

L'impugnabilità delle cartelle esattoriali

di [Antonio Gigliotti](#)

Pubblicato il 26 Luglio 2011

ritorniamo sul problema delle cartelle che non riportano il nome del responsabile del provvedimento: sono valide? Un'analisi aggiornata della giurisprudenza

La CTR Lazio si è occupata di recente delle cartelle prive di indicazione del **responsabile del procedimento** anteriori al giugno 2008 giungendo a conclusioni apparentemente difformi rispetto al recente pensiero della Cassazione.

Nella sentenza n. **257/06/2010 dello scorso 14 dicembre 2010**, viene messa di nuovo in discussione la validità delle cartelle di pagamento **prive dell'indicazione del responsabile del procedimento**, emesse prima del giugno 2008, fondando la propria decisione sulla mera applicazione della **legge n. 241/1990**. Anzi, precisa la Commissione, in presenza di un atto che viola espressamente una norma, il giudice tributario **“deve”** annullare l'atto imperfetto.

La VI sezione della CT di Roma, con la **sentenza 257/2010**, ha considerato **illegittima la cartella di pagamento che non porta l'indicazione del responsabile del procedimento**. Il riferimento era alle cartelle emesse prima di giugno 2008.

Allo scopo di assicurare maggiore chiarezza e trasparenza agli atti dell'Amministrazione Finanziaria, lo Statuto del Contribuente richiama all'art. 7 **"Chiarezza e motivazione degli atti"**, l'obbligo generale di motivazione **già previsto all'art. 3 della legge 241/1990** e prevede che, in ogni comunicazione ai contribuenti, siano specificati i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che sono alla base dell'atto.

Art. 7 Statuto del contribuente

Gli atti dell'Amministrazione Finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto **dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241**, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.

Gli atti dell'Amministrazione Finanziaria e dei concessionari della riscossione **devono tassativamente indicare:**

- **l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;**
- l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;

- le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.

La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti.

Secondo la Commissione Tributaria Regionale di Roma, nel riprendere anche altre pronunce della stessa commissione, (*CTR Roma sent. n. 577/2010 sez. 1 e CTR Roma sent. n. 277/2010 sez. 4*) ha affermato che la mancata indicazione del responsabile del procedimento **renderebbe nulla** la cartella perché violerebbe l'articolo 7 dello Statuto del Contribuente che espressamente lo richiede.

Nel dettaglio in sentenza si afferma che pur mancando i presupposti per dichiarare la nullità della sentenza, **la cartella è comunque annullabile ai sensi della art. 21 septies della legge 241/1990.**

Art. 21 septies legge 241 /1991 (nullità del provvedimento)

È **nullo** il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge.

A commento dello Statuto del Contribuente è intervenuta la Corte Costituzionale che con l'ordinanza n. 377/2007 (allegata alla presente Fiscale) si è occupata in particolare dell'art. 7, comma 2.

La Corte ha precisato che **l'indicazione del responsabile del procedimento** costituisce un **elemento necessario** di ogni atto impositivo, e dunque anche della cartella di pagamento.

In base a tale principio, la giurisprudenza di merito ha concluso per l'illegittimità delle cartelle di pagamento prive di tale requisito.

Il legislatore è intervenuto sul tema con una specifica disposizione prevista dall'**art. 36 del D.L. 148/2007.**

L'art. 36-comma 4-ter, del D.L. n. 248/2007 cd. Milleproroghe, dispone che la cartella di pagamento di cui all'art. 25 del D.P.R. n.602/73, **deve contenere**, altresì, a pena di nullità, **l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo**, di emissione e di notificazione della cartella.

Tali disposizioni, tuttavia, si applicano ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008 e di conseguenza “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”.

Sulla problematica, l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. **16/E del 6 marzo 2008**, ha fornito precise indicazioni in particolare:

- *ove il responsabile del procedimento non sia stato nominativamente individuato negli atti notificati o comunicati ai destinatari, per il cittadino/contribuyente deve intendersi tale il soggetto preposto all'unità organizzativa competente per il procedimento, desumibile, in ogni caso, dalle altre indicazioni (ad esempio, la sottoscrizione) che l'atto deve contenere*";
- le cartelle di pagamento relative ai ruoli consegnati **dal 1° giugno 2008** devono contenere, **a pena di nullità**, l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo (*ente creditore*) nonché di emissione e notificazione della medesima cartella di pagamento (agente della riscossione) e *"la nuova disposizione conferma indirettamente che prima della sua entrata in vigore l'irregolarità di cui si tratta non comportava la nullità della cartella di pagamento"*;
- per le controversie concernenti la mancata indicazione del responsabile del procedimento di emissione e notificazione della cartella di pagamento nelle quali sia stato chiamato in causa l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate che ha iscritto a ruolo le somme contenute nella cartella di pagamento oggetto di impugnazione, **l'ufficio dovrà eccepire in via pregiudiziale l'imputabilità di tale vizio all'agente della riscossione**. Nell'eventualità che l'agente della riscossione non sia stato evocato in giudizio dal ricorrente, lo stesso agente va chiamato in causa da parte dell'ufficio;
- per le questioni controverse riguardanti l'omessa indicazione del responsabile del procedimento in atti amministrativi **diversi dalla cartella di pagamento**, gli uffici rileveranno che detta omissione costituisce **un vizio non invalidante** e che la mancata indicazione del responsabile non determina la nullità né l'annullabilità dell'atto;
- le cartelle di pagamento contengono comunque l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo individuato nel direttore dell'Ufficio e che tale indicazione, ancorché non nominativa (*nel senso che il Direttore non viene indicato per nome e cognome*), è di per sé sufficiente ai fini della legittimità dell'atto.

La giurisprudenza del Consiglio di Stato con la sentenza n. **1662/2004** - afferma che: *"l'omessa indicazione del responsabile del procedimento, non è motivo di illegittimità del provvedimento, dovendosi in tal caso intendere che il responsabile è il dirigente dell'unità organizzativa competente"*.

Efficacia non retroattiva della disposizione

La questione trattata, è stata oggetto anche di una pronuncia da parte della Corte Costituzionale che, con la **sentenza n. 229/2009**, ha affermato che la disposizione prevista dal legislatore **è perfettamente legittima**, e che la stessa non ha efficacia retroattiva in quanto la (nuova) sanzione della nullità non era contemplata anteriormente all'entrata in vigore dell'art. 36 del DL n. 248/2007.

La nuova norma non ha introdotto una "sanatoria" sulle vecchie cartelle, ma molto più semplicemente, viene affermato che per le "vecchie" cartelle la nullità non era contemplata.

La mancata richiesta di chiarimenti

Nell'invocare l'illegittimità delle cartelle esattoriali ex art. 36-bis DPR n. 600/1973, spesso si fa riferimento alla **violazione dell'art. 6, comma 5, della legge 212/2000** (Statuto del Contribuyente), secondo cui

l'Amministrazione Finanziaria, prima di procedere a iscrivere a ruolo tributi in conseguenza della liquidazione della dichiarazione, *qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo.*

Sul punto è intervenuta la **Cassazione** che con la sentenza n. 26316 del 29 dicembre 2010 ha escluso l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo generalizzato in ambito tributario, non essendo l'ufficio delle Entrate sempre tenuto a interpellare il cittadino, neppure quando si tratti di incertezze intrinseche della dichiarazione dei redditi.

Nella fase amministrativa, il “dialogo” tra Fisco e contribuente non è imposto in tutti i casi, tale obbligo sussiste solo in ipotesi di incertezza derivante dal confronto tra l'atto con altri dati di cui l'ufficio non abbia disponibilità.

26 luglio 2011

Antonio Gigliotti

1 TAR del Lazio, n. 6998 del 2007 e n. 12044 del 23 novembre 2005; Consiglio di Stato, n. 1662 del 29 marzo 2004 e n. 6654 del 5 dicembre 2002.