

Cartelle esattoriali senza indicazione del responsabile del procedimento

di [Angelo Buscema](#)

Publicato il 15 Luglio 2008

La CTR Veneto con ordinanza n. **ord. 10 giugno 2008, n. 8** ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 36, comma 4-ter, secondo periodo, legge n. 31/2008 laddove è stabilito che "le disposizioni di cui al periodo precedente (in base alle quali la cartella esattoriale deve contenere a pena di nullità l'indicazione del responsabile del procedimento) 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», per contrasto con i principi costituzionali di uguaglianza ed imparzialità dell'attività amministrativa.

In effetti, secondo autorevole dottrina (1), 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) poiché occorre tener conto delle seguenti argomentazioni:

∅

E' 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.

∅

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 lesa 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 normativo 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'instaurarsi 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).

Dott. Angelo Buscema

15 Luglio 2008

NOTE

1) Carmela Lucariello, Aspetti processuali della eccezione di nullità della cartella di pagamento priva dell'indicazione del responsabile del procedimento ([www. https://www.commercialistatelematico.com](https://www.commercialistatelematico.com) - aprile 2008 - [clicca qui per collegarti direttamente all'articolo](#))

Secondo Maurizio Villani, [Nota di critica alla circolare n. 16/E del 6/3/2008 dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale normativa e contenzioso in \[www.commercialista telematico.com\]\(http://www.commercialista telematico.com\) marzo 2008](#) L'art. 36, comma 4 ter, del D.L. n. 248/2007, convertito nella Legge n. 31/2008, nell'intervenire sanando le procedure sino ad ora adottate, contiene sicuramente dei germi di incostituzionalità, ai sensi degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, soprattutto per un'evidente irragionevolezza.

Infatti, delle due l'una: o l'indicazione del responsabile è un elemento essenziale a pena di nullità, e tale deve essere considerato anche per il passato, oppure è un puro elemento di semplice irregolarità, che come tale deve valere anche per il futuro.

Pertanto, non si comprende perché tale indicazione sia da intendersi a pena di nullità per il futuro e non per il passato.

In ogni caso, proprio in occasione dell'entrata in vigore della suddetta norma e per evitare un'estenuante polemica, è bene che le Commissioni tributarie, anche d'ufficio, rimettano gli atti alla Corte Costituzionale, perché nell'interpretare la propria ordinanza, chiarisca se l'indicazione del responsabile è a pena di nullità e, come tale, necessariamente dichiarare incostituzionale l'art. 36 cit.

[articoli correlati: "Cartelle mute": finalmente il rinvio alla Corte Costituzionale \(a cura Avv. Maurizio Villani\)](#)

[una intera sezione dedicata alle problematiche delle cartelle esattoriali e della riscossione in generale...](#)

ALLEGATO



Commissione Tribut. regionale Veneto, sez. XXVIII, ord. 10 giugno 2008, n. 8

Premesso che:

con un primo ricorso, rubricato al n. 1399/05 del Ruolo generale della Commissione Tributaria Provinciale di Venezia, Da.Co.Er. impugnava la cartella esattoriale notificata il 23/5/05 dalla Concessionaria G. s.p.a. con un carico di Euro 26.638,13 per Irpef, Irap ed Iva relative all'anno '98.

Il ricorrente deduceva, oltre ad ulteriori motivi di doglianza, nullità della cartella perché carente di adeguate indicazioni in ordine alla pretesa tributaria e perché mancante di sottoscrizione e dell'indicazione del Responsabile del procedimento.

Si costituiva il Concessionario G. S.p.a., osservando, quanto alla compilazione ed al contenuto dell'atto impugnato, che la redazione della cartella esattoriale non ne richiede la sottoscrizione a pena di nullità, non potendosi assimilare ad atto amministrativo in senso proprio, in quanto non emesso da soggetto appartenente alla Pubblica Amministrazione; che, quand'anche la cartella fosse assimilata ad atto amministrativo, la sottoscrizione non ne costituirebbe elemento essenziale, non essendo prevista come tale dalla legge; che l'atto, inoltre, risultava compilato in conformità alle disposizioni ministeriali, secondo i modelli forniti dall'Amministrazione, ove non è prevista l'indicazione del responsabile del procedimento e che, in ogni caso, la denunciata carenza non sarebbe causa di nullità della cartella, in quanto detta sanzione non sarebbe espressamente prevista per legge; che l'art. 7 L. 212/00 è norma imperfetta, priva di sanzione, per cui - anche sotto tale profilo - non potrebbe pronunciarsi alcuna nullità della cartella impugnata; che la cartella, in quanto atto riproduttivo del ruolo, presuppone un'attività di accertamento di competenza dell'Ufficio finanziario, cui il Concessionario è estraneo.

Si costituiva, altresì, l'Agenzia delle Entrate di Venezia, esponendo proprie controdeduzioni difensive.

Con altro ricorso, iscritto al n. 1400 del Ruolo Generale, poi riunito al precedente, il Da.Co. impugnava la cartella notificata dal Concessionario G. il 23/5/05, portante un carico di Euro 42.695,09, relativi ad Irpef per gli anni '96 e '97 e ad Iva per l'anno '97, con argomenti conformi a quanto dedotto nel precedente giudizio ed era, anche in tal caso, presentata Istanza di sospensione della cartella impugnata.

Conformi, altresì, alle difese svolte nel precedente procedimento, anche le argomentazioni svolte dal Concessionario per l'esazione.

La Commissione Provinciale, riuniti i ricorsi, previa sospensiva, li accoglieva, compensando le spese.

Ha ritenuto il Collegio che, ai sensi dell'art. 7 L. 212/00, la cartella deve tassativamente recare l'indicazione del Responsabile del procedimento e che la stessa deve anche riportare la sottoscrizione del Funzionario responsabile, in quanto assimilabile ad atto amministrativo ed in quanto atto incidente nella sfera giuridica e patrimoniale del soggetto passivo.

Con appello promosso in via principale, l'Agenzia delle Entrate, ribadito preliminarmente il proprio difetto di legittimazione passiva per le eccezioni attinenti a vizi propri della cartella, quanto all'omessa indicazione del Responsabile del procedimento, ha ribadito che la stessa non è stabilita a pena di nullità, potendo supplire l'art. 5 comma 2° L. 241/90, secondo cui, sino a che non sia assegnata l'Istruttoria del procedimento ad uno dei dipendenti dell'unità organizzativa, si intende responsabile il funzionario preposto alla stessa.

Anche la firma non sarebbe da ritenersi requisito essenziale dell'atto, sia perché non assimilabile ad atto amministrativo, sia perché, in ogni caso, la sottoscrizione può ritenersi essenziale solo se prevista come tale dalla legge; inoltre, l'art. 25 D.P.R. 602/73, novellato dal D.Lgs. 46/99, prevede espressamente che la cartella dev'essere conforme al modello ministeriale, secondo il quale è sufficiente l'indicazione del Concessionario nel frontespizio dell'atto, il che sarebbe conforme anche alle esigenze indotte dalla diffusione delle tecnologie e delle procedure automatizzate nella redazione degli atti.

Si è, altresì, costituita l'attuale Agente per la Riscossione Equitalia Polis s.p.a., resistendo, in particolare, alle eccezioni attinenti al contenuto formale delle cartelle, ribadendo, al riguardo, quanto già osservato nel precedente grado di giudizio e proponendo appello incidentale sulle spese.

Si è, inoltre, costituito il contribuente, deducendo, in via preliminare, l'inammissibilità dell'appello dell'Agenzia delle Entrate per carenza di legittimazione ed interesse ad agire del detto Ufficio, in quanto la vertenza avrebbe ad oggetto esclusivamente vizi formali delle cartelle impugnate; nel resto. Il ricorrente aderisce agli argomenti addotti dal primo Collegio a motivazione della sentenza, riproponendo, in via incidentale e condizionata all'eventuale accoglimento dei motivi d'appello principale, le eccezioni di nullità delle cartelle impugnate, di tardività dell'iscrizione a ruolo del tributo ed intempestività della notifica degli atti del Concessionario, ritenute assorbite dal Giudice di primo grado.

Rilevato, inoltre, che:

- come già osservato, nella sentenza impugnata il Giudice di primo grado ha ritenuto che, secondo il disposto di cui all'art. 7 L. 27/7/00 n. 212, l'indicazione dell'Ufficio innanzi al quale presentare eventuale ricorso e l'indicazione del responsabile del procedimento costituiscono elementi tassativi ed imprescindibili della cartella esattoriale; in ragione dell'insussistenza dei suindicati elementi, nonché della sottoscrizione da parte del Funzionario competente, la Commissione Provinciale ha ritenuto illegittime "e quindi nulle" le cartelle impugate, così motivando l'accoglimento del ricorso del contribuente;

- l'Ufficio ha promosso appello avverso la suddetta decisione, deducendo, nel primo e secondo motivo di gravame, che la mancata indicazione del responsabile del procedimento, come pure la mancanza della sottoscrizione della cartella esattoriale, non comportano nullità della stessa;

- il contribuente, costituitosi in giudizio, ha contestato gli assunti difensivi dell'appellante, contro deducendo al riguardo e riaffermando, sul punto, la fondatezza della decisione impugnata;

- alla luce degli argomenti difensivi dedotti dalle parti, appare di centrale rilevanza la questione attinente agli elementi ed alle indicazioni, che debbono integrare il contenuto della cartella esattoriale, affinché la stessa possa considerarsi validamente emessa;

di altrettanta rilevanza al fini di questo Giudizio appare la connessa questione attinente alle conseguenze che, sul piano sostanziale e processuale, debbano derivare dall'omissione dei detti elementi.

Considerato che:

- le questioni dibattute in causa, attinenti alla compilazione delle cartelle esattoriali, sono da tempo oggetto di ampio dibattito sia dottrinale che giurisprudenziale, connotato da posizioni piuttosto articolate, che vanno dalla ritenuta nullità della cartella priva delle predette indicazioni (CTR Venezia sent. 47/30/07; CTR Venezia sent. 35/19/07; CTR Venezia sent. 7/28/07; CTR Venezia sent. 40/28/06; CTR Roma, sent. 7/9/08; CTR Palermo, sent. 9/31/08; CTP Pordenone, sent. 11/02/08; CTP Torino, sent. 23/26/08; CTP Treviso sent. 6/1/08; CTP Treviso, sent. 128/2/07; CTP Treviso, sent. 121/2/07; CTP Vicenza, sent. 114/2/07; CTP Rovigo; CTP Lucca sent. 164/3/07; CTP Pescara sent. 43/2/08; CTP Pescara sent. 44/2/08; CTP Lecce sent. 517/2/07; CTP Bari sent. 445/4/07; sent. 88/2/07; CTP Bari sent. 445/4/07; CTP Lecce, sent. 517/2/07) alla contraria opinione secondo cui l'eventuale omissione delle stesse non ne inficia la legittimità o la validità (CTP Milano, sent. 510/41/07; CTP Macerata

7/11/06; CTP Vicenza 23/11/06);

- il dibattito, già di per sé articolato, è venuto accentuandosi a seguito della nota ordinanza in data 10/10/07 n. 377 (dep. Il 9/11/07 - pubbl. in G.U. 14/11/07), con cui la Corte Costituzionale ha affermato il principio secondo cui "l'obbligo imposto al concessionario 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 al 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.";

- nonostante la chiara posizione assunta sul punto dalla Consulta, è venuta formandosi, anche successivamente alla detta ordinanza, opinione giurisprudenziale volta a ritenere che la nullità non sussista anche in presenza di omessa indicazione del responsabile del procedimento, in quanto l'art. 7 2° comma L. 212/00 non sanziona detta omissione espressamente con la nullità dell'atto carente; nell'ambito dell'indirizzo contrario, secondo cui la cartella mancante dell'indicazione del responsabile del procedimento è affetta da nullità, l'art. 7 2° comma L. 212/00 è interpretato anche in relazione al disposto di cui all'art. 21 septies L. 7/8/90 n. 241, secondo il quale "È nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali";

la situazione di sostanziale incertezza sulla portata applicativa dell'art. 7 2° comma L. 212/00, in relazione al citato art. 21 septies L. 7/8/90 n. 241 e, in particolare, sulla sanzione conseguente all'omessa indicazione in cartella del responsabile del procedimento, è stata oggetto di un recente intervento legislativo, nelle forme del decreto legge 31/12/07 n. 248, convertito in L. 28/2/08 n. 31;

- all'art. 36 comma 4 ter seconda proposizione della predetta legge è stato, infatti, previsto che la cartella esattoriale debba contenere, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento, ma ciò esclusivamente per i ruoli consegnati agli agenti per la riscossione dall'1 giugno prossimo;

la norma precisa espressamente, inoltre, che per il passato, cioè per le cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati prima di tale data, la mancata indicazione del responsabile non determina nullità dell'atto;

ciò premesso, ritiene questo Collegio che se, da un lato, il legislatore è venuto formulando un principio di massima chiarezza nel confermare l'indicazione del Responsabile del procedimento come requisito essenziale, la cui mancanza comporta nullità della cartella, appare, tuttavia, d'altro canto, suscettibile di

censura per contrasto con i principi costituzionali di uguaglianza ed imparzialità nell'attività amministrativa, il fatto che la soggezione alla sanzione sia posta in relazione ad un mero dato temporale (anteriorità o meno della consegna dei ruoli all'1/6/2008). Va, al riguardo, osservato che la nullità costituisce, come è noto, la massima sanzione prevista dall'ordinamento per i casi in cui l'atto presenti anomalie o la mancanza di elementi costitutivi essenziali, la cui carenza determina l'improduttività degli effetti propri dell'atto stesso.

Il che assume, nell'ambito tributario, caratterizzato da preminenti e fondanti finalità di ordine pubblicistico, ancor maggiore significato e rilevanza, dal momento che l'esercizio della potestà impositiva e delle attività conseguenti, ivi compresa, naturalmente, la riscossione dei tributi devono avvenire nell'assoluta ed imprescindibile salvaguardia dei diritti dei contribuenti.

Pertanto, laddove il Legislatore ravvisi che una determinata indicazione o elemento afferente ad atti emanati in ambito tributario assuma carattere tassativo e necessario, tanto che l'omissione è considerata causa di nullità dell'atto stesso, appare non rispondente ai ricordati principi di buona ed imparziale amministrazione la contestuale introduzione di un limite temporale all'efficacia sostanziale del vizio che determina nullità. Se l'omissione (nel caso di specie, la mancata indicazione in cartella del responsabile del procedimento) è dallo stesso legislatore qualificata di tale rilevanza da rendere l'atto carente improduttivo di qualunque effetto (salvo, naturalmente, l'esaurimento del rapporto tributario) non pare ammissibile che l'operatività della sanzione possa essere circoscritta ad un determinato ambito temporale, che - di fatto, nell'impedire l'operatività della nullità per i rapporti sorti antecedentemente - viene a sanare la medesima omissione per il passato.

L'attrito stridente delle norma qui censurata con fondamentali principi costituzionali appare di tutta evidenza.

In primo luogo, in relazione al principio di cui all'art. 3 1° comma Cost., in quanto una norma siffatta viene ad introdurre - in concreto - una tangibile discriminazione tra soggetti che, pur versando in situazioni giuridico tributarie identiche, potranno o meno far valere la nullità dell'atto inficiato dalla medesima omissione solo in relazione ad un dato temporale che non ha alcun fondamento logico-giuridico, ma costituisce una limitazione meramente arbitraria e del tutto disancorata dalle esigenze di tutela del contribuente. Esigenze, quest'ultime, che sono a fondamento della tassatività dell'indicazione richiesta (e già ritenuta tale dall'art. 7 2° comma L. 212/00).

L'art. 36 comma 4 ter va censurato, inoltre, anche in relazione all'art. 24 Cost., in quanto la preclusione retroattiva della facoltà di far valere la nullità dell'atto viene a ledere il diritto di difesa del contribuente,

per il quale - a fronte, si ripete, del medesimo vizio colpito (nel futuro) con la massima sanzione prevista dall'ordinamento - l'atto, sebbene viziato, viene ad operare regolarmente ogni effetto, senza che il contro interessato possa, come sarebbe suo diritto, vanificarne l'efficacia.

Va, inoltre, incidentalmente osservato come, ai sensi dell'art. 3 L. 212/00 comma 1°, le disposizioni tributarie non possano che operare per il futuro, fermo il principio secondo il quale "In tema di efficacia nel tempo delle norme tributarie, in base all'art. 3 l. 27 luglio 2000 n. 212 (c.d. statuto del contribuente), il quale ha codificato nella materia fiscale il principio generale di irretroattività delle leggi, stabilito dall'art. 12 disposizioni sulla legge in generale, va esclusa l'applicazione retroattiva delle medesime salvo che questa sia espressamente prevista" (Cass., sez. trib., 2/4/03, n. 5015).

Ora, il fatto che il Legislatore, nel formulare l'art. 36 comma ter nella parte qui censurata, non abbia espressamente dichiarato di agire in deroga al generale principio di irretroattività della norma tributaria, costituisce - ad avviso del Collegio - ulteriore incongruenza, che, sia pure sotto altro profilo, inficia negativamente sull'assetto normativo di una materia già afflitta da noti contrasti interpretativi e divergenti valutazioni sia in ambito dottrinario che giurisprudenziale.

Il che ulteriormente accentua lo stato di incertezza applicativa anche della nuova norma del citato art. 36 comma 4 ter, in antitesi, dunque, alle esigenze di maggiore certezza, trasparenza ed organicità della materia tributaria, anch'esse predicate dallo Statuto del contribuente.

Infine, appare altrettanto significativo il contrasto con l'art. 97 Cost., laddove la norma, avente portata manifestamente discriminatoria, confligge con le esigenze di imparzialità e buon andamento della funzione amministrativa.

Ciò in quanto - in presenza di situazioni giuridiche identiche, rappresentate dall'emanazione di atti aventi portata ed efficacia ablatoria nei confronti dei contribuenti - l'Amministrazione Finanziaria conserva, non ostante la presenza di vizi di gravità tale da essere ritenuti causa di nullità degli atti azionabili, piena facoltà di perseguire i contribuenti, solo in ragione della delimitazione temporale introdotta - senza alcun plausibile fondamento logico e giuridico - dal Legislatore.

Né può fondatamente ritenersi che, a giustificare sul piano giuridico una tale distinzione temporale, possano essere ragioni di opportunità pratica, quali la volontà di evitare il travolgimento degli atti anteriori, trattandosi, in tal caso, di finalità plausibili sul piano strettamente amministrativo e gestionale, ma assolutamente irrilevanti ed estranee alla Funzione Legislativa che, per sua stessa natura, deve avere carattere generale ed imparziale, libera, cioè, da ragioni contingenti di una o alcune delle parti che

potrebbero risentire gli effetti dei principi affermati sul piano legislativo.

P.Q.M.

Tutto ciò premesso, il Collegio,

solleva questione di legittimità costituzionale dell'art. 36 comma 4 ter secondo periodo della legge 28 febbraio 2008 n. 31, laddove è stabilito che "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" per ritenuto contrasto, in ragione di quanto esposto in premesse, con gli artt. 3 1° comma, 24 1° e 2° comma ed art. 97 1° comma della Carta Costituzionale;

sospende il procedimento in corso;

ordina la trasmissione immediata della presente ordinanza e del fascicolo alla Corte Costituzionale;

dispone che, a cura della Segreteria, la presente ordinanza sia notificata alle parti in causa, al Presidente del Consiglio dei Ministri, ai Presidenti della Camera dei deputati e del Senato.