

## **LA CONSULTA RITIENE LEGITTIMA LA NORMA “SALVA CARTELLE MUTE”: ENNESIMA PRONUNCIA “NECESSITATA”**

**SOMMARIO:** 1. *Premessa: dall'ordinanza n. 377/2007 all'art. 36 del D.L. n. 248/2007* – 2. *I profili di illegittimità dell'art. 36 del D.L. n. 248/2007 prospettati nelle ordinanze di rimessione* – 3. *Le argomentazioni della sentenza della Corte Costituzionale n. 58/2009* – 4. *Da una giurisprudenza “necessitata” a una giurisprudenza “equilibrata”* – 5. *Conclusioni.*

### *1. Premessa: dall'ordinanza n. 377/2007 all'art. 36 del D.L. n. 248/2007*

A breve distanza dal deposito dell'ordinanza 9 novembre 2007, n. 377<sup>1</sup>, che ha dichiarato conforme alla Costituzione la previsione contenuta nello *Statuto dei diritti del contribuente* (art. 7, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212), secondo cui gli atti dell'agente della riscossione devono contenere, al pari degli atti dell'Ufficio impositore, l'indicazione del responsabile del procedimento, i giudici costituzionali, con la sentenza 27 febbraio 2009, n. 58<sup>2</sup>, hanno affermato la legittimità della disposizione di cui all'art. 36, comma 4-ter, del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248 (convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31), la quale prevede che «sono nulle le cartelle di pagamento prive dell'indicazione del responsabile del procedimento, relative ai ruoli consegnati all'Agente della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008». Con ciò implicitamente negando che le cartelle relative al periodo pregresso potessero ritenersi nulle.

Va rammentato che l'ordinanza n. 377/2007, richiamando i parametri costituzionali di cui agli artt. 24 e 97 Cost., era giunta alla conclusione che l'obbligo di indicazione del responsabile del procedimento non costituiva un adempimento di scarsa utilità posto a carico dei concessionari della riscossione, bensì aveva lo scopo di rispettare il principio del buon andamento ed imparzialità della pubblica Amministrazione, assicurando la piena informazione del cittadino/contribuente, e di garantire contestualmente il diritto di difesa.

Tale ordinanza segnava certamente un passo importante verso il superamento di quella tendenza a considerare il diritto tributario una sorta di diritto superspeciale, vale a dire un diritto più preoccupato della tutela dell'interesse fiscale che di quella del contribuente, ove i principi comunemente accolti nelle altre discipline giuridiche potevano subire esclusioni e/o applicazioni limitate.

A seguito di tale pronuncia il Ministero è prontamente intervenuto per modificare il modello prestampato di cartella di pagamento, inserendo un apposito spazio dove indicare il responsabile del procedimento, così da eliminare i profili di illegittimità degli atti della riscossione.

Se per il futuro il problema era stato risolto adeguando il contenuto della cartella alle prescrizioni di cui all'art. 7, restava, però, da sciogliere il nodo delle cartelle (c.d. mute) già notificate, in relazione alle quali pendevano i ricorsi in Commissione tributaria.

Numerose sentenze della giurisprudenza di merito, sulla scorta dell'ordinanza n. 377/2007, si sono pronunciate in senso favorevole al contribuente. E ciò ha dato certamente lo spunto al legislatore per intervenire con la disposizione di cui all'art. 36.

L'innesto di tale norma è apparso subito un tentativo, irrispettoso dei principi costituzionali in materia tributaria e di quelli esplicitati nello *Statuto dei diritti del contribuente*, di “salvare” la regolarità di quella grossa mole di cartelle relative ai ruoli emessi sino al 1° giugno 2008, prive dell'indicazione del responsabile del procedimento<sup>3</sup>. La norma, infatti, finiva con l'avere nella sostanza una efficacia retroattiva, perché formalmente disponeva per l'avvenire, ma sostanzialmente disponeva per il passato (impedendo la declaratoria di nullità delle cartelle relative ai ruoli consegnati ante 1° giugno 2008), derogando con legge speciale all'art. 3 dello *Statuto dei diritti del contribuente*, che, fissando i principi generali dell'ordinamento tributario, vieta la retroattività delle disposizioni tributarie.

L'Agenzia delle entrate con circolare n. 16/E del 6 marzo 2008<sup>4</sup> si è adeguata all'art. 36, invitando gli Uffici a sostenere nel contenzioso la legittimità delle cartelle, in quanto «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».

Anche la giurisprudenza di merito, salvo qualche rara eccezione<sup>5</sup>, si è adeguata alla nuova previsione normativa, affermando la legittimità delle cartelle prive del responsabile del procedimento.

A questo punto, l'unica via percorribile per ottenere l'affermazione del principio sancito dall'ordinanza della Consulta n. 377/2007, disatteso dall'intervento normativo *de quo*, era quella di sollevarne la questione di legittimità costituzionale.

### *2. I profili di illegittimità dell'art. 36 del D.L. n. 248/2007 prospettati nelle ordinanze di rimessione*

<sup>1</sup> In *Boll. Trib.*, 2007, 1831.

<sup>2</sup> In questo stesso fascicolo a pag. 659.

<sup>3</sup> Cfr. FERLAZZO NATOLI, *Le garanzie del contribuente nella fase della riscossione*, in corso di pubblicazione in *Riv. dir. trib.*, 2009, n. 3.

<sup>4</sup> In *Boll. Trib.*, 2008, 490.

<sup>5</sup> Cfr. Comm. trib. prov. di Messina, 27 marzo 2008, n. 255, in *Boll. Trib. On-line*.

Le censure di illegittimità della norma prospettate nelle ordinanze di rimessione della Commissione tributaria provinciale di Isernia, della Commissione tributaria provinciale di Lucca e del Giudice di pace di Genova, i cui giudizi sono stati riuniti dalla Corte, involgono essenzialmente gli artt. 3, 24 e 97 Cost., e gli artt. 3 e 7 dello *Statuto dei diritti del contribuente*.

Con riguardo all'art. 3, la norma introdurrebbe, infatti, una ingiustificata disparità di trattamento tra i contribuenti, in ragione della data di consegna del ruolo cui si riferisce la cartella di pagamento, irragionevolmente riconoscendo un vizio di nullità per il futuro e, al contempo, sanandolo per il passato.

Con riferimento all'art. 24, la disposizione impugnata violerebbe il diritto alla difesa di coloro che, avendo ricevuto una cartella di pagamento priva dell'indicazione del responsabile, vedono ridursi le possibilità di difendersi efficacemente contro la pretesa tributaria.

Quanto alla violazione dell'art. 97 Cost., i giudici rimettenti richiamano le argomentazioni contenute nella citata ordinanza n. 377/2007, escludendo che il legislatore possa imporre il rispetto del precetto costituzionale di buon andamento dell'azione amministrativa solo a partire da una certa data.

Circa, infine, la violazione degli artt. 3 e 7 dello *Statuto dei diritti del contribuente*, il giudice rimettente ha prima chiarito la natura di norma interposta (tra Costituzione e legge ordinaria) della legge n. 212/2000<sup>6</sup> e, successivamente, ha rilevato che la norma impugnata si porrebbe in contrasto con il principio di irretroattività delle leggi fiscali previsto dall'art. 3, comma 1, e con il principio relativo alla indicazione del responsabile del procedimento di cui all'art. 7, comma 2.

### 3. Le argomentazioni della sentenza della Corte Costituzionale n. 58/2009

La Consulta, accogliendo in buona parte le difese avanzate dall'avvocatura dello Stato, ha respinto le censure prospettate dai giudici rimettenti, affermando la legittimità della norma censurata per "*non manifesta irragionevolezza*", e così nella sostanza contribuendo decisamente a salvare le c.d. cartelle mute.

Pur ribadendo la correttezza delle affermazioni contenute nell'ordinanza n. 377/2007, che – come detto – ponevano ben in evidenza la necessità che anche le cartelle di pagamento contenessero l'indicazione del responsabile del procedimento, il ragionamento seguito dalla Corte nella sentenza n. 58/2009 muove da un preciso argomento testuale, e cioè dal fatto che la legge n. 212/2000 non precisa quali effetti comporta la violazione degli obblighi indicati nell'art. 7 e tra questi in particolare quello di indicare il responsabile del procedimento. In altri termini lo *Statuto* non esplicita che la sanzione connessa a tale "*comportamento omissivo*" dell'Ufficio impositore o dell'agente della riscossione sia quella della nullità dell'atto impositivo.

Nel pensiero della Corte non è, quindi, violato l'art. 3 perché non è manifestamente irragionevole prevedere, a partire da un certo momento, un effetto più grave, rispetto alla disciplina previgente, per la violazione di una norma.

Non è violato l'art. 23 Cost., perché non viene imposta una nuova prestazione. La disposizione impugnata non contiene, peraltro, una norma retroattiva, in quanto dispone per il futuro, comminando la nullità per le cartelle di pagamento prive dell'indicazione del responsabile del procedimento. La Corte, comunque, precisa che non esiste un principio di irretroattività della legge tributaria fondato sul parametro costituzionale dell'art. 23.

La nuova disposizione non contiene neppure una sanatoria di atti già emanati, perché la loro nullità doveva essere esclusa già in base al diritto anteriore. Stabilendo, infatti, un termine a partire dal quale opera la nullità, la norma chiarisce che le cartelle relative al periodo anteriore erano legittime.

Non è violato l'art. 24 Cost., in quanto la disposizione impugnata non incide sulla posizione di chi abbia ricevuto una cartella di pagamento anteriormente al termine da essa indicato.

Non è violato l'art. 97 Cost., il quale non solo non impone la scelta di un particolare regime di invalidità per gli atti privi dell'indicazione del responsabile del procedimento, ma anche la nullità, in mancanza di un'espressa previsione normativa, non può dedursi dai principi costituzionali o da quelli del diritto tributario e dell'azione amministrativa.

Con riguardo, infine, alla violazione dello *Statuto dei diritti del contribuente*, quale norma interposta tra la Costituzione e la legge ordinaria, la Corte ha laconicamente richiamato quanto affermato in precedenti occasioni<sup>7</sup>, e cioè che le previsioni di cui alla legge n. 212/2000 non hanno rango costituzionale e non consentono, quindi, al giudice di merito di sollevare questioni di illegittimità costituzionale nel caso di contrasto tra lo *Statuto* e le altre leggi ordinarie.

Per tutti questi motivi, la Corte ha affermato la legittimità costituzionale dell'art. 36 del D.L. n. 248/2007, e di conseguenza ha escluso che, anteriormente all'emanazione della disposizione impugnata, alla mancata indicazione del responsabile del procedimento conseguisse la nullità della cartella di pagamento.

Le considerazioni della Consulta, come si vede, sono mosse dalla necessità di salvare il danno economico per l'erario e appaiono contraddittorie (tra riconoscimento dello *Statuto* e sua inefficacia).

### 4. Da una giurisprudenza "necessitata" a una giurisprudenza "equilibrata"

Che la pronuncia in questione sia un classico esempio di giurisprudenza "*necessitata*", cioè condizionata dalle conseguenze in termini di "*perdita di gettito*" di un eventuale accoglimento della questione (c.d. ragione fiscale), lo si coglie dalla sostanziale frattura che si registra tra le ineccepibili affermazioni contenute nell'ordinanza n. 377/2007 e le sfuggenti conclusioni della sentenza n. 58/2009. Giurisprudenza che, come è stato notato, si risolve in una "*contraddizione tra principi e pratica*"<sup>8</sup>.

Se è vero che lo *Statuto dei diritti del contribuente* non afferma espressamente che la conseguenza della violazione della previsione dell'art. 7 non comporta la nullità dell'atto, è altrettanto vero che quest'ultima disposizione prevede 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; b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di*

<sup>6</sup> E ciò in relazione alla clausola contenuta nell'art. 1, comma 1, della legge n. 212/2000, che, come affermato da alcune pronunce della Corte di Cassazione, individua una sostanziale superiorità dello *Statuto* rispetto alle altre norme, assegnandogli un valore di orientamento ermeneutico ed applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto (per tutte, cfr. Cass., sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080, in *Boll. Trib.*, 2004, 1340).

<sup>7</sup> Cfr. Corte Cost. 27 febbraio 2008, ord. n. 41, in *Boll. Trib.*, 2008, 1204, con nota di GEMMA BREZZONI, "*Area utilizzabile a scopo edificatorio*" tra Corte di Cassazione e Corte Costituzionale; Corte Cost. 7 giugno 2007, ord. n. 180, in *Boll. Trib. On-line*, e Corte Cost. 19 dicembre 2006, ord. n. 428, *ivi*.

<sup>8</sup> Cfr. DE MITA, *Sulle cartelle mute una decisione di necessità*, in *Il Sole 24 Ore*, 8 marzo 2009.

autotutela; c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili».

Si tratta di requisiti qualificati dal legislatore come tassativi, perché direttamente espressivi di valori costituzionali; il buon andamento, la correttezza e la trasparenza dell'azione amministrative, da un lato, e il compiuto esercizio del diritto di difesa, dall'altro (come peraltro riconosciuto dalla Consulta nell'ordinanza n. 377/2007).

Muovendo da queste premesse, allora, non può non concordarsi sul fatto che le conseguenze connesse alla violazione dell'art. 7 debbono ragionevolmente individuarsi nella nullità dell'atto. Pertanto, ogni norma che di fatto impedisca la declaratoria di nullità degli atti privi delle indicazioni predette è contraria se non altro al principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost.

Né ci sembra convincente l'argomento secondo cui la mancata previsione della nullità non possa essere ricavata in via interpretativa. Sarebbe una testimonianza della tendenza a ridurre il diritto tributario allo studio della legislazione, trascurando i principi generali. Ma è noto che il legislatore non è onnipotente e quindi l'interpretazione conforme alla Costituzione, non solo sul piano della definizione della fattispecie, ma anche sul piano delle conseguenze delle violazioni delle norme, consente certamente di dare una maggiore coerenza al sistema.

Sarebbe, infatti, parimenti irragionevole una disciplina per cui la mancanza dell'invito preventivo alla iscrizione a ruolo conseguente al controllo della dichiarazione renderebbe nullo il provvedimento dell'Ufficio (come sancito dall'art. 6, comma 5, della legge n. 212/2000), mentre la mancanza di elementi tassativamente previsti come obbligatori resterebbe priva di sanzione.

Ed invero, di fronte ad una violazione che comporta una lesione meno grave per il contribuente (art. 6) si afferma che la conseguenza sia quella della nullità, mentre in relazione ad una violazione più grave (art. 7) si finirebbe col ritenere legittima l'attività impositiva, mancando una espressa previsione in tal senso.

Orbene, sull'irragionevolezza di una previsione normativa (art. 36 del D.L. n. 248/2007) che, disattendendo quanto correttamente affermato dalla Corte Costituzionale nell'ordinanza n. 377/2007, interviene al solo fine di porre rimedio ad un prevedibile susseguirsi di pronunce di illegittimità delle cartelle di pagamento prive del responsabile del procedimento, c'è ben poco da aggiungere per la palese contraddizione in cui è incorsa la Corte.

D'altra parte, non si può trascurare, in un'ottica di giustizia sostanziale, cioè di affermazione dell'equo riparto delle spese pubbliche, che molti contribuenti avrebbero "beneficiario", in termini di mancata corresponsione del tributo, dell'omissione dell'indicazione del responsabile del procedimento. Si pensi, quanto meno, alle cartelle di pagamento relative ad atti di accertamento divenuti definitivi (i cui estremi erano indicati nella cartella), ovvero alle cartelle di pagamento connesse ad omesso pagamento di tributi dichiarati come dovuti (ma non versati) dallo stesso contribuente.

In questa prospettiva, una soluzione, a nostro avviso, più equilibrata, che avrebbe finito con l'aver i medesimi effetti della pronuncia di infondatezza della questione, ma con rispetto dei principi costituzionali e dello *Statuto dei diritti del contribuente*, sarebbe stata quella di accogliere la questione connessa alla violazione dell'art. 3 Cost. per manifesta irragionevolezza della norma, salvo poi affermare, in via incidentale, che per la violazione in questione sarebbe comunque applicabile l'art. 21-octies della legge 7 agosto 1990, n. 241, secondo cui «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».

In altri termini, occorre mantenere fermo il principio per cui le violazioni all'art. 7 dello *Statuto* sono sanzionate con la nullità dell'atto, salvo poi verificare quando sia possibile invocare l'applicazione l'art. 21-octies, che impedisce al giudice di annullare l'atto viziato. Con specifico riferimento all'omessa indicazione del responsabile del procedimento nelle cartelle, ma anche alle altre previsioni contenute nell'art. 7 della legge n. 212/2000, crediamo che la previsione della legge n. 241/1990 sia invocabile. Ed infatti, secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale<sup>9</sup>, la mancata indicazione del responsabile del procedimento rappresenta un vizio insuscettibile di determinare l'illegittimità dell'atto, in quanto è possibile supplire a tale omissione considerando responsabile del procedimento il funzionario preposto all'unità organizzativa competente.

Tale soluzione avrebbe consentito di "salvare", con buone ragioni di diritto, il gettito connesso alle cartelle pendenti, ed evitare che affermazioni generalizzate, come quella secondo cui la nullità deve essere sempre prevista dal legislatore, potrebbero legittimare comportamenti dell'Ufficio non rispettosi delle regole connesse all'esercizio dell'attività amministrativa, là dove appunto non sia espressamente prevista la nullità dell'atto, pur trattandosi di regole poste a presidio di interessi costituzionalmente garantiti per il contribuente, ovvero del corretto svolgimento dell'azione amministrativa.

Si pensi al caso di un avviso di accertamento basato su prove acquisite presso il domicilio del contribuente senza la preventiva autorizzazione della Procura della Repubblica: non vi è alcuna norma che preveda l'inutilizzabilità di tali prove e quindi la nullità dell'atto impositivo, nonostante che l'Ufficio abbia leso palesemente il diritto costituzionalmente garantito di inviolabilità del domicilio<sup>10</sup>. Si pensi ancora al caso delle indagini bancarie (art. 32, comma 1, n. 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600)<sup>11</sup> o degli studi di settore (art. 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146), ove la legge dispone che l'Ufficio convochi il contribuente per il contraddittorio preventivo alla notifica dell'atto di accertamento, ma non dispone le conseguenze circa la mancata instaurazione del contraddittorio.

Si tratta di ipotesi per le quali, nonostante il silenzio della legge, la mancanza dell'autorizzazione, ovvero la mancata convocazione del contribuente, non può che determinare l'invalidità dell'atto impositivo.

## 5. Conclusioni

In conclusione, ci sembra che la Corte debba definitivamente abbandonare l'applicazione della c.d. giurisprudenza "necessitata" per accogliere una giurisprudenza che potremmo definire più "equilibrata", nella quale cioè la ragione fiscale assuma un valore secondario (per non dire inesistente) in relazione al valore primario costituito dal rispetto dei principi costituzionali in materia tributaria. E nel caso di specie, come abbiamo notato, c'era la possibilità di una "terza via", tra l'accoglimento ed il rigetto delle questioni, e cioè l'accoglimento della questione, ma l'affermazione incidentale dell'applicabilità dell'art. 21-octies della legge n. 241/1990.

<sup>9</sup> Ved. Cass., sez. trib., 24 novembre 2004, n. 22197, in *Boll. Trib. On-line*.

<sup>10</sup> Sul tema cfr. FERLAZZO NATOLI, *Limiti all'acquisizione di conoscenza nel procedimento probatorio fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 261 ss.

<sup>11</sup> Sul tema cfr. SERRANÒ, *La tutela del contribuente nelle indagini bancarie*, Messina, 2003.

Si poteva, altresì, cogliere l'occasione per riconoscere il valore di norma interposta (fra Costituzione e legge ordinaria) alla legge n. 212/2000, e quindi consentire di affermare l'incostituzionalità di tutte quelle previsioni di legge che contrastino con i principi generali dello *Statuto*, che discendono appunto dalla Carta costituzionale. E ciò in sintonia con quanto pacificamente affermato dalla Suprema Corte. Pare, invece, che il giudice delle leggi abbia scelto un metodo per così dire "elusivo" per evitare il rischio di non riuscire a trovare argomenti tali da contrastare le puntuali motivazioni della Corte di Cassazione *in subiecta materia*. La via maestra da seguire da parte della Corte Costituzionale dovrebbe essere quella tracciata dall'ordinanza n. 377/2007.

In altri termini la Consulta dovrebbe soltanto mirare a stabilire la conformità delle leggi ai principi costituzionali senza preoccuparsi dell'interesse fiscale al gettito tributario che si perderebbe.

Si auspica, infine, che occorrerebbe intervenire ulteriormente sul *restyling* della cartella dei pagamenti migliorando il risultato ottenuto col provvedimento n. 44128 del 22 aprile 2008<sup>12</sup> soprattutto con riferimento alla sezione relativa alla motivazione.

Quanto alla indicazione nella cartella del responsabile del procedimento si dovrebbe evitare di ricorrere allo stesso nome per centinaia e centinaia di cartelle, ma soprattutto individuare il nome del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo<sup>13</sup>.

**Prof. Luigi Ferlazzo Natoli - Dott. Giuseppe Ingraio**

*Università di Messina*

---

<sup>12</sup> In *Boll. Trib. On-line*.

<sup>13</sup> In tal senso si vedano i risultati del Forum, *Le cartelle esattoriali alla ricerca di un responsabile del procedimento*, in *Dial. dir. trib.*, 2008, 144 ss.