Agli Uffici regionali AAMS

Loro Sedi

e, p.c. Al Direttore della Direzione per i Giochi

Prot.1850/Strategie/UPN

Al Direttore della Direzione per le Accise

Al Direttore della Direzione
per l'Organizzazione e la gestione delle risorse

All'Ufficio 1° - Controllo di gestione e vigilanza

Oggetto: Art. 36, co. *4 ter* della legge 28 febbraio 2008, n. 31: obbligatorietà dell'indicazione, nelle cartelle di pagamento, del responsabile del procedimento

1. *Premessa: la disciplina del responsabile del procedimento nello "Statuto dei diritti del contribuente"*

L'art. 7, co. II, lettera a) della legge 27 luglio 2000, n. 212 - Statuto del contribuente – (di seguito "legge n. 212 del 2000"), ha previsto, tra l'altro, che "*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".

Detta disposizione, nell'introdurre, nella materia tributaria, una disciplina conforme ai principi generali espressi dalla legge 7 agosto 1990, n. 241 (di seguito "legge n. 241 del 1990") non ha espressamente stabilito se il predetto adempimento sia previsto o meno a pena di nullità.

A riguardo, la giurisprudenza amministrativa non ha manifestato un orientamento unitario, poiché talvolta ha affermato che la mancata comunicazione del nominativo del responsabile del procedimento al soggetto interessato rappresenta una mera irregolarità, alla quale peraltro è possibile supplire considerando responsabile del procedimento il funzionario preposto all'unità organizzativa competente (Cass. n. 22197 del 24 novembre 2004; Consiglio di Stato n. 974 del 1° marzo 2006; in senso conforme, TAR della Campania, n. 6137 del 13 giugno 2007; TAR del Lazio, n. 6998 del 26 luglio 2007), mentre, in altre occasioni, ha affermato l'assoluta illegittimità delle cartelle di pagamento nelle quali non fosse indicato il nominativo del responsabile del procedimento.

La giurisprudenza che ha sostenuto l'illegittimità delle cartelle di pagamento c.d. "mute" prende le mosse dall'ordinanza 9 novembre 2007, n. 377 (di seguito ordinanza n. 377 del 2007), con la quale la Corte Costituzionale ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale del citato art. 7, comma 2, lett. a), della legge n. 212 del 2000, sollevata dalla Commissione tributaria regionale di Venezia, nella parte in cui prevede che gli atti dei concessionari (ora agenti) della riscossione devono tassativamente indicare – tra l'altro – il responsabile del procedimento.

Per la commissione regionale remittente, infatti, disposizioni come quella censurata "*si attagliano bene all'attività procedimentale che gli uffici della pubblica amministrazione in senso proprio sono tenuti a svolgere, al fine di emettere un provvedimento destinato ad incidere nella sfera giuridica del destinatario, mentre, al contrario, l'attività svolta dai concessionari della riscossione al fine di formare la cartella non pare configurabile come un vero e proprio procedimento (tali attività, invero, non sono aperte alla partecipazione;*

non si mettono a confronto interessi pubblici fra loro, e con quelli privati di cui sono portatori i contribuenti; non vi è alcun margine di apprezzamento da parte degli uffici, etc.)". Sarebbe, in sostanza, eccessivo e poco utile addossare agli agenti della riscossione obblighi che appaiono "fini a se stessi", anche considerato che sulle cartelle di pagamento è espressamente indicata la possibilità di chiedere informazioni sul contenuto delle stesse.

Di diverso avviso la Corte Costituzionale, la quale, nella citata ordinanza n. 377 del 2007 ha rigettato questa interpretazione, precisando che "*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, Costituzione"* (si veda 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»); 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*; che "*l'art. 7 della legge n. 212 del 2000 si applica ai procedimenti tributari (oltre che dell'amministrazione finanziaria) 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 «procedimenti di massa» (che culminano, cioè, in provvedimenti di contenuto omogeneo o standardizzato nei confronti di innumerevoli destinatari), sia quelli di natura non discrezionale".*

2. Le novità introdotte dall'art. 36 del decreto legge 31 dicembre 2007, n. 248

L'ordinanza in questione, censurando l'interpretazione del giudice rimettente, si pone in perfetta armonia con la giurisprudenza costituzionale e

di legittimità secondo cui il contribuente deve essere posto in condizione di conoscere la pretesa impositiva in tutti i suoi elementi e di poter esercitare, con modalità non eccessivamente difficoltose, il proprio diritto di difesa attraverso la necessaria conoscenza del funzionario responsabile del procedimento tributario.

Tale impostazione, peraltro, ha trovato definitivo riconoscimento nell' art. 36 del decreto legge 31 dicembre 2007, n. 248 (di seguito "decreto legge n. 248 del 2007") recante "Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e disposizioni urgenti in meteria finanziaria", convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31 (di seguito legge n. 31 del 2008).

Il comma 4-ter del predetto articolo dispone, infatti, che " *la cartella di pagamento, di cui all'art. 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.602, e successive modificazioni, contiene, 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".*

La legge approvata, dunque, sana le irregolarità delle cartelle notificate anteriormente al 1 giugno 2008 e di quelle notificate dopo tale data, ma relative a ruoli consegnati all'agente della riscossione prima del 1 giugno 2008.

Posto quanto sopra, con riferimento alla gestione di eventuali giudizi pendenti dinanzi alle Commissioni Tributarie e concernenti i ruoli formati da codesti Uffici, si precisa quanto segue.

2.1: Gestione delle controversie pendenti

Per le controversie concernenti la **mancata indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo**, l'Ufficio potrà eccepire che la disposizione di cui all'articolo 7, comma 2, lett. a) della legge n. 212 del 2000 non era collegata – prima dell'entrata in vigore del citato articolo

36, comma 4 *quater* del decreto legge n. 248 del 2007 - ad alcuna disposizione sanzionatoria.

Per le controversie aventi ad oggetto l'annullamento di cartelle di pagamento **prive dell'indicazione del responsabile del procedimento di emissione e notificazione delle cartelle stesse**, l'Ufficio regionale competente, costituitosi in giudizio quale parte resistente, dovrà in primo luogo eccepire l'imputabilità del predetto vizio all'agente della riscossione.

Nel sistema del contenzioso tributario, infatti, l'articolo 10 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, individua espressamente, tra le parti legittimate a stare in giudizio dinanzi alle commissioni tributarie, anche l'agente della riscossione. In particolare, questi può essere legittimamente chiamato in giudizio quando siano impugnati atti, concernenti la fase della riscossione, che siano a lui direttamente imputabili.

Tale soluzione si fonda sulla base del dettato normativo disposto dall' art. 40 del D.P.R. 28 gennaio 1998, n. 43, poi sostituito dall'art. 39 del D. Lgs. 13 aprile 1999, n. 112, che letteralmente dispone: "*Il concessionario, nelle liti promosse contro di lui, che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite*".

Dalla disposizione in esame si desume "a contrario" la legittimazione passiva dell'agente della riscossione in tutti casi in cui oggetto della controversia sia l'impugnazione di atti allo stesso direttamente riferibili, quali la compilazione o l'intestazione della cartella di pagamento ovvero la notifica della stessa.

Il principio, già ripetutamente evidenziato dalla giurisprudenza di merito (*cfr*, tra le altre, Commissione tributaria regionale Basilicata, sentenza n. 27 del 02/03/1999, Commissione tributaria regionale Lazio, sentenza n. 6 del 28/1/2003, Commissione tributaria regionale Lombardia, sentenza n. 4 del 20/2/2003, Commissione tributaria provinciale Bari, sentenza n. 36 del 30/4/2003), è stato in più riprese affermato anche dalla giurisprudenza di legittimità.

Infatti, la Cassazione, con la sentenza n. 6450/2002 ha rilevato che "*ai sensi dell'art. 10 del decreto legislativo 546/92, quando venga notificato il ruolo, l'impugnazione si propone contro l'Amministrazione finanziaria dello Stato per motivi attinenti alla debenza del tributo; contro il concessionario per vizi propri dell'atto o del procedimento esecutivo* (analogamente con sentenza Cass. n. 14669 del 12/7/2005).

Si ricorda, inoltre, che l'eccezione di nullità della cartella di pagamento per mancanza di 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.

3. Ruoli consegnati all'agente della riscossione a far data dal 1° giugno 2008

Per quanto concerne, invece, i ruoli consegnati all'agente della riscossione a far data dal 1° giugno 2008, come inequivocabilmente si evince dalla lettera del citato art. 36, comma 4-ter, del decreto legge n. 248 del 2007, le cartelle di pagamento devono contenere, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile sia del procedimento di iscrizione a ruolo che del procedimento di emissione e notificazione della cartella.

Si ricorda, altresì, che la disposizione contenuta nell'art. 36, comma 4-ter del predetto decreto legge, e le indicazioni fornite con la presente circolare, non esimono codesti Uffici dalla scrupolosa osservanza di tutte le disposizioni contenute nello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 2000).

In particolare, l'art. 7 dello " Statuto del Contribuente", infatti, è norma speciale e non può essere derogata da una norma generale anche quando quest'ultima è emanata posteriormente.

Pertanto, non potrà giovare l'invocazione dell'art. 21 octies della legge 241 del 1990 per il quale ""*non è annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione delle 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".

Tale principio, peraltro, è confermato nella sentenza n. 7080 del 14/04/2004, sempre della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – secondo cui: "*ogni qual volta una normativa fiscale sia suscettibile di una duplice interpretazione, una che ne comporti la retroattività ed una che l'escluda, l'interprete dovrà dare preferenza a questa seconda interpretazione come conforme a criteri generali introdotti con lo Statuto del contribuente, e attraverso di esso ai valori costituzionali intesi in senso ampio ed interpretati direttamente dello stesso legislatore attraverso lo Statuto*" . Del resto i principi della tutela della ragionevolezza e dell'affidamento hanno trovato già riconoscimento non solo nella giurisprudenza della Suprema Corte (Cass. civ., 23 maggio 2003, n. 8146), ma anche in quella della Corte Costituzionale (sentenze nn. 211/97, 416/99, 525/2000), della Corte di Giustizia CEE (24 settembre 2002, C. 255/2000, Gr. It. S.p.A. C. Ministero delle Finanze) e della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (30 maggio 2000, Ca. e Ve. C. Italia)".

Ne consegue che, tutte le iscrizioni a ruolo e le relative cartelle di pagamento dopo l'entrata in vigore dell'art. 36, comma 4-ter della legge n. 31 del 2008, devono contenere, oltre l'esposizione descrittiva dei pagamenti, anche il nominativo del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e il responsabile del procedimento di emissione e di notificazione della cartella stessa, sì da consentire al destinatario del ruolo di ricevere ogni informazione utile a riguardo.

La presente circolare è pubblicata sul sito internet dell'Amministrazione www.aams.it.

Si invitano gli Uffici in indirizzo ad assicurarne l'esatto adempimento, fermo restando che, qualora particolari fattispecie incontrino profili dubitativi di applicazione da parte degli uffici operativi di AAMS, si procederà ad una specifica indagine interpretativa.

IL DIRETTORE PER LE STRATEGIE
Gabriella Alemanno