Italia, Bologna, 1982, pag. 142.

¹¹ Pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale 9 agosto 2005, n. 184.

La nuova disciplina tiene in considerazione la differente complessità delle attività di liquidazione e del controllo formale delle dichiarazioni (di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter*) traducendosi in una diversa durata dei termini decadenziali che, in ogni caso, non eccede quella del termine di cui all'art. 43 del d.p.r. 600/1973 per la notifica dell'avviso di accertamento nonché per la conservazione della documentazione.

Come rilevato da una autorevole dottrina, il termine *de quo*, se non superiore, risulta comunque uguale a quello prescritto per il ben più complesso procedimento relativo all'accertamento e ciò induce a dubitare, almeno con riferimento a questo specifico profilo, della rispondenza delle indicazioni formulate dalla Corte Costituzionale in merito alla ragionevolezza del termine¹².

4. Termini per la notifica delle cartelle di pagamento relative alle imposte sui redditi.

A decorrere dal 10 agosto 2005 (data di entrata in vigore della legge di conversione), le cartelle di pagamento relative alle imposte sui redditi debbono essere notificate dal concessionario al debitore, a pena di decadenza:

a) entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'art. 36-*bis* del d.p.r. 600/1973 (a titolo di esempio, se la dichiarazione è stata presentata nel 2006, per le somme dovute a seguito di liquidazione la cartella deve essere notificata entro il 31 dicembre 2009);

b) entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito di controllo formale prevista dall'art. 36-*ter* del d.p.r. 600/1973 (se la dichiarazione è stata presentata nel 2006,

¹² Bruzzone, Il legislatore "tenta" di colmare la lacuna sui termini di notifica delle cartelle di pagamento, in *Corr. trib.*, 2005, pag. 2759; Carinci, Termini di notifica della cartella di pagamento e funzioni del ruolo: perplessità applicative e dubbi sistematici in merito al nuovo art. 25 del d.p.r. 602/1973, in *Rass. trib.*, 2005, pag. 1681.

per le somme dovute a seguito di controllo formale la cartella deve essere notificata entro il 31 dicembre 2010);

c) entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio (se l'accertamento dell'ufficio è divenuto definitivo nel 2006, la cartella deve essere notificata entro il 31 dicembre 2008).

In merito alla decorrenza di tale nuova disciplina è largamente accettata la tesi decondo cui nei casi *sub a)* e *sub b)* essa abbia effetto per le dichiarazioni presentate dal 10 agosto 2005; nel caso *sub c)*, si ritiene che abbia effetto per gli accertamenti divenuti definitivi per i quali alla data stessa non sia stata ancora notificata la cartella esattoriale.

Per quanto riguarda le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'art. 36-*bis* del d.p.r. 600/1973 relativamente alle dichiarazioni già presentate alla data del 10 agosto 2005, 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 (a titolo di esempio, per le dichiarazioni presentate nel 2005, la notifica della relativa cartella di pagamento deve avvenire entro il 31 dicembre del 2008);

b) entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione con riferimento alle dichiarazioni presentate nel 2002 e 2003 (per le dichiarazioni presentate nel 2002, la notifica della cartella deve avvenire entro il 31 dicembre del 2006);

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 (a titolo di esempio, per le dichiarazioni presentate nel 2001, la notifica della cartella deve avvenire entro il 31 dicembre del 2006).

Infine, per l'eventuale recupero mediante iscrizione a ruolo di somme erroneamente rimborsate e degli interessi eventualmente

corrisposti la relativa cartella di pagamento deve essere notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di esecuzione del rimborso o, se più ampio, entro il termine di cui all'art. 43, comma 1, del d.p.r. 600/1973¹³, maggiorato di dodici mesi. È stata soppressa la norma contenuta nell'art. 1, comma 424, della legge 311/2004 che prorogava al 31 dicembre 2006 il termine di decadenza per le iscrizioni a ruolo relative alle dichiarazioni presentate nel 2003.

5. Termini per la notifica delle cartelle di pagamento relative all'IVA.

I termini di decadenza per la iscrizione a ruolo stabiliti ai fini delle imposte sui redditi sono applicabili anche ai fini IVA. Pertanto, a decorrere dal 10 agosto 2005, le cartelle di pagamento relative all'iva debbono essere notificate, a pena di decadenza:

a) entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'art. 54-bis del d.p.r. 633/1972 (pertanto, se la dichiarazione è stata presentata nel 2006, per le somme dovute a seguito di liquidazione la cartella deve essere notificata entro il 31 dicembre 2009);

b) entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito di controllo formale prevista dall'art. 54-bis del d.p.r. 633/1972 (se la dichiarazione è stata presentata nel 2006, per le somme dovute a seguito di controllo formale la cartella deve essere notificata entro il 31 dicembre 2010);

c) entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio (pertanto, se l'accertamento dell'ufficio è divenuto definitivo nel 2006, la cartella deve essere notificata entro il 31 dicembre 2008).

¹³ Attualmente il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

In merito alla decorrenza della nuova disciplina, è condivisa la tesi secondo cui nei casi *sub a)* e *sub b)* essa abbia effetto per le dichiarazioni presentate dal 10 agosto 2005 in poi; nel caso *sub c)*, si ritiene che abbia effetto per gli accertamenti divenuti definitivi per i quali alla data stessa non sia stata ancora notificata la cartella esattoriale.

In relazione alle somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'art. 54-*bis* del d.p.r. 633/1972 relativamente alle dichiarazioni già presentate alla data del 10 agosto 2005, la notifica delle relative cartelle di pagamento è effettuata, a pena di decadenza:

a) entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003 (pertanto, per le dichiarazioni presentate nel 2002, la notifica della cartella deve avvenire entro il 31 dicembre del 2006);

b) entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001 (per le dichiarazioni presentate nel 2001, la notifica della cartella deve avvenire entro il 31 dicembre del 2006).

6. Le problematiche introdotte dalla normativa transitoria.

Come già precisato la legge intervenuta successivamente alla pronuncia di illegittimità costituzionale ha introdotto una disciplina transitoria diretta a regolare le dichiarazioni presentate negli anni 2001, 2002 e 2003.

Si osserva che tale disciplina si applica sia alle fattispecie anteriori alla sua entrata in vigore ancora pendenti presso l'ente impositore, che alle situazioni che si trovino *sub iudice*, in quanto, secondo una interpretazione costituzionalmente orientata, la declaratoria di incostituzionalità deve avere effetti su tutte le fattispecie non definite in quanto, altrimenti, la declaratoria stessa non potrebbe produrre alcun effetto nella controversia in

relazione alla quale è stata dichiarata l'incostituzionalità della norma anteriore¹⁴.

La disciplina transitoria non può, riaprire i rapporti definiti, in relazione ai quali è decorso il termine di decadenza o di prescrizione¹⁵.

I nuovi termini di decadenza con riferimento alle iscrizioni a ruolo relative alle dichiarazioni presentate fino al 10 agosto 2005, pongono seri dubbi di legittimità costituzionale in quanto compromettono, ancora una volta, l'esercizio del diritto della difesa.

Le dichiarazioni presentate *fino al 31 dicembre 2001* la notifica della cartella deve essere effettuata entro il quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, termine maggiore rispetto a quello decadenziale previsto per la notifica dell'avviso di accertamento che, a sua volta, coincide con il termine entro il quale i soggetti sono tenuti a conservare la documentazione relativa alla dichiarazione dei redditi¹⁶.

A decorrere dal 1° gennaio 1999 l'art. 43 del d.p.r. 600/1973 ha stabilito che gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, *entro il 31 dicembre del quarto anno successivo* a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Il soggetto destinatario di una cartella di pagamento potrebbe trovarsi nella condizione di non potere impugnare l'atto notificato non trovandosi più in possesso della documentazione di riferimento.

L'incidenza impeditiva dell'atto notificato sui poteri probatori del soggetto destinatario – il quale ne può solo subire gli effetti

¹⁴ Cass., 5 ottobre 2005, n. 26104 e 26105; Cass., 26 gennaio 2006, n. 1435.

¹⁵ Secondo alcune pronunce i termini ora fissati ex lege opererebbero anche per il passato comportandone la diretta applicazione ai rapporti ancora pendenti, come se l'azione amministrativa tributaria fosse stata regolata dagli stessi ab initio (Cass., 30 novembre 2005, n. 26105; Cass., 25 gennaio 2006, n. 1435). Secondo altre pronunce invece i recenti interventi della Corte Costituzionale e del legislatore opererebbero secondo un regime di retroattività, lasciando così in vita i dati normativi vigenti *ratione temporis* non direttamente abrogati (Cass., 9 novembre 2005, n. 21779).

¹⁶ Il d.l. 31 maggio 1994, n. 330, convertito nella l. 27 luglio 1994, n. 473, modificando l'art. 3 del d.p.r. 600/1973, pone l'obbligo di conservare i documenti relativi alla dichiarazione per un periodo coincidente con il termine stabilito dall'art. 43.

– rappresenta, dunque, motivo di incostituzionalità per contrasto con l'art. 24 Cost.

Le condizioni di *ragionevolezza* dei limiti all'azione o alla difesa pongono una questione di *proporzione*, ovvero che qualunque limite probatorio è inevitabilmente incostituzionale quando sopprime anche il nucleo essenziale delle garanzie impedendo alla parte la pur minima possibilità di influire sull'esito del giudizio con una adeguata attività difensiva¹⁷.

Ha suscitato, inoltre perplessità la norma che prevede, in relazione alle dichiarazioni presentate per gli anni 2002 e 2003, che la cartella di pagamento deve essere notificata entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Così facendo, il legislatore ha equiparato il termine per il controllo formale a quello previsto per la ben più complessa attività del controllo sostanziale nonostante che la Corte Costituzionale, nell'esporre le motivazioni della sentenza in commento, abbia precisato che la ragionevolezza del termine avrebbe dovuto trarre origine dal carattere estremamente elementare – tanto da richiedere procedure automatizzate – *dell'attività di liquidazione ex art. 36-bis, attività che la vigente disciplina prevede che si esaurisca entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.*

In definitiva, come osservato in dottrina¹⁸ il legislatore avrebbe dovuto prestare maggiore attenzione al criterio della ragionevolezza del termine dettato dalla Consulta, secondo cui non si può prescindere di rapportarne la durata alla complessità degli adempimenti.

Tale complessità, varia nel controllo sostanziale, formale e meramente cartolare, riducendosi ulteriormente quando la cartella di pagamento riproduce iscrizioni a ruolo fondate su accertamenti definitivi. La Corte ha peraltro affermato¹⁹ il principio in base al quale nel giudizio in ordine alla razionalità di una certa disciplina "non si deve guardare soltanto alla posizione formale

¹⁷ omoglio, *Garanzie costituzionali e prove atipiche nel procedimento camerale*, in Riv. trim. dir. proc. civ., 1976, pag. 1157.

¹⁸ Bruzzone, op. cit., pag. 2760.

¹⁹ Sent. n. 54/1968.

di chi ne è destinatario ma anche alla *funzione e allo scopo a cui essa è preordinata*".

7. Retroattività delle disposizioni.

Ulteriore aspetto di incostituzionalità della disciplina transitoria riguarda la retroattività delle disposizioni introdotte dalla legge 156/2005.

La deroga implicita alle disposizioni sulla efficacia temporale delle disposizioni tributarie, che ha la funzione di garantire un maggiore gettito all'erario e non l'interesse del contribuente alla conoscenza delle pretese tributarie, si pone irragionevolmente in contrasto con la *clausole rafforzative* di autoqualificazione dei principi generali dell'ordinamento tributario contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente²⁰.

È noto che l'art. 3, comma 1, della legge 212/2000, fatti salvi i casi in cui è eccezionalmente ammessa l'adozione di norme interpretative, prevede che le disposizioni tributarie *non hanno effetto retroattivo*.

Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono: l'art. 1, comma 1 della medesima legge prevede che le disposizioni ivi contenute costituiscono principi generali dell'ordinamento giuridico *e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali*.

Prima dell'entrata in vigore della legge 212/2000 la Corte Costituzionale aveva affrontato il problema della compatibilità delle norme tributarie retroattive in relazione al principio della capacità contributiva, la quale non può che essere *effettiva, attuale, concreta*²¹. *Nello specifico la Corte ha affermato che, se una legge tributaria retroattiva non comporta per se stessa la violazione del principio di capacità contributiva, "deve essere verificato di volta in volta, in relazione alla singola norma tributaria se questa, con l'assumere a presupposto della*

²⁰ Così Bruzzone, op. cit., pag. 2757.

²¹ Corte Cost., 26 giugno 1965, n. 50; Corte Cost., 23 maggio 1966, n. 44.

prestazione un fatto o una situazione passata, o con l'innovare, estendendo i suoi effetti al passato, gli elementi dai quali la prestazione trae i suoi caratteri essenziali, abbia spezzato il rapporto che deve sussistere tra imposizione e capacità contributiva e abbia così violato il precetto costituzionale". Ed ancora, "tra gli interessi costituzionalmente garantiti – ha osservato la Corte Costituzionale in una più recente sentenza²² – la giurisprudenza costituzionale annovera l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica che, quale essenziale elemento dello Stato di diritto, non può essere lesa da disposizioni retroattive, le quali trasmodino in un regolamento irrazionale di situazioni sostanziali fondate su leggi precedenti".

La Corte emerge insegna che le norme tributarie con effetti retroattivi sono illegittime in quanto i soggetti interessati per pianificare i propri comportamenti devono confidare nella efficacia temporale delle disposizioni.

L'abrogazione "secca" di una norma procedimentale ed il principio del tempus regit actum. - Circa lo ius superveniens, va altresì evidenziato un interessante inciso, contenuto nella sentenza n. 26104, secondo cui la legge n. 156/2005 non può considerarsi una "regola procedimentale retroattiva" nonostante regoli fattispecie passate.

In definitiva, l'abrogazione del termine per la notifica della cartella, avendo determinato un vuoto legislativo, incide anche sui rapporti sorti quando era in vigore la normativa abrogata.

Le discipline transitorie, in realtà, dettano criteri d'attuazione mentre la legge n. 156/2005 contiene disposizioni innovative.

Le discipline transitorie stabiliscono per i rapporti pendenti ad una certa data l'applicazione delle vecchie o delle nuove regole; invece nel caso in esame non abbiamo "vecchie" regole perché erano state abrogate.

Sussiste, pertanto, un regime che innova anche per il passato, assumendo come riferimento un diverso baricentro, ovvero nuovi "segmenti temporali" dati dalla presentazione della dichiarazione e dalla notifica della cartella al contribuente; al riguardo, non può porsi un problema di retroattività, ovvero di legittimità della norma che ha ristabilito un termine, in quanto i

²² Corte Cost., 4 novembre 1999, n. 416.

diritti costituzionalmente garantiti non sono pregiudicati dall'intervento legislativo.

Anzi, essi risultano espressamente osservati poiché la Corte, con la propria pronuncia cd. manipolativa additiva di principio, ha ristabilito in astratto la necessità di un termine che oramai non esisteva più.; termine che, invece, in concreto è stato poi individuato dal legislatore attraverso una disposizione necessariamente retroattiva.

La retroattività della legge n. 156/2005 è innata, altrimenti la pronuncia di incostituzionalità non avrebbe potuto produrre alcun effetto, neanche nella controversia nella quale l'incostituzionalità della norma era stata dichiarata²³.

Tale argomento, per cui le "vecchie" fattispecie sono regolate *ab initio* dalle nuove disposizioni, può essere utilizzato *a contrario* per indagare sugli effetti derivanti dall'abrogazione "secca" del termine di notifica della cartella di pagamento, a seguito del D.Lgs. n. 193/2001: se i procedimenti tributari conclusi durante la vigenza della vecchia normativa sono regolati *ab initio* dalla legge n. 156/2005, ne consegue che anche l'abrogazione secca di qualsiasi termine per la notifica, disposta dal D.Lgs. n. 193/2001, avrebbe potuto incidere sui procedimenti tributari già conclusi a quella data, sanando la tardività dell'azione amministrativa.

In concreto, il problema non si pone, dal momento che il termine è stato ristabilito; indugiare su tale questione può essere utile per comprendere cosa accada nell'ipotesi in cui il legislatore abroghi una qualsiasi norma procedimentale e non specifichi il regime applicabile alle fattispecie verificatesi quando la norma era in vigore.

Ebbene il contesto in cui è maturata la norma fa supporre che l'*intentio legislatoris* fosse, quella di impedire l'applicazione dei termini soprattutto alle cartelle già notificate alla data di emanazione del D.Lgs. n. 193/2001; ciò al fine di limitare gli effetti

²³ Per tale motivo si ritiene di non poter aderire al "quarto" orientamento espresso dalla Cass., sez. trib., 26 ottobre 2005, n. 20843, secondo cui la legge n. 156/2005 non è applicabile ai giudizi in corso. Per una recente panoramica si v. P. BIONDO, Sull'applicazione della disciplina transitoria della notificazione delle cartelle di pagamento ex art. 36-bis del DPR n. 600/1973 ai procedimenti sub iudice, in *Rass. trib.*, 2006, 2139.

derivanti dagli orientamenti della giurisprudenza che iniziavano ad affermarsi.

Nonostante tale D.Lgs. non contenesse una disciplina "transitoria" riguardo alla soppressione del termine di cui all'art. 25, non è possibile escludere una sua portata retroattiva, ponendosi dunque in contrasto con il principio del *tempus regit actum*.

Per stabilire se l'abrogazione possa avere una portata retroattiva bisogna indagare sulla funzione della norma (abrogata): se il termine per la notifica è stato espunto dall'ordinamento per il futuro, ciò significa che tale termine, almeno nelle intenzioni del legislatore, non tutelasse *ab initio* alcun interesse del contribuente, altrimenti il legislatore avrebbe emanato una nuova disciplina, sostitutiva della precedente.

Si ritiene che, affinché l'abrogazione di una norma procedimentale possa derogare al principio del *tempus regit actum* l'interesse non debba assumere un rilievo.

Invece nei casi in cui si viola un principio, anche se non espressamente costituzionalizzato, come ad es. quello del legittimo affidamento, la regola del *tempus regit actum* prevale.

Una questione simile si ha quando si deve stabilire se la violazione di una norma procedimentale, durante un procedimento tributario di accertamento, determini o meno una invalidità dell'accertamento: questione che si risolve, appunto, verificando se la norma violata fosse dettata o meno a garanzia del contribuente.

8. La Corte di Cassazione ed il regime transitorio per le liquidazioni ex art. 36-bis.

L'esame del regime transitorio per le liquidazioni ex art. 36-bis²⁴ (le liquidazioni ex art. 36-ter e quelle dell'Iva saranno trattate in modo specifico più avanti) risulta complesso a causa della

²⁴ A. GASTALDO, N. RAGGI, Il termine di notifica della cartella di pagamento, in *Dir. prat. trib.*, 2005, II, 1124, nonché A. CARINCI, Termini di notifica della cartella di pagamento e funzioni del ruolo: perplessità applicative e dubbi sistematici in merito al nuovo art. 25 del DPR n. 602/1973, cit., 1682 ss.

scarsa chiarezza del testo normativo²⁵, che è stato autorevolmente interpretato dalla Cassazione²⁶.

Si procede adesso ad esaminare l'*iter* procedimentale delle liquidazioni ex art. 36-bis e 36-ter del DPR n. 600/1973.

Per le dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 1998, le imposte risultanti dalle liquidazioni ex artt. 36-bis e 36-ter andavano iscritte in ruoli formati e consegnati all'intendenza di finanza entro il termine dei cinque anni successivi a quello di presentazione della dichiarazione (art. 43 del DPR n. 600/1973 e art. 17 del DPR n. 602/1973).

Per le dichiarazioni presentate a partire dal 1° gennaio 1999, i termini per le liquidazioni ex art. 36-bis e 36-ter sono stati abbreviati, nonché sdoppiati: per le prime il ruolo doveva essere reso esecutivo entro due anni; per le seconde il termine si allungava a tre anni (art. 17 del DPR n. 602/1973 come modificato dall'art. 35 del D.Lgs. n. 46/1999).

Infine, a partire dal 10 agosto 2005 la data di esecutività del ruolo non ha più alcuna rilevanza al fine di stabilire la tempestività dell'azione amministrativa; invece, conserva una funzione residuale per il calcolo degli interessi di ritardata iscrizione a ruolo.

Un primo orientamento della Corte di Cassazione, cristallizzato nella sentenza n. 26104/2005 e nella sentenza n. 27216 del 20 dicembre 2006, ha così delineato il regime transitorio²⁷: *(A)le diverse fasi del procedimento di liquidazione dei tributi ex art. 36-bis hanno un rilievo unitario e la data di notifica della cartella è l'unico aspetto rilevante per il contribuente. La Cassazione ha così sostanzialmente ripreso le conclusioni della Corte costituzionale: tutte le fasi interne (la liquidazione automatizzata, la formazione del ruolo, la consegna del ruolo) interessano esclusivamente i rapporti tra l'amministrazione finanziaria ed il concessionario della riscossione. Invero la Corte costituzionale ha affermato: "È del tutto ovvio, infatti, che a questa Corte è*

²⁵ A. GASTALDO, N. RAGGI, Il termine di notifica della cartella di pagamento, in *Dir. prat. trib.*, 2005, II, 1124, nonché A. CARINCI, Termini di notifica della cartella di pagamento e funzioni del ruolo: perplessità applicative e dubbi sistematici in merito al nuovo art. 25 del DPR n. 602/1973, cit., 1682 ss.

²⁶ Cass., 30 novembre 2005, n. 26104.

²⁷ Cass., 30 novembre 2005, n. 26104.

preclusa la possibilità di determinare tale termine, competendo la sua individuazione²⁸ 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 al contribuente". Se ciò va accettato, tuttavia non è stata chiarita la (in)compatibilità tra la natura interna e preparatoria di tali attività e l'esplicita qualificazione decadenziale del termine, che invece faceva supporre tutt'altro, ovvero faceva supporre un vero e proprio interesse del contribuente al rispetto di quei termini, quantunque fissati per attività interne all'amministrazione²⁹.

Tale orientamento, di dare esclusivo rilievo alla notifica della cartella, è senz'altro lineare; inoltre consente di rispettare la *ratio* della legge n. 156/2005 e semplifica il regime transitorio, con positive ricadute per una migliore difesa del contribuente nei giudizi pendenti, visto che la data di notifica della cartella è direttamente rilevabile dalla commissione tributaria³⁰. *(B) Sul presupposto del rilievo unitario del procedimento di liquidazione, che rende irrilevante il rispetto dei termini delle attività intermedie, la Cassazione afferma l'inutilità di qualsiasi indagine per stabilire se ai procedimenti già conclusi si applichi la regola del tempus regit actum, secondo cui l'atto deve uniformarsi alla legge vigente nel momento in cui esso è stato emanato: è come se l'azione amministrativa tributaria fosse stata regolata ab initio dai termini previsti nella l. n. 156 del 2005³¹. Ove fosse*

²⁸ M. ALLENA, cit., 675 ss., che ha affrontato la natura giuridica di questo monito, il quale non costituisce parte della *ratio decidendi* su cui si fonda il dispositivo.

²⁹ Il termine, infatti, era fissato a pena di decadenza.

³⁰ Si fa rilevare che l'unico interesse giuridicamente rilevante per il contribuente è costituito dal diritto ad ottenere la comunicazione, prevista dall'art. 36-bis, DPR n. 600/1973 per le imposte dirette e dall'art. 54-bis, DPR n. 633/1972 per l'Iva, con la quale l'amministrazione finanziaria accorda il beneficio della riduzione delle sanzioni ad 1/3 qualora il contribuente provveda al pagamento, entro 30 giorni, delle somme liquidate ex art. 36-bis del DPR n. 600/1973 o ex art. 54-bis del DPR n. 633/1972. A tal riguardo si veda l'art. 2 del D.Lgs. n. 462/1997, nonché per l'Iva si veda Cass., 14 aprile 2006, n. 8860 che ha affermato l'implicita abrogazione dell'invito al pagamento ex art. 60, comma 6, DPR n. 633/1972.

³¹ E. DE MITA, Cassazione sprint sui termini dei ruoli, in *Il Sole-24 Ore*, 24 dicembre 2005, 23.

mancata la statuizione circa l'irrilevanza delle attività interne ed intermedie, la nuova legge, concedendo all'amministrazione finanziaria termini più ampi per il procedimento di riscossione delle imposte, avrebbe determinato uno ius superveniens sfavorevole per il contribuente. Questi avrebbe potuto reclamare l'applicazione dei vecchi termini più favorevoli per effetto dell'art. 3, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente, il quale impedisce la retroattività delle disposizioni tributarie - non necessariamente sostanziali³². Poi, (C) Inoltre la Corte ha statuito che il comma 2-bis dell'art. 36, D.Lgs. n. 46/1999, rimasto immutato, il quale avrebbe consentito l'applicazione delle vecchie regole per i ruoli formati fino al 30 settembre 1999, è un "reliitto storico"; dunque è implicitamente abrogato. La Corte in questo modo, per i ruoli formati fino al 30 settembre 1999, ha "salvato" le ragioni dell'Erario perché nella maggior parte dei casi il termine "...non oltre il giorno cinque...", che la giurisprudenza stava iniziando a rivalutare, ritenendolo perentorio, è stato spesso violato dai concessionari della riscossione.

Un secondo orientamento della Cassazione disapprova tale interpretazione del regime transitorio, ovvero la qualificazione di "reliitto storico" attribuita al comma 2-bis dell'art. 36 del D.Lgs. n. 46/1999: sia perché mancherebbe il motivo per non applicare ai "vecchi" ruoli le allora vigenti disposizioni, sia perché l'intervento della Corte costituzionale ha riguardato l'art. 25 del DPR n. 602/1973, nella versione in vigore dopo il 9 giugno 2001³³. Per tale ragione i ruoli formati fino al 30 settembre 1999 sono soggetti ai limiti temporali di cui agli artt. 24 e 25 del DPR n. 602/1973, mentre la cartella di pagamento, per i ruoli formati dopo il 30 settembre 1999 e fino all'8 giugno 2001, va notificata entro il termine di cui all'art. 17 del DPR n. 602/1973, nella

³² F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, 145 ss., nonché V. MASTROIACOVO, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2005.

³³ Si veda da ultimo Cass., 15 ottobre 2007, n. 21539, nonché Cass., 9 novembre 2005, n. 21779, con nota di C. GLENDI, *Sospensione dei termini da condono e regime decadenziale dei ruoli*, in *Corr. trib.*, 2006, 38. Dello stesso Autore si veda, *Nuovi scenari sui termini di decadenza dei ruoli*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, 447, che auspica la composizione del contrasto, che si è venuto a creare nell'ambito della stessa sezione, a seguito della sentenza Cass., 9 novembre 2005, n. 21779. V. anche M.G. BRUZZONE, *La Cassazione applica le norme transitorie sui termini di notifica della cartella*, in *Corr. trib.*, 2006, 545.

versione applicabile *ratione temporis*. Soltanto per i ruoli consegnati a partire dal 9 giugno 2001, dunque, si applica il nuovo regime transitorio (termine quinquennale) fissato dalla legge n. 156/2005.

Questo secondo orientamento, condivisibile, ha comunque il pregio di non compromettere la funzione dell'avviso di mora, come disciplinato, prima del 1999, dall'art. 46 del DPR n. 602/1973.

Non bisogna trascurare che, in ipotesi, un'iscrizione a ruolo eseguita prima del 1999 potrebbe legittimare l'attivazione dell'oramai soppresso avviso di mora, nel termine di anni dieci, nei confronti di quei soggetti che sono corresponsabili del debito di imposta. Insomma, per le predette iscrizioni a ruolo, sarebbe possibile recuperare la funzione di precetto dell'avviso di mora.

Un terzo orientamento³⁴, nell'evidenziare la natura soltanto apparente del contrasto tra i predetti due orientamenti, privilegia sempre il "doppio regime transitorio" ma con un distinguo tra ruoli derivanti dal controllo cartolare e ruoli derivanti dalla rettifica cartolare: nella prima fattispecie il ruolo andava formato entro i cinque anni secondo le regole anteriori al d.lgs. n. 46 del 1999, mentre nel caso della rettifica cartolare anche la cartella andava notificata nel termine di cinque anni.

L'esigenza di notificare la cartella nel termine massimo di cinque anni poggia sul presupposto che la rettifica cartolare sia un vero e proprio atto di rettifica, per cui si applicherebbe il *timing* degli avvisi di accertamento.

Ebbene, la distinzione tra controllo cartolare e rettifica cartolare, si ritiene, non possa basarsi contrapponendo *sic e simpliciter* l'art. 36-bis e l'art. 36-ter, per cui il primo tipo di controllo riguarderebbe le liquidazioni ex art. 36-bis, mentre il secondo interesserebbe le liquidazioni ex art. 36-ter.

Anche l'art. 36-bis consente all'amministrazione, sebbene nei soli casi espressamente disciplinati, la correzione e/o la rettifica della dichiarazione: anzi il regime è cambiato nel tempo, perché fino al 31 dicembre 1998, talune ipotesi adesso contenute nell'art. 36-ter erano in precedenza contenute nell'art. 36-bis.

³⁴ Cass., sez. V, 21 luglio 2006, n. 16826.

Non è possibile, dunque, *a priori* affermare che i controlli di cui all'art. 36-bis non determinino una rettifica cartolare.

La Corte, superando l'eccezione di decadenza formulata dal contribuente sulla base dell'art. 36-bis del DPR n. 600/1973 (termine annuale), ha ritenuto valido il vecchio termine di cinque anni (art. 43 del DPR n. 600/1973) entro il quale va formato non solo il ruolo ma va notificata anche la cartella.

Il termine fissato dall'art. 43, dunque, corrisponde esattamente al termine di cinque anni fissato dalla nuova legge n. 156/2005 per le "vecchie" dichiarazioni.

Entro questi limiti, dunque, il contrasto tra le due posizioni espresse dalla Corte può essere definito apparente³⁵.

La sussistenza di un doppio regime transitorio, troverebbe la sua giustificazione nella circostanza che l'art. 25, nella versione *ante* 1999, non è stato oggetto di pronuncia di incostituzionalità, in quanto le diverse attività strumentali per la liquidazione della dichiarazione risultavano concatenate le une alle altre, e, dunque, alla fine esisteva una scansione temporale³⁶.

Invero, tale doppio regime, ha favorito il salvataggio di taluni giudizi pendenti aventi ad oggetto particolari ipotesi di cartelle esattoriali.

Più precisamente, il vecchio regime ha favorito l'amministrazione in quei giudizi nei quali la cartella di pagamento è stata notificata sì oltre i cinque anni, ma osservando il termine del giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo è stato consegnato dall'esattore: ne è esempio la liquidazione della dichiarazione dei redditi presentata nel 1992, tempestiva se la corrispondente cartella, nel caso di ruolo formato

³⁵ Corre l'obbligo di precisare, sempre ai fini della natura "apparente" del contrasto, che la Cassazione nella sentenza n. 26104/2005 ha affermato "Del resto, se per assurdo, se ne volesse ipotizzare ancora una residua" applicazione del comma 2-bis dell'art. 36, essa " andrebbe rigorosamente circoscritta alle dichiarazioni fiscali presentate prima del 1999". Dunque è come se la Cassazione avesse lasciato una porta aperta. Si veda punto 3.5 della sentenza.

³⁶ Era previsto un termine decadenziale per la formazione del ruolo - 5 anni dalla presentazione della dichiarazione -; il ruolo, poi, andava consegnato all'esattore almeno 90 giorni prima della scadenza; infine la cartella andava notificata entro il giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo era stato consegnato all'esattore.

esattamente nel mese di dicembre 1997, è stata notificata al massimo fino al 5 aprile 1998³⁷.

Viceversa, nell'ipotesi di un unico regime transitorio, la notifica è valida solo se fatta entro il 31 dicembre 1997.

L'applicazione del precedente regime, invece, pregiudica l'amministrazione nei giudizi in cui la notifica della cartella, pur essendo stata eseguita prima dei cinque anni, è avvenuta oltre il giorno cinque ...

Quest'ultimo termine è, infatti, da intendersi perentorio³⁸, così come confermato nell'ordinanza n. 107/2003.

In merito alle diverse posizioni, dunque, si ritiene sia da preferire quella emersa con la sentenza n. 26104/2005 perché coerente e funzionale con la *ratio* della legge.

Tale orientamento consente di superare la *querelle* che ha impegnato, gli operatori sull'importanza da attribuire a quei termini intermedi, relativi alle attività propedeutiche per la formazione della cartella, il cui rilievo è esclusivamente "interno", così come incidentalmente statuito anche dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 280/2005.

Il secondo ed il terzo orientamento, invece, recepito anche dai giudici di merito³⁹, non è condivisibile per la mancanza di un termine per la consegna dei ruoli risale al 1999 e non al 2001 poiché la soppressione di qualsiasi limite di tempo, per effetto del "retroattivo" (v. *infra*) D.Lgs. n. 193/2001, riguarda tutte le cartelle di pagamento, notificate o meno alla data dell'8 giugno 2001, sia perché la legge n. 156/2005 ha introdotto un unico e

³⁷ Solo per economia di discorso non viene fatto l'ulteriore distinguo contenuto negli artt. 24 e 18 del DPR n. 602/1973, tra i ruoli derivanti dalle liquidazioni ex art. 36-bis e 36-ter e gli altri ruoli, che dovevano essere consegnati dall'Intendenza di Finanza all'esattore rispettivamente, almeno novanta giorni prima della scadenza e almeno trenta giorni prima della scadenza. Inoltre per la perentorietà del termine ex art. 25 si veda Cass., 7 gennaio 2004, n. 10.

³⁸ M. ALLENA, I termini della riscossione: moniti della Corte costituzionale ed interventi del legislatore, 2005, II, 659 ss.; nonché A. CARINCI, Termini di notifica della cartella di pagamento e funzioni del ruolo: perplessità applicative e dubbi sistematici in merito al nuovo art. 25 del DPR n. 602/1973, in *Rass. trib.*, 2005, 1669 ss.

³⁹ *Comm. trib. prov. di Bologna*, sez. XII, 16 gennaio 2006, n. 437 in *Boll. trib.*, 2006, 699.

nuovo riferimento temporale diverso dai numerosi riferimenti contemplati dalla precedente normativa.

Non va trascurata poi un'altro aspetto, che è ritenuto il più decisivo e caratterizzante, data dall'esigenza di assicurare l'interesse pubblico alla riscossione dei crediti, espressamente indicata dal legislatore nel comma 5-bis; esigenza pregiudicata, qualora si aderisse alla tesi della coesistenza di una molteplicità di regimi "transitori" per i vecchi procedimenti, che sarebbe ingiustificata rispetto ai diritti costituzionalmente tutelati. In definitiva, sia l'interesse del contribuente, sia l'interesse dell'amministrazione sono stati ritenuti meritevoli di una protezione costituzionale.

Dal momento che il legislatore ha ritenuto opportuno spostare l'asse del procedimento di liquidazione dei tributi a favore della data di notifica della cartella⁴⁰, non si vede la ragione per mantenere in vita altri riferimenti temporali per i vecchi ruoli.

In definitiva, è chiaro nel comportamento del legislatore, salvo da eventuali illegittimità perché coerente con le indicazioni della stessa Corte costituzionale, che i riferimenti alla data della liquidazione della dichiarazione, a quella di esecutività del ruolo, a quella di consegna del ruolo e così via non hanno più alcun valore, né per il passato, né per il futuro, visto che tali momenti si riferiscono ad attività interne alla stessa amministrazione finanziaria.

È ritenuto, dunque, che per i giudizi in corso rimarrà solo da verificare se la cartella esattoriale sia stata notificata o meno nei termini previsti dalle nuove disposizioni contenute nella lett. b) del comma 5-ter, punto 2 e nel comma 5-bis del DL n. 106/2005. Potrebbe risultare ad es. che il nuovo termine di scadenza neanche sia stato rispettato⁴¹.

Seguendo l'altro orientamento, invece, per i rapporti pendenti, sarebbe necessario indagare sulla data di esecutività del ruolo, che se anteriore al 30 settembre 1999, impone una ulteriore verifica al fine di stabilire se si tratti di una liquidazione che scaturisce da un controllo formale o da una rettifica cartolare.

⁴⁰ C. GLENDI, Nuovi scenari sui termini di decadenza dei ruoli, cit., 447.

⁴¹ Cass., 25 gennaio 2006, n. 1435 in Boll. trib., 2006, 341.

Nel primo caso assumeranno rilevanza i termini fissati dagli artt. 17 e 25 del DPR n. 602/1973, nel testo applicabile *ratione temporis*, mentre nel secondo caso assumerà rilevanza la sola data di notifica della cartella di pagamento, ex art. 43 del DPR n. 600/1973.

Riassumendo, seguendo l'orientamento che si preferisce, ad esempio, la cartella esattoriale per le dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001, in base alla nuova legge, andava notificata entro cinque anni; per le dichiarazioni presentate tra il 2002 ed il 2003 gli anni si riducono a quattro, mentre per le dichiarazioni presentate dal 2004 in poi la notifica della cartella va fatta, per le liquidazioni ex art. 36-bis, entro tre anni a partire dalla data di presentazione della dichiarazione.

Dunque la cartella esattoriale, per le dichiarazioni relative al 1999 e presentate nel 2000, andava notificata entro il 31 dicembre 2005, e così via a ritroso. Tutti questi termini scadono il 31 dicembre.

Tali termini attribuiscono esclusiva rilevanza alla data di presentazione della dichiarazione; dunque eventuali dichiarazioni tardive o integrative, presentate dopo il 31/12, determinano lo slittamento dei termini di riscossione.

8.1 Testo Vigente dal 8.10.2015.

Il concessionario notifica la cartella di pagamento, [entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo,] al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre:

a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli

19 e 20 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917⁴²;

b) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-ter del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973⁴³;

c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio^{44 45}.

c-bis) del terzo anno successivo a quello di scadenza dell'ultima rata del piano di rateazione per le somme dovute a seguito degli inadempimenti di cui all'articolo 15-ter⁴⁶.

Al comma 1 bis art 25 DPR 602/73 è stata prevista una deroga alle disposizioni del comma 1, per le procedure concorsuali, e la composizione della crisi da sovra indebitamento, per cui il concessionario notifica la cartella di pagamento, a pena di decadenza:

a) per i crediti anteriori alla data di pubblicazione del ricorso per l'ammissione al concordato preventivo nel registro delle imprese, non ancora iscritti a ruolo, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo:

1) alla pubblicazione del decreto che revoca l'ammissione al concordato preventivo ovvero ne dichiara la mancata approvazione ai sensi degli articoli 173 e 179 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267;

⁴² Lettera sostituita dall'articolo 37, comma 40, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223. Vedi quanto disposto dall'articolo 1, comma 640, lettera a), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

⁴³ Vedi quanto disposto dall'articolo 1, comma 640, lettera a), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

⁴⁴ Comma modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193, dall'articolo 1, comma 417, lettera c), della Legge 30 dicembre 2004, n. 311 e successivamente dall'articolo 1, comma 5-ter, lettera a), del D.L. 17 giugno 2005, n. 106, convertito con modificazioni in Legge 31 luglio 2005, n. 156

⁴⁵ A norma dell'articolo 23, del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, come modificato dall'articolo 1, comma 5-ter, lettera b), del D.L. 17 giugno 2005, n. 106, convertito con modificazioni in Legge 31 luglio 2005, n. 156, i termini di decadenza di cui al presente articolo, si applicano anche all'imposta sul valore aggiunto.

⁴⁶ Lettera inserita dall' articolo 4, comma 1, lettera a) del DLgs. 24 settembre 2015 n. 159

2) alla pubblicazione della sentenza che dichiara la risoluzione o l'annullamento del concordato preventivo ai sensi del combinato disposto degli articoli 186, 137 e 138 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267;

b) per i crediti rientranti nell'accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, non ancora iscritti a ruolo alla data di presentazione della proposta di transazione fiscale di cui all'articolo 182-ter, sesto comma, del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo alla scadenza del termine di cui al settimo comma dell'articolo 182-ter del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero alla pubblicazione della sentenza che dichiara l'annullamento dell'accordo;

c) per i crediti non ancora iscritti a ruolo, anteriori alla data di pubblicazione della proposta di accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento o della proposta di piano del consumatore, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo:

1) alla pubblicazione del decreto che dichiara la risoluzione o l'annullamento dell'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento, ai sensi dell'articolo 14 della legge 27 gennaio 2012, n. 3, ovvero la cessazione degli effetti dell'accordo, ai sensi dell'articolo 11, comma 5, o dell'articolo 12, comma 4, della medesima legge n. 3 del 2012;

2) alla pubblicazione del decreto che revoca o dichiara la cessazione degli effetti del piano del consumatore, ai sensi dell'articolo 11, comma 5, e dell'articolo 12-ter, comma 4, della legge n. 3 del 2012⁴⁷.

Se dopo la chiusura delle procedure di cui alle lettere a) e b) del comma 1-bis viene dichiarato il fallimento del debitore, il concessionario procede all'insinuazione al passivo ai sensi dell'articolo 87, comma 2, senza necessità di notificare la cartella di pagamento⁴⁸.

La cartella di pagamento deve essere redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze e contenere l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal

⁴⁷ Comma inserito dall' articolo 4, comma 1, lettera b) del DLgs. 24 settembre 2015 n. 159

⁴⁸ Comma inserito dall' articolo 4, comma 1, lettera b) del DLgs. 24 settembre 2015 n. 159

ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, il concessionario procederà ad esecuzione forzata⁴⁹.

La cartella di pagamento deve contenere l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo⁵⁰; ai fini della scadenza del termine di pagamento il sabato è considerato giorno festivo.

La Corte Costituzionale, con sentenza 7 luglio 2005, n. 280 (in Gazz. Uff. 20 luglio, n. 29), ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del presente articolo, 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).

A riguardo, è intervenuta infine la Corte di Cassazione con le sentenze n. 26104 e 26105 del 30 novembre 2005, in cui ha preso posizione sul punto, affermando che: *La natura additiva di principio dell'intervento della Consulta 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 ai rapporti tuttora pendenti, come se l'azione amministrativa tributaria fosse stata regolata dagli stessi ab initio.*

8.2 Circolare ENPALS 9 febbraio 2010, n.5.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, del giorno 4 settembre 2009, è stata fissata con decorrenza 1° ottobre 2009, al 6,8358 per cento, in ragione annuale, la misura del tasso di interesse da applicare nelle ipotesi di ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo (Si rammenta, in proposito, che in luogo degli interessi di mora previsti dall'art. 30 del d.P.R. n. 602/1973, decorso il termine stabilito per notificare la cartella di pagamento di cui all'art. 25, comma 2, del d.P.R. n. 602/1973, sulle somme iscritte a ruolo dagli enti previdenziali, si applicano, a partire dalla data della notifica della cartella e fino alla data del pagamento, le sanzioni e le somme aggiuntive (art. 27,

⁴⁹ V. Circolare ENPALS 9 febbraio 2010, n.5₂

⁵⁰ Comma aggiunto dall'articolo 8, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32

D.Lgs. n. 46/1999), di cui all'art. 30 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602/1973.

Al riguardo, si evidenzia che, secondo il regime sanzionatorio introdotto dalla legge n. 388/2000, nelle ipotesi di omissione contributiva cui art. all'art. 116, comma 8, lett. a) e b) secondo periodo e nei casi di evasione contributiva di cui all'art. 116, comma 8, lett. b), la sanzione civile non può essere superiore rispettivamente al 40% e al 60% dell'importo dei contributi non corrisposti entro la scadenza di legge e che dopo il raggiungimento del tetto massimo delle sanzioni civili, senza che si sia provveduto all'integrale pagamento del dovuto, sul debito contributivo maturano interessi di mora al tasso di cui all'art. 30 del d.P.R. n. 602/1973.

Pertanto, a decorrere dal 1° ottobre 2009, anche la misura dell'interesse di mora che matura, sull'importo del solo debito contributivo, dopo il raggiungimento del tetto massimo delle sanzioni civili relative alle ipotesi di omissione ed evasione contributiva, risulta essere attualmente fissata al 6,8358% in ragione d'anno.

Nell'occasione, si riepilogano, di seguito, anche gli altri tassi da applicare in relazione alle inadempienze contributive che comportano l'assoggettamento al regime sanzionatorio di cui alla citata legge n. 388/2000.

In particolare, la sanzione civile:

- è pari al 6,5% annuo (tasso ufficiale di riferimento, pari all'1%, maggiorato di 5,5 punti) nei casi di mancato o ritardato pagamento dei contributi il cui ammontare è rilevabile dalle denunce e/o registrazioni obbligatorie (art. 116, comma 8, lettera a)) e di denuncia spontanea della situazione debitoria (prima di contestazioni o richieste da parte dell'Ente) entro dodici mesi dal termine stabilito per il pagamento dei contributi e sempreché il versamento della contribuzione dovuta sia effettuato entro i 30 giorni successivi alla denuncia stessa (art. 116, comma 8, lettera b), secondo periodo). La sanzione civile non può essere superiore al 40% dell'importo dei contributi non corrisposti entro la scadenza di legge; dopo il raggiungimento del tetto massimo delle sanzioni civili, senza che si sia provveduto all'integrale pagamento del dovuto, sul debito contributivo maturano interessi di mora al tasso di cui all'art. 30 del d.P.R. n.

602/1973, attualmente fissato nella misura dell'6,8358% in ragione annua;

- è pari al 6,5% annuo (tasso ufficiale di riferimento, pari all'1%, maggiorato di 5,5 punti) nei casi di mancato o ritardato pagamento dei contributi derivanti da oggettive incertezze connesse a contrastanti orientamenti giurisprudenziali o amministrativi sulla ricorrenza dell'obbligo contributivo, successivamente riconosciuto in sede giudiziale o amministrativa, sempreché il versamento della contribuzione sia effettuato entro il termine fissato dall'Ente (art. 116, comma 10).

La sanzione civile non può essere superiore al 40% dell'importo dei contributi non corrisposti entro la scadenza di legge;

- è pari al 30% annuo nei casi di evasione contributiva accertata dall'Ente, di denuncia della situazione debitoria, da parte degli interessati, effettuata oltre un anno dalla scadenza del termine di pagamento oppure di denuncia della contribuzione dovuta entro dodici mesi dalla scadenza, ma senza che il pagamento avvenga nei 30 giorni successivi alla denuncia stessa (art. 116, comma 8, lettera b)). La sanzione civile non può essere superiore al 60% dell'importo dei contributi non corrisposti entro la scadenza di legge; dopo il raggiungimento del tetto massimo delle sanzioni civili, senza che si sia provveduto all'integrale pagamento del dovuto, sul debito contributivo maturano interessi di mora al tasso di cui all'art. 30 del d.P.R. n. 602/1973, attualmente fissato nella misura dell'6,8358% in ragione annua.

Si rammenta, da ultimo, che l'interesse di differimento e di dilazione per la regolarizzazione rateale dei debiti per i contributi ed accessori di legge è fissato nella misura del 7 per cento (tasso ufficiale di riferimento, pari all'1%, maggiorato di 6 punti ai sensi dell'art. 3, comma 4, del D.L. n. 318/96, convertito nella legge n. 402/96).

8.3 Testo vigente dal 11/08/2006 al 07/10/2015.

Il concessionario notifica la cartella di pagamento [entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo,] al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre:

a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall' articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 , nonché del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19 e 20 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

b) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall' articolo 36-ter del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973;

c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio.

8.4 Testo vigente dal 20/07/2005 al 10/08/2006.

Il concessionario notifica la cartella di pagamento [entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo,] al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre:

a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall' articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 ;

b) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall' articolo 36-ter del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 ;

c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio.

8.5 Testo vigente dal 17/06/2005 al 19/07/2005.

Il concessionario notifica la cartella di pagamento [entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo,] al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre:

a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall' articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 ;

b) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall' articolo 36-ter del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 ;

c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio

8.6 Testo vigente dal 01/01/2005 al 16/06/2005.

Il concessionario notifica la cartella di pagamento, [entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo,] al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro l'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo, ovvero entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo alla consegna se la cartella è relativa ad un ruolo straordinario.

8.7 Testo vigente dal 09/06/2001 al 01/12/2004.

Il concessionario notifica la cartella di pagamento, [entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo,] al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede.

8.8 Testo vigente dal 20/03/2001 al 08/06/2001.

Il concessionario notifica la cartella di pagamento, entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo, al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede.

8.9 Testo vigente dal 01/07/1999 al 19/03/2001.

Il concessionario notifica la cartella di pagamento, entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo, al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede.

Non è previsto che la cartella di pagamento contiene anche l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo

8.10 Testo vigente dal 01/01/1998 al 30/06/1999.

L'esattore, 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. La cartella deve indicare il tributo, il periodo d'imposta, l'imponibile, l'aliquota applicata e l'ammontare della relativa imposta, l'importo dei versamenti diretti effettuati, le somme dovute dal contribuente a titolo d'imposta nonché per interessi, soprattasse e pene pecuniarie, la ripartizione in rate, la specie del ruolo [, la data di consegna di esso all'esattore] e ogni altro elemento in conformità ai modelli approvati con decreto del ministro per le finanze, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale.

Non e' previsto che: La cartella di pagamento deve essere redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze e contenere l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, il concessionario procederà ad esecuzione forzata.

La cartella di pagamento deve contenere l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo; ai fini della scadenza del termine di pagamento il sabato è considerato giorno festivo.

8.11 Testo vigente dal 30/11/1980 al 31/12/1997.

L'esattore, 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. La cartella deve indicare il tributo, il periodo d'imposta, l'imponibile,

l'aliquota applicata e l'ammontare della relativa imposta, l'importo dei versamenti diretti effettuati, le somme dovute dal contribuente a titolo d'imposta nonché per interessi, soprattasse e pene pecuniarie, la ripartizione in rate, la specie del ruolo, la data di consegna di esso all'esattore e ogni altro elemento in conformità ai modelli approvati con decreto del ministro per le finanze, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale

Non e' previsto che: La cartella di pagamento deve essere redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze e contenere l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, il concessionario procederà ad esecuzione forzata.

La cartella di pagamento deve contenere l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo; ai fini della scadenza del termine di pagamento il sabato è considerato giorno festivo.

8.12 Testo vigente dal 20/01/1977 al 29/11/1980.

Gli esattori, non oltre il giorno cinque del mese di scadenza della prima rata successiva alla consegna dei ruoli, devono notificare al contribuente la cartella di pagamento.

La cartella deve indicare il tributo, il periodo d'imposta, l'imponibile, l'aliquota applicata e l'ammontare della relativa imposta, l'importo dei versamenti diretti effettuati, le somme dovute dal contribuente a titolo d'imposta nonché per interessi, soprattasse e pene pecuniarie, la ripartizione in rate, la specie del ruolo, la data di consegna di esso all'esattore e ogni altro elemento in conformità al modello approvato con decreto del ministro per le finanze, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale

Non e' previsto che: La cartella di pagamento deve essere redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze e contenere l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, il concessionario procederà ad esecuzione forzata.

La cartella di pagamento deve contenere l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo; ai fini della scadenza del termine di pagamento il sabato è considerato giorno festivo.

9. Testo decreto del presidente della repubblica - 29/09/1973, n. 602 Gazzetta Uff. 16/10/1973, n.268.

Gli esattori, non oltre il giorno cinque del mese di scadenza della prima rata successiva alla consegna dei ruoli, devono notificare al contribuente la cartella di pagamento.

La cartella deve indicare il tributo, il periodo d'imposta, l'imponibile, l'aliquota applicata e l'ammontare della relativa imposta, l'importo dei versamenti di acconto eseguiti ai sensi dell'art. 3, primo comma. n. 2), le somme dovute dal contribuente a titolo d'imposta nonché per interessi, soprattasse e pene pecuniarie, la ripartizione in rate, la specie del ruolo, la data di consegna di esso all'esattore e ogni altro elemento in conformità al modello approvato con decreto del ministro per le finanze, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale .

Non e' previsto che: La cartella di pagamento deve essere redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze e contenere l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, il concessionario procederà ad esecuzione forzata.

La cartella di pagamento deve contenere l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo; ai fini della scadenza del termine di pagamento il sabato è considerato giorno festivo.

10. DPR 602/73 art. 43: recupero di somme erroneamente rimborsate.

L'ufficio provvede mediante iscrizione a ruolo al recupero delle somme erroneamente rimborsate e degli interessi eventualmente corrisposti.

La relativa cartella di pagamento è notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di esecuzione del rimborso o, se più ampio, entro il termine di cui all'articolo 43, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31

dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione), maggiorato di dodici mesi.

Se successivamente al rimborso viene notificato avviso di accertamento ai sensi dell'art. 42 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, le somme che in base all'avviso stesso risultano indebitamente rimborsate, anche in dipendenza della imposta o della maggiore imposta accertata, sono iscritte in ruolo speciale unitamente agli interessi eventualmente corrisposti, ferma restando per l'imposta o la maggiore imposta accertata l'applicazione degli interessi ai sensi dell'art. 20. Nell'avviso di accertamento deve essere espressamente indicato l'ammontare delle somme rimborsate e dei relativi interessi da iscriversi nel ruolo predetto.

10.1 Art. 42 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600.

Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.

L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni.

Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale

10.2 Iscrizioni nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi.

Le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati:

-
norma dell'articolo 19 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, le disposizioni previste dal presente articolo si applicano alle sole imposte sui redditi.

-
i applicano anche per l'iscrizione a ruolo delle ritenute alla fonte dovute dai sostituti d'imposta in base ad accertamenti non ancora definitivi (Comma aggiunto dall'articolo 3, comma 11, del D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920).

10.3 Applicazione retroattiva dei termini di notifica delle cartelle di pagamento previsti dall'art. 1 d.l. n. 106 del 2005. 152

Con la sentenza 30 novembre 2005, n. 26104, la Corte di Cassazione si è pronunciata sulla applicabilità alle liti fiscali pendenti delle disposizioni transitorie, concernenti i termini di notifica delle cartelle di pagamento, contenute nell'art. 1, commi 5-*bis* e 5-*ter*, lett. b), n. 2), del DL 17 giugno 2005, n. 106, convertito con modificazione dalla L. 31 luglio 2005, n. 156, sancendo che i nuovi termini contenuti nelle citate disposizioni transitorie vanno applicati ai rapporti ancora pendenti, come se l'azione amministrativa tributaria della riscossione fosse stata regolata sin dall'inizio dai predetti nuovi termini.

La sentenza n. 26104 del 2005 rientra in un filone interpretativo della Cassazione costituito da altre pronunce depositate a breve distanza di tempo (cfr. sez. V, 30 novembre 2005, n. 26105, di contenuto sostanzialmente uguale a quello oggetto dell'odierno commento, 5 dicembre 2005, n. 26421) che, seppure non in maniera univoca e con qualche isolato contrasto (cfr. sez. V, 26 ottobre 2005, n. 20843), ha considerato applicabili i termini contenuti nell'art. 1 del DL n. 106 del 2005 agli atti formati prima dell'entrata in vigore della disposizione medesima.

11. Le Decadenze relative ai TRIBUTI LOCALI.

Innanzitutto, gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato.

Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati.

Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni.

L'articolo 4 dell'O.P.C.M. 12 novembre 2009, n. 3820, prevede, in deroga all'art. 1, commi 161,163 e 171 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, i termini di prescrizione o decadenza, relativi all'esercizio delle funzioni di liquidazione, controllo, accertamento e riscossione delle entrate tributarie svolte dagli enti locali ricompresi nel cratere individuato con i decreti del commissario delegato n. 3/2009 e n. 11/2009 o dai relativi affidatari del servizio di accertamento e/o riscossione operanti nel medesimo territorio, la cui scadenza e' compresa nel periodo tra il 6 aprile 2009 ed il 31 dicembre 2009, sono prorogati al 31 dicembre 2010.

La stessa proroga si estende alle entrate extratributarie sostitutive dei relativi tributi, nonché all'attività di interpello. Sono altresì sospesi per lo stesso periodo tutti i termini processuali relativi a dette entrate tributarie ed extratributarie.

Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati; se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.

Gli avvisi devono contenere, altresì, l'indicazione dell'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato, del responsabile del procedimento, dell'organo o dell'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela, delle modalità, del termine e dell'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere, nonché il termine di sessanta giorni entro cui effettuare il relativo pagamento.

Gli avvisi sono sottoscritti dal funzionario designato dall'ente locale per la gestione del tributo.

Nel caso di riscossione coattiva dei tributi locali il relativo titolo esecutivo deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, mentre il rimborso delle somme versate e non dovute deve essere richiesto dal contribuente entro il termine di cinque anni dal giorno del versamento, ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione. L'ente locale provvede ad effettuare il rimborso entro centottanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza.

La misura annua degli interessi è determinata, da ciascun ente impositore, nei limiti di tre punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse legale.

Gli interessi sono calcolati con maturazione giorno per giorno con decorrenza dal giorno in cui sono divenuti esigibili. Interessi nella stessa misura spettano al contribuente per le somme ad esso dovute a decorrere dalla data dell'eseguito versamento (art. 1 c. 165 L.F. 2007).

In mancanza di un atto di accertamento il termine di decadenza coincide con la fine del terzo anno successivo a quello nel quale fu presentata la denuncia o a quello per il quale la tassa è dovuta. In tal senso Corte Cass. N. 10590 del 9.05.2007.

12. Procedimento di irrogazione delle sanzioni.

La sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono.

L'ufficio o l'ente notifica atto di contestazione con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità nonché dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni.

Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto ne' ricevuto dal trasgressore, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale⁵¹.

Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e i soggetti obbligati in solido possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni piu' gravi relative a ciascun tributo.

La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie (Comma modificato dall'articolo 2, comma 1, lettere g), numero 2), ed m), del D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203 e dall'articolo 2, comma 1, lettera c), numero 1) del D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99, a decorrere dal 1° aprile 1998 e successivamente dall'articolo 1, comma 20, lettera b), della Legge 13 dicembre 2010, n. 220, a decorrere dal 1° febbraio 2011).

Se non addivengono a definizione agevolata, il trasgressore e i soggetti obbligati in solido possono, entro lo stesso termine, produrre deduzioni difensive.

In mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile ai sensi dell'art. 18 [sempre entro il termine di sessanta giorni dalla sua notificazione] (Comma modificato dall'articolo 2, comma 1, lettera m), del D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203 e dall'articolo 2, comma 1, lettera c), numero 2) del D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99, a decorrere dal 1° aprile 1998).

L'impugnazione immediata non è ammessa e, se proposta, diviene improcedibile qualora vengano presentate deduzioni difensive in ordine alla contestazione.

⁵¹ Comma modificato dall'articolo 2, comma 1, lettera g), numero 1), del D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203, a decorrere dal 1° aprile 1998, e successivamente dall'articolo 7, comma 1, lettera c), del D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32

L'atto di contestazione deve contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine previsto per la proposizione del ricorso, con l'indicazione dei benefici di cui al comma 3 ed altresì l'invito a produrre nello stesso termine, se non si intende addivenire a definizione agevolata, le deduzioni difensive e, infine, l'indicazione dell'organo al quale proporre l'impugnazione immediata (Comma modificato dall'articolo 2, comma 1, lettera c), numero 3) del D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99, a decorrere dal 1° aprile 1998).

Quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime.

Tuttavia, se il provvedimento non viene notificato entro centoventi giorni, cessa di diritto l'efficacia delle misure cautelari concesse ai sensi dell'art. 22.

Le sanzioni irrogate ai sensi del comma 7, qualora rideterminate a seguito dell'accoglimento delle deduzioni prodotte ai sensi del comma 4, sono definibili entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, con il pagamento dell'importo stabilito dal comma 3 (Comma aggiunto dall'articolo 23, comma 29, lettera a), del D.L. 6 luglio 2011 n. 98, convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111, con la decorrenza ivi prevista).

13. I soggetti addetti alle Notificazioni.

Ai sensi dell'art. 1 co. 158, 159, 160 LEGGE 27 dicembre 2006, n. 296 per la notifica degli atti di accertamento dei tributi locali e di quelli afferenti le procedure esecutive di cui al testo unico delle disposizioni di legge relative alla riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato, di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, e successive modificazioni, nonché degli atti di invito al pagamento delle entrate extratributarie dei comuni e delle province, ferme restando le disposizioni vigenti, il dirigente dell'ufficio competente, con provvedimento formale, può nominare uno o più messi notificatori.

I messi notificatori possono essere nominati tra i dipendenti dell'amministrazione comunale o provinciale, tra i dipendenti dei soggetti ai quali l'ente locale ha affidato, anche disgiuntamente, la liquidazione, l'accertamento e la riscossione dei tributi e delle altre entrate ai sensi dell'articolo 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, nonché tra soggetti che, per qualifica professionale, esperienza, capacità ed affidabilità, forniscono idonea garanzia del corretto svolgimento delle funzioni assegnate, previa, in ogni caso, la partecipazione ad apposito corso di formazione e qualificazione, organizzato a cura dell'ente locale, ed il superamento di un esame di idoneità⁵².

Il messo notificatore esercita le sue funzioni nel territorio dell'ente locale che lo ha nominato, sulla base della direzione e del coordinamento diretto dell'ente ovvero degli affidatari del servizio di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e delle altre entrate ai sensi dell'articolo 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni. Il messo notificatore non può farsi sostituire né rappresentare da altri soggetti.

14. L. 296/2006 art. 1 comma 213.

Per le esigenze connesse alla gestione delle attività di liquidazione delle aziende confiscate ai sensi della legge 31 maggio 1965, n. 575, e successive modificazioni, in deroga alle vigenti disposizioni di legge, fermi restando i principi generali dell'ordinamento giuridico contabile, l'Agenzia del demanio può conferire apposito incarico a società a totale o prevalente capitale pubblico.

I rapporti con l'Agenzia del demanio sono disciplinati con apposita convenzione che definisce le modalità di svolgimento dell'attività affidata ed ogni aspetto relativo alla rendicontazione e al controllo. In mancanza di un atto di accertamento il suindicato termine coincide con la fine del 3° anno successivo a quello

⁵² Art. 1 co. 158 e 159 Legge - 27/12/2006, n.296 - Gazzetta Uff. 27/12/2006, n.299 (legge finanziaria 2007).

nel quale fu presentata la denuncia o a quello per il quale la tassa è dovuta

elementi strutturali di un rapporto sinallagmatico caratterizzati da una 'causa debendi' di tipo continuativo suscettibile di adempimento solo con decorso del tempo in relazione alla quale l'utente è tenuto ad una erogazione periodica, dipendente dal prolungarsi sul piano temporale della prestazione erogata dall'ente impositore, o dal beneficio dallo stesso concesso⁵³.

L'avviso di accertamento previsto dall'art. 1 comma 161 e 162 della legge 27 dicembre 2006 n. 296 ha, poi, sostituito la cartella esattoriale ed è stato dotato di efficacia esecutiva per la riscossione di crediti IRPEF e IVA successivi al 1° gennaio 2011 a norma dell'art. 29 d.l. 78/2010 l. n. 122/2010.

15. .L. n. 78/2010 art. 29 comma 1 lettera g.

Ai fini della procedura di riscossione contemplata dal presente comma, i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo e alla cartella di pagamento si intendono effettuati agli atti indicati nella lettera a) ed i riferimenti alle somme iscritte a ruolo si intendono effettuati alle somme affidate agli agenti della riscossione secondo le disposizioni del presente comma; la dilazione del pagamento prevista dall'articolo 19 dello stesso decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, può essere concessa solo dopo l'affidamento del carico all'agente della riscossione e in caso di ricorso avverso gli atti di cui alla lettera a) si applica l'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602; da ciò deriva che i termini sanciti dall'art. 25DPR n. 602/73 valgono attualmente per la notifica dell'avviso di accertamento: il contribuente che riceve tale atto deve controllarne il rispetto così da eccepire la decadenza della Agenzia delle entrate.

⁵³ Cass. Sent. N. 10590 del 9 maggio 2007; cfr. Cassazione, sezione tributaria civile, sentenza 23 febbraio 2010, n. 4283.

16. Le sanzioni amministrative prescrizione.

Secondo Cass. 16203/05: *l'art. 17, d.p.r. n. 602/73 (come sostituito dall'art. 6, d.lgs. n. 46/99), che, in tema di riscossione delle imposte dirette sul reddito, fissa un termine di decadenza per l'iscrizione a ruolo dei crediti tributari, non può trovare applicazione nella materia della riscossione dei proventi delle sanzioni amministrative, rispetto alla quale gli effetti del decorso del tempo sono disciplinati in via generale dall'art. 28 della legge n. 689 del 1981 e, con specifico riferimento alle sanzioni conseguenti ad infrazioni stradali, dall'art. 209, cod. strad., i quali non prevedono alcuna decadenza, ma soltanto la riscossione nel termine prescrizione di cinque anni*⁵⁴.

17. Recupero di somme iscritte a ruolo di spettanza comunale, per violazioni del codice della strada. l. 244/2007 art. 1 comma 153.

La LEGGE 24 dicembre 2007, n. 244 (in Suppl. ordinario n. 285 alla Gazz. Uff., 28 dicembre, n. 300). - Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (FINANZIARIA 2008) ha introdotto nell'articolo 3 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, dopo il comma 35-bis: a decorrere dal 1° gennaio 2008 gli agenti della riscossione non possono svolgere attività finalizzate al recupero di somme, di spettanza comunale, iscritte in ruoli relativi a sanzioni amministrative per violazioni del codice della strada di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, per i quali, alla data dell'acquisizione di cui al comma 7, la cartella di pagamento non era stata notificata entro due anni dalla consegna del ruolo.

Bisogna tuttavia fare attenzione, quando si parla di sanzioni amministrative e non confondere quelle irrogate dalla Polizia Municipale, soggetta al richiamato comma 35 bis, da quelle

⁵⁴ Cfr.: Cass. civ., sez. I, sent. 17 marzo 2005, n. 5828; cass. civ., sez. III, sent. 19 aprile 2000, n. 5071.

irrogate da Polizia Stradale, Provinciale e carabinieri a cui si applica il codice della strada.

18. Disciplina precedente valida sino al 10 agosto 2005.

Sino al 10 agosto 2005, Il termine di decadenza della Pubblica Amministrazione dal diritto di formare i ruoli esecutivi dei crediti derivanti dai proventi delle sanzioni amministrative è stabilito dall'articolo 17 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 numero 602 al 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui l'accertamento sia divenuto definitivo (Articolo abrogato dall'articolo 1, comma 5-ter, lettera a), numero 1), del D.L. 17 giugno 2005, n. 106, convertito con modificazioni in Legge 31 luglio 2005, n. 156.): fu l'articolo 6 del Decreto Legislativo 26 febbraio 1999 numero 46 ad aver sancito l'applicabilità del disposto dell'articolo 17 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 numero 602 ai crediti non tributari. in definitiva, l'accertamento di un illecito stradale diviene definitivo decorsi i termini di impugnativa prefettizia (60gg) o giurisdizionale (30gg), senza che una delle stesse sia stata esperita oppure sia intervenuta una ordinanza ingiunzione prefettizia non impugnata ovvero sentenza passata in giudicato.

E' quanto è previsto dall'articolo 126 bis del Decreto Legislativo 30 aprile 1992 numero 285 (Codice della Strada), *la giurisprudenza in materia ha già precisato che l'avvenuta proposizione del ricorso dinanzi al Giudice di pace avverso il verbale di contestazione (cfr. TAR Emilia - Romagna, Bologna, Sez. I, 19 novembre 2004 n. 3753) o anche la sola pendenza dei termini per l'esperimento dei rimedi giurisdizionali o amministrativi (cfr. TAR Liguria, Sez. II, 30 luglio 2004 n. 1126), privando la "contestazione" della necessaria definitività, costituiscono circostanze di per sé ostative al perfezionarsi della decurtazione del punteggio, e quindi anche all'eventuale revisione della patente*⁵⁵.

⁵⁵ Tribunale Amministrativo Regionale della Lombardia, sede di Milano, terza sezione, numero 1188 del 12 maggio 2006; Tribunale Amministrativo Regionale della Puglia, sede di Lecce, prima sezione, numero 3736 del 20 aprile 2005; Tribunale Amministrativo Regionale dell'Emilia Romagna, sede di Bologna, prima

Si ricorda che la Corte Costituzionale con l'ordinanza numero 107 del 01 aprile 2003, stabilì che la trasmissione dei crediti da far valere esecutivamente dall'ente impositore all'ente riscossore non interrompe il decorso dei termini prescrizionali in quanto attività non conoscibile dal contribuente interessato.

19. Decadenza derivante dalla ritardata notifica.

Tutte le sanzioni amministrative derivanti dalla violazione del codice della strada hanno il termine di decadenza di 90 giorni, dall'accertamento dell'infrazione, termine diverso da quello in cui la violazione è stata commessa.

Si prenda in considerazione, il caso della violazione del limite di velocità: l'accertamento avviene in tempi successivi a quelli in cui la violazione è stata commessa; ebbene il *dies a quo* decorre dall'accertamento ed il termine si compie con la data dell'invio della notifica e non della ricezione trattandosi, per l'appunto di atto non recettizio.

20. I Crediti Previdenziali: Decadenze.

I contributi o premi dovuti agli enti pubblici previdenziali sono iscritti in ruoli resi esecutivi, a pena di decadenza⁵⁶:

a) *per i contributi o premi non versati dal debitore, entro il 31 dicembre dell'anno successivo al termine fissato per il versamento; in caso di denuncia o comunicazione tardiva o di riconoscimento del debito, tale termine decorre dalla data di conoscenza, da parte dell'ente;*

b) *per i contributi o premi dovuti in forza di accertamenti effettuati dagli uffici, entro il 31 dicembre dell'anno successivo alla data di notifica del provvedimento ovvero, per quelli*

sezione, numero 3753 del 19 novembre 2004; Tribunale Amministrativo Regionale della Liguria, seconda sezione, numero 1126 del 30 luglio 2004.

⁵⁶ Modificato dall' articolo 2, comma 1, lettera d), del D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193 .

sottoposti a gravame giudiziario, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui il provvedimento è divenuto definitivo.

Tali termini si applicano esclusivamente per i crediti iscritti a ruolo dopo l'entrata in vigore dell'art. 25 D.Lgs. n. 46/99 come disposto dal successivo art. 36 (norme transitorie), ovvero: a decorrere dal 1° gennaio 2004 così come aggiornato dall'art. 78 co. 24 L. 23.12.2000 n. 388 che ha sostituito comma 6 dell'articolo 36 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, con seguente: *Le disposizioni contenute nell'articolo 25 si applicano ai contributi e premi non versati e agli accertamenti notificati successivamente alla data del 1° gennaio 2001;* e dall'art. 38 co. 8 L. 27.12.2002 n. 289 che ha stabilito che il comma 6 dell'articolo 36 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, come modificato dal comma 24 dell'articolo 78 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, è sostituito dal seguente: *Le disposizioni contenute nell'articolo 25 si applicano ai contributi e premi non versati e agli accertamenti notificati successivamente alla data del 1° gennaio 2003.*

Infine l'art. 4 co. 25 L. 24.12.2003 n. 350 ha previsto che all'articolo 36, comma 6, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, e successive modificazioni, le parole: "1° gennaio 2003" sono sostituite dalle seguenti: "1° gennaio 2004".

Per l'effetto dell'articolo 30, comma 10, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122, che ha abrogato il comma 3 dell'art. 25 D.Lgs. n. 46/99 dopo l'iscrizione a ruolo l'ente, in pendenza di gravame amministrativo, non può più essere sospendere la riscossione con provvedimento motivato notificato al concessionario ed al contribuente.

Ma solo revocarla ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione.

20.1 Periodo Vigente dal 09/06/2001 al 30/05/2010.

I contributi o premi dovuti agli enti pubblici previdenziali sono iscritti in ruoli resi esecutivi, a pena di decadenza (1):

a) *per i contributi o premi non versati dal debitore, entro il 31 dicembre dell'anno successivo al termine fissato per il versamento; in caso di denuncia o comunicazione tardiva o di*

riconoscimento del debito, tale termine decorre dalla data di conoscenza, da parte dell'ente;

b) per i contributi o premi dovuti in forza di accertamenti effettuati dagli uffici, entro il 31 dicembre dell'anno successivo alla data di notifica del provvedimento ovvero, per quelli sottoposti a gravame giudiziario, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui il provvedimento è divenuto definitivo.

Nel periodo dal 09/06/2001 al 30/05/2010, dopo l'iscrizione a ruolo l'ente, in pendenza di gravame amministrativo, può sospendere la riscossione con provvedimento motivato notificato al concessionario ed al contribuente.

Il provvedimento può essere revocato ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione.

20.2 Dalla vigenza del D.Lgs 46/99 al 8.06.2001.

I contributi o premi dovuti dagli enti pubblici previdenziali sono iscritti in ruoli resi esecutivi, a pena di decadenza:

a) per i contributi o premi non versati dal debitore, entro il 31 dicembre dell'anno successivo al termine fissato per il versamento; in caso di denuncia o comunicazione tardiva o di riconoscimento del debito, tale termine decorre dalla data di conoscenza, da parte dell'ente;

b) per i contributi o premi dovuti in forza di accertamenti effettuati dagli uffici, entro il 31 dicembre dell'anno successivo alla data di notifica del provvedimento ovvero, per quelli sottoposti a gravame giudiziario, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui il provvedimento è divenuto definitivo.

Come per il periodo successivo, dopo l'iscrizione a ruolo l'ente, in pendenza di gravame amministrativo, può sospendere la riscossione con provvedimento motivato notificato al concessionario ed al contribuente.

Il provvedimento può essere revocato ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione.

20.3 Periodo compreso tra 1 gennaio 2010 e 31 dicembre 2012.

Con l'art. 38 co. 12 D.L. 31 maggio 2010 n. 78, conv. In L. 30 luglio 2010 n. 122, il legislatore è intervenuto nuovamente stabilendo che: *Le disposizioni contenute nell'articolo 25 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, non si applicano, limitatamente al periodo compreso tra l'1/1/2010 e il 31/12/2012, ai contributi non versati e agli accertamenti notificati successivamente alla data del 1° gennaio 2004, dall'Ente creditore.*

21. Circolare INPS n. 108 del 9 agosto 2010.

Al fine di potenziare il processo di riscossione da parte dell'INPS, ed al fine di risolvere i problemi interpretativi causati dai continui interventi normativi, con Circolare n. 108 del 9 agosto 2010, l'INPS ha previsto che gli Enti Previdenziali, in via generale, debbano procedere all'iscrizione a ruolo dei contributi o premi non versati entro il 31 dicembre dell'anno successivo al termine fissato per il versamento. In caso di contributi o premi denunciati, comunicati tardivamente o riconosciuti, tale termine decorre dalla data della loro conoscenza da parte degli Enti impositori (l'art. 25, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46).

Inoltre l'INPS precisa che il comma 12, dell'art. 38, ha stabilito che le disposizioni contenute nella predetta norma non si applicano, limitatamente al periodo compreso fra il 1 gennaio 2010 ed il 31 dicembre 2012, ai contributi non versati e agli accertamenti notificati dall'Ente creditore successivamente alla data del 1° gennaio 2004.

Tale previsione sospende, nel predetto periodo, gli effetti della decadenza di cui al citato art. 25, e consente all'Istituto di procedere all'iscrizione a ruolo di tutti i crediti, anche riferiti a periodi di competenza precedenti, omessi, accertati e notificati, nel rispetto dei termini di prescrizione, a decorrere dal 1 gennaio 2004.

In base alla citata circolare, dunque, l'Inps, i termini di cui all'art. 25 non trovano applicazione nell'arco compreso tra il 2° gennaio 2010 ed il 31 dicembre 2012, per tutti i crediti accertati dopo il 1° gennaio 2004.

22. Cassazione civile, sez. lav., 16/04/2013, (ud. 31/01/2013, dep.16/04/2013), n. 9169.

In direzione opposta alla Circolare INPS n. 108 del 9 agosto 2010, è, tuttavia andata la giurisprudenza. Con sent. 9196/2013, La Cass. ha innanzitutto precisato che per i ruoli emessi prima del 1 luglio 2005 il termine per la notifica era di cinque mesi dalla consegna del ruolo.

La Corte, ha infatti ritenuto che la promulgazione della L. n. 311 del 2004 ha modificato (innovando il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25) il termine di cui sopra, stabilendo che per i ruoli emessi successivamente al 1 luglio 2005 il concessionario è obbligato, a pena di decadenza, di notificare la cartella esattoriale:

- per i ruoli ordinari: entro l'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo alla consegna del ruolo;
- per i ruoli straordinari: entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo alla consegna del ruolo;
- per i ruoli spontanei: entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo alla consegna del ruolo.

In definitiva, la novità introdotta dalla L. n. 311 del 2004, è l'introduzione del principio della decadenza, secondo il quale la cartella esattoriale deve essere notificata entro una data certa.

La normativa precedente, invece, *già oggetto di censure sia da parte dei giudici di merito che della Corte Costituzionale, non prevedeva un termine perentorio per la notifica della cartella nei confronti del contribuente (se non nel termine di prescrizione decennale del ruolo), lasciandolo che egli restasse indefinitamente esposto all'azione esecutiva del concessionario.*

La Corte, da ultimo precisa che il termine di cinque mesi (per i ruoli consegnati antecedentemente al 1 luglio 2005) non si applica ai ruoli consegnati antecedentemente al 31 luglio 2002, per i quali i concessionari avrebbero dovuto notificare le cartelle esattoriali entro lo stesso termine del 31 dicembre 2002.

23. Una ulteriore chiave interpretativa: l'art. 27 D. Lgs. 46/99.

Una ulteriore interpretazione ha voluto estendere in via analogica il termine sancito dall'art. 25 DPR n. 602/73 per la notifica delle cartelle di pagamento per il recupero di crediti tributari. A sostegno di tale tesi vi sarebbe l'art. 27 D. Lgs. 46/99 che recita: *In deroga all'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, come sostituito dall'articolo 14 del presente decreto, sui contributi o premi dovuti agli enti pubblici previdenziali, decorso il termine previsto dall'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, come sostituito dall'articolo 11 del presente decreto, le sanzioni e le somme aggiuntive dovute sono calcolate, secondo le disposizioni che le regolano, dalla data della notifica e fino alla data del pagamento.*

Dunque, di fronte ad una cartella di pagamento occorrerà controllare la data di iscrizione a ruolo e la data della notifica per eccepirne, all'Autorità Giudiziaria l'eventuale inosservanza dei termini, eccezione che non potrà essere rilavata d'ufficio dal Giudice come precisato dalla Corte di cassazione con sentenza n. 18019/2007.

La Corte infatti chiarisce che in materia tributaria, *la decadenza dell'amministrazione finanziaria dall'esercizio di un potere nei confronti del contribuente, in quanto stabilita in favore e nell'interesse esclusivo di quest'ultimo in materia di diritti da esso disponibili, configura infatti un'eccezione in senso proprio che, in sede giudiziale, deve essere dedotta dal contribuente, non potendo essere rilevata d'ufficio dal giudice (Cass. 26361/06). Ne consegue che, in difetto di tempestiva impugnazione, l'atto con cui l'amministrazione esercita il potere impositivo nonostante il decorso di un termine decadenziale è valido e produttivo dei suoi normali effetti e non determina alcuna nullità degli atti susseguenti.*

Inoltre, *secondo la giurisprudenza di legittimità, la natura sostanziale e non processuale degli atti impositivi, quale l'avviso di accertamento, non osta che ad essi sia applicabile il regime di sanatoria della nullità della notificazione per raggiungimento dello scopo dell'atto, previsto per gli atti processuali dagli artt. 156 e 160 c.p.c., considerato anche l'espresso richiamo*

alle norme sulla notificazioni dettate dal codice di procedura civile contenuto nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60 (Sez. 5, Sentenza n. 2272 del 31/01/2011, Rv. 616401). A maggior ragione la regola della sanatoria della nullità della notificazione per raggiungimento dello scopo dell'atto è applicabile alla cartella di pagamento, atto della riscossione avente la duplice natura di comunicazione dell'estratto del ruolo e di intimazione ad adempiere (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 25, comma 2), di contenuto corrispondente al titolo esecutivo e dell'atto di precetto del processo di esecuzione disciplinati dal codice di rito. (conforme Sez. 2, Sentenza n. 4018 del 21/02/2007, Rv. 596730, che ha ritenuto l'applicabilità della sanatoria ex art. 156 c.p.c., alla nullità della notifica della cartella di pagamento⁵⁷.

24. Avviso di Addebito.

È utile precisare che sino al 1° gennaio 2013, l'INPS poteva procedere direttamente con cartella esattoriale senza dover prima notificare l'avviso di addebito.

Per l'effetto dell'art. 25 c. 1 DPR 602/1973, dati i termini ivi sanciti, a decorrere dal 1° gennaio 2013 l'INPS dovrà procedere a notificare l'avviso di addebito, pena la decadenza, invece gli altri Enti Previdenziali, vigendo ancora l'iscrizione al ruolo esattoriale, dovranno procedere con la cartella esattoriale.

25. Decadenza contributi cassa forense.

L'art. 25 del D. Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, rubricato “*termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo dei crediti degli enti pubblici previdenziali*”, stabilisce che i contributi “dovuti agli enti pubblici previdenziali” sono iscritti, a pena di decadenza: entro il 31 dicembre dell'anno successivo al termine fissato per il versamento per i contributi non versati; in caso di denuncia o comunicazione tardiva o di riconoscimento del debito, tale termine decorre dalla data di conoscenza, da parte dell'ente. Per

⁵⁷ Cassazione civile, sez. trib., 21/09/2016, (ud. 08/06/2016, dep.21/09/2016), n. 18480

quanto riguarda i contributi o premi dovuti in forza di accertamenti effettuati dagli uffici, entro il 31 dicembre dell'anno successivo alla data di notifica del provvedimento ovvero, per quelli sottoposti a gravame giudiziario, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui il provvedimento è divenuto definitivo.

Dalla lettura dell'art. 25 del D. Lgs. n. 46/99, la norma, risulta applicabile, solamente ai crediti degli enti pubblici previdenziali, mentre la Cassa Forense, trasformata in fondazione, è un ente di diritto privato.

Secondo la giurisprudenza di merito la norma non è applicabile alla Cassa Forense. Il Tribunale di Milano, tra altri, con sentenza del 2 ottobre 2015, n. 2345, ha affermato che *l'art. 25 D. Lgs. 46/1999 si riferisce esplicitamente agli enti pubblici previdenziali tra i quali non rientra CNF (la Cassa Forense, n.d.r.) che è invece un ente di diritto privato (rif. Trib. Genova 25/09/2013; Trib. Roma, 10914/2013; Trib. Milano 8814/2013).*

Secondo il Tribunale, la natura di ente di diritto privato della Cassa Forense non può essere messa in dubbio, e allo stesso tempo, è innegabile la natura pubblica dell'attività svolta dall'ente.

L'art. 25 in questione individua i destinatari della specifica disciplina negli "*enti pubblici previdenziali*", e non si può prescindere dalla valutazione circa la natura privata o pubblica dell'ente; la tipologia di personalità giuridica attribuita dall'ordinamento assume rilevanza marginale, dovendosi dare maggior risalto alla finalità sostanzialmente pubblica dell'attività espletata dall'ente⁵⁸.

La Cassa Forense, è stata privatizzata con il D.Lgs. 30 giugno 1994, n. 509 ed è, inoltre, intervenuto con la riforma della riscossione tramite i ruoli esattoriali, nel 1999: è evidente la volontà del legislatore che usa nella rubrica degli articoli i termini "*enti pubblici previdenziali*", di equiparare la cassa forenze, nella sostanza, ad un ente pubblico, ovviamente quanto alla sua funzione.

⁵⁸ Corte di Appello di Catanzaro n. 210/2013; Trib. Roma, n. 4011/2015; Trib. Milano, n. 3054/2015; Trib. Nola, n. 2617/2015, Trib. di Napoli, n. 5484/2015, n. 6857/2014; Trib. di Termini Imerese del 14.04.2014.

I termini per l'iscrizione a ruolo degli accertamenti contributivi, alla luce dell'art. 12 del regolamento delle sanzioni della Cassa Forense, la riscossione a ruolo dei contributi non versati, oltre interessi e sanzioni, deve avvenire previo accertamento da parte dell'Ente; la Cassa rispetta, dunque, i termini previsti dall'art. 25 del D. Lgs. n. 46/1999, pur non essendovi tenuta poiché di fatto, iscrive a ruolo entro il 31 dicembre dell'anno successivo all'accertamento definitivo e, per l'effetto, il termine previsto dall'art. 25 del D.lgs. 46/1999 risulta in tal modo rispettato

La Corte di Cassazione ha affermato: *nulla impedisce all'ente previdenziale di astenersi dall'iscrizione a ruolo, che lo facoltizzerebbe direttamente all'esecuzione, e di agire in giudizio per procurarsi appunto un titolo esecutivo giudiziale. Si tratta di un percorso meno agevole rispetto al primo, che però ha il vantaggio di eliminare tutte le questioni relative alla legittimità dell'iscrizione a ruolo*⁵⁹.

Ovviamente, laddove si ritenga la decadenza di cui all'art. 25 del d.lgs. n. 46 del 1999 rivesta natura esclusivamente procedimentale, essa non inciderà sul merito della pretesa contributiva dell'ente previdenziale.

Sotto il profilo processuale, occorrerà verificare il tipo di difesa che la parte ricorrente intenderà impostare. Se la parte ricorrente si limiterà ad eccepire la decadenza senza alcuna censura sul merito della pretesa, non residuerà alternativa al giudice, in difetto di una specifica domanda riconvenzionale da parte dell'ente previdenziale convenuto, se non quella di dichiarare l'inefficacia della cartella e dell'iscrizione a ruolo.

Qualora, invece, la parte ricorrente domandi anche l'accertamento dell'insussistenza del credito dell'ente previdenziale, il giudice, pur rilevando l'inefficacia della cartella o dell'avviso, potrà sindacare la fondatezza della pretesa fatta valere con il procedimento di riscossione esattoriale.

Quanto alla decadenza di cui all'art. 25 del d.lgs. n. 46 del 1999, è intervenuto di recente il legislatore con il d.l. n. 78/10, prevedendo, con l'art. 38 del suddetto decreto che *"le disposizioni contenute nell'art. 25 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, non si applicano, limitatamente al periodo tra*

⁵⁹ Cass 14149/12.

l'1/1/2010 e il 31/12/2012, ai contributi non versati e agli accertamenti notificati successivamente alla data del 1° gennaio 2004, dall'Ente creditore".