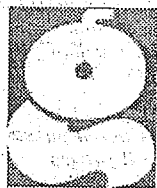


## 5 COMMISSIONI TRIBUTARIE PROVINCIALI



# Il termine di notificazione della cartella di pagamento ex art. 19 del D.Lgs. n. 112/1999 pertiene al rapporto amministrativo fra Erario e concessionario della riscossione

**RISCOSSIONE - Notificazione della cartella di pagamento - Art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 - Abrogazione per i ruoli formati posteriormente al giorno 8 giugno 2001 - Termine di notificazione di cinque mesi dalla consegna del ruolo - Art. 19 del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112 - Applicabilità ai rapporti fra Amministrazione finanziaria e contribuente - Non sussiste**

*Il termine previsto dall'art. 19 del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112 per la notificazione della cartella di pagamento da eseguirsi a cura del concessionario della riscossione nei confronti del contribuente, deve ritenersi applicabile unicamente ai fini della responsabilità del concessionario e della perdita del diritto al discarico. Tale disposizione non può dunque estendersi ai rapporti fra Amministrazione finanziaria e contribuente.*

(Oggetto della controversia: ricorso avverso cartella di pagamento Iva 1998)

(COMM. PROVINCIALE di Firenze, Sez. XVI - Sent. n. 60 del 20 ottobre 2004, dep. il 3 novembre 2004)

La Commissione tributaria provinciale, di Firenze, Sez. XVI, riunita con l'intervento dei Signori: Nicola Moroni (Presidente), Alessandro Andrei (Relatore), Bruno Rados (Giudice) ha emesso la seguente

### Sentenza

sul ricorso n. 773/03 depositato il 28 aprile 2003, avverso cartella di pagamento n. 04120010099735606 Iva 1998 contro concessionario centro riscossioni tributi - C. S.p.a. proposto dal ricorrente: C.G.F. S.r.l. in liquidazione, difeso dal dott. ... residente a Firenze avverso cartella di pagamento n. 04120020099735606 Iva 1998 contro l'Agenzia delle Entrate ufficio di Firenze 1 proposto dal ricorrente: C.G.F. S.r.l. in liquidazione difeso dal dott. ... residente a Firenze.

### Fatto

Ricorso presentato in nome della C.G.F. S.r.l., fallita in data 17 febbraio 1999 da parte del Curatore fallimentare contro l'Agenzia delle Entrate Firenze 1 e Centro riscossione tributi, relativamente all'imposta Iva anno 1998.

Il ricorrente ha fondato il suo ricorso sulle seguenti considerazioni:

1) prima del fallimento la società era in stato di insolvenza e quindi per causa di forza maggiore non era in grado di assolvere il proprio debito tributario;

2) la cartella esattoriale non doveva essere notificata come invece è avvenuto in data 24 febbraio 2003, in quanto nel frattempo la società era stata dichiarata fallita;

3) l'insinuazione fallimentare non era più consentita in quanto trascorsi più di 5 mesi dalla consegna del ruolo al concessionario.

L'Agenzia delle Entrate Firenze 1 e il Centro riscossione tributi di Firenze hanno controdedotto con le seguenti osservazioni:

1) lo stato di insolvenza non può rappresentare una causa di forza maggiore per il periodo antecedente alla dichiarazione di fallimento della società

2) la cartella esattoriale doveva essere notificata al Curatore fallimentare prima di richiedere l'insinuazione fallimentare (Cassazione sentenza n. 6632/1998) al fine di consentire al debitore la possibilità di un eventuale ricorso tributario.

3) il termine dei 5 mesi, richiamato dal ricorrente, riguarda la possibilità del discarico per l'inesigibilità del credito tributario, a favore del concessionario esclusivamente nei confronti dell'Agenzia delle Entrate e non ha alcuna attinenza con i termini per l'insinuazione del credito che sono regolati dalla vigente normativa fallimentare.

Le tesi dell'ufficio appaiono condivisibili.

P.Q.M.

la Commissione respinge il ricorso. Spese compensate.

il fisco

## Commento

### Premessa. Il caso trattato

La sentenza qui annotata permette di svolgere alcune considerazioni sull'argomento - quanto mai attuale - del termine per la notifica della cartella di pagamento ex art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, partendo dal rilievo di illegittimità eccepito dal ricorrente e trattato dai giudici fiorentini, in modo invero sintetico, se non sbrigativo, al punto sub n. 3) della sentenza: soppresso il termine già previsto dalla locuzione "entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo" di cui all'art. 25, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ad opera dell'art. 1, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193, in vigore dal 9 giugno 2001, il concessionario è comunque tenuto, ai fini della regolare notifica della cartella di pagamento, al rispetto del diverso termine di cinque mesi dalla consegna del ruolo.

Tale termine si ricaverebbe - (solo) in via indiretta - dall'art. 19, comma 2, lettera a), del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112 (Riordino del servizio nazionale della riscossione, in attuazione della delega prevista dalla legge 28 settembre 1998, n. 337), come modificato dall'art. 3, comma 1, lettera c), n. 1), del D.Lgs. n. 193/2001, sopra richiamato, con efficacia dal 9 giugno 2001.

Tale norma, applicabile ai ruoli consegnati ai concessionari a far data dal 1° luglio 2001 ex art. 4, comma 2, del D.Lgs. n. 193/2001, prevede - fra le cause di perdita del diritto al discarico - la mancata notificazione al contribuente della cartella di pagamento entro il termine di cinque mesi dalla consegna del ruolo (1), per fatto imputabile al concessionario.

Ed allora, in mancanza di (altro) espresso termine per la notifica della cartella di pagamento, il termine di cui all'art. 19, comma 2, lettera a), del D.Lgs. n. 112/1999 varrebbe anche nei confronti del contribuente, illogico e contrario ai principi costituzionali sarebbe, altrimenti, ritenere che la notifica della cartella fosse rimessa alla discrezionalità del concessionario, in materia pubblica quale quella della tributaria. Contraddittorio sarebbe poi, per altro verso, che il legislatore avesse previsto termini così brevi per l'iscrizione a ruolo delle somme dovute, ora previsti dall'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973, come sostituito dall'art. 6 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, in vigore dal 1° luglio 1999, non prevedendo invece alcun termine per la successiva notifica della cartella, da una parte contro gli stessi interessi erariali ad una rapida e certa esazione di somme irrinunciabili, dall'altra lasciando il contribuente, sine die, alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria e/o del concessionario.

Non vi è dubbio, infatti, che il contribuente debba poter contare sul fatto che, trascorso un certo, pur congruo, lasso di tempo, sia precluso all'Amministrazione di emanare o comunque notificare atti impositivi (2).

La tesi del contribuente, pur meritevole sotto il profilo degli interessi che intende tutelare (il diritto di difesa del contribuente, in questa materia tanto violato), pare però non poter valere se non de iure condendo: la norma richiamata - art. 19, comma 2, lettera a), del D.Lgs. n. 112/1999 - è norma che infatti regola (esclusivamente) i rapporti fra soggetto titolare del diritto al tributo ed ente concessionario del servizio della riscossione, ponendo un onere o condizione al concessionario che, ove non provveda a notificare la cartella di pagamento entro il termine ivi previsto, decade dal diritto al discarico delle somme divenute inesigibili.

La mancata notifica della cartella di pagamento nel termine di cui al predetto art. 19, comma 2, lettera a), del D.Lgs. n. 112/1999 - in mancanza di espresso richiamo o previsione all'interno dell'art. 25, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973 - non pare così poter produrre effetti al di fuori del rapporto fra Amministrazione finanziaria ed ente concessionario, che - come (3) detto - disciplina le modalità di esercizio della concessione amministrativa. Se così è, rimane però un evidente vuoto normativo nel sistema, restando il contribuente soggetto alla discrezionalità (se si vuole: livello di efficienza) dell'ente titolare della riscossione, con palese violazione del diritto di difesa, costituzionalmente garantito.

Un termine che abbia natura decadenziale deve allora essere ricercato fra le norme che disciplinano l'attività di accertamento e/o di riscossione dei tributi, in conformità all'insegnamento della Corte Costituzionale secondo cui le procedure tributarie devono sottostare a termini più ristretti rispetto a quelli previsti dalle norme del codice civile, come può rilevarsi dall'ordinanza della Corte Costituzionale n. 107 del 26 marzo-1° aprile 2003 (4).

### La soluzione: prima sancita dalle Sezioni Unite per il passato, poi (finalmente) delineata dal legislatore per il futuro

La soluzione del problema, per il passato, sta scritta nelle parole contenute nella recente sentenza della Corte di Cassazione, Sezione Unite, chiamata ad intervenire - dalla Sezione tributaria, con l'ordinanza n. 2728 del 21 febbraio 2003 (5) - sulla questione della natura interpretativa o meno dell'art. 28 della L. 27 dicembre 1997, n. 449 (6), di seguito trascritte: "... non essendo concepibile che il cittadino resti soggetto sine die al potere dell'Amministrazione, va individuato il termine - necessariamente di decadenza, in funzione di tutela del contribuente - entro cui circoscrivere l'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria. ... Il potere, così definito nell'art. 36-bis dello stesso decreto, rivela in tal modo la sua natura: in generale, esso è riconducibile in quello di accertamento, rispetto al quale si configura - per il concreto modo di svilupparsi - come un minus, tanto da non pregiudicare la rettifica "sostanziale". ... Su tali premesse, non è dato dubitare che la decadenza dell'Amministrazione dal potere di controllo cosiddetto formale (o, forse più esattamente "cartolare") sia da ricollegare alla inutile scadenza del termine per l'iscrizione a ruolo, fissato nell'art. 17, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973, nel testo vigente ratione temporis ... Il termine di decadenza del citato art. 17, per riguardare la formazione del ruolo e non la notifica al contribuente, risulterebbe quindi ... irragionevolmente più ampio di quello previsto - autonomamente - per l'accertamento in rettifica nel comma 1 dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, nel testo all'epoca vigente ... Entro il medesimo termine dev'essere quindi, a pena di decadenza, notificata la cartella esattoriale, atto impugnabile non solo per vizi propri ma - per la rilevata peculiarità della procedura - anche con riguardo alle presupposte modalità della rettifica in base alla dichiarazione" (7).

Con tale sentenza, che rappresenta un revirement, o forse uno sviluppo, rispetto all'orientamento andato consolidandosi - sull'argomento - all'interno del Supremo Collegio (8), le Sezioni Unite, muovendo dal rapporto di collegamento, se non di appartenenza quale species ad genus, fra il procedimento di controllo formale della dichiarazione e l'attività di accertamento dei tributi, in conformità ai principi da ultimo statuiti dalla Corte Costituzionale ed alla previsione di cui all'art. 6 della L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente), in materia di (diritto alla) conoscenza degli atti dell'Amministrazione finanziaria, ha dunque definitivamente statuito che l'Amministrazione, entro il termine previsto dal combinato disposto degli artt. 17 del D.P.R. n. 602/1973 (9) e 43 del D.P.R. n. 600/1973, allora vigente, deve procedere non solo alla formazione dei ruoli ed al loro invio all'Intendente di finanza, ma anche alla notifica al contribuente della relativa cartella di pagamento, pena la decadenza del diritto e/o dell'azione a far valere la pretesa tributaria.

Certamente tenendo conto della recente evoluzione interpretativa volta a limitare entro termini certi e più brevi l'esercizio del potere impositivo da parte dell'Amministrazione finanziaria, cui ha molto contribuito tanto la giurisprudenza di merito (10) quanto la più ampia dottrina (11), il legislatore, in sede di Finanziaria per il 2005 [L. 30 dicembre 2004, n. 311 (12)], ha ritenuto di "reintrodurre" all'interno dell'art. 25 un termine per la notifica della cartella al contribuente, avendo cura - questa volta - di precisare che tale termine ha natura decadenziale.

Il comma 417, lettera c), dell'articolo unico della L. n. 311/2004 ha così previsto, modificando l'art. 25, comma 1, del

D.P.R. n. 602/1973, che il concessionario notifici, a pena di decadenza, la cartella di pagamento al contribuente entro l'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo alla consegna del ruolo, ovvero entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo alla consegna se la cartella è relativa ad un ruolo straordinario, ciò con efficacia a partire dai ruoli resi esecutivi dopo il 1°

luglio 2005; a norma del successivo comma 420, con effetto transitorio di cui - immaginiamo - non mancherà occasione di parlare.

Lorenzo Gambi

Dottoressa commercialista in Firenze

(1) Termine così ridotto dall'art. 3, comma 1, lettera c), n. 1), del D.Lgs. n. 193/2001, in vigore dal 9 giugno 2001. In precedenza, il termine in oggetto era di otto mesi, sempre dalla consegna del ruolo al concessionario.

(2) Cfr., in tema di "affidamento" del contribuente, E. De Mita, *La notifica certa tutela i contribuenti*, in "Il Sole-24 Ore" del 6 aprile 2003; L. Bellini-M. Bellini, *L'iscrizione a ruolo: termini di decadenza nella fase di formazione e di notifica dell'atto. Il principio recettizio degli atti impositivi. Il rispetto del diritto di difesa*, in questa Rivista n. 2/2001, pag. 327; S. Micali, *La tutela dell'affidamento del contribuente fra termini di trasmissione del ruolo al concessionario e notifica della cartella di pagamento*, in "Boll. Trib.", 2004, pag. 330.

(3) In senso conforme, cfr. U. Perrucci, *Cartelle di pagamento a notifica illimitata?*, in "Boll. Trib.", 2003, pag. 88, secondo cui "... non c'è bisogno di invocare l'art. 19, comma 2, lettera b) del D.Lgs. n. 112/1999, il quale riguarda, ancora una volta, i rapporti interni fra Amministrazione e concessionario, del tutto irrilevanti per il contribuente". Nello stesso senso, A. Roma, *Esiste un termine per la notifica della cartella da parte del concessionario?*, in questa Rivista n. 5/2004, fascicolo n. 1, pag. 700, secondo cui la disposizione prevista dal menzionato art. 19, comma 2, lettera b), del D.Lgs. n. 112/1999, "non munisce il contribuente di alcuna tutela per il ritardo della notifica rispetto all'iscrizione a ruolo e per gli eventuali conseguenti effetti pregiudizievoli dallo stesso derivante".

(4) In questa Rivista n. 14/2003, fascicolo n. 1, pagg. 2168 e seguenti. Secondo la Corte - si legge in tale ordinanza - conforme ai principi costituzionali sarebbe un'interpretazione che attribuisse natura decadenziale al termine già previsto dall'art. 25, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973, essendo tale norma: "per il suo tenore letterale ('non oltre il giorno ...', 'deve notificare'), ben si presta ad essere interpretata in senso tale da escludere la paventata indefinita soggezione del contribuente all'azione esecutiva del Fisco, essendo l'esattore soggetto ai ristretti termini di cui all'art. 25 per la notificazione della cartella", *ibidem*, pag. 2170. In senso conforme, cfr. Cass., Sez. trib., sent. n. 10 del 7 gennaio 2004, in "il fisco" n. 6/2004, fascicolo n. 1, pag. 877, e già, Cass., Sez. I civ., sent. n. 7662 del 19 luglio 1999, in "il fisco" n. 46/1999, pag. 14411; in senso contrario, con riferimento però al termine di cui all'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973, cfr. Cass., Sez. I civ., sent. n. 7058 del 7 luglio 1999, in questa Rivista n. 32/1999, pag. 10760.

(5) In questa Rivista n. 12/2003, fascicolo n. 1, pag. 1881.

(6) Che ha disposto - com'è noto - che l'art. 36-bis, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, "nel testo da applicare fino alla data stabilita nell'art. 16 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, deve essere interpretato nel senso che il termine in esso indicato, avendo carattere ordinatorio, non è stabilito a pena di decadenza". L'art. 28 della L. n. 449/1997, secondo le Sezioni Unite, con la sentenza citata, ha efficacia effettivamente interpretativa, come tale applicabile anche in via retroattiva.

(7) Così, Cass. SS.UU. civ., sent. n. 21498 del 23 settembre-12 novembre 2004, in questa Rivista n. 44/2004, fascicolo n. 1, pag. 7510.

(8) Cfr., fra le altre, Cass., Sez. I civ., sent. n. 7662 del 25 marzo 1999, *cit.*; Cass., Sez. trib., sent. n. 3413 dell'8 marzo 2001, in banca dati "il

*fiscovideo*"; Cass., Sez. trib., sent. n. 12700 del 18 ottobre 2001, in questa Rivista n. 14/2002, fascicolo n. 1, pag. 2149; Cass., Sez. trib., sent. n. 16136 del 21 dicembre 2001; Cass., Sez. trib., sent. n. 2526 del 22 febbraio 2002, in banca dati "il fiscovideo", questa già in senso conforme alla decisione delle Sezioni Unite; Cass., Sez. trib., sent. n. 3965 del 19 marzo 2002, in banca dati "fiscoonline"; Cass., Sez. trib., sent. n. 7563 del 15 maggio 2003, in banca dati "il fiscovideo"; da ultimo, vd. Cass., Sez. trib., sent. n. 19865 dell'11 marzo-5 ottobre 2004, in questa Rivista n. 39/2004, fascicolo n. 1, pag. 6730, di cui la sentenza delle Sezioni Unite suindicata sembra affinare le conclusioni, secondo cui i ruoli devono essere consegnati all'esattore, a pena di decadenza, entro il termine di cui al combinato disposto dell'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973 e dell'art. 43, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, applicabile *ratione temporis*, non essendo sufficiente che, entro tale data, essi siano pervenuti all'Intendente di finanza.

(9) Nella formulazione vigente anteriormente al 1° luglio 1999, ma - ad avviso di chi scrive - con validità anche in vigenza dell'attuale formulazione, come introdotta dall'art. 6 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, considerato che la nuova norma non fa - ancora - riferimento alla notifica della cartella di pagamento, bensì alla sola iscrizione a ruolo.

(10) Cfr., *ex multis* e sotto vari profili, anche con riferimento alla questione circa la natura - perentoria o ordinatoria - del termine di cui all'art. 25, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973, prima della sua soppressione ad opera dell'art. 1, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 193/2001, Comm. trib. prov. di Roma, sent. n. 297 del 15 ottobre 1998; Comm. trib. reg. di Firenze, sent. n. 80 del 25 settembre 2000, in questa Rivista n. 48/2000, pag. 14424; Comm. trib. prov. di Pordenone, sent. n. 21 del 14 febbraio 2001, in questa Rivista n. 34/2001, pag. 11451; Comm. trib. prov. di Milano, sent. n. 35 dell'11 aprile 2001, in banca dati "il fiscovideo"; Comm. trib. prov. di Roma, sent. n. 16 del 14 gennaio-7 febbraio 2002, in questa Rivista n. 11/2002, fascicolo n. 1, pag. 1691; Comm. trib. prov. di Ravenna, Sez. I, sent. n. 375 del 7 dicembre 2001-8 febbraio 2002, in questa Rivista n. 12/2002, fascicolo n. 1, pag. 1853; Comm. trib. prov. di Torino, sent. n. 32 del 5 agosto 2002, in banca dati "il fiscovideo"; Comm. trib. prov. di Catania, sent. n. 250 del 30 aprile-28 maggio 2003, in questa Rivista n. 35/2003, fascicolo n. 1, pag. 5554; Comm. trib. prov. di Roma, sent. n. 344 del 13 novembre 2003, in "Boll. Trib.", 2004, pag. 383.

(11) Cfr. P. Russo, *Fine della vexata quaestio circa la natura del termine di cui all'art. 36-bis del D.P.R. n. 601/1973*, in "Rassegna Tributaria" n. 4/1997, pagg. 972 e seguenti; S. Capolupo, *Accertamento e riscossione: occorre omogeneizzare i termini*, in questa Rivista n. 43/1999, pag. 13410; S. Trovato, commento a Cass., Sez. I civ., sent. n. 7662 del 25 marzo-19 luglio 1999, in "il fisco" n. 46/1999, pagg. 14412 e seguenti; F. Zolea, *Decadenza prescrizione nella riscossione tributaria*, in "Boll. Trib.", 1999, pag. 591; L. Bellini-M. Bellini, *L'iscrizione a ruolo, cit.*, pagg. 321 e seguenti; G. Ripa, *Notifica dei ruoli*, in "il fisco" n. 17/2001, pagg. 6298 e seguenti; A. Buscema, *Art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 e nuove strategie processuali*, in questa Rivista, n. 1/2002, fascicolo n. 1, pag. 47; U. Perrucci, *Cartelle di pagamento a notifica illimitata?*, *cit.*, pagg. 87 e seguenti; A. Rossi, *Cassazione, Sezioni Unite, 12 novembre 2004, n. 21498: termine per il controllo formale delle dichiarazioni*, in questa Rivista n. 44/2004, fascicolo n. 1, pag. 7397.

(12) In questa Rivista, n. 8/2005, fascicolo n. 2, pagg. 1093 e seguenti.