

Roma, 6 marzo 2008

OGGETTO: *Articolo 7, comma 2, lett. a), legge n. 212 del 2000 – indicazione del responsabile del procedimento – ordinanza della Corte costituzionale n. 377 del 9 novembre 2007 – gestione delle controversie*

Indice

1. La disciplina del responsabile del procedimento nello “Statuto dei diritti del contribuente” e nella legge n. 241 del 1990.....	2
2. Le conseguenze della mancata designazione del responsabile del procedimento.....	3
3. Le conseguenze della mancata indicazione del responsabile del procedimento.....	4
4. L’ordinanza della Corte Costituzionale n. 377 del 2007 e relativi effetti.....	4
5. Ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008.....	7
6. Gestione delle controversie pendenti.....	8

1. La disciplina del responsabile del procedimento nello “Statuto dei diritti del contribuente” e nella legge n. 241 del 1990

L'articolo 7, comma 2, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) 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”.

Con la disposizione in esame, il legislatore ha introdotto nella materia tributaria una disciplina conforme ai principi generali espressi nella legge 7 agosto 1990, n. 241, contenente norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi.

Pertanto, salvo quanto diversamente disciplinato in materia tributaria e salvo il limite delle norme della citata legge n. 241 del 1990 espressamente inapplicabili ai procedimenti tributari, occorre fare riferimento alle disposizioni della richiamata legge sul procedimento amministrativo e, di conseguenza, all'interpretazione consolidata che la giurisprudenza ha dato di queste ultime al fine di mutuare criteri guida essenziali per l'interpretazione e l'applicazione (anche) delle disposizioni fiscali.

Va rammentato, in particolare, che nel procedimento tributario non trova applicazione l'articolo 8 della legge n. 241 del 1990, inserito nel capo III e riguardante *“La partecipazione al procedimento amministrativo”*, il quale prevede che *“L'amministrazione provvede a dare notizia dell'avvio del procedimento mediante comunicazione personale. Nella comunicazione debbono essere indicati: ... c) l'ufficio e la persona responsabile del procedimento”*. Il successivo articolo 13, infatti, nel definire l'*“Ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione”*, esclude che le disposizioni contenute nel capo III si applichino ai procedimenti tributari, mantenendo ferma per gli stessi l'applicabilità delle *“particolari norme che li regolano”*.

2. Le conseguenze della mancata designazione del responsabile del procedimento

L'articolo 5, comma 1, della legge n. 241 del 1990 prevede che *“Il dirigente di ciascuna unità organizzativa provvede ad assegnare a sé o ad altro dipendente addetto all'unità la responsabilità dell'istruttoria e di ogni altro adempimento inerente il singolo procedimento nonché, eventualmente, dell'adozione del provvedimento finale”*.

Il successivo comma 3, con disposizione non applicabile - pur come si è detto - al procedimento tributario, prevede che l'unità organizzativa competente ed il nominativo del responsabile del procedimento sono comunicati ai soggetti interessati in sede di comunicazione dell'avvio del procedimento.

Il comma 2 del medesimo articolo 5 dispone che *“Fino a quando non sia effettuata la designazione di cui al comma 1 (del responsabile del procedimento, n.d.r.) è considerato responsabile del procedimento il funzionario preposto all'unità organizzativa”* competente per il procedimento.

Con ciò il legislatore ha introdotto un'identificazione *ex lege* del responsabile del procedimento, individuandolo nel funzionario preposto alla struttura organizzativa competente, dettando così una regola “suppletiva” volta a consentire in ogni caso il corretto svolgimento del procedimento.

Anche se la disposizione detta espressamente la regola suppletiva *“fino a quando non sia effettuata la designazione”*, la giurisprudenza amministrativa (che verrà di seguito analizzata) è ormai consolidata nel riconoscere che l'identificazione *ex lege* del responsabile vale sia nei casi di mancata designazione del responsabile, sia nei casi di mancata comunicazione ai soggetti interessati.

Ciò significa, pertanto, che ove il responsabile del procedimento non sia stato nominativamente individuato negli atti notificati o comunicati ai destinatari, per il cittadino/contribuente 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.

3. Le conseguenze della mancata indicazione del responsabile del procedimento

La giurisprudenza è stata chiamata più volte ad interpretare l'articolo 5 della legge n. 241 del 1990, nonché quelle disposizioni che, in alcuni settori specifici, prevedono che sia indicato il responsabile del procedimento senza tuttavia precisare se il predetto adempimento sia previsto o meno "a pena di nullità" dell'atto.

I Tribunali amministrativi regionali, il Consiglio di Stato e la Corte di cassazione si sono espressi nel senso che la mancata indicazione del responsabile del procedimento non si configura come vizio invalidante dell'atto; "*la mancata comunicazione del nominativo del responsabile del procedimento al soggetto interessato rappresenta una mera irregolarità, insuscettibile di determinare l'illegittimità dell'atto, alla quale peraltro è possibile supplire considerando responsabile del procedimento il funzionario preposto all'unità organizzativa competente*" (TAR del Lazio, n. 6998 del 26 luglio 2007; in senso conforme, TAR della Campania, n. 6137 del 13 giugno 2007; Consiglio di Stato n. 974 del 1° marzo 2006; Cass. n. 22197 del 24 novembre 2004. Per la giurisprudenza di legittimità, si veda, *ex plurimis* in tema di mancata indicazione del responsabile del procedimento con riferimento particolare al verbale di accertamento delle infrazioni al codice della strada, Cass., sez. I, n. 9263 del 25 giugno 2002).

4. L'ordinanza della Corte Costituzionale n. 377 del 2007 e relativi effetti

Con ordinanza n. 377 del 9 novembre 2007, la Corte Costituzionale ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale del citato articolo 7, comma 2, lettera a), della legge n. 212 del 2000, sollevata

dalla Commissione tributaria regionale di Venezia, in riferimento agli articoli 3, primo comma, e 97 della Costituzione, nella parte in cui prevede che gli atti “*dei concessionari della riscossione* (ora agenti della riscossione, n.d.r.) *devono tassativamente indicare*” – fra l’altro – il responsabile del procedimento.

L’ordinanza di rimessione della Commissione tributaria regionale del Veneto è stata pronunciata in una controversia avente ad oggetto una cartella di pagamento, emessa a seguito di iscrizione a ruolo da parte di un comune, nei confronti della quale il contribuente lamentava la violazione del predetto articolo 7, in quanto la cartella di pagamento non conteneva l’indicazione del responsabile del procedimento.

Il giudice remittente ha sollevato la questione di legittimità costituzionale sul presupposto che 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.)*” e che quindi sarebbe eccessivo e poco utile addossare agli agenti della riscossione obblighi che appaiono “*fini a se stessi, anche considerato che sulle cartelle figura l’avvertenza che si possono chiedere informazioni sul contenuto della cartella stessa*”.

La Corte Costituzionale, con la citata ordinanza n. 377 del 2007, ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale sul presupposto 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'articolo 97, primo comma, Cost. (si veda, ora, l'articolo 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»).

Le ordinanze di manifesta infondatezza – disciplinate dagli articoli 18, primo comma, 26, secondo comma, e 29 della legge 11 marzo 1953, n. 87 – vengono adottate dalla Corte Costituzionale in camera di consiglio qualora non siano necessarie verifiche particolarmente approfondite in ordine alla costituzionalità della norma.

Con riferimento alla diversa categoria delle sentenze interpretative di rigetto, le Sezioni Unite della Corte di cassazione, con sentenza n. 23016 del 17 maggio 2004, hanno affermato che *“Le decisioni interpretative di rigetto della Corte Costituzionale non hanno efficacia erga omnes, a differenza di quelle dichiarative dell'illegittimità costituzionale di norme, e pertanto determinano solo un vincolo negativo per il giudice del procedimento in cui è stata sollevata la relativa questione. In tutti gli altri casi il giudice conserva il potere-dovere di interpretare in piena autonomia le disposizioni di legge a norma dell'art. 101, comma 2, della Costituzione, purché ne dia una lettura costituzionalmente orientata, ancorché differente da quella indicata nella decisione interpretativa di rigetto”*.

Posto che le sentenze interpretative di rigetto non hanno valore vincolante, a maggior ragione anche alle ordinanze di manifesta infondatezza – le quali costituiscono un *minus* rispetto alle sentenze interpretative di rigetto – non può essere attribuito valore vincolante.

Adottando, infatti, tale tipo di pronuncia, la Corte Costituzionale si limita a ritenere manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale così

come proposta dal giudice *a quo*: circoscritta alle disposizioni di legge in relazione alle quali è configurato il “dubbio” di legittimità costituzionale e con riferimento alle disposizioni della Costituzione che si assumono violate.

Da quanto precede emerge che l’ordinanza n. 377 del 2007 si è limitata a “salvare” la disposizione contenuta nell’articolo 7 dello Statuto dei diritti del contribuente dalle specifiche censure di incostituzionalità, senza incidere in modo vincolante sulla interpretazione della stessa.

5. Ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008

L’articolo 36, comma 4-*ter*, del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248, recante “*Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e disposizioni urgenti in materia finanziaria*”, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, dispone che: “*La cartella di pagamento di cui all’articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, 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 a ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse*”.

Per effetto di tale disposizione, le cartelle di pagamento relative ai ruoli consegnati dal 1° giugno 2008 devono contenere, a pena di nullità, l’indicazione dei responsabili dei procedimenti di iscrizione a ruolo (ente creditore) nonché di emissione e notificazione della medesima cartella di pagamento (agente della riscossione).

La disposizione in esame, quindi, si applica solo alle cartelle con le quali viene richiesto il pagamento di somme iscritte in ruoli consegnati a partire dal 1° giugno 2008.

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, come ampiamente illustrato nei paragrafi precedenti.

6. Gestione delle controversie pendenti

Si forniscono di seguito istruzioni per la gestione delle controversie nelle quali si faccia questione della mancata indicazione del responsabile del procedimento.

A) 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.

Al riguardo si ricorda che la Corte di cassazione ha affermato che la chiamata di terzi nel processo tributario può essere effettuata dal resistente con l'atto di costituzione in giudizio, a pena di decadenza, entro il termine di sessanta giorni dalla notifica del ricorso (Cass., sez. trib., n. 24563 del 26 novembre 2007; n. 16119 del 20 luglio 2007; n. 7329 del 13 maggio 2003; Circ. n. 98/E del 23 aprile 1996, a commento dell'articolo 23 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546).

In via gradata, sulla scorta di quanto già evidenziato, va inoltre rilevato che l'indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento contenuta nell'articolo 7, comma 2, lett. a), dello Statuto dei diritti del contribuente non era prevista a pena di nullità, non essendoci – prima dell'entrata in vigore del citato articolo 36, comma 4-ter, del decreto-legge n. 248 del 2007 – alcuna disposizione che sanzionasse l'omessa o incompleta indicazione del responsabile stesso.

B) 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.

In ordine alle controversie in esame non spiega effetti, invero, la disposizione recata dall'articolo 36, comma 4-ter, del decreto-legge n. 248 del 2007 che, con esclusivo riferimento alle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008, sancisce a pena di nullità l'obbligo di indicare il responsabile del procedimento.

In via generale, deve essere sottolineato, con riguardo ad eventuali atti privi dell'indicazione del responsabile del procedimento, come l'articolo 7, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente, si limiti ad individuare una serie di elementi che gli atti devono contenere, ma non prevede espressamente la nullità quale conseguenza dell'omissione degli stessi.

A riprova di ciò è dato citare:

1) l'articolo 6, comma 5, dello Statuto che così dispone: *“Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e*

comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma”;

2) l'articolo 11, comma 2, dello Statuto che così dispone: *“La risposta dell'amministrazione finanziaria, scritta e motivata, vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello, e limitatamente al richiedente. Qualora essa non pervenga al contribuente entro il termine di cui al comma 1, si intende che l'amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente. Qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta, anche se desunta ai sensi del periodo precedente, è nullo”.*

Inoltre, la Corte di cassazione, rifacendosi al più generale principio della mera irregolarità degli atti privi della indicazione del responsabile del procedimento elaborato in ambito amministrativo, ha fatto già da tempo applicazione di tale principio in materia fiscale, riconoscendo, ad esempio, l'irrelevanza di tale vizio per gli atti impositivi emessi in materia di imposta comunale sugli immobili di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (in tal senso, Cass. n. 22197 del 24 novembre 2004).

Peraltro, i giudici di legittimità si sono più volte espressi in ordine all'omessa indicazione degli altri elementi richiesti dall'articolo 7, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente, diversi dall'indicazione del responsabile del procedimento, concludendo per la mera irregolarità degli atti di natura tributaria (cfr., tra le altre, Cass., sez. V, n. 26116 del 13 dicembre 2007; n. 7558 del 15 maggio 2003 con riferimento all'errata indicazione dei termini per ricorrere e dell'autorità giudiziaria da adire).

Con riferimento al diverso obbligo di indicare nell'atto tributario la Commissione tributaria competente per territorio – stabilito dall'articolo 19, comma 2, del DLGS n. 546 del 992 – la Corte di cassazione, nella sentenza n. 12070 del 1° luglio 2004, ha affermato che tale obbligo “...*comporta che l'autore dell'atto impositivo deve individuare in concreto la specifica Commissione tributaria competente per territorio, non essendo sufficiente una indicazione generica e ripetitiva della formula usata dal legislatore; tuttavia l'omessa od incompleta indicazione della Commissione non comporta una nullità dell'atto sia perché una tale conseguenza non è prevista dal legislatore, e sia perché si tratta di una semplice irregolarità del tutto irrilevante, poiché scopo della norma è soltanto quello di agevolare il compito del contribuente che voglia impugnare l'atto*”.

Va poi precisato che 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, come già evidenziato, ai fini della legittimità dell'atto (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).

In particolare, la giurisprudenza afferma il principio secondo cui “*l'omessa indicazione del responsabile del procedimento, come è stato già affermato da questo Consiglio, non è motivo di illegittimità del provvedimento, dovendosi in tal caso intendere che il responsabile è il dirigente dell'unità organizzativa competente*” (Consiglio di Stato n. 1662 del 2004).

Sotto il profilo processuale, si ricorda che l'eccezione di nullità della cartella di pagamento per mancanza dell'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.

Infatti, l'articolo 24, comma 2, del DLGS n. 546 del 1992, prevede che l'integrazione dei motivi del ricorso è consentita solo quando sia *“resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione”* e che la stessa debba avvenire entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l'interessato ha avuto notizia di tale deposito (in tal senso, Cass., sez. trib., n. 24970 del 25 novembre 2005; n. 6416 del 22 aprile 2003).

Ne consegue l'impossibilità da parte del contribuente di proporre motivi integrativi di quelli già esposti nel ricorso introduttivo del giudizio.

A maggior ragione, la deduzione della mancata indicazione del responsabile del procedimento costituisce domanda nuova nel giudizio di appello, improponibile ai sensi dell'articolo 57 del DLGS n. 546 del 1992.

In proposito, come chiarito dalla Corte di cassazione *“si ha domanda nuova, improponibile nel giudizio d'appello ex art. 57 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ..., quando il contribuente, nell'atto di appello, introduce, al fine di ottenere l'eliminazione ... dell'atto impugnato, una causa petendi diversa, fondata su situazioni giuridiche non prospettate in primo grado, sicché risulti inserito nel processo un nuovo tema di indagine”* (cfr. Cass. sentenze n. 16829 del 30 luglio 2007 e n. 10864 del 23 maggio 2005).

Le indicazioni fornite con la presente circolare, di cui gli uffici terranno conto in sede di difesa dei propri atti, non esimono l'Agenzia dall'osservare scrupolosamente tutte le prescrizioni dello Statuto dei diritti del contribuente, ivi compresa quella recata dall'articolo 7, comma 2, della legge n. 212 del 2000, concernente l'indicazione nei propri atti del responsabile del procedimento.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente circolare vengano applicati con uniformità.