

---

# Eccezione di nullità di cartella di pagamento senza indicazione del responsabile del procedimento: aspetti processuali

---

di [Commercialista Telematico](#)

Pubblicato il 3 Aprile 2008

---

## Giudici di merito

La sentenza n. 20 del 25 febbraio 2008 della Commissione Tributaria Regionale di Roma sez. 38 ha sancito la nullità della cartella di pagamento priva dell'indicazione del responsabile del procedimento di cui all'articolo 7 della legge n. 212/2000 alla luce dell'ordinanza n. 377/2007 della Consulta. La sentenza n. 7 del 13 febbraio 2008 della Commissione Tributaria Regionale di Roma sez. 9, a seguito di memoria del contribuente richiamante l'ordinanza n. 377/2007 della Consulta, ha statuito la nullità della cartella esattoriale priva dell'indicazione del responsabile del procedimento. Presa di posizione dell'Agenzia delle entrate Secondo la recente circolare n. 16 del 6 marzo 2008 dell'Agenzia delle Entrate: "Sotto il profilo processuale, si ricorda che l'eccezione di nullità della cartella di pagamento per mancanza dell'indicazione del responsabile del procedimento deve essere contenuta nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado e non può essere fatta valere con memoria successiva. Infatti, l'articolo 24, comma 2, del DLGS n. 546 del 1992, prevede che l'integrazione dei motivi del ricorso è consentita solo quando sia "resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione" e che la stessa debba avvenire entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l'interessato ha avuto notizia di tale deposito (in tal senso, Cass., sez. trib., n. 24970 del 25 novembre 2005; n. 6416 del 22 aprile 2003). Ne consegue l'impossibilità da parte del contribuente di proporre motivi integrativi di quelli già esposti nel ricorso introduttivo del giudizio.

A maggior ragione, la deduzione della mancata indicazione del responsabile del procedimento costituisce domanda nuova nel giudizio di appello, improponibile ai sensi dell'articolo 57 del DLGS n. 546 del 1992. In proposito, come chiarito dalla Corte di Cassazione "si ha domanda nuova, improponibile nel giudizio d'appello ex art. 57 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546..., quando il contribuente, nell'atto di appello, introduce, al fine di ottenere l'eliminazione ... dell'atto impugnato, una causa petendi diversa, fondata su situazioni giuridiche non prospettate in primo grado, sicche' risulti

inserito nel processo un nuovo tema di indagine" (cfr. Cass. sentenze n. 16829 del 30 luglio 2007 e n. 10864 del 23 maggio 2005).

## **IUS SUPERVENIENS**

L'articolo 36, comma 4-ter, del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248, recante "Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e disposizioni urgenti in materia finanziaria", convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, dispone che: "La cartella di pagamento di cui all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, contiene, altresì, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella. Le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1 giugno 2008; la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse".

## **Riflessioni**

Orbene, tale disposizione assurge a ius superveniens, dopo la proposizione del ricorso, che permette la configurabilità dei cd. motivi aggiunti. La ratio è quella di tutelare il diritto alla difesa del contribuente che al momento della proposizione del ricorso introduttivo era impossibilitato a conoscere lo ius superveniens citato. E' configurabile l'ammissibilità dei motivi aggiunti basati sulla norma sopravvenuta retroattiva, sulla sentenza ex tunc della Consulta, sulla pronuncia definitiva della CT caducante l'atto presupposto l'atto impugnato; viceversa, non rilevano fatti conosciuti (esempio: successiva conoscenza di norme) o circostanze sopravvenute (es. nuovo indirizzo giurisprudenziale) dopo la proposizione del ricorso. Con tale memoria integrativa, legittimata dal citato ius superveniens non si impugna un atto diverso da quello impugnato con il ricorso introduttivo; il motivo aggiunto si limita a reiterare o ribadire il petitum del ricorso introduttivo. Il petitum è già definito e precisato nell'atto introduttivo e quindi non viene a essere ampliato da tale motivo aggiunto, la cui funzione è limitata ad arricchire la causa pretendi. Non si ha mutatio libelli consistente nell'ampliamento sostanziale del petitum (es. conversione della richiesta di nullità parziale in richiesta di nullità totale). La disciplina procedimentale, del motivo aggiunto in questione, s'ispira a quell'analogia vigente per la proposizione del ricorso introduttivo; la proposizione deve avvenire mediante un atto, che contenga gli elementi essenziali previsti dall'articolo 18 del D.Lgs. 546/1992. Il termine di 60 giorni, per la proposizione del motivo aggiunto, decorre dalla conoscenza legale dello ius superveniens (Gazzetta Ufficiale n. 51 del 29 febbraio 2008 di pubblicazione della legge

n. 431/2008). La memoria integrativa va notificata, nelle identiche forme previste per la notificazione del ricorso, alla parte resistente anche non costituita, affinché questa ultima sia in grado di valutare l'opportunità di costituirsi in relazione all'ampliamento del thema decidendum. A seguito della notificazione, a tutte la parti in causa, la memoria integrativa va depositata, entro il termine perentorio di 30 giorni, in segreteria della CT Provinciale, la quale è obbligata ad annotarla nel registro generale ex articolo 25 del D.Lgs. 546/1992. La memoria integrativa non pone in essere un nuovo rapporto processuale ma s'inserisce, ampliando le doglianze introduttive, in un rapporto processuale già esistente; pertanto, la CT deve statuire, dall'inammissibilità di tutte le censure del ricorso introduttivo, la consequenziale inammissibilità della memoria integrativa. Si ricorda che nell'ipotesi in cui l'eccezione di nullità della cartella di pagamento priva dell'indicazione del responsabile del procedimento era contenuta nel ricorso introduttivo è riconosciuta, ex art. 32 del D.Lgs. n. 546/1992, la facoltà processuale di presentare memorie illustrative sino a 10 giorni liberi prima dell'udienza (Cass., sez. trib., 4 ottobre 2000, n. 13172); con le memorie illustrative non si possono addurre nuovi motivi, ma si possono sviluppare i motivi già contenuti nel ricorso (emendatio libelli). La memoria illustrativa ha la finalità di svolgere, sviluppare e illustrare i motivi già dedotti in modo specifico; d'altra parte è inammissibile il motivo generico (non delimitante con sufficiente chiarezza l'ambito dell'impugnazione o non comprensibile dal tenore del ricorso) e il motivo con scopo meramente interruttivo: la successiva integrazione del motivo generico o del ricorso interruttivo non sana l'originale irrivalenza. Con la memoria illustrativa non si possono proporre nuove domande e sollevare eccezioni in senso proprio.

## **Conclusioni**

Tale ius superveniens appare comunque illegittimo, sotto il profilo costituzionale, per violazione del principio dell'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica ovvero della ragionevolezza della modificazione autoritativa dei rapporti (art. 3 della Costituzione). È stato frustrato l'affidamento dei soggetti nella possibilità di operare sulla base delle condizioni normative presenti nell'ordinamento in un dato periodo storico, senza che vi fosse una ragionevole necessità di sacrificare tale affidamento nel bilanciamento con altri interessi costituzionali (cfr. la sentenza n. 211 del 1997). Fin da epoca precedente l'entrata in vigore della legge n. 212 del 2000 la giurisprudenza costituzionale aveva ritenuto applicabile ai procedimenti tributari la legge generale sul procedimento amministrativo n. 241 del 1990 (Corte costituzionale ordinanza n. 377 del 9 novembre 2007; ordinanza n. 117 del 2000); l'obbligo imposto ai concessionari di indicare nelle cartelle di pagamento il responsabile del procedimento, lungi dall'essere un inutile adempimento, ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la

garanzia del diritto di difesa. Aspetti questi che sono elementi essenziali del principio di buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione, sancito dall'art. 97, primo comma, della Carta Costituzionale. In definitiva, l'obbligo imposto ai concessionari di indicare nelle cartelle di pagamento il responsabile del procedimento, lungi dall'essere un inutile adempimento, ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione predicati dall'art. 97, primo comma, Cost. (si veda, ora, l'art. 1, comma 1, della legge n. 241 del 1990, come modificato dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15, recante «Modifiche ed integrazioni alla legge 7 agosto 1990, n. 241, concernenti norme generali sull'azione amministrativa»). I limiti alla portata retroattiva dello ius superveniens sono stati individuati dalla Consulta (vd. sentenza n. 525 del 22 /11/2000) nella salvaguardia di norme costituzionali (sentenze n. 311 del 1995 e n. 397 del 1994), tra i quali i principi generali di ragionevolezza e di uguaglianza, nella tutela dell'affidamento legittimamente posto sulla certezza dell'ordinamento giuridico, e nel rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario. L'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica è un principio che, quale elemento essenziale dello Stato di diritto, non può essere leso da norme con effetti retroattivi che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti (v. le sentenze n. 416 del 1999 e n. 211 del 1997). Tale principio deve valere anche in materia processuale, dove si traduce nell'esigenza che le parti conoscano il momento in cui sorgono oneri con effetti per loro pregiudizievoli, nonché nel legittimo affidamento delle parti stesse nello svolgimento del giudizio secondo le regole vigenti all'epoca del compimento degli atti processuali (sentenza n. 111 del 1998 e sentenza n. 525 del 2000). L'intervento interpretativo pro Fisco in questione è dettato da ragioni di cassa (nell'intento di realizzare maggiori entrate) e non è ispirato, quindi, alla esigenza di realizzare la certezza del diritto, ma soltanto a garantire gli interessi di una delle parti in causa (vd Cassazione, Sentenza del 30/11/2006 n. 25506). Ciò non facilita l'istaurarsi di un rapporto di fiducia tra Amministrazione e contribuente, basato sul principio della collaborazione e della buona fede, come vorrebbe lo Statuto del contribuente (art. 10, comma 1, della L. n. 212/2000).

Carmela Lucariello 3 aprile 2008

Il presente intervento è espressione di opinioni dell'autore

----- ALLEGATO 1

REPUBBLICA ITALIANA IN NOME DEL POPOLO ITALIANO LA COMMISSIONE TRIBUTARIA  
REGIONALE DI ROMA SEZIONE 3 riunita con l'intervento dei Signori: E. DOTT. A. Presidente S. DOT.

L. Relatore T. AVV. P. Giudice sull'appello n. ....depositato il 04/07/2007 avverso la sentenza N. .... emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di ROMA proposto dall'ufficio: AGENZIA DELLE ENTRATE UFFICIO ROMA 3 controparte: P. M. CORSO ..... 62 60034 ..... AN Atti impugnati: CARTELLA DI PAGAMENTO n.....REGISTRO

Oggetto della domanda, svolgimento del processo e motivi della decisione

.....Amministrazione Finanziaria RM/3 / P.

FATTO Presenta appello l'Ufficio avverso la sentenza n.....depositata il ....., concernente cartella di pagamento relativa all'atto registrato il ..... Avverso la cartella il contribuente aveva proposto gravame alla CTP che lo accolse non risultando possibile l'individuazione del titolo della pretesa tributaria. L'appellante fa presente che il tributo richiesto scaturiva da un avviso di liquidazione notificato 1'....., con il quale venivano richieste le imposte dovute in relazione alla decadenza dei benefici fiscali, Legge 168182, perchè l'immobile acquistato era privo di licenza di costruzione ed abitabilità. La CT definì il contenzioso con la sentenza n....., che dichiarava l'inammissibilità del ricorso proposto dalla contribuente. Passata in giudicato la sentenza, l'Ufficio provvedeva all'iscrizione e conseguente invio del ruolo al Concessionario nel rispetto del termine decennale. Precisa che in sede d'appello è sempre ammessa la produzione di nuovi documenti (Cass. n.20086/05). Relativamente al lamentato difetto di motivazione fa presente che la cartella risulta emessa nel rispetto del DM 28.1.1999, come integrato dall'art.6 D.L.321199. La cartella, infine, può considerarsi nulla per difetto di motivazione solo qualora la stessa risulti completamente incomprensibile. Chiede l'accoglimento dell'appello con la riforma della sentenza della CTP impugnata e la dichiarazione della legittimità dell'operato dell'Ufficio con vittoria di spese.

DIRITTO L'appello non appare meritevole di accoglimento. Dalla cartella di pagamento, notificata, non si rileva la data di consegna del ruolo al Concessionario, nè il titolo della pretesa tributaria, nè la causale, la natura e l'ammontare del tributo richiesto. Risulta, altresì, omessa l'indicazione del responsabile del procedimento, tassativamente richiesta dall'art. 7 della Legge n.212/00. Proprio recentemente la Consulta (ordinanza 377/07), ha dichiarato illegittime le cartelle sfornite dell'indicazione del titolare responsabile del procedimento, perché contrarie alle norme sulla trasparenza in relazione all'art. 97 della Costituzione. Stante la particolarità della questione trattata e la novità della pronuncia della Corte Costituzionale, si ravvisano giusti motivi per la compensazione delle spese. P.Q.M. La Commissione Tributaria Regionale di Roma respinge l'appello. Spese compensate. Roma lì, 28.1 . 2008

Il Relatore Il Presidente

ALLEGATO 2

REPUBBLICA ITALIANA IN NOME DEL POPOLO ITALIANO LA COMMISSIONE TRIBUTARIA  
REGIONALE DI ROMA SEZIONE 09

Riunita con l'intervento dei Signori: P. Avv. M.   Presidente P. Geom. E.   Relatore R. Avv. V.  
Giudice

Ha emesso la seguente sentenza

L'impresa di Costruzioni AF s.r.l., ricorreva avverso la cartella esattoriale di pagamento IVA, IRPEG e IRAP, per l'anno d'imposta 2000, chiedendone la nullità per mancata sottoscrizione dell'atto impositivo da parte del responsabile. I Primi Giudici hanno respinto il ricorso, ritenendo la cartella impugnata rispondente in toto al modello approvato dal Ministero delle Finanze con decreto del ....., che non prevede la sottoscrizione del concessionario. Inoltre hanno tenuto conto dell'ordinanza della Corte Costituzionale n.....del .....ha definitivamente posto fine alla problematica, affermando che la sottoscrizione è un elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia espressamente prevista dalla legge, essendo di regola sufficiente che dai dati contenuti nello stesso documento sia possibile individuare con certezza l'autorità da cui l'atto proviene. Il contribuente appella la sentenza insistendo nel ritenere nulla la cartella esattoriale per violazione della legge 241/90, trasfusa nella legge 21212000, che all'art. 7 prevede la sottoscrizione ed indicazione del funzionario responsabile, riproponendo inoltre i motivi di diritto già esposti in Primo Grado. Controdeduce l'Ufficio chiedendo la conferma della Sentenza ritenendola non censurabile, considerata l'ordinanza della Corte Costituzionale n..... del..... La Società, con successive memorie del .....e ....., insiste nel ritenere nulla la cartella esattoriale per mancata sottoscrizione di essa, producendo l'ordinanza della Corte Costituzionale n.....del....., che pronunciandosi sulla questione di legittimità Costituzionale dell'art. 7 legge 212/2000 si è così pronunciata: è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, secondo comma, lettera a), della legge 27/7/2000 n. 212 (statuto dei diritti del contribuente), nella parte in cui prevede che gli atti dei concessionari della riscossione "devono tassativamente indicare" fra l'altro il responsabile del procedimento, sollevata in riferimento agli articoli 3, primo comma e 97 costituzione. La Commissione, considerato che la Sentenza della C.T.P. è stata emessa in riferimento della precedente ordinanza della Corte Costituzionale n. ...., visto il nuovo pronunciamento, le doglie di parte risultano essere legittime e quindi è fondato l'appello che va accolto. La peculiarità della controversia, le ragioni della sentenza ed i motivi di equità giustificano la

compensazione delle spese.

P. Q. M. In riforma della Sentenza della C.T.PI Accoglie l'Appello della Società e spese compensate

Così deciso in C.C. Roma, lì.....

Il Relatore Il Presidente