



Corte Costituzionale

Sentenza del 15/07/2005 n. 280

Intitolazione:

Giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale. Riscossione delle imposte - Riscossione mediante ruoli - Cartella recante il ruolo derivante dalla liquidazione (ex art. 36-bis del d. P.R. n. 600/1973) delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi - Notifica al contribuente - Mancata fissazione del termine di decadenza - Lamentata violazione del diritto di difesa - Asserita lesione del principio di eguaglianza e del principio di certezza nell'adempimento degli obblighi tributari - Omessa previsione del termine per la notifica al contribuente - Impossibilità di desumere detto termine da altri atti del procedimento - Assoggettamento del contribuente alla pretesa esecutiva del fisco per un tempo indeterminato o corrispondente al termine ordinario di prescrizione - Disciplina irragionevole e lesiva del diritto di difesa - Illegittimità costituzionale in parte qua - Necessità di un sollecito intervento del legislatore.

Massima:

E' illegittimo, in relazione agli artt. 3 e 24 Cost., l'art. 25 del DPR 602/73 (come modificato dal DLG n. 193/01) 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. 600/73 e cio' per evitare che il contribuente sia "indefinitivamente" esposto alla procedura esecutiva.

*Massima redatta dal Servizio di documentazione Economica e Tributaria.

Testo:

Ritenuto in fatto

1. - Con tre distinte ordinanze del 16 aprile 2004, pronunciate nel corso di altrettanti processi tributari - intrapresi da G.R. (registro ordinanze n. 839 del 2004), dalla R.G. & Figli s.n.c. (registro ordinanze n. 840 del 2004) e da M.A.R. (registro ordinanze n. 841 del 2004) contro l'Agenzia delle entrate di Formia e la Banca M., concessionario del servizio per la riscossione dei tributi per la provincia di Latina, per ottenere l'annullamento di cartelle esattoriali notificate per la riscossione di somme liquidate in sede di controllo formale, ex art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), delle dichiarazioni dei redditi relative all'anno d'imposta 1999 - la Commissione tributaria provinciale di Latina ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193 (Disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 26 febbraio 1999, n. 46, e 13 aprile 1999, n. 112, in materia di riordino della disciplina relativa alla riscossione), per asserito contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione.

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

precedenza previsto dall'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973 per la notifica della cartella esattoriale.

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

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

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

1.2.- La Commissione tributaria rimettente - premessa l'infondatezza delle eccezioni sollevate dai ricorrenti in ordine alla pretesa irritualità della relata di notifica - osserva che l'art. 59-bis del 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), prevede termini per la notificazione della cartella di pagamento la cui violazione determina la mera perdita del diritto del concessionario al discarico per inesigibilità, ma nulla dispone relativamente al diritto del contribuente a vedersi notificata la cartella di pagamento entro un termine decadenziale, in modo da evitare l'indefinita sua soggezione all'azione del fisco. Infatti, se da un lato la decadenza dell'esercizio della riscossione è collegata esclusivamente al momento in cui il ruolo viene sottoscritto e, per ciò stesso, reso esecutivo, per altro verso l'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973, come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 193/2001 (in vigore dal 9 giugno 2001), non contiene più il termine di notifica della cartella di pagamento in precedenza fissato nell'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo, neppure potendosi richiamare, a tale fine, il termine posto dall'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973 il quale, come stabilito dalla Corte di cassazione, riguarda la sola fase di organizzazione della riscossione e non anche quella di esecuzione della riscossione.

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

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

Per il giudice a quo "l'assenza di univocita' nell'individuazione del predetto termine fa si' che ogni giudice puo' ritenere applicabile uno qualsiasi dei detti termini per cui mancherebbe una data certa per il contribuente ai fini dell'esercizio del diritto di difesa, cosi' rendendo il termine indefinito e come tale suscettibile di compromettere non solo la certezza del diritto ma anche la parita' di trattamento", con conseguente irragionevolezza della disposizione di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973.

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

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

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

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

Il giudice a quo riferisce inoltre che si e' costituita in entrambi i giudizi l'Agenzia delle entrate di Adria controdeducendo: a) che il termine di decadenza per l'iscrizione a ruolo e' fissato, per il caso in questione, alla data del 31 dicembre 2001 e non al 31 dicembre 2000 come sostenuto dai ricorrenti; b) che la cartella esattoriale e', seppur sinteticamente, motivata con completezza; c) che, pur sussistendo sul punto la propria

carenza di legittimazione passiva, non poteva esimersi dal rilevare come il testo dell'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973, emendato dall'art. 1, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 193/2001, non preveda piu' alcun termine per la notifica della cartella di pagamento.

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

2.2. - Il giudice a quo, rilevato che l'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973 - il quale, inizialmente, stabiliva il termine ultimo per la notifica della cartella esattoriale nel quinto giorno del mese successivo a quello di consegna dei ruoli all'esattore, poi corretto, a seguito della modifica operata dall'art. 11 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46 (Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'art. 1 della legge 28 settembre 1998, n. 337), nell'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo all'esattore - nella formulazione risultante dalla modifica recata dall'art. 1, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 193/2001 non prevede piu' alcun termine per tale incumbente e che non e' possibile ricavare esegeticamente un appropriato limite temporale ne' dall'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973, che regola l'iscrizione a ruolo, quale attivita' cui rimane estraneo il concessionario del servizio per la riscossione dei tributi, ne' da altre disposizioni normative, osserva come tale norma si ponga in irrimediabile contrasto con il diritto di difesa sancito dall'art. 24 della Costituzione. Essa infatti, ad avviso del rimettente, determinerebbe quella indefinita soggezione del contribuente all'azione esecutiva del fisco che la Corte costituzionale (ordinanza n. 107 del 2003) e la Corte di cassazione (sentenza n. 10 del 2004) avevano evitato solo interpretando come perentorio il termine previsto dal previgente testo dell'art. 25 citato.

Considerato in diritto

1. - Le Commissioni tributarie provinciali di Latina e di Rovigo dubitano, in riferimento all'art. 24 (e, la prima, anche in riferimento all'art. 3) della Costituzione, della legittimita' costituzionale dell'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193 (Disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 26 febbraio 1999, n. 46, e 13 aprile 1999, n. 112, in materia di riordino della disciplina relativa alla riscossione), nella parte in cui non fissa un termine decadenziale per la notifica al contribuente della cartella recante il ruolo derivante dalla liquidazione, ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi, cosi' compromettendo "il diritto del contribuente all'effettiva conoscenza dell'iscrizione a ruolo, procrastinandola a tempo indeterminato e ledendo, in tal modo, il diritto di difesa del contribuente".

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

3. - La questione e' fondata.

3.1. - La norma censurata disciplina, con la notifica della cartella di pagamento al contribuente, l'atto finale di un procedimento che prende le mosse, a seguito della presentazione della dichiarazione, da un'attivita' dell'amministrazione finanziaria diretta, "avvalendosi di procedure

automatizzate", alla "liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta".

L'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973, che analiticamente disciplina tale attività - da svolgersi "sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria" - prevedeva (art. 1 del D.P.R. 27 settembre 1979, n. 506) che essa si concludesse entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione; per le dichiarazioni presentate a decorrere dal 1 gennaio 1999, alla liquidazione l'Amministrazione procede "entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo" (D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241). Tale termine non ha carattere perentorio non essendo fissato a pena di decadenza (art. 28 della L. n. 449/1997).

L'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973 disciplina l'iscrizione a ruolo delle imposte così liquidate: fino al D.Lgs. n. 46/1999, era previsto che l'iscrizione in ruoli e la loro consegna all'Intendente di finanza avvenissero, a pena di decadenza, entro il termine di cui all'art. 43, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973 (e cioè, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione); successivamente, è stato invece previsto che le somme dovute, a seguito di liquidazione ex art. 36-bis, sono iscritte nei ruoli resi esecutivi, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (art. 6 del D.Lgs. n. 46/1999).

L'atto successivo di tale procedimento - la consegna del ruolo esecutivo (olim, all'esattore, ora) al concessionario - è disciplinato dall'art. 24 del D.P.R. n. 602/1973, a tenore del quale, in un primo tempo, la consegna del ruolo doveva avvenire almeno 30 giorni prima della scadenza della prima rata, quindi (art. 13 del D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787) almeno 90 giorni prima della scadenza dell'unica rata, infine (D.Lgs. n. 46/1999, art. 10) "secondo le modalità indicate con decreto del Ministero delle finanze, di concerto con il Ministero del tesoro e del bilancio e della programmazione economica". Il D.M. 3 settembre 1999, n. 321, che tali "modalità" disciplina, tace sul termine di consegna del ruolo al concessionario.

L'atto conclusivo ed "esterno" del procedimento fin qui descritto - la notifica della cartella di pagamento da parte del concessionario al contribuente - è disciplinato dall'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973, il quale originariamente prevedeva che la notifica avvenisse non oltre il giorno cinque del mese successivo alla scadenza della prima rata successiva alla consegna dei ruoli all'esattore (D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920); quindi, entro il giorno cinque del mese successivo a quello della consegna del ruolo all'esattore (D.P.R. n. 787 del 1980); successivamente, entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo (D.Lgs. n. 46/1999); infine il D.Lgs. n. 193/2001 - emesso utilizzando il potere "correttivo" previsto dalla legge-delega 28 settembre 1998, n. 337, in base alla quale era stato emanato il D.Lgs. n. 46/1999 - ha soppresso nell'art. 25 le parole "entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo" e, pertanto, l'art. 25 (fino alla L. 30 dicembre 2004, n. 311, non rilevante nel presente giudizio) recitava: "il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede".

Il complesso quadro normativo deve essere completato ricordando che il D.L. 31 maggio 1994, n. 330, ha previsto l'obbligo del contribuente di conservare i documenti allegati alla dichiarazione per un tempo coincidente con il termine, previsto dall'art. 43, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, per la notifica degli avvisi di accertamento: termine inizialmente pari al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione e, a seguito del D.Lgs. n. 241/1997, pari al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

3.2. - Questa Corte è stata investita della questione di legittimità costituzionale del descritto procedimento - assumendo che esso fosse congegnato in modo da lasciare il contribuente troppo a lungo esposto alla pretesa del fisco per l'assenza di un termine perentorio entro il quale dovesse avvenire la notifica della cartella di pagamento - in un'ipotesi in cui, *ratione temporis*: a) la liquidazione ex art. 36-bis doveva avvenire entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della

dichiarazione; b) l'iscrizione nei ruoli e la consegna all'Intendente doveva, ex art. 17 del D.P.R. n. 602/1973, avvenire nel termine di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, e cioe' entro il 31 dicembre del quinto anno successivo alla presentazione della dichiarazione; c) la consegna del ruolo all'esattore doveva avvenire, ex art. 24 citato, almeno novanta giorni prima della scadenza della rata; d) la notifica della cartella doveva avvenire, ex art. 25 citato, "non oltre il giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo e' stato consegnato" all'esattore.

In quella occasione questa Corte, rilevato che il tenore letterale dell'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973 ben si prestava ad essere inteso nel senso che il termine da esso previsto fosse perentorio, ha osservato che tale interpretazione, peraltro non ignota alla giurisprudenza di legittimita', era tale da escludere che il contribuente fosse indefinitamente esposto all'azione esecutiva del fisco; dal che la manifesta inammissibilita' della questione per non avere il giudice rimettente compiuto il doveroso tentativo di ricercare un'interpretazione adeguatrice prima di proporre l'incidente di costituzionalita' (ordinanza n. 107 del 2003).

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

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

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

Nel ribadire tale principio, riaffermato nella ordinanza n. 352 del 2004, questa Corte non puo' che trarne la conseguenza della illegittimita' costituzionale dell'art. 25, come modificato dal citato D.Lgs. n. 193/2001, non essendo consentito, dall'art. 24 della Costituzione, lasciare il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione, certamente eccessivo e irragionevole. Irragionevolezza - come piu' ampiamente si dira' sub 4.2. - che discende dal peculiare trattamento che verrebbe riservato, con la soggezione al termine prescrizione ordinario, proprio all'ipotesi nella quale l'Amministrazione (lato sensu intesa), sempre soggetta a rigorosi termini di decadenza per attivita' ben piu' complesse, e' chiamata a compiere una elementare operazione di verifica

(non a caso definita dalla legge meramente) formale.

4.1. - Questa Corte non puo' esimersi dal precisare che la dichiarazione di incostituzionalita' colpisce certamente la soppressione, operata dal D.Lgs. "correttivo" n. 193/2001, del termine olim previsto dall'art. 25, ma non sarebbe mancata - come si era gia' avvertito con l'ordinanza n. 352 del 2004 - anche se non fosse intervenuta tale "correzione" della norma.

Ed infatti, come emerge dalla sommaria descrizione delle disposizioni che si sono succedute nel disciplinare il procedimento di riscossione delle imposte liquidate ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973, l'atto finale ed "esterno" del procedimento stesso (la notifica della cartella) e' sempre stato legato ad un atto precedente (consegna dei ruoli all'esattore) a sua volta legato ad atti preesistenti: e poiche' questa concatenazione di atti era scandita da termini, a partire da ciascuno dei quali decorreva il successivo, ne derivava - per quanto generosi, rispetto all'elementare attivita' demandata all'Amministrazione, fossero quei termini - certezza relativamente al termine ultimo entro il quale il contribuente doveva venire a conoscenza della pretesa del fisco.

Il D.Lgs. n. 46/1999, se ha reso autonomo (art. 6) il termine per l'iscrizione nei ruoli esecutivi delle imposte liquidate ex art. 36-bis fissandolo nel 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (in precedenza, per il richiamo dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, del quinto e poi del quarto anno successivo), ha interrotto la sequenza temporale rimandando ad un decreto ministeriale (muto sul punto) la fissazione del termine per la consegna dei ruoli al concessionario (art. 10); sicche', pur dovendo dichiarare manifestamente inammissibili le questioni allora sollevate, questa Corte non aveva mancato di segnalare il problema che si creava con "la nuova formulazione dell'art. 24 nella parte in cui, sopprimendo il termine dal quale decorre quello previsto dall'art. 25, vanifica anche quest'ultimo con il rendere indeterminato il dies a quo" (ordinanza n. 352 del 2004).

Ne' puo' dirsi che sia sostanzialmente mutata la situazione a seguito della modifica - operata dall'art. 1, comma 417, della L. 30 dicembre 2004, n. 311 - dell'art. 25, il quale ora prevede che "il concessionario notifica la cartella di pagamento (...), a pena di decadenza, entro l'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo": essendo evidente che, in assenza di un termine certo fissato per la consegna del ruolo, e' totalmente inefficace il termine decadenziale privo di un dies a quo.

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

E' del tutto ovvio, infatti, che a questa Corte e' preclusa la possibilita' di determinare essa tale termine, competendo la sua individuazione alla ragionevole discrezionalita' del legislatore, cosi' come le e' precluso, dalla struttura del procedimento, di individuare in taluno di quelli gia' previsti dalla legge - ma per attivita' "interne" all'Amministrazione - un termine che possa disciplinare anche la (successiva) notifica della cartella di pagamento al contribuente.

Il presente giudizio, pertanto, deve essere definito con una pronuncia di illegittimita' costituzionale che rende indispensabile un sollecito intervento legislativo con il quale si colmi ragionevolmente la lacuna che si va a creare. Ma questa Corte non puo' esimersi dal rilevare che la ragionevolezza del termine che verra' stabilito dal legislatore, ferma la sua natura decadenziale, discendera' dalla adeguata considerazione del carattere estremamente elementare (tanto da richiedere "procedure automatizzate") dell'attivita' di liquidazione ex art. 36-bis e della successiva attivita' di iscrizione nei ruoli: attivita' che la vigente disciplina prevede si esauriscano entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (laddove, significativamente, la piu' complessa attivita' prevista dall'art. 36-ter deve esaurirsi entro il 31 dicembre del terzo anno successivo alla

presentazione). Così come, nel fissare il termine la cui mancanza qui si dichiara incostituzionale, il legislatore non potrà non considerare che il vigente art. 43, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973 prevede che l'avviso di accertamento - quale atto conclusivo di un ben più complesso procedimento - sia notificato a pena di decadenza entro il 31 dicembre del quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione, e che solo entro tale limite temporale il contribuente è obbligato a conservare la documentazione sulla base della quale ha redatto la dichiarazione.

P.Q.M.

la Corte Costituzionale riuniti i giudizi, dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come modificato dal D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193 (Disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 26 febbraio 1999, n. 46, e 13 aprile 1999, n. 112, in materia di riordino della disciplina relativa alla riscossione), nella parte in cui non 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).