

VALIDE le CARTELLE di PAGAMENTO MUTE «ANTE» 1° GIUGNO 2008

Commento alla recente sentenza della Corte Costituzionale 27 febbraio 2009, n. 58, che ha dichiarato valide le cartelle di pagamento mute emesse anteriormente al 1° giugno 2008.

di **LUIGI FERRAJOLI**

avvocato e dottore commercialista – Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia

Con sentenza 27 febbraio 2009, n. 58 la Corte Costituzionale ha statuito che le regole sulla nullità delle cartelle di pagamento per mancata indicazione del responsabile del procedimento, previste dall'art. 36, co. 4-ter, D.L. 31 dicembre 2007, n. 248, conv. con modif. con L. 28 febbraio 2008, n. 31 [CFF 7699], non possono essere giudicate incostituzionali nella parte in cui non vengono fatte valere retroattivamente.

QUESTIONE PROPOSTA alla CORTE COSTITUZIONALE: DUBBI sulla VALIDITÀ delle CARTELLE MUTE

La disposizione normativa introdotta dall'art. 36, co. 4-ter, D.L. 248/2007 stabilisce che «la cartella di pagamento di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 602/73, e successive modificazioni, contiene altresì, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento d'iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella».

Al riguardo, la norma distingue due periodi temporali dai quali dipende la validità ed efficacia delle cartelle di pagamento cd. «mute»,

cioè prive d'indicazione del responsabile del procedimento: a partire, infatti, dal 1° giugno 2008, le cartelle anonime sono nulle, mentre quelle relative ai ruoli consegnati prima di tale data si intendono valide ed efficaci.

Detta disposizione ha fatto sorgere dubbi di costituzionalità allorché il dettato normativo sembra contrastare sia con parametri costituzionali sia con quanto prescritto dallo Statuto del contribuente, cosicché alcune Commissioni tributarie hanno rimesso la questione alla Corte Costituzionale.

La Corte, che già con ordinanza 377/2007 aveva sottolineato la necessità che gli atti dell'Amministrazione finanziaria indicassero il responsabile del procedimento in modo da assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa ed il diritto di difesa del contribuente, ha ritenuto infondate le eccezioni di illegittimità sollevate.

Il ragionamento giuridico parte dalla considerazione che prima dell'introduzione del citato art. 36, D.L. 248/2007, conv. con modif. con L. 31/2008 nessuna norma prevedeva la nullità delle cartelle anonime.

Gli artt. 7 e 3 dello Statuto del contribuente, infatti, benché prescrivano che gli atti del Fisco e dei concessionari della riscossione debbano tassativamente indicare, tra l'altro, il

responsabile del procedimento, non precisa tuttavia gli effetti e le conseguenze della violazione di detto obbligo.

Ne consegue che l'art. 36 citato non contiene una sanatoria di atti già emanati perché la nullità doveva esser già esclusa in base al diritto anteriore (per assenza di ogni previsione normativa al riguardo): semmai introduce un nuovo dettato normativo senza portata retroattiva.

PREMESSE: ITER LEGISLATIVO e PRASSI MINISTERIALE

Per capire le motivazioni poste a fondamento della decisione assunta dalla Corte Costituzionale, è opportuno analizzare, in via preliminare, la situazione normativa esistente al momento dell'emanazione: si tratta del D.L. 248/2007.

Fino a quel momento l'unica norma concernente le cartelle anonime era contenuta nell'art. 7 dello Statuto del contribuente il quale prevede che gli atti dell'Amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono «tassativamente» indicare, tra gli altri elementi, anche l'Ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto comunicato o notificato ed il responsabile del procedimento.

L'articolo in questione trova fondamento nel più ampio novero di disposizioni in materia di procedimento amministrativo di cui alla L. 7 agosto 1990, n. 241, laddove all'art. 5, co. 3, è prescritto che «l'unità organizzativa competente ed il nominativo del responsabile del procedimento sono comunicati ai soggetti nei confronti dei quali il provvedimento finale è destinato a produrre effetti».

L'art. 8, co. 2, lett. c), della stessa L. 241/1990 dispone, poi, che nella comunicazione debbono essere indicati l'Ufficio e la persona responsabile del procedimento.

Detta indicazione, come affermato dalla stessa

Corte con ordinanza 377/2007, non è un mero adempimento formale, ma costituisce un elemento essenziale per la validità della cartella, in quanto assolve ad una funzione di garanzia a tutela del contribuente ed assicura sia la trasparenza dell'attività amministrativa sia la piena informazione del cittadino ed il conseguente diritto di difesa, che altro non sono se non aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica Amministrazione sanciti dall'art. 97, co. 1, Cost.

Il limite di applicazione della norma sta nel fatto che essa non dispone alcun effetto in caso di mancata indicazione del responsabile del procedimento, cosicché è dubbio se la cartella cd. «muta» configuri una mera irregolarità o un vizio a cui collegare l'invalidità dell'atto stesso.

Per parte della giurisprudenza e della dottrina rientrano nella categoria dei vizi di forma anche l'omessa indicazione del responsabile del procedimento o la mancanza di indicazioni circa l'impugnazione del provvedimento, che configurano, pertanto, mere irregolarità.

Pur tuttavia è d'uopo evidenziare che non può essere trattata come mera irregolarità quella che invero costituisce una palese violazione di precise disposizioni di legge e ciò per il fatto che, altrimenti, si sarebbe in presenza di un'inaccettabile *interpretatio abrogans* di norme di fonte primaria. (1)

Si sono creati, dunque, due opposti schieramenti laddove un orientamento è giunto alla configurazione della nullità della cartella di pagamento, per mancanza di requisiti essenziali, mentre altre correnti di pensiero si sono schierate per l'annullabilità dell'atto o addirittura per la mera irregolarità.

Di tal ultimo avviso è l'Agente della riscossione, il quale ha reso pubblica la sua interpretazione dichiarando che, poiché la natura del provvedimento è vincolata, l'atto adottato in violazione delle norme sul procedimento sarebbe valido e non annullabile ai sensi dell'art. 21-octies, co. 2, L. 241/1990.

A tal proposito è opportuno rammentare anche l'orientamento adottato dall'Agenzia delle Entrate che, con C.M. 6 marzo 2008, n. 16/E, ha sostenuto che l'omessa indicazione del responsabile del procedimento non condurrebbe

(1) F. Menti, «L'indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento e la nullità per omessa indicazione», in *Dir. e Prat. Trib.*, 2008, 5, 1014. Nello stesso senso, *Comm. Trib. Reg. Veneto*, sentenza 56/2006, *Comm. Trib. Prov. Lucca*, sentenza 163/2007.

alla nullità dell'atto, sia perché così si sono espressi i tribunali amministrativi nell'interpretare l'art. 5, L. 241/1990, sia perché il rispetto dei principi costituzionali è oggetto di libera valutazione ad opera del giudice.

Al fine di fugare ogni dubbio circa la portata della violazione insita nelle cartelle mute, è stato dunque introdotto l'art. 36, D.L. 248/2007, il quale commina espressamente la nullità alle cartelle di pagamento che non riportano anche l'indicazione del responsabile del procedimento.

Questa disposizione ha il merito di aver colto le esortazioni della Consulta, contenute nella citata ordinanza 377/2007, a non sottovalutare la portata dei principi fondamentali che governano l'azione della pubblica Amministrazione, sintetizzati nel buon andamento di cui all'art. 97 della Costituzione: efficienza, trasparenza, economicità, buona fede e diligenza.

Nella sostanza, la norma ha percepito il carattere non meramente programmatico di tali principi che devono ritenersi invero cogenti e direttamente invocabili nel caso concreto, ponendo rimedio alla carenza dei contenuti della cartella di pagamento, alla stregua degli altri atti suscettibili d'incidere sulla sfera giuridica e patrimoniale del contribuente, in virtù dei connotati di autoritarità ed esecutività che le sono propri.

Perplessità desta, invece, quella parte della norma che prevede la nullità unicamente per i ruoli consegnati agli agenti della riscossione successivamente al 1° giugno 2008.

Il Legislatore, dunque, imponendo un discutibile sbarramento temporale, ha sancito definitivamente la validità delle cartelle emesse prima di tale data.

Ne deriva che, anteriormente all'entrata in vigore della norma, la cartella muta era comunque da ritenersi valida seppur irregolare.

PROFILI DI COSTITUZIONALITÀ sull'IRRETROATTIVITÀ della NORMA

È importante stabilire, a questo punto, se la previsione normativa di comminare la nullità

delle cartelle sprovviste dell'indicazione del responsabile del procedimento d'iscrizione a ruolo e di quello di emissione e notifica solo a quelle emesse a seguito di ruoli consegnati dal 1° giugno 2008, e non anche a quelle emesse per ruoli consegnati prima di tale data, determini effettivamente una discriminazione tra soggetti che hanno ricevuto cartelle di pagamento anonime.

Vi sarebbe, infatti, l'irragionevolezza di un trattamento differenziato, in quanto non ci può essere validità o nullità dell'atto a seconda delle date di consegna del ruolo.

L'esclusione della sanzione di nullità per certi atti sulla base di una scriminante meramente temporale, infatti, non soltanto si palesa in contrasto con i principi costituzionali informativi dell'ordinamento tributario di cui lo Statuto del contribuente è diretta espressione sul piano della legge ordinaria, ma è afflitta dall'intrinseca contraddizione di voler considerare la nullità esistente sulla base di fatto di un'incontroversa manchevolezza che preesiste al provvedimento normativo, ma che viene ad essere rimossa per il passato e prevista quale causa di nullità soltanto per il futuro.

Sotto il profilo del principio di uguaglianza ex art. 3 Cost., certamente è nelle facoltà del Legislatore stabilire trattamenti diversi per regolare situazioni che, nel suo apprezzamento discrezionale, ritenga diverse.

Di fatto, la circostanza che il Legislatore abbia previsto due periodi temporali, dai quali fa dipendere la validità o meno delle cartelle mute sembrerebbe, da un lato, introdurre una disparità di trattamento tra contribuenti, in ragione proprio della data di consegna del ruolo a cui si riferisce la cartella di pagamento, dall'altro, irragionevolmente riconoscerebbe e sanzionerebbe un vizio di nullità per il futuro e, al contempo, lo sanerebbe per il passato.

Sotto altro profilo la norma violerebbe il diritto di difesa ed il principio del giusto processo di cui rispettivamente agli artt. 24 e 111 Cost., di coloro che, avendo ricevuto una cartella di pagamento priva dell'indicazione del responsabile prima del 1° giugno 2008, vedono ridursi la possibilità di difendersi efficacemente dalla pretesa tributaria.

L'indicazione del responsabile del procedimento di emissione e della sua notificazione, nonché del responsabile dell'iscrizione a ruolo consente, infatti, al contribuente, di acquisire e di valutare ogni informazione utile relativa alla sua posizione tributaria.

In terzo luogo, si profilerebbe un contrasto con il principio di buon andamento ed imparzialità della pubblica Amministrazione di cui all'art. 97 Cost., nella misura in cui il contribuente non viene posto in condizioni di conoscere l'autore dell'atto impositivo, al

fine di proporre contestazioni e porre in rilievo eventuali responsabilità, per le procedure adottate fino al 1° giugno 2008. È stato altresì contestato che, nella sostanza, la disposizione legislativa opererebbe una sanatoria, neppure tanto nascosta, che tenta di porre rimedio al disastro giuridico evidenziato da molte Commissioni, le quali avevano rilevato e denunciato la nullità della cartella, se priva dell'indicazione del responsabile del procedimento ex art. 7, L. 27 luglio 2000, n. 212 [CFF 7120g], nonché priva della sottoscrizione.

Profili d'incostituzionalità sull'irretroattività dell'art. 36, co. 4-ter, D.L. 248/2007	
Art. 3, Costituzione	Disparità di trattamento tra contribuenti che hanno ricevuto la cartella di pagamento prima o dopo la data del 1° giugno 2008 → Violato il principio di uguaglianza
Artt. 24 e 111, Costituzione	L'omessa indicazione del responsabile del procedimento impedisce al contribuente la possibilità di compiere la più ampia difesa → Violato il diritto di difesa e del giusto processo
Art. 97, Costituzione	L'omessa indicazione del responsabile del procedimento non rispetta i criteri di trasparenza, efficienza, economicità, buona fede e diligenza → Violato il principio di buon andamento e correttezza della Pa
Art. 7, Statuto del contribuente	La legge prescrive che la cartella di pagamento debba indicare il responsabile del procedimento. Tale legge ha natura di fonte interposta tra Costituzione e leggi ordinarie. → la nullità dell'atto in caso di violazione della disposizione di legge viola indirettamente i principi costituzionali

**PRINCIPIO GIURIDICO
ADOTTATO E DECISIONE
della CORTE COSTITUZIONALE**

La Corte ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale che ha investito l'art. 36, co. 4-ter, D.L. 248/2007, sulla base di una elementare considerazione.

L'art. 7 dello Statuto del contribuente non precisa gli effetti della violazione dell'obbligo di indicare all'interno della cartella di pagamento il responsabile del procedimento e, in particolare, non commina la nullità per la violazione della disposizione indicata.

Secondo la Corte la nullità, in mancanza di un'espressa previsione normativa, non può essere desunta dai principi di cui all'art. 97 Cost. o da quelli del diritto tributario e dell'azione amministrativa.

Ne deriva la fondamentale conseguenza che l'art. 36 non contiene una norma retroattiva. Essa dispone solo per il futuro, non contenendo sanatoria di atti già emanati, perché la loro nullità deve essere esclusa già in base al diritto anteriore.

Peraltro anche l'art. 2 dello Statuto del contribuente vieta che le norme tributarie abbiano effetto retroattivo.

Perciò va sottolineato che, secondo la decisione della Corte, la disposizione legislativa

censurata non contrasta con la regola prevista dallo Statuto del contribuente, bensì la integra e la completa, disponendo appunto solo per il futuro e prevedendo, rispetto alla disciplina precedente, effetti più gravi per la violazione della norma.

Ne consegue che per le cartelle emesse anteriormente al 1° giugno del 2008, la nullità è esclusa, talché la Commissione tributaria dovrà respingere ogni istanza in tal senso, facendovi puntuale acquiescenza.

Potrebbe, allora, verificarsi l'ipotesi in cui una nullità già eventualmente dichiarata in primo grado, dovrà essere esclusa ad opera della Commissione regionale in sede d'impugnazione e così anche la Cassazione in sede di legittimità, ovviamente a patto che il motivo sia tempestivamente dedotto dall'Ufficio. Nulla infatti può opporsi al potere superiore della legge.

MODIFICHE al MODELLO delle CARTELLE di PAGAMENTO

È opportuno brevemente accennare alle modifiche del modello di cartella di pagamento conseguenti all'introduzione dell'art. 36, co. 2-bis, lett. a), D.L. 248/2007.

In particolare, è degno di attenzione il fatto che è stata attribuita all'agente della riscossione, in luogo dell'Ufficio, la competenza a concedere la dilazione di pagamento delle somme iscritte a ruolo.

La sospensione amministrativa può essere chiesta dal contribuente anche per tributi doganali, tant'è che è stato all'uopo innovato il modello di cartella per i tributi doganali ad opera del provvedimento dell'Agenzia del 26 febbraio 2009.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Attraverso la decisione contenuta nella sentenza 58/2009, la Corte Costituzionale ha accolto l'intendimento del Legislatore, sin troppo evidente, di contenere gli effetti dirompenti di un'attestazione *sic et simpliciter* di nullità delle cartelle di pagamento ora per allora emessa alla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 248/2007.

L'elevata mole di contenzioso avente ad oggetto le cartelle di pagamento sarebbe andata ad esclusivo detrimento delle casse dell'Erario, in quanto il giudice tributario nulla più avrebbe potuto fare che constatare l'insanabile antinomia fra il dettato normativo dello statuto del contribuente e della novella, da un lato, ed il vizio dell'atto impugnato dall'altro.

L'obiettivo vero della legge, supportato dalla sentenza costituzionale *de quo*, non sembra tanto il futuro, quanto il presente ed il passato. Senza necessariamente che intervenisse il Legislatore, un rinnovato modello ministeriale sarebbe stato sufficiente per confermare clamorosamente l'invalidità per il presente e per il passato.

Tuttavia la posizione dell'Amministrazione finanziaria sarebbe diventata insostenibile per la troppo evidente differenza tra i due modelli e non si sarebbe potuta escludere la nullità per le cartelle già emesse, per la sicura incidenza della mancata indicazione dei responsabili sul diritto di difesa del contribuente.

Da qui la complessa operazione, confermata a livello di legittimità costituzionale, solo apparentemente rivolta al futuro, tramite l'aggiunta di garanzie ulteriori rispetto a quelle attuali (la nullità anche per l'eventuale mancata indicazione del responsabile dell'iscrizione a ruolo), ma in realtà con l'evidente obiettivo di regolamentare la situazione preesistente al 1° giugno 2008, salvaguardando così le cartelle già in circolazione.

Cartelle di pagamento senza indicazione del responsabile del procedimento

Prima del 1° giugno 2008	Valide ed efficaci
Dopo il 1° giugno 2008	Nulle