Nota dell'avv. Maurizio Villani

Cartelle mute: rilievi critici in ordine ai due opposti orientamenti della giurisprudenza di merito

La sentenza n. 517 del 14 gennaio 2008, emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, Sez. 2ª, ha stabilito la nullità della cartella di pagamento che non rechi l'indicazione del responsabile del procedimento, in virtù dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge n. 212 del 2000), aderendo, così, agli importantissimi principi statuiti, in materia, dall'ordinanza della Corte Costituzionale n. 377 del 09/11/2007.

Innanzitutto, è bene partire dal dato normativo. L'art. 7, comma 2, lett. a), della Legge n. 212 del 27 luglio 2000, testualmente dispone:

"*Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:*

a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento".

Sulla base di tale disposizione di legge,[1] la Corte Costituzionale, nell'ordinanza n. 377/2007, ha statuito quanto segue:

- l'art. 7 della Legge n. 212/2000 si applica ai procedimenti tributari non solo dell'amministrazione finanziaria, ma anche dei concessionari della riscossione, in quanto soggetti privati cui compete l'esercizio di funzioni pubbliche. Tali procedimenti comprendono sia quelli che il giudice definisce "procedimenti di massa" (i quali culminano in provvedimenti di contenuto omogeneo o standardizzato nei confronti di innumerevoli destinatari), sia di quelli di natura non discrezionale;
- 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 l'art. 1, comma 1, della Legge n. 241 del 1990, come modificato dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15,

[1] Va osservato come, in ordine al valore ed alla portata dei principi espressi nello Statuto dei diritti del contribuente, la giurisprudenza della Cassazione abbia precisato che il cui contenuto di tali norme, richiamando in materia tributaria i principi costituzionali, debba ritenersi immanente nell'ordinamento giuridico anche prima della sua entrata in vigore, vincolando l'interprete al canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice alla Costituzione, che si sostanzia nel preferire l'interpretazione della legge più conforme alla Costituzione (ex multis: Cassazione, sentenze n. 21513 del 2006; n. 7080 del 2004 e n. 17576 del 2002).

recante "Modifiche ed integrazioni alla legge 7 agosto 1990, n. 241, concernenti norme generali sull'azione amministrativa");

- anche prima dell'entrata in vigore della legge n. 212 del 2000, e cioè dello Statuto dei diritti del contribuente, la Corte ha statuito l'applicabilità ai procedimenti tributari della legge generale sul procedimento amministrativo n. 241 del 1990 (ordinanza n. 117 del 2000, relativa all'obbligo di motivazione della cartella di pagamento).

Il Collegio leccese, quindi, nello statuire la nullità della cartella di pagamento per omessa indicazione del responsabile del procedimento, ha pienamente e correttamente aderito all'orientamento della Corte Costituzionale.

Tale dibattito ha trovato, peraltro, sua sede privilegiata nella giurisprudenza di merito, per cui a fronte di una pronuncia che sancisce la nullità delle cartelle mute, si è appreso dell'esistenza di decisioni che, invece, hanno propeso per la validità delle cartelle anche in assenza dell'indicazione del responsabile del procedimento.[2]

In tal senso, la Commissione Tributaria provinciale di Brindisi, Sezione 1ª, con la sentenza n. 227 del 25 gennaio 2008, ha rigettato l'eccezione di nullità della cartella di pagamento, per mancata indicazione del responsabile del procedimento, ritenendo che nel caso di specie si potesse individuare facilmente tale responsabile nella persona del dirigente dell'unità organizzativa che, nell'ambito dell'agenzia per la riscossione, era preposta al procedimento di formazione delle cartelle di pagamento.

Il Collegio di Brindisi fa eco ad una sentenza della Suprema Corte di Cassazione, la quale aveva escluso l'illegittimità del provvedimento amministrativo con la seguente motivazione: "il funzionario designato dalla Giunta Comunale che è investito delle funzioni e dei poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa o gestionale dell'ICI, che sottoscrive le richieste, gli avvisi, i provvedimenti, che appone il visto di esecutività sui ruoli e dispone i rimborsi è, e non può che essere, per quanto riguarda l'imposta, il responsabile del procedimento ai sensi dell'art. 7 della Legge n. 212 del 2000. La mancata indicazione del responsabile del procedimento non costituisce causa di illegittimità del provvedimento amministrativo, poiché in tale ipotesi si deve intendere che è il dirigente dell'unità organizzativa preposta al procedimento" (Cass. Civ. Trib. 24/11/2004, n. 22197).

La Commissione Tributaria Provinciale di Brindisi osserva, peraltro, come l'indicazione del responsabile, ai sensi dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, sia richiesta soltanto ai fini della chiarezza degli atti dell'am-

[2] In tal senso, Ctr Veneto - Venezia sentenza n. 49/14/07 del 17 gennaio 2008; Ctp di Milano, Sez. XLI, sentenza n. 510 del 6 dicembre 2007.

ministrazione finanziaria, non predeterminando alcuna nullità degli atti impositivi, trascurando probabilmente che tale norma statutaria sia attuativa dei principi costituzionali di cui agli articoli 3, 23, 24, 53 e 97, la cui inosservanza comporta il più grave dei vizi della validità degli atti amministrativi: la nullità (!).

La pronuncia, peraltro, fa riferimento al principio espresso dall'art. 156 c.p.c., secondo il quale "la nullità non può essere pronunciata per inosservanza di forme di alcun atto del processo, se la nullità non è comminata dalla legge" e "la nullità non può mai essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato".

Secondo il giudice brindisino, infatti, il principio della sanatoria degli atti per raggiungimento dello scopo costituirebbe espressione di un principio di ordine generale applicabile sia agli atti processuali, per i quali è stato codificato, sia, in mancanza di impedimenti di carattere normativo o logico sistematico, a quegli atti di natura sostanziale che, come gli atti di imposizione fiscale, per avere efficacia e consentire all'interessato l'impugnazione in sede giudiziaria, devono essere notificati. Quanto agli atti impositivi in particolare, il principio trova applicazione sia che la nullità attenga alla notificazione dell'atto, sia che esso discenda dalla mancata o insufficiente indicazione del soggetto che lo ha emesso. Ne consegue che le nullità traggono origine dalla mancata o inesatta indicazione del soggetto che ha emanato l'atto impositivo, che siano tali da indurre in errore circa la sua provenienza, sono sanate, per raggiungimento dello scopo ai sensi dell'art. 156 c.p.c., dalla proposizione del ricorso nei confronti del soggetto che lo ha formato, legittimato a contraddire.

In sostanza, il contribuente avendo impugnato la cartella di pagamento, in virtù del suesposto principio, avrebbe sanato l'eventuale nullità dell'atto impositivo per mancanza dell'indicazione del responsabile del procedimento.

Nella sentenza de qua si afferma, peraltro, che la ricorrente avrebbe potuto avere conferma e cognizione anche mediante semplice richiesta indirizzata all'Agenzia della riscossione, tenuta per legge a dare al contribuente tutte le informazioni dallo stesso ritenute utili e necessarie per la tutela dei suoi legittimi interessi.

Interpretando, la questione, in siffatta maniera, i Giudici brindisini concludono osservando che l'ordinanza n. 377 della Corte Costituzionale ha il solo rilievo di aver affermato la costituzionalità dell'art. 7, comma 2, lett. a) della L. n. 212/2000, posta in dubbio dal giudice remittente, in riferimento agli articoli 3, primo comma, e 97 della Costituzione.

In ultimo, per scongiurare ulteriormente la nullità della cartella per omessa indicazione del responsabile, la Commissione, premettendo che la cartella di pagamento sia un provvedimento amministrativo a natura vincolata, in

quanto costituirebbe la riproduzione fedele del ruolo consegnato all'agente di riscossione, ritiene applicabile l'art. 21 octies della Legge n. 241 del 1990, secondo il quale: "non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato".

La sentenza n. 227 del 2007 pronunciata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Brindisi, dunque, aderisce completamente alle tesi abbozzate dall'Agenzia dell'Entrate e dall'Agenzia di riscossione.[3]

Tale interpretazione appare censurabile da molteplici profili.

1. In primo luogo, si deve evidenziare come la stessa Avvocatura Generale dello Stato, costituendosi per la Presidenza del Consiglio dei Ministri, aveva, opportunamente, precisato che: "l'eventuale dichiarazione di incostituzionalità della norma raggiungerebbe l'effetto contrario a quello indicato dal giudice de quo (l'accoglimento dell'appello), giacché, facendo venir meno l'obbligo di indicare il responsabile del procedimento, comporterebbe che la mancanza o l'insufficienza di tale indicazione non sarebbe più oggetto di un dovere sanzionabile con la declaratoria di illegittimità della cartella di pagamento". In sostanza, dal tenore della succitata nota dell'Avvocatura dello Stato si deve ritenere che è lo Stato stesso, per mezzo della Presidenza del Consiglio dei Ministri, a ribadire la tesi che la mancata indicazione del responsabile del procedimento determina l'illegittimità della cartella di pagamento, così come l'art. 7 definisce tale indicazione come tassativa e la Corte Costituzionale nega che consista in un inutile adempimento. In assenza di una espressa previsione legislativa, si è venuta a creare una polemica intorno alla necessità o meno di statuire la nullità delle "cartelle c.d. mute", prive cioè dell'indicazione del responsabile del procedimento.
2. in secondo luogo, non si può svilire la norma di cui all'art. 7. comma 2, lett. a), la quale prescrive tassativamente la sussistenza dell'indicazione del responsabile del procedimento, stante che l'avverbio tassativamente deve essere inteso sinonimo di inderogabilmente, quindi a pena di nullità, non integrando una mera irregolarità. Diversamente ritenendo, si finirebbe per violare una norma posta a garanzia di fondamentali principi costituzionali come il buon andamento e trasparenza dell'azione della pubblica amministrazione, nonché il diritto di difesa, sanciti dall'art. 97 e 24 della Costituzione ed attuati, in materia tributaria dall'art. 7 cit.

[3] Si veda circolare n. 16/E del 6 marzo 2008 dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale normativa e contenzioso.

3. in ultima istanza, l'ordinanza n. 337 del 2007 della Corte Costizionale, precisa scrupolosamente che "ogni provvedimento amministrativo è il risultato di un procedimento, sia pure il più scarno ed elementare, richiedendo, quanto meno, atti di notificazione e di pubblicità. L'art. 7 della Legge n. 212/2000, si applica anche nei confronti dei procedimenti tributari dei concessionari della riscossione, in quanto soggetti privati cui compete l'esercizio di funzioni pubbliche, e che tali procedimenti comprendono sia quelli che il giudice a quo definisce come culminati in provvedimenti di contenuto omogeneo o standardizzato nei confronti degli innumerevoli destinatari, sia quelli di natura non discrezionale". Alla luce di tale argomentazione, quindi, appare del tutto inconsistente anche il richiamo che il collegio brindisino (rectius Agenzia delle Entrate e Equitalia S.p.A) opera nei confronti dell'art. 21 octies della Legge n. 241/1990, in quanto l'applicazione della succitata norma si paleserebbe in una deroga all'art. 7 dello Statuto non espressamente prevista (come invece dovrebbe avvenire ai sensi della clausola prevista all'art. 1 dello Statuto). Rimane, peraltro, inconsistente anche la qualificazione della cartella di pagamento come atto a natura vincolata, in quanto anche tale provvedimento è frutto di un'attività discrezionale, infatti:
   - è da ritenersi attività discrezionale il calcolo degli interessi di mora;
   - nei casi di ruoli formati a seguito di errori da parte dell'ente impositore, potendo il contribuente proporre istanza di sgravio della cartella, è da ritenersi che l'attività sottesa all'eventuale sgravio o meno sia di natura discrezionale.

A seguito della modifica legislativa, di cui all'art. 36, comma 4 ter, del D.L. n. 248 del 31/12/2007, convertito in legge n. 31 del 28/02/2008, tutti gli argomenti suesposti, al fine di contrastare le tesi esposte da Equitalia S.p.A. e dall'Agenzia dell'Entrate, devono ritenersi, per certi versi, superati.

Si ergono, però, gravissimi profili di incostituzionalità della norma di cui all'art. 36, comma 4 ter, cit.. La norma de qua recita quanto segue: "*La cartella di pagamento di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973, 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 ai ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse*".

In sostanza, la norma de qua sanziona con la nullità l'omessa indicazione del responsabile del procedimento soltanto a decorrere dal 1° giugno 2008, sanando, però, la medesima omissione per il passato. Tale intervento legisla-

tivo si inserisce fra i numerosi adottati in favore del Fisco, nell'intento di realizzare maggiori entrate, anziché perseguire la certezza del diritto, ossia la valutazione della legittimità dell'affidamento e della buona fede del contribuente (art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente).[4]

L'art. 36, comma 4 ter, quindi, si evidenzia soprattutto per il netto contrasto con i principi generali dell'ordinamento tributario, contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente, principi che come più volte la Corte di Cassazione ha avuto modo di precisare devono ritenersi, a loro volta, di attuazione dei principi costituzionali di cui agli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione e, pertanto, principi di rango costituzionale.

La Corte Costituzionale, da sempre, nell'affrontare la questione dell'incidente di incostituzionalità relativo alla retroattività delle norme di legge, ha riconosciuto in maniera indiscutibile che il divieto generale di retroattività della legge sia un principio generale dell'ordinamento, cui il Legislatore deve attenersi.

Secondo la giurisprudenza della Consulta "il Legislatore ordinario può, nel rispetto di tale limite, emanare norme retroattive, purché trovino adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si pongano in contrasto con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti, così da non incidere arbitrariamente sulle situazioni sostanziali poste in essere dalle leggi precedenti. Se queste condizioni sono osservate, la retroattività, di per sé sola, non può ritenersi elemento idoneo ad integrare un vizio della legge.
Ed è appunto, dal profilo della ragionevolezza che viene a mancare un benché minimo supporto alla norma di cui all'art. 36, comma 4 ter, cit.. Appare, infatti, evidente l'assoluta irrazionalità, irragionevolezza, nonché la palese illogicità, incoerenza e contraddittorietà, rispetto al contesto normativo pregresso, della norma de qua, che pur riconoscendo formalmente la nullità nell'eventualità, alquanto remota, di una violazione futura, nega al contempo la nullità per la medesima violazione di legge perpetrata nel presente e nel passato. Diversi, quindi, i profili di incostituzionalità dell'art. 36, comma 4 ter, cit.:

[4] In tal senso, si è espressa la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 25506 del 30 novembre 2006, ove si criticano aspramente gli interventi legislativi pro-fisco adottati in spregio ai diritti fondamentali dei contribuenti. Il caso di specie riguarda la questione della retroattività dell'art. 2, comma 1, lett. b), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, così come interpretato dalla norma di cui all'art. 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, convertito con modificazioni, in L. 4 agosto 2006, n. 248, in base alla quale ... "*Ai fini dell'applicazione... del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo*".

- violazione del principio costituzionale di uguaglianza (art. 3) per evidente disparità di trattamento del contribuente destinatario della notificazione di una cartella di pagamento prima e dopo il 1° giugno 2008;
- conseguente violazione del principio costituzionale di diritto alla difesa (art. 24) per tutti coloro i quali, avendo ricevuto una cartella di pagamento priva del responsabile prima del 1° giugno 2008, vedranno ridursi grandemente la possibilità di difendersi efficacemente dalla pretesa tributaria, considerata la sanatoria della nullità;
- nonché violazione del principio del buon andamento e imparzialità dell'operato della pubblica amministrazione (art. 97), in base al quale il contribuente deve essere posto in condizione di conoscere l'autore dell'atto impositivo, al fine di proporre contestazioni e porre in rilievo eventuali responsabilità.

Tali argomentazioni, lungi dall'essere una mera interpretazione o lettura della norma di cui all'art. 36, comma 4 ter cit., costituiscono il logico corollario di quanto statuito dalla Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. 377 del 2007, secondo la quale, appunto, l'indicazione del responsabile del procedimento deve essere ritenuto elemento imprescindibile di trasparenza, informazione del cittadino e garanzia del diritto alla difesa, i quali sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione predicati dall'art. 97, 1 comma, Cost.

Concludendo, si ritiene che tali diritti costituzionali, che in quanto tali sono insopprimibili per definizione, siano volti ad apprestare una tutela piena al contribuente, tutela che non può e non deve essere limitata e condizionata ad ambiti temporali predeterminati, ma che deve poter essere invocata sempre e comunque dai soggetti cui è destinata.

In relazione a tali rilievi critici, pertanto, non rimane che osservare come la pronuncia della Commissione Tributaria Provinciale di Brindisi in commento, facendo proprie le istanze propugnate da Equitalia S.p.A., si ponga completamente al di fuori dell'ordinamento costituzionale – tributario cogente sopra delineato.

RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Indicazione del responsabile del procedimento - Necessità - Mancanza - Nullità della cartella - Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Esposito – Relatore: Carra). Sent. n. 517 del 14 gennaio 2008.

È nulla, in forza dell'art. 7 della Legge n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente) la cartella di pagamento che non rechi l'indicazione del responsabile del procedimento.

RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Indicazione del responsabile del procedimento - Mancata indicazione - Nullità della cartella - Insussistenza.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I (Presidente – estensore: Gianfreda). Sent. n. 227 del 25 gennaio 2008.

Anche sotto il profilo dell'osservanza della disposizione dell'art. 7 della Legge n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente), la mancata indicazione nella cartella di pagamento del soggetto responsabile del procedimento – richiesta, invero, soltanto ai fini della chiarezza degli atti dell'Amministrazione finanziaria – non è causa di nullità della cartella medesima. Peraltro, proprio in forza della ritenuta applicabilità al procedimento tributario della norma di cui all'art. 21 octies della Legge n. 241 del 1990 secondo la quale "non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato", non potrebbe essere dichiarata nulla o illegittima la cartella di pagamento priva della suddetta indicazione, trattandosi di provvedimento a contenuto vincolato nel senso che essa costituisce la riproduzione fedele del ruolo consegnato all'agente della riscossione.