

# DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE  
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE  
VICTOR UCKMAR  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO  
CESARE GLENDI  
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI  
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA  
UNIVERSITÀ DI TERAMO

PIERA FILIPPI  
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

FRANCO GALLO  
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

ANTONIO LOVISOLO  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DARIO STEVANATO  
UNIVERSITÀ DI TRIESTE



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2009

## L'INDICAZIONE DEL RESPONSABILE DEL PROCEDIMENTO TRA BUON ANDAMENTO DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE E DIRITTO DI DIFESA DEL CONTRIBUENTE

**Sintesi:** Dopo l'ordinanza n. 377 del 2007, con la quale la Consulta ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, 2° comma, lett. a), dello Statuto dei diritti del contribuente, si è aperto un intenso dibattito in merito alle conseguenze dell'omessa indicazione del responsabile del procedimento negli atti dell'esecuzione.

È tornata di attualità la questione concernente l'applicabilità, in materia tributaria, della nuova disciplina dell'invalidità del provvedimento amministrativo, *genus* del quale il procedimento di riscossione costituisce *species*.

Il successivo intervento del Legislatore ha ulteriormente complicato la situazione: l'art. 36, comma 4-ter, d.l. n. 248 del 2007 (il cosiddetto «Decreto Milleproroghe»), infatti, presenta numerosi profili di criticità, dalle sorti delle cartelle di pagamento relative ai ruoli consegnati anteriormente al 1° giugno 2008, all'esatta individuazione del soggetto responsabile del procedimento da indicare negli atti della riscossione.

Assai discutibile è la compatibilità della norma con la Costituzione e con i principi fondamentali dell'ordinamento tributario.

A tale ultima questione si ricollega il problema del ruolo delle norme statutarie nel sistema delle fonti: esaminando lo stato dell'arte della dottrina e della giurisprudenza sul tema, lo Statuto dei diritti del contribuente sembra operare, più che in qualità di fonte interposta nei giudizi di legittimità costituzionale, come *fonte sentinella*.

SOMMARIO: Premessa. – PARTE PRIMA: 1. La disciplina statutaria. – 2. L'ordinanza di remissione. – 3. Il primo intervento della Corte costituzionale: l'ordinanza n. 377 del 2007. – 4. La presa di posizione di Equitalia s.p.a. – 5. Il «Decreto Milleproroghe» e le modifiche al «Modello» di cartella. – 6. La circolare dell'Agenzia delle entrate. – 6.1. Gli effetti dell'ordinanza della Consulta. – 6.2. Le istruzioni per la gestione delle controversie pendenti. – 7. La giurisprudenza di merito. – 8. Il secondo intervento della Corte costituzionale: la sentenza n. 58 del 2009. – PARTE SECONDA: – 1. Quale destino per gli altri atti? – 2. Applicabilità della nuova disciplina dell'invalidità del provvedimento amministrativo. – 2.1. Nullità. – 2.2. Annulabilità. – 2.3. Irregolarità. – 2.4. Osservazioni. – 3. Riflessioni sul «Decreto Milleproroghe». – 3.1. La tipologia di atti. – 3.2. L'individuazione del responsabile del procedimento. – 3.3. Profili di (probabile) incostituzionalità. – 3.4. Violazioni dello Statuto dei diritti del contribuente. – 3.4.1. Lo Statuto come «fonte sentinella» nel giudizio di costituzionalità?

### *Premessa*

Con il lavoro che qui brevemente s'introduce (1) si vuole offrire

---

(1) Il presente scritto costituisce rielaborazione ed ampliamento di *Quel pa-*

un modestissimo contributo al dibattito relativo alle cosiddette «cartelle mute», vale a dire le cartelle esattoriali prive dell'indicazione del responsabile del procedimento (2).

Nella prima parte, si ripercorreranno i principali avvenimenti che hanno seguito l'ordinanza del 9 novembre 2007, n. 377, con la quale la Consulta ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di

---

*sticcaccio brutto delle «cartelle mute», tra nullità, annullabilità e irregolarità*, nota a Comm. trib. prov. Bari, sez. IV, 14 gennaio 2008, n. 445, in *Diritto & Giustizi@*, quotidiano *on line* di informazione giuridica di Giuffrè Editore, reperibile all'indirizzo <http://www.dirittoegiustizia.it>, edizione del 6 febbraio 2008, di *La «primavera di fragole» delle cartelle mute: la parola passa alla Agenzia delle Entrate*, nota a circolare n. 16/E del 6 marzo 2008, *ibidem*, edizione del 5/7 aprile 2008, e di *Considerazioni sparse in tema di responsabile del procedimento negli atti dell'esecuzione: dall'invalidità del provvedimento amministrativo allo Statuto dei diritti del contribuente quale «fonte sentinella», passando per i profili di (probabile) incostituzionalità del «Decreto Milleproroghe», ibidem*, edizione del 10/12 gennaio 2009, nonché dell'intervento nel *forum* R. Lupi - P. Centore - L.R. Corrado - A. Buscema - M. Vantaggio - F. Bianchi - F. Pistolesi, *Le cartelle esattoriali alla ricerca di un «responsabile del procedimento»*, in *Dialoghi trib.*, 2008, 149 ss.

(2) Sul tema, a livello di primo orientamento bibliografico, si vedano M. Basilavecchia, *Cartella di pagamento successiva ad accertamento definitivo*, nota a Cass., sez. trib. (pres. Lupi, rel. Scuffi), 3 dicembre 2007, n. 25158, in *Corr. trib.*, 2008, 549 ss.; Id., *Le indicazioni obbligatorie sulle cartelle di pagamento*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 373 ss.; Id., *L'invalidità degli atti del concessionario per omissione delle indicazioni obbligatorie: gli orientamenti della giurisprudenza di merito*, in *Giust. trib.*, 2008, 341, reperibile all'indirizzo [http://www.giustiziatributaria.it/banca\\_dati/nota\\_basilavecchia2.html](http://www.giustiziatributaria.it/banca_dati/nota_basilavecchia2.html); Id., *Atti impositivi carenti ma legittimi*, nota a Corte cost. (pres. Amirante, rel. Cassese), 27 febbraio 2009, n. 58, in *Corr. trib.*, 2009, 1099 ss.; A. Cazzato, *Indicazione del responsabile del procedimento e regime degli atti «viziati»: riflessioni a margine delle pronunce dei giudici di merito e spunti per una nuova ricostruzione del tema alla luce dell'evoluzione della teoria della invalidità degli atti amministrativi*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 147 ss.; E. De Mita, *Dalle Camere un salvagente alle cartelle mute*, in *Il Sole 24 Ore*, edizione del 27 gennaio 2008; Id., *Cartelle a caccia di responsabile per il passato, ibidem*, edizione del 9 novembre 2008; Id., *Sulle cartelle mute una decisione «di necessità»*, in *Il Sole 24 Ore*, edizione dell'8 marzo 2009; C. Glendi, *Cartelle di pagamento tra Statuto, Corte costituzionale e decreto «Milleproroghe»*, in *Corr. trib.*, 2008, 1150 ss.; R. Lupi, *Cartelle mute, responsabile del procedimento e coordinamento tra uffici ed esattori*, in *Unoformat*, reperibile all'indirizzo <http://www.unoformat.it>, edizione dell'8 aprile 2008; R. Lupi - P. Centore - L.R. Corrado - A. Buscema - M. Vantaggio - F. Bianchi - F. Pistolesi, *Le cartelle esattoriali alla ricerca di un «responsabile del procedimento»*, *cit.*, 144 ss.; G. Marongiu, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, Giappichelli, 2008, 176 ss.; Id., *Le cartelle mute: una «querelle» infinita*, nota a Corte cost. (pres. Amirante, rel. Cassese), 27 febbraio 2009, n. 58, in *Corr. trib.*, 2009, 1104 ss.; F. Menti, *L'indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento e la nullità per omessa indicazione*, nota a Comm. trib. prov. Vicenza, sez. IX, 3 marzo 2008, n. 204, *retro*, 2008, II, 1007 ss.

legittimità costituzionale dell'art. 7, 2° comma, lett. a), l. 27 luglio 2000, n. 212 (il cosiddetto «Statuto dei diritti del contribuente»).

Nella seconda parte, si presenteranno alcune considerazioni sparse, al fine di individuare le conseguenze della mancata indicazione del responsabile del procedimento negli atti della riscossione, con particolare riguardo alla *vexata quaestio* dell'applicabilità della disciplina dell'invalidità del provvedimento amministrativo in ambito tributario.

Si tenterà di individuare i profili di criticità della disciplina introdotta con l'art. 36, comma 4-ter, d.l. n. 248 del 2007 (il cosiddetto «Decreto Milleproroghe»), soffermando l'attenzione sulla sua compatibilità con la Carta Costituzionale e con i principi fondamentali dell'ordinamento tributario.

Le riflessioni conclusive saranno dedicate al ruolo dello Statuto dei diritti del contribuente nel sistema delle fonti e alla sua qualificazione quale *fonte sentinella* nei giudizi di legittimità costituzionale.

## PARTE PRIMA

### 1. – *La disciplina statutaria*

L'art. 7, 2° comma, lett. a), l. n. 212 del 2000, rubricato «Chiarezza e motivazione degli atti», statuisce che «gli atti dell'Amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione (3) devono tassativamente indicare [...] l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento».

Il Legislatore ha così imposto «la precisa individuazione del funzionario responsabile del procedimento, quindi di un soggetto la cui sottoscrizione appare [...] inscindibile dall'atto di formale emissione del provvedimento» (4), senza tuttavia indicare *expressis verbis* le conseguenze in caso di sua omissione.

### 2. – *L'ordinanza di remissione*

Con l'ordinanza dell'11 gennaio 2006 (5), la Commissione Tributaria Regionale del Veneto ha sollevato la questione di legittimità costituzionale relativa all'art. 7, 2° comma, lett. a), l. n. 212 del 2000, in

---

(3) Oggi Agenti della riscossione.

(4) Comm. trib. prov. Padova, sez. I, 22 novembre 2006, n. 253, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2007, 530.

(5) In *Banca Dati BIG*, Ipsosa.

riferimento agli artt. 3, 1° comma, e 97 Cost., nella parte in cui «fa obbligo [...] anche ai soggetti preposti alla riscossione [...] di riportare sugli atti concernenti la riscossione, il nominativo del responsabile del procedimento [...]».

L'ordinanza (6) 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 mancata indicazione del responsabile del procedimento (7).

Secondo il giudice *a quo*, 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 «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.)».

I concessionari della riscossione pongono in essere «“procedimenti di massa”, caratterizzati in modo pressoché assoluto dall'elemento tecnico organizzativo, e dall'uniformità delle operazioni», trasferendo «il contenuto dei ruoli ricevuti dall'Agenzia delle entrate in singole cartelle destinate individualmente ai contribuenti, senza alcuna possibilità di apprezzamento, tanto più di natura discrezionale»: sarebbe quindi eccessivo addossare loro «obblighi che parrebbero finiti a se stessi, anche considerato che sulle cartelle figura l'avvertenza che si possono chiedere informazioni sul contenuto della cartella stessa».

Secondo questa impostazione, risulterebbe violato il principio di uguaglianza, sotto il profilo della irragionevole parificazione normativa di attività ontologicamente differenti (*id est* il «procedimento vero e proprio» e il «procedimento di massa», secondo la terminologia usata nell'ordinanza di remissione), nonché il principio di buon andamento della pubblica amministrazione, laddove impone che la sua attività sia condotta secondo criteri di efficienza, economicità ed efficacia.

---

(6) L'ordinanza è stata definita «pro fisco» da R. Lupi, *Cartelle mute, responsabile del procedimento e coordinamento tra uffici ed esattori*, cit., 4.

(7) A questo proposito, la Corte costituzionale osserverà – quasi sarcasticamente – che «l'eventuale declaratoria di incostituzionalità [...] comporterebbe il rigetto e non, come sostiene il remittente, l'accoglimento del motivo di appello proposto dal contribuente (atteso che verrebbe meno l'obbligo di indicare, nella cartella di pagamento, il responsabile del procedimento)».

### 3. – *Il primo intervento della Corte costituzionale: l'ordinanza n. 377 del 2007*

Con l'ordinanza del 9 novembre 2007, n. 377 (8), la Consulta ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione sottoposta al suo esame, fornendo alcune stimolanti osservazioni di carattere sistematico.

Il Giudice delle leggi ha preliminarmente precisato che «ogni provvedimento amministrativo è il risultato di un procedimento, sia pure il più scarso ed elementare, richiedendo, quanto meno, atti di notificazione e di pubblicità».

L'obbligo di indicare il responsabile del procedimento, imposto ai concessionari della riscossione dalla norma statutaria, «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, 1° comma, Cost. (si veda, ora, l'art. 1, 1° comma, della l. n. 241 del 1990, come modificato dalla l. 11 febbraio 2005, n. 15 [...])».

L'art. 7, l. 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» (9): le conclusioni a cui è giunta la Corte costituzionale in relazione alla cartella di pagamento valgono quindi per qualsiasi atto del procedimento tributario dell'Agente della riscossione, sia quelli «di massa», caratterizzati da un «contenuto omogeneo o standardizzato nei confronti di innumerevoli destinatari», «sia quelli di natura non discrezionale».

Del resto, soggiunge il *collegio*, già prima dell'entrata in vigore dello Statuto, la giurisprudenza costituzionale (10) ha ritenuto applicabili ai procedimenti tributari i principi generali dell'attività amministrativa, di cui all'art. 1, 1° comma, l. n. 241 del 1990.

A seguito dell'intervento del Giudice delle leggi, si è aperto un vivace dibattito sul tema degli effetti della mancata indicazione del responsabile del procedimento negli atti della riscossione.

---

(8) Corte cost. (pres. Bile, red. Cassese), 9 novembre 2007 (ord.), n. 377, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 203.

(9) A ciò si aggiunga quanto disposto dall'art. 17, l. n. 212 del 2000: la norma, rubricata «Concessionari della riscossione», statuisce che le disposizioni statutarie «si applicano anche nei confronti dei soggetti che rivestono la qualifica di concessionari e di organi indiretti dell'Amministrazione finanziaria, ivi compresi i soggetti che esercitano l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi di qualunque natura».

(10) Corte cost. (pres. Mirabelli, red. Marini), 21 aprile 2000 (ord.), n. 117, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2000, 1017.

Una parte degli interpreti continua a ritenere che l'obbligo fissato dall'art. 7, 2° comma, lett. a), l. n. 212 del 2000, abbia solo natura di principio, senza risvolti giuridici di rilievo.

Altra parte, valorizzando le conseguenze applicative del *dictum* della Corte costituzionale, riconosce nel difetto di tale indicazione un vizio dell'atto, idoneo a determinarne l'illegittimità.

Vi è infine chi ritiene necessario operare delle distinzioni.

Alcuni Autori (11) ritengono che l'illegittimità si determini soltanto qualora sia configurabile un interesse del contribuente ad avere un referente preciso cui presentare rilievi e documentazione e sia stato recato un effettivo pregiudizio nei suoi confronti.

Secondo altri (12), quando l'atto della riscossione è meramente riproduttivo del ruolo, l'omissione è un vizio innocuo, «perché in realtà, presso il concessionario non c'è stato nessun procedimento»: in queste ipotesi, la norma dello Statuto può essere riferita al solo responsabile del procedimento presso l'ente impositore che ha formato il ruolo. Viceversa, quando la cartella deriva da un'iniziativa autonoma dell'Agente della riscossione, sussiste un procedimento e l'indicazione del relativo responsabile si giustifica alla luce delle esigenze di difesa del destinatario dell'atto della riscossione.

#### 4. – *La presa di posizione di Equitalia s.p.a.*

Nonostante la limpidezza del dato normativo e l'autorevole esegesi della Consulta, Equitalia s.p.a., anche al fine di escludere possibili profili di responsabilità per danno erariale, sostiene (13) che l'indicazione del responsabile del procedimento non influisce sul contenuto della cartella di pagamento e rappresenta una mera irregolarità, «non suscettibile di determinare l'annullabilità» dell'atto (14).

Nella direttiva del 15 gennaio 2008, n. 228, l'Agente della riscossione ha preannunciato che, negli eventuali giudizi promossi dai contribuenti per ottenere l'annullamento degli atti emessi anterior-

---

(11) A. Carinci, *Il ruolo tra pluralità di atti ed unicità della funzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 260.

(12) R. Lupi, *Cartelle mute, responsabile del procedimento e coordinamento tra uffici ed esattori*, cit., 4.

(13) Si vedano i comunicati stampa del 17 gennaio 2008, disponibili agli indirizzi [http://www.equitaliaonline.it/equititalia/export/download/Com\\_stampa\\_Cartelle\\_senza\\_responsabile\\_17\\_Gennaio.pdf](http://www.equitaliaonline.it/equititalia/export/download/Com_stampa_Cartelle_senza_responsabile_17_Gennaio.pdf) e [http://www.equitaliaonline.it/equititalia/export/download/Precisazioni\\_Equititalia\\_17\\_gennaio.pdf](http://www.equitaliaonline.it/equititalia/export/download/Precisazioni_Equititalia_17_gennaio.pdf).

(14) M. Basilavecchia, *L'invalidità degli atti del concessionario per omissione delle indicazioni obbligatorie: gli orientamenti della giurisprudenza di merito*, cit., § 2, ritiene condivisibile la presa di posizione di Equitalia s.p.a. successiva all'ordinanza della Consulta, muovendo tuttavia da considerazioni affatto diverse.

mente alla pronuncia della Corte costituzionale, sarà richiesta l'applicazione dell'art. 21-*octies*, 2° comma, primo periodo, l. n. 241 del 1990 (15).

Secondo Equitalia s.p.a., «la cartella [...] non è altro che la fotografia del ruolo formato e consegnato dall'ente creditore (Agenzia delle entrate, Inps, Comuni) in conformità al Modello approvato con decreto ministeriale. L'agente di riscossione deve, quindi, riportare esattamente le informazioni del ruolo, senza poter inserire modifiche», essendogli «preclusa ogni possibilità di verificare la fondatezza formale e sostanziale del tributo da riscuotere», controllo «di esclusiva competenza dell'ente impositore»: in conseguenza di ciò, sussiste l'obbligo di «emettere e notificare la cartella di pagamento esattamente nel contenuto fornito dall'ente impositore».

Quanto agli atti emessi dopo l'ordinanza della Corte costituzionale, con la direttiva del 22 novembre 2007, Equitalia s.p.a. ha dato disposizione a tutte le società del gruppo di introdurre, nello spazio «comunicazioni dell'agente della riscossione», l'indicazione del nominativo del «coordinatore dell'attività di cartellazione dell'ambito provinciale» quale responsabile del procedimento di emissione e notificazione delle cartelle di pagamento.

#### 5. – *Il «Decreto Milleproroghe» e le modifiche al «Modello» di cartella*

La situazione è stata ulteriormente complicata (16) con l'introduzione dell'art. 36, comma 4-*ter*, d.l. 31 dicembre 2007, n. 248 (il cosiddetto «Decreto Milleproroghe»), convertito, con emendamenti, nella l. 28 febbraio 2008, n. 31 e in vigore dal 1° marzo 2008.

La norma così dispone: «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 ai ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse».

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 aprile 2008, sono state approvate le modifiche al «Modello» di cartella di pagamento *ex art.* 25, d.p.r. n. 602 del 1973.

(15) *Infra*, parte II, *sub* § 2.2.

(16) Al contrario di quanto annunciato – forse troppo ottimisticamente – da alcuni tra i primi commentatori (G. Alemanno, *Risolti i dubbi sull'indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento*, in *Corr. trib.*, 2008, 1091 ss.).

Nel tentativo di dare attuazione al «Decreto Milleproroghe», vi si afferma quanto segue: «al fine di informare il contribuente in merito [...] al responsabile del procedimento di emissione e notifica della cartella, [...] l'agente della riscossione provvederà ad inserire idonee indicazioni al riguardo nell'apposito spazio riservato [...] alle "comunicazioni dell'agente della riscossione"».

#### 6. – *La circolare dell'Agenzia delle entrate*

Nella circolare del 6 marzo 2008, n. 16/E (17), l'Agenzia delle entrate ha fornito indicazioni ai propri uffici per la gestione delle controversie riguardanti le cartelle di pagamento e gli altri atti della riscossione privi dell'indicazione del responsabile del procedimento.

In primo luogo, la mancata indicazione del responsabile del procedimento costituirebbe una mera irregolarità dell'atto, come indirettamente confermato dalla giurisprudenza amministrativa relativa all'art. 5, l. n. 241 del 1990 (18), e dalla disciplina introdotta dal «Decreto Milleproroghe» (19).

In secondo luogo, l'Agenzia delle entrate ha tentato di arginare gli effetti della pronuncia della Corte costituzionale, rilevando che trattasi di ordinanza di manifesta infondatezza, non vincolante in via generalizzata nella interpretazione della norma censurata (20).

In terzo luogo, ha dato istruzioni alle proprie strutture per la gestione delle controversie pendenti riguardanti le cartelle di pagamento escluse *ratione temporis* dal «Decreto Milleproroghe», nonché gli atti della riscossione diversi dalle cartelle (21).

Infine, pur rilevando l'inesistenza, anteriormente al «Decreto Milleproroghe», di una disposizione che sanzionasse l'omessa o incompleta indicazione del responsabile del procedimento, ha – curiosamente – precisato che «le indicazioni fornite [...] non esimono l'Agenzia dal-

---

(17) La circolare è stata glossata da C. Glendi, *Cartelle di pagamento tra Statuto, Corte costituzionale e decreto «Milleproroghe»*, cit., 1150 ss.

(18) Sul tema si tornerà *infra*, parte II, sub § 2.3.

(19) A conclusione del § 6 della circolare, si legge quanto segue: «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».

Tale asserzione è ribaltata da C. Glendi, *Cartelle di pagamento tra Statuto, Corte costituzionale e decreto «Milleproroghe»*, cit., 1151 e s., per giungere alla conclusione opposta: parafrasando l'enunciato della circolare, l'Autore deduce che «la nuova disposizione conferma, direttamente, che, sulla base dei dati normativi previgenti, così come costituzionalmente valorizzati dall'ordinanza della Consulta n. 377 del 2007, l'omessa indicazione del responsabile del procedimento già comportava e tuttora comporta la nullità della cartella di pagamento e degli altri atti dell'agente della riscossione».

(20) *Infra*, parte I, sub § 6.1.

(21) *Infra*, parte I, sub § 6.2.

l'osservare scrupolosamente tutte le prescrizioni dello Statuto dei diritti del contribuente, ivi compresa quella recata dall'art. 7, 2° comma, della legge n. 212 del 2000, concernente l'indicazione nei propri atti del responsabile del procedimento».

#### 6.1. – *Gli effetti dell'ordinanza della Consulta*

L'Agenzia delle entrate ha tentato di circoscrivere la portata della pronuncia della Corte costituzionale, sottolineando che trattasi di ordinanza di manifesta infondatezza, volta quindi a respingere le questioni così come disegnate dal giudice remittente, senza tuttavia incidere in modo vincolante sulla interpretazione della norma censurata.

Al fine di corroborare tale impostazione, viene richiamata la sentenza del 17 maggio 2004, n. 23016 (22), con la quale le sezioni unite penali hanno statuito 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 tutte le altre ipotesi, «il giudice conserva il potere-dovere di interpretare in piena autonomia le disposizioni di legge a norma dell'art. 101, 2° comma, Cost., purché ne dia una lettura costituzionalmente orientata, ancorché differente da quella indicata nella decisione interpretativa di rigetto».

Secondo l'Agenzia delle entrate, posto che le sentenze interpretative di rigetto non hanno valore vincolante, *a fortiori razione* tale valore non può essere attribuito alle ordinanze di manifesta infondatezza, «le quali costituiscono un *minus* rispetto alle sentenze interpretative di rigetto».

In un altro passaggio della pronuncia – non riportato nella circolare, ma che, a nostro sommo avviso, è forse ancor più significativo –, le sezioni unite penali hanno chiarito che, «se le decisioni interpretative di rigetto non hanno efficacia *erga omnes* e non vincolano i giudici, deve necessariamente concludersi che all'interpretazione prescelta dalla Corte costituzionale può attribuirsi [...] il valore proprio di un *precedente autorevole*, semperché, ovviamente, questo sia sorretto da argomentazioni persuasive, tali da indurre i giudici, nell'esercizio delle loro autonome funzioni, a condividerlo e a farlo proprio».

#### 6.2. – *Le istruzioni per la gestione delle controversie pendenti*

Per quanto attiene le controversie riguardanti le cartelle di pagamento escluse *ratione temporis* dalla previsione di cui all'art. 36, comma 4-ter, d.l. n. 248 del 2007, l'Agenzia delle entrate precisa che:

---

(22) Cass., sez. un. pen. (pres. Marvulli, rel. Silvestri), 17 maggio 2004, n. 23016, imp. Pezzella, in *Giur. cost.*, 2004, 2995.

– nel caso in cui sia stato chiamato in causa un suo ufficio, si dovrà eccepire, in via pregiudiziale, l'imputabilità del vizio all'Agente della riscossione;

– nel caso in cui non sia stato evocato in giudizio dal ricorrente, l'Agente della riscossione deve essere chiamato in causa da parte dell'ufficio (23);

– in subordine, si rileva che, anteriormente al «Decreto Milleproroghe», non esisteva alcuna disposizione che sanzionasse l'omessa o incompleta indicazione del responsabile del procedimento.

Per quanto concerne, invece, il contenzioso relativo ad atti diversi dalla cartella di pagamento, l'Agenzia delle entrate ha puntualizzato quanto segue:

– l'omessa indicazione del responsabile del procedimento non determina né la nullità né l'annullabilità dell'atto;

– in ordine a siffatte controversie, non ha rilievo quanto statuito dall'art. 36, comma 4-ter, d.l. n. 248 del 2007;

– l'art. 7, 2° comma, lett. a), l. n. 212 del 2000, non prevede la nullità quale conseguenza dell'omissione, come al contrario dispongono *expressis verbis* altre norme dello Statuto (24);

– richiamando la categoria della mera irregolarità, elaborata in materia amministrativa, la Suprema Corte ha statuito l'irrilevanza dell'omessa indicazione del responsabile del procedimento per gli atti impositivi emessi in materia di I.c.i. (25), così come degli altri elementi richiesti dall'art. 7, 2° comma, l. n. 212 del 2000 (26), o dell'obbligo di indicazione della Commissione tributaria competente per territorio *ex art. 19, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992* (27);

– l'indicazione del direttore dell'ufficio, ancorché non nominativa, è sufficiente ai fini della legittimità dell'atto, come sostenuto dalla giurisprudenza amministrativa.

Sotto il profilo processuale, l'Agenzia ha ribadito che l'eccezione deve essere sollevata dal contribuente nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado e non può essere fatta valere con memoria successiva *ex art. 24, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992*. La deduzione di

(23) Questa soluzione appare discutibile secondo C. Glendi, *Cartelle di pagamento tra Statuto, Corte costituzionale e decreto «Milleproroghe»*, cit., 1151.

(24) Ad esempio, gli artt. 6, 5° comma, e 11, 2° comma, l. n. 212 del 2000.

(25) Nella circolare è richiamata Cass., sez. trib. (pres. Paolini, rel. Botta), 24 novembre 2004, n. 22197, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2005, 227, sulla quale torneremo *infra*, parte II, sub § 2.3.

(26) Cass., sez. trib. (pres. Altieri, rel. Fittipaldi), 13 dicembre 2007, n. 26116, in *CED Cass.*, non massimata; Cass., sez. trib. (pres. Cristarella Orestano, rel. Altieri), 15 maggio 2003, n. 7558, in *Boll. trib.*, 2003, 1508.

(27) Cass., sez. trib. (pres. Favara, rel. Falcone), 1° luglio 2004, n. 12070, in *Corr. trib.*, 2004, 3089.

tale vizio rappresenta domanda nuova nel giudizio di appello, improponibile *ex art. 57, d.lgs. n. 546 del 1992.*

### 7. – *La giurisprudenza di merito*

Le prime sentenze delle Commissioni Tributarie Provinciali, successive all'ordinanza della Corte costituzionale (28), sono in netta prevalenza favorevoli ai contribuenti (29).

---

(28) Anteriormente alla pronuncia della Consulta, per la nullità della cartella esattoriale priva dell'indicazione delle generalità del responsabile del procedimento preordinato all'emissione per violazione dell'art. 7, l. n. 212 del 2000, si annoverano Giud. pace Cosenza, 5 ottobre 2005, n. 3256; Giud. pace Cetraro, 30 settembre 2005, n. 739; Comm. trib. reg. Veneto, sez. VIII, 4 ottobre 2006, n. 56, tutte segnalate in *Fiscalitax*, 2008, 568, nota (3).

*Contra*, Comm. trib. prov. Treviso, sez. IV, 6 febbraio 2006, n. 9, in *Boll. trib.*, 2007, 1326; Comm. trib. prov. Macerata, sez. IV, 7 novembre 2006, n. 119, *ibidem*, 373; Comm. trib. prov. Vicenza, sez. VII, 23 novembre 2006, n. 311, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2007, 239.

(29) Si ricordano, senza pretesa di esaustività, Comm. trib. prov. Bari, sez. IV, 12 novembre 2007, n. 446, reperibile all'indirizzo <http://www.giurisprudenzabarese.it>; Comm. trib. prov. Cosenza, sez. I, 28 novembre 2007, n. 570, in *Finanza locale*, 2008, 115; Comm. trib. prov. Piacenza, sez. II, 13 dicembre 2007, n. 103, in *Fiscalitax online*, reperibile all'indirizzo <http://www.fiscalitax.it/index.php>; Comm. trib. prov. Lucca, sez. III, 18 dicembre 2007, n. 163, reperibile all'indirizzo [http://www.giustiziatributaria.it/banca\\_dati/ctp-lucca\\_163\\_2007.html](http://www.giustiziatributaria.it/banca_dati/ctp-lucca_163_2007.html); Comm. trib. prov. Vicenza, sez. II, 19 dicembre 2007, n. 114, in *Banca Dati BIG*, Ipsoa; Comm. trib. prov. Rimini, sez. I, 11 gennaio 2008, n. 9, a quanto consta inedita; Comm. trib. prov. Bari, sez. IV, 14 gennaio 2008, n. 445, in *Diritto & Giustizi@*, quotidiano *on line* di informazione giuridica di Giuffrè Editore, reperibile all'indirizzo <http://www.dirittoegiustizia.it>, edizione del 6 febbraio 2008, con nota di L.R. Corrado, *Quel pasticciaccio brutto delle «cartelle mute», tra nullità, annullabilità e irregolarità*; Comm. trib. prov. Lecce, sez. II, 14 gennaio 2008, n. 517, in *Corr. trib.*, 2008, 630; Comm. trib. prov. Catanzaro, sez. IV, 24 gennaio 2008, n. 1, a quanto consta inedita; Comm. trib. prov. Torino, sez. XXVI, 30 gennaio 2008, n. 35, a quanto consta inedita; Comm. trib. prov. Treviso, sez. I, 4 febbraio 2008, n. 6, reperibile all'indirizzo [http://www.giustiziatributaria.it/banca\\_dati/ctp-treviso\\_6\\_2008.html](http://www.giustiziatributaria.it/banca_dati/ctp-treviso_6_2008.html); Comm. trib. prov. Lecce, sez. II, 20 febbraio 2008, n. 118, reperibile all'indirizzo [http://www.giustiziatributaria.it/banca\\_dati/ctp-lecce\\_118\\_2008.html](http://www.giustiziatributaria.it/banca_dati/ctp-lecce_118_2008.html); Comm. trib. reg. Lazio, sez. XXXVIII, 25 febbraio 2008, n. 20, reperibile all'indirizzo [http://www.giustiziatributaria.it/banca\\_dati/ctr-lazio\\_20\\_2008.html](http://www.giustiziatributaria.it/banca_dati/ctr-lazio_20_2008.html); Comm. trib. prov. Ferrara, sez. VI, 3 marzo 2008, n. 8, reperibile all'indirizzo [http://www.giustiziatributaria.it/banca\\_dati/ctp-ferrara\\_8\\_2008.html](http://www.giustiziatributaria.it/banca_dati/ctp-ferrara_8_2008.html); Comm. trib. prov. Torino, sez. XXVI, 3 marzo 2008, n. 23, reperibile all'indirizzo [http://www.giustiziatributaria.it/banca\\_dati/ctp-torino\\_23\\_2008.html](http://www.giustiziatributaria.it/banca_dati/ctp-torino_23_2008.html); Comm. trib. prov. Pescara, sez. II, 7 marzo 2008, n. 43, in *Banca Dati BIG*, Ipsoa; Comm. trib. prov. Cosenza, sez. I, 6 maggio 2008, n. 188, in *Fisco*, 2008, 4022; Comm. trib. reg. Lazio, sez. I, 21 maggio 2008, n. 230, in *Corr. trib.*, 2008, 1890; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, sez. I, 29 mag-

Si segnala, in particolare, Comm. trib. prov. Cosenza, sez. I, 28 novembre 2007, n. 570, nella quale si afferma che «l'importante *dictum* [della Corte costituzionale] [...] non può non riferirsi a tutti gli atti, e, quindi, anche all'iscrizione di ipoteca, del concessionario, ora agente della riscossione:

1) in primo luogo perché la norma sulla quale si è appuntato il giudizio della Corte costituzionale riguarda *gli atti del concessionario*;

2) in secondo luogo perché se riguarda le cartelle di pagamento, le quali sono atti del concessionario che riproducono anche atti che non sono del concessionario – il ruolo –, a maggior ragione deve riguardare atti propri ed esclusivi del concessionario, quale il provvedimento di iscrizione ipotecaria».

In Comm. trib. prov. Piacenza, sez. II, 13 dicembre 2007, n. 103, si fonda l'accoglimento del ricorso sulla mera *littera legis*, senza richiamare l'ordinanza della Consulta. Tra l'altro, il collegio ha condannato l'Agente della riscossione alla rifusione delle spese di giudizio a favore del contribuente.

In Comm. trib. prov. Lucca, sez. III, 18 dicembre 2007, n. 163, si afferma che gli atti degli Agenti della riscossione, soggetti privati esercitanti una funzione pubblica, sono sottoposti alla normativa degli atti pubblici, in quanto applicabile. Tra i requisiti di forma essenziali della cartella di pagamento rientrano sia la sottoscrizione dell'atto, sia l'indicazione del responsabile del procedimento, necessarie per individuare la persona fisica cui riferire la responsabilità del procedimento e così consentire il controllo della legittimità del soggetto agente: la loro mancanza inficia tutto il procedimento di riscossione. Non è sufficiente l'annotazione prestampata che indichi quale responsabile del procedimento d'iscrizione a ruolo il direttore dell'ufficio o un suo delegato, poiché, in questo modo, la cartella «nulla dice in merito al procedimento di riscossione che si svolge presso il concessionario».

Si evidenziano inoltre Comm. trib. prov. Bari, sez. IV, 14 gennaio 2008, n. 445, nella quale è stato osservato come l'obbligo di indicazione del responsabile del procedimento rilevi anche ai fini di eventuali azioni risarcitorie, nonché Comm. trib. prov. Lecce, sez. II, 14 gennaio 2008, n. 517, in cui i giudici hanno rimarcato lo spontaneo adeguamento di Equitalia s.p.a. all'ordinanza della Corte costituzionale.

In Comm. trib. prov. Treviso, sez. I, 4 febbraio 2008, n. 6, si mette in evidenza che «nell'atto contestato si riporta la seguente annotazione: “il responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo è il direttore di tale ufficio o un suo delegato”»: tale «generica» indicazione «non può essere considerata esaustiva dell'obbligo tassativo di legge dappoiché non risponde all'esigenza, sottolineata dalla Corte costitu-

---

gio 2008, n. 137, *ibidem*, 2045; Comm. trib. prov. Messina, sez. VIII, 11 giugno 2008, n. 255, a quanto consta inedita; Comm. trib. prov. Bari, sez. XV, 23 luglio 2008, n. 102, reperibile all'indirizzo <http://www.giurisprudenzabarese.it>.

zionale [...], di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del contribuente (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa, aspetti tutti del buon andamento e dell'imparzialità della P.A. come risulta dall'art. 97, 1° comma, Carta Costituzionale».

Infine, in Comm. trib. prov. Pescara, sez. II, 7 marzo 2008, n. 43, il collegio ribalta il proprio precedente indirizzo proprio alla luce delle «chiare affermazioni [...] in certo qual modo “interpretative” se pure non cogenti» della Corte costituzionale.

Tra gli arresti di segno contrario (30), sembra meritevole di particolare attenzione Comm. trib. prov. Milano, sez. XLI, 6 dicembre 2007, n. 510, nella quale si nega – peraltro con una motivazione apodittica – che tale omissione leda il diritto alla difesa o quello all'informativa, come pure Comm. trib. reg. Veneto, sez. XIV, 17 gennaio 2008, n. 49, nella quale si osserva «come sia problematica la individuazione delle conseguenze della omissione della indicazione, posto il generale principio che la nullità degli atti è sanzione così grave, che deve essere prevista espressamente dal Legislatore per il tipo di violazione di cui si discute. Orbene nella fattispecie la normativa [...] non prevede alcuna sanzione. In assenza dell'insegnamento della Suprema Corte, [...] questa commissione non ritiene di poter condividere l'opinione contraria di qualche giudice di merito, favorevole alla dichiarazione di nullità, principalmente in funzione del generale principio richiamato. Ricorda peraltro altre affermazioni di merito relative alla individuazione delle conseguenze della omessa indicazione nella sola responsabilità disciplinare del funzionario e nella individuazione del responsabile del procedimento, in caso di omessa indicazione nell'atto, nella persona del capo dell'ufficio».

Secondo Comm. trib. prov. Brindisi, sez. I, 25 gennaio 2008, n. 227, il responsabile del procedimento è facilmente individuabile nella persona del dirigente dell'unità organizzativa che, nell'ambito dell'Agente della riscossione, è preposta al procedimento di formazione delle cartelle di pagamento. Nella sentenza si sostiene, peraltro, che il contribuente avrebbe potuto ottenere informazioni mediante una semplice richiesta indirizzata all'Agente della riscossione. Si aggiunga la possibilità, a giudizio della commissione, di utilizzare il principio del raggiungimento dello scopo: secondo il collegio, nell'art. 156

---

(30) Comm. trib. prov. Milano, sez. XLI, 6 dicembre 2007, n. 510, in *Banca Dati BIG*, Ipsosa; Comm. trib. reg. Veneto, sez. XIV, 17 gennaio 2008, n. 49, *ibidem*; Comm. trib. prov. Brindisi, sez. I, 25 gennaio 2008, n. 227, della quale è stata data notizia in *Fiscalitax*, 2008, 920; Comm. trib. prov. Torino, sez. VII, 12 febbraio 2008, n. 1, reperibile all'indirizzo [http://www.giustiziatributaria.it/banca\\_dati/ctp-torino\\_1\\_2008.html](http://www.giustiziatributaria.it/banca_dati/ctp-torino_1_2008.html); Comm. trib. prov. Vicenza, sez. IX, 3 marzo 2008, n. 204, *retro*, 2008, II, 1007 ss.; Comm. trib. prov. Lecce, sez. IX, 4 marzo 2008, n. 56, reperibile all'indirizzo [http://www.giustiziatributaria.it/banca\\_dati/ctp-lecce\\_56\\_2008.html](http://www.giustiziatributaria.it/banca_dati/ctp-lecce_56_2008.html).

c.p.c. (31) sarebbe ravvisabile un principio di ordine generale, applicabile non solo agli atti processuali, per il quale sarebbe stato codificato, ma anche agli atti di natura sostanziale, quali ad esempio gli atti di imposizione fiscale.

In conclusione, si segnala Comm. trib. prov. Torino, sez. VII, 12 febbraio 2008, n. 1, secondo cui la mancata indicazione del responsabile del procedimento non è né causa di nullità della cartella esattoriale, giacché non sarebbe un elemento essenziale della stessa, né causa di annullabilità, in quanto, pur costituendo in astratto causa di annullamento dell'atto, trattasi di un provvedimento a natura vincolata, il cui contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

Alcuni giudici di merito (32) hanno ritenuto che, alla luce della disciplina dettata dall'art. 36, comma 4-ter, d.l. n. 248 del 2007, l'omessa indicazione del funzionario responsabile del procedimento non costituisce causa di nullità della cartella di pagamento relative ai ruoli consegnati anteriormente al 1° giugno 2008.

#### 8. – *Il secondo intervento della Corte costituzionale: la sentenza n. 58 del 2009*

Con svariate ordinanze sono state sollevate questioni di legittimità costituzionale relative al «Decreto Milleproroghe» (33), censurando l'esclusione della nullità per le cartelle – prive dell'indicazione del responsabile del procedimento – relative ai ruoli consegnati anteriormente al 1° giugno 2008, per violazione degli artt. 2, 3, 23, 24, 97, 101, 102, 108 e 111 Cost., nonché degli artt. 3, 1° comma, e 7, 2° comma, l. n. 212 del 2000.

---

(31) A mente del 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».

(32) Ad esempio, Comm. trib. reg. Veneto, sez. VI, 21 aprile 2008, n. 13, reperibile all'indirizzo <http://dt.finanze.it/>; Comm. trib. 1° grado Bolzano, sez. I, 31 marzo 2008, n. 73, *ibidem*; Comm. trib. reg. Lazio, 21 maggio 2008, n. 230, in *Corr. trib.*, 2008, 1890; Comm. trib. prov. Messina, 11 giugno 2008, n. 225, *ibidem*, 2379; Comm. trib. prov. Messina, sez. I, 7 ottobre 2008, n. 215, in *Fisco*, 2008, 7394.

(33) Le ordinanze della Commissione Tributaria Provinciale di Isernia (r.o. n. 292 del 2008), della Commissione Tributaria Provinciale di Lucca (r.o. n. 341 del 2008) e del Giudice di pace di Genova (r.o. nn. 339 e 340 del 2008) sono tutte reperibili all'indirizzo [http://www.cortecostituzionale.it/atti\\_promovimento/actionOrdinanze.do](http://www.cortecostituzionale.it/atti_promovimento/actionOrdinanze.do).

Si segnala, inoltre, Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 29 maggio 2008 (ord.), n. 137, in *Corr. trib.*, 2008, 2045, nella quale la questione di legittimità costituzionale è stata dichiarata manifestamente infondata ed irrilevante.

Nella sentenza del 27 febbraio 2009, n. 58 (34), il Giudice delle leggi ha dichiarato non fondate le questioni sollevate dalle Commissioni Tributarie Provinciali di Isernia e Lucca, con riferimento agli articoli 3, 23, 24, 97 e 111 Cost. (35).

L'esito del giudizio era prevedibile (36) ed è stato favorito dalla scarsa cura con cui sono state redatte le ordinanze di remissione (37).

Il caso è stato affidato allo stesso giudice che aveva redatto l'ordinanza n. 377 del 2007, quasi a voler correggere e circoscrivere gli effetti dirompenti del precedente arresto, autentico *casus belli* che ha determinato il rapido intervento «riparatore» del Legislatore.

La controversia non può tuttavia ancora dirsi risolta (38): la Con-

---

(34) Corte cost. (pres. Amirante, red. Cassese), 27 febbraio 2009, n. 58, reperibile all'indirizzo <http://www.cortecostituzionale.it/giurisprudenza/pronunce/filtro.asp>.

Per un primo commento critico dell'arresto, si rinvia a E. De Mita, *Sulle cartelle mute una decisione «di necessità»*, cit.; si segnalano inoltre i commenti di M. Basilavecchia, *Atti impositivi carenti ma legittimi*, cit., 1099 ss., e di G. Marongiu, *Le cartelle mute: una «querelle» infinita*, cit., 1104 ss.

(35) Si veda, in particolare, il § 6 della motivazione in diritto.

(36) E. De Mita, *Sulle cartelle mute una decisione «di necessità»*, cit., osserva che nell'ordinamento tributario «si creano situazioni contraddittorie per mancanza di coordinamento. È inutile ricordare che la legislazione fiscale è fatta dalla stessa amministrazione: il parlamento fa da notaio. Sembra che il legislatore sia preso da una logica perversa dalla quale non riesce ad uscire. La Corte costituzionale, che pure sembra animata da buona volontà nella ricerca di una qualche razionalità, è costretta con la sua “giurisprudenza necessitata” a prendere atto delle cose con la ormai consolidata formula della “non irragionevolezza” o addirittura della “non manifesta irragionevolezza”».

*Contra* M. Basilavecchia, *Atti impositivi carenti ma legittimi*, cit., 1102, il quale riscontra «una continuità tra la sentenza n. 58 del 2009 e l'ordinanza n. 377 del 2007: non si tratta [...] del solito passo indietro che il giudice delle leggi è accusato di fare ogni volta che giustifica interventi interpretativi che risolvono problemi delle Amministrazioni finanziarie, ma di uno sviluppo coerente – e prevedibile – di una linea interpretativa equilibrata, tra esigenze di garanzia e contrapposte esigenze di funzionalità dell'Amministrazione».

(37) Riuniti i giudizi, la Corte costituzionale ha dichiarato:

– la manifesta inammissibilità delle questioni sollevate, con riferimento agli artt. 2, 3, 24 e 97 Cost., dal Giudice di pace di Genova, in quanto il giudice *a quo*, oltre a formularle in modo estremamente confuso, non ha fornito indicazioni sufficienti a consentire di valutarne la rilevanza nei giudizi principali (§ 3 della motivazione in diritto);

– l'inammissibilità delle questioni sollevate, con riferimento agli artt. 101, 102 e 108 Cost., dalla Commissione Tributaria Provinciale di Lucca, giacché non adeguatamente argomentate e, quindi, generiche (§ 4 della motivazione in diritto).

(38) Al contrario di quanto sostenuto dai primi commentatori, come A. Lucarelli, *Le cartelle mute non sono nulle. Consulta: infondata l'illegittimità*, in *Fi-*

sulta sarà a breve nuovamente chiamata ad esprimersi sulla questione (39).

Le singole problematiche trattate nella sentenza *de qua* saranno oggetto di approfondimento nella seconda parte del presente lavoro: in questa sede giova tuttavia ripercorrerne gli snodi fondamentali.

In via preliminare, il collegio esclude che, anteriormente al «Decreto Milleproroghe», la mancata indicazione del responsabile del procedimento comportasse la nullità della cartella di pagamento e ciò per due ordini di motivi.

L'art. 7, 2° comma, lett. a), l. n. 212 del 2000, impone che gli atti tributari indichino *tassativamente* il responsabile del procedimento, al fine di «assicurare la trasparenza amministrativa, l'informazione del cittadino e il suo diritto di difesa»; tuttavia, a differenza di quanto avviene in altre disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente, la norma *de qua* non indica *apertis verbis* gli effetti della violazione di tale obbligo.

In mancanza di un'espressa previsione sanzionatoria, la nullità non può dedursi dai principi di cui all'art. 97 Cost. o da quelli del diritto tributario e dell'azione amministrativa.

In seconda battuta, la Consulta afferma che l'art. 36, comma 4-ter, d.l. n. 248 del 2007 non contiene una norma retroattiva, giacché individua un termine a partire dal quale opera la nullità e stabilisce che tale sanzione non si estende al periodo anteriore: ne consegue che la disposizione non «contiene» neppure una sanatoria di atti già emanati, perché la loro nullità doveva essere esclusa già in base al diritto anteriore.

Negata l'efficacia retroattiva del «Decreto Milleproroghe», la Consulta ha gioco facile per respingere i rilievi mossi dai giudici remittenti, negando che siano violati:

– l'art. 3 Cost., «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»;

– l'art. 23 Cost., «perché non viene imposta una nuova prestazione e, comunque, [...] non esiste un principio di irretroattività della leg-

---

*scoOggi*, rivista telematica dell'Agenzia delle entrate, edizione del 27 febbraio 2009, reperibile all'indirizzo <http://www.fiscooggi.it/giurisprudenza/articolo/cartell-e-da-mute-parlanti-consulta-la-questione-non-si-pone>.

(39) Pendono ancora altri giudizi: Comm. trib. reg. Veneto, sez. XXVII, 10 giugno 2008 (ord.), n. 8, r.o. n. 439 del 2008; Comm. trib. prov. Bari, sez. XVI, 17 luglio 2008 (ord.), n. 152, r.o. n. 416 del 2008; Comm. trib. prov. Grosseto, sez. IV, 28 luglio 2008 (ord.), n. 65, r.o. n. 5 del 2009; Comm. trib. reg. Veneto, 12 settembre 2008 (ord.), r.o. n. 415 del 2008, tutte reperibili all'indirizzo [http://www.cortecostituzionale.it/atti\\_promovimento/actionOrdinanze.do](http://www.cortecostituzionale.it/atti_promovimento/actionOrdinanze.do), nonché Comm. trib. reg. Veneto, sez. XXX, 28 luglio 2008 (ord.), n. 8.

ge tributaria fondato sull'evocato parametro, né hanno rango costituzionale – neppure come norme interposte – le previsioni della legge n. 212 del 2000 (ordinanze n. 41 del 2008, n. 180 del 2007 e n. 428 del 2006)»;

– gli artt. 24 e 111 Cost., in quanto la disposizione impugnata, così intesa, «non incide sulla posizione di chi abbia ricevuto una cartella di pagamento anteriormente al termine da essa indicato»;

– l'art. 97 Cost., «il quale non impone la scelta di un particolare regime di invalidità per gli atti privi dell'indicazione del responsabile del procedimento».

## PARTE SECONDA

### 1. – *Quale destino per gli altri atti?*

Il «Decreto Milleproroghe» ha individuato nella *nullità* (40) la conseguenza della mancata indicazione del responsabile del procedimento nelle cartelle di pagamento, per i ruoli consegnati dopo il 1° giugno 2008.

Il Legislatore non ha indicato *expressis verbis* né le sorti delle cartelle relative ai ruoli anteriori a tale data, né quelle degli altri atti dell'Agente della riscossione.

Come sciogliere questo nodo gordiano? Tagliandolo con un colpo di spada netto.

Una soluzione sta nel ritenere che la violazione dell'art. 7, 2° com-

---

(40) In tema di invalidità degli atti tributari, è d'uopo una puntualizzazione terminologica.

Nel diritto civile, si distingue tra *vizio di nullità*, che impedisce all'atto di produrre effetti giuridici, e *vizio di annullabilità*, in presenza del quale l'atto produce effetti giuridici, ma è suscettibile di essere rimosso, se annullato dal giudice.

Nel diritto amministrativo, la *nullità* e la *annullabilità* del provvedimento sono disciplinate dagli artt. 21-*septies* e 21-*octies*, l. n. 241 del 1990 (se ne illustreranno le cause *infra*, *sub* §§ 2 ss.).

Nel diritto tributario, si parla di *nullità* quando l'atto è suscettibile di produrre effetti fino ad annullamento (ad esempio, in materia di imposte sui redditi, l'avviso di accertamento è nullo se non reca la sottoscrizione, la motivazione e le altre indicazioni prescritte dall'art. 42, d.p.r. n. 600 del 1973), di *inesistenza* per situazioni corrispondenti alle nozioni di nullità proprie del diritto civile e del diritto amministrativo (ad esempio, nel caso in cui l'atto riguardi un tributo inesistente, sia rivolto a soggetti inesistenti, oppure sia stato emesso da un ufficio funzionalmente o territorialmente incompetente).

ma, lett. a), l. n. 212 del 2000, determini l'illegittimità dell'atto (41), anche in mancanza di una esplicita previsione in tal senso (42).

Diversamente opinando, quale ragion d'essere avrebbe il precetto imposto dallo Statuto (43)?

Un obbligo sussiste in ogni caso, anche se non è comminata una sanzione in caso di sua inosservanza, ma un obbligo senza sanzione non costituisce un deterrente sufficiente.

L'effetto sanzionatorio può essere derivato *aliunde*: l'illegittimità dell'atto costituisce «un dato già sistematicamente risultante dal precetto statutario» (44) alla luce dell'art. 97, 1° comma, Cost., giacché solo questa minaccia permette di realizzare la trasparenza dell'attività amministrativa (45).

---

(41) F. Menti, *L'indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento e la nullità per omessa indicazione*, cit., 1015 ss., profila una diversa via.

Preliminarmente, l'Autore osserva che l'Agente della riscossione compila la cartella di pagamento attenendosi, da un lato, ai dati che il ruolo deve contenere ex art. 12, d.p.r. n. 602 del 1973, dall'altro, al Modello approvato con decreto del Ministero delle finanze sulla base dell'art. 25, 2° comma, del medesimo decreto.

Nei provvedimenti dell'Agenzia delle entrate con i quali è stato approvato il Modello della cartella, non è stato fatto alcun cenno alla necessità di indicare il responsabile del procedimento.

Sorge allora l'interrogativo concernente gli effetti di tale omissione sul provvedimento di approvazione e, di riflesso, sulle cartelle di pagamento che, in sua conformità, risultano emesse.

Secondo l'Autore, «è indubbio che il provvedimento dell'Agenzia delle entrate [...] non tiene conto della disposizione dell'art. 7, 2° comma, lett. a) l. n. 212, che dispone l'indicazione tassativa negli atti degli agenti della riscossione del responsabile del procedimento. Di qui la deduzione che il provvedimento di approvazione del Modello di cartella di pagamento dovrebbe ritenersi affetto da vizio di violazione di legge».

L'Autore osserva che il modello di cui al d.m. 28 giugno 1999 e successive modificazioni (recante «Approvazione dei modelli della cartella di pagamento e dell'avviso di intimazione ai sensi degli artt. 25 e 50, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602»), reca un apposito «spazio a disposizione del concessionario per comunicazioni al contribuente», che ben può essere utilizzato per adempiere all'obbligo di legge.

Questa è la soluzione alla quale Equitalia s.p.a. si è spontaneamente adeguata con la direttiva del 22 novembre 2007 (*supra*, parte I, § 4), e che è stata accolta anche nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 aprile 2008 (*supra*, parte I, § 5).

(42) *Contra* D. Mazzagrecò, *Questioni attuali in tema di motivazione degli atti*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 409.

(43) A mente del quale gli atti dell'Agente della riscossione «devono tassativamente indicare» il responsabile del procedimento.

(44) C. Glendi, *Cartelle di pagamento tra Statuto, Corte costituzionale e decreto «Milleproroghe»*, cit., 1152.

(45) E. De Mita, *Sulle cartelle mute una decisione «di necessità»*, cit.

La soluzione *supra* tratteggiata può ritenersi applicabile anche agli atti anteriori allo Statuto, alla luce di quanto statuito dalla giurisprudenza di legittimità (46) e costituzionale (47) in tema di efficacia temporale delle norme statutarie.

## 2. – Applicabilità della nuova disciplina dell'invalidità del provvedimento amministrativo

Nel tentativo di ricomporre questo iato, è stata risvegliata dalla nebbia della «primavera di fragole» (48) la *vexata quaestio* dell'applicabilità, in materia tributaria, della disciplina dell'invalidità del provvedimento amministrativo, *genus* del quale il procedimento di riscossione costituisce *species*, con particolare riferimento ai riflessi delle modifiche all'impianto originario della l. 7 agosto 1990, n. 241, apportate con la l. 11 febbraio 2005, n. 15 (49).

### 2.1. – Nullità

La violazione *de qua* non sembra possa ricadere tra le ipotesi di nullità (50), contemplate nell'art. 21-*septies*, 1° comma, l. n. 241 del 1990 (51).

---

(46) Cass., sez. trib. (pres. Finocchiaro, rel. Di Palma), 10 dicembre 2002, n. 17576, *retro*, 2003, II, 885; Cass., sez. trib. (pres. Favara, rel. Monaci), 14 aprile 2004, n. 7080, *retro*, 2004, II, 847; Cass., sez. trib. (pres. Saccucci, rel. Magno), 6 ottobre 2006, n. 21513, in *Corr. trib.*, 2006, 3666.

(47) La Corte costituzionale ha statuito che «le disposizioni della l. n. 212 del 2000, proprio in ragione della loro qualificazione in termini di principi generali dell'ordinamento, rappresentano [...] criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria, *anche antecedente*» (Corte cost. (pres. Zagrebelsky, red. Marini), 6 luglio 2004 (ord.), n. 216, in *Giur. cost.*, 2004, 2295).

(48) Per i più savi, *Primavera di fragole* è il titolo di uno dei racconti *horror* di Stephen King, contenuti nell'antologia *A volte ritornano* (1978).

(49) Il nuovo regime delle cause e degli effetti dell'invalidità del provvedimento amministrativo è contenuto negli artt. 21-*septies* («Nullità del provvedimento») e 21-*octies* («Annullabilità del provvedimento»), l. n. 241 del 1990, introdotti dalla l. n. 15 del 2005.

Sui riflessi tributari delle modifiche alla l. n. 241 del 1990, si veda il contributo di F. Tesauro, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, 1445 ss.

(50) Come tratteggiata da F. Tesauro, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, *cit.*, 1445 ss., testo e nota (1).

Per il diritto amministrativo, si rinvia a S. Cassese (a cura di), *Istituzioni di diritto amministrativo*, 2<sup>a</sup> ed., Milano, Giuffrè, 2006, 262, il quale ha riconosciuto che «la nuova norma [...] è destinata ad avere un'applicazione molto sporadica, dato che le ipotesi di nullità per l'assenza di un elemento che può dirsi essenziale [...] sono estremamente rare nella pratica».

(51) L'art. 21-*septies*, 1° comma, l. n. 241 del 1990, così dispone: «È nullo

L'unico vizio al quale essa può essere ricondotta – almeno *prima facie* – sembra la mancanza di *elementi essenziali* (52): ma può considerarsi tale ogni elemento prescritto *tassativamente* dalla legge?

Per il principio della libertà delle forme, la struttura dei provvedimenti esternati per iscritto può essere la più varia. È tuttavia necessario che l'atto contenga indefettibilmente alcune indicazioni (ad esempio, l'autorità emanante, l'oggetto, il contenuto, *et cetera*), «in assenza delle quali l'atto non è riconducibile a un provvedimento, quindi è, come tale, inesistente o nullo» (53): non pare che la segnalazione del responsabile del procedimento possa essere annoverata tra di esse (54).

A ciò si aggiunga che questa soluzione (55), pur rispondendo alle esigenze di tutela poste a fondamento della norma dello Statuto, è fortemente sbilanciata a favore del contribuente (56).

## 2.2. – Annullabilità

La soluzione più equilibrata sembra quella della riconducibilità alla *violazione di legge* (57), sanzionata con l'*annullabilità ex art. 21-*

---

il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge».

(52) In ambito amministrativo, manca una norma che indichi i requisiti essenziali del provvedimento, «né si può ritenere che siano gli stessi del contratto», elencati dall'art. 1325 c.c., giacché «nel provvedimento, per esempio, non vi è accordo delle parti; e [...] non ha senso porsi il problema della causa» (S. Cassese (a cura di), *Istituzioni di diritto amministrativo*, cit., 262).

(53) S. Cassese (a cura di), *Istituzioni di diritto amministrativo*, cit., 262.

(54) In tal senso si è espressa Comm. trib. prov. Torino, sez. VII, 12 febbraio 2008, n. 1, *cit.*

(55) Come ricordato in Comm. trib. prov. Cosenza, sez. I, 6 maggio 2008, n. 188, *cit.*, la nullità comporta l'inefficacia dell'atto *ex tunc* e la rilevabilità del vizio *ex officio*, in qualsiasi stato e grado del giudizio; inoltre la relativa azione è imprescrittibile.

Viceversa, in caso di annullabilità, il vizio deve essere tempestivamente eccepito nell'atto introduttivo, tranne i casi eccezionali in cui, sussistendone i presupposti, esso possa essere introdotto come motivo aggiunto *ex art. 24, d.lgs. n. 546 del 1992*.

(56) R. Lupi, *La motivazione degli atti tributari e la legge generale sul procedimento amministrativo*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, 838.

(57) Così Comm. trib. prov. Torino, sez. VII, 12 febbraio 2008, n. 1, *cit.*, secondo cui, nella specie, si verifica una violazione di legge, «in quanto l'indicazione in oggetto è prescritta "tassativamente", cioè inderogabilmente»; Comm. trib. prov. Cosenza, sez. I, 6 maggio 2008, n. 188, *cit.*

Si è espresso in tal senso G. Marongiu, *Le cartelle mute: una «querelle» infinita*, cit., 1107, secondo il quale «è [...] vero che lo Statuto del contribuente non

*octies*, 1° comma, l. n. 241 del 1990 (58), anche se ciò è dubbio ove non sia espressamente prevista.

In questo caso, sorge un'ulteriore questione: nell'ambito della propria strategia difensiva, Equitalia s.p.a. ha preannunciato il ricorso alla cosiddetta *clausola di resistenza* di cui all'art. 21-*octies*, 2° comma, primo periodo, l. n. 241 del 1990 (59).

L'applicabilità della norma al caso di specie sembra essere esclusa sia dal fatto che essa è successiva allo Statuto, giacché è stata introdotta dalla l. n. 15 del 2005, sia dal fatto che «l'art. 7 dello Statuto è norma procedimentale di carattere speciale essendo indirizzata in modo mirato agli atti amministrativi emessi dall'Amministrazione finanziaria in senso lato (concessionari compresi)» (60).

Volendo tuttavia verificare se i provvedimenti di riscossione abbiano o meno *natura vincolata* (61) e se «sia palese che il [loro] contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato» (62), occorrerà valutare l'evidenza del procedimento

---

commina la nullità per la violazione dell'art. 7, comma 2 (mancata indicazione del responsabile del procedimento), ma è altrettanto vero che solo la nullità (in applicazione delle leggi del 1990 e del 2005) deve essere espressamente prevista dalla legge ed essa non esaurisce i vizi di un atto amministrativo che può essere semplicemente annullabile per violazione di legge».

Lo Statuto dei diritti del contribuente, «rispettoso delle leggi (quale è quella del 1990 da esso stesso richiamata) ha sancito espressamente la nullità là dove intendeva fare valere questo vizio più radicale e, nel silenzio, ha inteso applicabile la regola dell'annullabilità per le altre violazioni, proprio perché la seconda, a differenza della prima, non deve essere espressamente prevista dalla legge».

L'Autore giunge ad affermare che le cartelle emesse fino al 31 maggio 2008, se prive dell'indicazione dei responsabili dei procedimenti, sono annullabili, mentre quelle emesse dopo il 1° giugno 2008, se prive di detti requisiti, sono nulle.

(58) L'art. 21-*octies*, 1° comma, l. n. 241 del 1990, statuisce quanto segue: «È annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza».

(59) In base all'art. 21-*octies*, 2° comma, primo periodo, l. n. 241 del 1990, «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».

(60) G. Marongiu, *Lo Statuto dei diritti del contribuente* (2008), cit., 178.

Nello stesso senso si è espressa Comm. trib. prov. Cosenza, sez. I, 6 maggio 2008, n. 188, cit.

(61) Sul concetto di *vincolatezza* adoperato dalla norma, si veda R. Lupi, *Motivazione degli atti impositivi e (ipotetici) riflessi tributari delle modifiche alla legge n. 241/90*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, 541.

(62) Secondo F. Tesauro, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, cit., 1448, «per gli [atti] impositivi, ciò val quanto dire che la corrispondenza del *quantum* richiesto a titolo d'imposta alla base imponibile e alle norme di legge rende irrilevanti i vizi (di forma e del procedimento) per i quali non vi sia una

logico seguito e la meccanicità con la quale il contenuto del provvedimento discende dalla disciplina legale e da altre circostanze note al contribuente (63).

Vero è che le conclusioni alle quali è giunta la Corte costituzionale riguardano anche i procedimenti *seriali* (ovvero «di massa» (64)), vale a dire quelli culminanti in atti «di contenuto omogeneo o standardizzato nei confronti di innumerevoli destinatari» (65).

Per sostenere la propria tesi, Equitalia s.p.a. ha disegnato il ruolo dell'Agente della riscossione come meramente passivo rispetto alla «fondatezza formale e sostanziale del tributo da riscuotere» (66).

In realtà, la previsione di cui all'art. 7, 2° comma, lett. a), l. n. 212 del 2000 risponde a una diversa *ratio*: all'Agente della riscossione, infatti, si chiede di fornire informazioni sulla fase del procedimento tributario che è chiamato a gestire direttamente (ad esempio, sulla notificazione dei propri atti) o, al più, le prime indicazioni per poter proseguire l'indagine sulla pretesa tributaria presso l'ente impositore.

### 2.3. – Irregolarità

La terza opzione, specularmente alla prima, è più favorevole all'Erario: si tratta della *irregolarità*, da intendersi quale «mera difformità, rispetto allo schema normativo, il cui rilievo non è tale da viziare il provvedimento» (67).

Questa sembra la soluzione accolta dalla giurisprudenza prevalente con riferimento alle disposizioni della l. n. 241 del 1990: i giudici

---

norma *ad hoc* che preveda la nullità o l'annullabilità». L'Autore nega che la norma concerna il vizio di motivazione, perché «la motivazione non attiene alla forma, ma al contenuto dell'atto».

(63) R. Lupi, *La motivazione degli atti tributari e la legge generale sul procedimento amministrativo*, cit., 840, Id., *Motivazione degli atti impositivi e (ipotetici) riflessi tributari delle modifiche alla legge n. 241/90*, cit., 541.

(64) Per usare le parole dell'ordinanza di remissione della Commissione Tributaria Regionale del Veneto (*supra*, parte I, *sub* § 2).

(65) Considerazioni critiche a riguardo sono svolte da M. Basilavecchia, *Le indicazioni obbligatorie sulle cartelle di pagamento*, cit., 375.

(66) In senso conforme, F. Menti, *L'indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento e la nullità per omessa indicazione*, cit., 1018.

Questa posizione difensiva è stata accolta in Comm. trib. prov. Brindisi, sez. I, 25 gennaio 2008, n. 227, cit., e in Comm. trib. prov. Torino, sez. VII, 12 febbraio 2008, n. 1, cit.: nella seconda pronuncia (§ 11.3), la natura vincolata del provvedimento è stata riconosciuta in considerazione del fatto che «la cartella emessa dall'ente delegato alla riscossione recepisce puramente e semplicemente – e non potrebbe essere altrimenti – il contenuto dei ruoli trasmessi dall'Agenzia delle entrate, senza alcun margine di discrezionalità e senza nulla aggiungere o modificare».

(67) S. Cassese (a cura di), *Istituzioni di diritto amministrativo*, cit., 291.

amministrativi (68) sostengono, infatti, che la mancata indicazione del nominativo del responsabile del procedimento, richiesta dall'art. 8, 2° comma, lett. c), l. n. 241 del 1990 (69), non può mai assumere *ex se* valenza di vizio procedimentale tale da portare all'illegittimità del provvedimento finale (70), posto che, anche in mancanza di precisa designazione, il responsabile è comunque agevolmente identificabile nel dirigente dell'unità organizzativa procedente *ex art.* 5, l. n. 241 del 1990 (71), ma rappresenta una mera irregolarità (72) e rileva unicamente in termini di responsabilità disciplinare dell'agente che ha omesso la relativa comunicazione.

Sia pure in un *obiter dictum* (73), la Sezione Tributaria ha affermato che «la mancata indicazione del responsabile del procedimento non costituisce causa di illegittimità del provvedimento amministrativo, poiché in tale ipotesi si deve intendere che il responsabile è il dirigente dell'unità organizzativa preposta al procedimento», richiamando la giurisprudenza amministrativa relativa all'art. 8, 2° comma, lett.

---

(68) Si vedano, ad esempio, le seguenti pronunce, tutte reperibili all'indirizzo [www.giustizia-amministrativa.it](http://www.giustizia-amministrativa.it): T.a.r. Friuli Venezia Giulia, Trieste, 17 ottobre 1994, n. 357; Id., 3 febbraio 1996, n. 64; T.a.r. Sicilia, Palermo, 30 novembre 1996, n. 1730; Cons. Stato, sez. VI, 6 maggio 1999, n. 597; T.a.r. Puglia, Lecce, sez. I, 20 ottobre 1999, n. 1029; T.a.r. Lazio, Roma, sez. II *ter*, 21 ottobre 2002, n. 8971; T.a.r. Campania, Napoli, sez. IV, 7 novembre 2002, n. 6896; T.a.r. Lazio, sez. II, 20 novembre 2002, n. 10155; T.a.r. Lazio, Roma, sez. I *quater*, 30 agosto 2005, n. 6459; T.a.r. Campania, Salerno, sez. I, 23 gennaio 2006, n. 58.

(69) L'art. 8, 2° comma, lett. c), l. n. 241 del 1990, statuisce che «nella comunicazione [di avvio del procedimento] debbono essere indicati [...] l'ufficio e la persona responsabile del procedimento».

(70) La Suprema Corte, nel rilevare che l'indicazione del responsabile del procedimento risponde a esigenze diverse da quelle tutelate dall'art. 14, l. 24 novembre 1981, n. 689, ha statuito che la sua eventuale omissione, nell'atto di contestazione di una violazione amministrativa, non ne determina la nullità (Cass., sez. I civ. (pres. De Musis, rel. Gilardi), 11 gennaio 2006, n. 389, in *CED Cass.*, Rv. 588072; Cass., sez. I civ. (pres. Proto, rel. Del Core), 28 settembre 2006, n. 21058, *ibidem*, Rv. 593116).

(71) L'art. 5, l. n. 241 del 1990, dispone quanto segue: «1. 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. 2. Fino a quando non sia effettuata l'assegnazione di cui al comma primo, è considerato responsabile del singolo procedimento il funzionario preposto alla unità organizzativa determinata a norma del comma primo dell'articolo 4. 3. L'unità organizzativa competente e il nominativo del responsabile del procedimento sono comunicati ai soggetti di cui all'articolo 7 e, a richiesta, a chiunque vi abbia interesse».

(72) T.a.r. Lazio, Roma, sez. I *quater*, 30 agosto 2005, n. 6459, reperibile all'indirizzo [www.giustizia-amministrativa.it](http://www.giustizia-amministrativa.it).

(73) Cass., sez. trib. (pres. Paolini, rel. Botta), 24 novembre 2004, n. 22197, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2005, 227.

c), l. n. 241 del 1990, del quale l'art. 7, 2° comma, lett. a), l. n. 212 del 2000 ricalca il dettato normativo.

In realtà, l'illegittimità dell'atto amministrativo è stata esclusa soltanto qualora manchi una designazione formale del responsabile (74): infatti, la norma suppletiva di cui all'art. 5, l. n. 241 del 1990, entra in gioco unicamente nel caso in cui – e fintanto che – non avviene la nomina del funzionario preposto all'unità organizzativa competente (75).

Si potrebbe inoltre obiettare che l'art. 5 supplisce a una norma che non è applicabile ai procedimenti tributari, in base al disposto dell'art. 13, comma 2, l. n. 241 del 1990 (76).

Anche da questo punto di vista, la situazione presenta profili di incertezza, meritevoli di approfondimento.

#### 2.4. – Osservazioni

È stato rilevato che il *discrimen* tra la figura dell'irregolarità e l'annullabilità *ex art. 21-octies*, 1° comma, l. n. 241 del 1990, è invero assai incerto, essendo «rimesso alla discrezione dell'interprete il giudizio sulla gravità del vizio e sul suo valore invalidante. Un criterio-guida sta nel ritenere invalidante la violazione di norme procedurali, dettate a garanzia del “contribuente”, e non invalidante la violazione di norme rispetto alla cui osservanza non sia configurabile alcun interesse del ricorrente» (77).

---

(74) Ad esempio, secondo Cons. Stato, sez. VI, 7 settembre 2006, n. 5186, reperibile all'indirizzo [www.giustizia-amministrativa.it](http://www.giustizia-amministrativa.it), poiché l'avviso di avvio del procedimento deve recare l'indicazione del soggetto responsabile del procedimento medesimo, qualora manchi una designazione formale del responsabile, si applica la *norma suppletiva* di cui all'art. 5, l. n. 241 del 1990, a tenore della quale in caso di mancata designazione del responsabile del procedimento è considerato responsabile del singolo procedimento il funzionario preposto all'unità organizzativa competente.

(75) In tal senso sembra essersi espresso Cons. Stato, sez. VI, 14 aprile 1999, n. 433, in *Giur. it.*, 1999, 1741, quando ha affermato che, «ai sensi dell'art. 5, l. n. 241 del 1990, la mancata nomina del responsabile del procedimento non determina un vuoto normativo e procedimentale, giacché, *fino a quando tale nomina non avviene*, del procedimento stesso risponde il funzionario preposto all'unità organizzativa competente».

(76) In base all'art. 13, 2° comma, l. n. 241 del 1990, le disposizioni sulla partecipazione al procedimento amministrativo «non si applicano [...] ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano».

(77) F. Tesaurò, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, cit., 1448.

In nota (15), l'Autore ricorda che, «in tema di norme procedurali, la giurisprudenza amministrativa adotta il principio secondo cui la violazione non è rilevante quando non sono stati pregiudicati i fini tutelati dalla norma violata. Il

In questo caso, tali interessi sembrano sussistere, come l'ordinanza costituzionale n. 377 del 2007 ha avuto il merito di ribadire.

Le norme dello Statuto in materia di procedimento amministrativo danno attuazione ai principi di buon andamento e di imparzialità della *pubblica amministrazione*, in ogni fase del procedimento di attuazione del tributo (78).

Esse, inoltre, permettono al contribuente di meglio articolare la propria linea difensiva, esercitando il proprio diritto di difesa già durante la fase precontenziosa, secondo modalità non eccessivamente gravose, tenendo sempre ben presente che all'obbligo di *fair play* della *pubblica amministrazione* corrisponde, a carico del contribuente, l'onere di attivarsi – diligentemente e tempestivamente – per ottenere indicazioni sulla pretesa tributaria (79).

### 3. – *Riflessioni sul «Decreto Milleproroghe»*

Sia consentito svolgere alcune considerazioni, riprendendo i profili di criticità dell'art. 36, comma 4-ter, d.l. n. 248 del 2007, già rilevati da voci ben più autorevoli (80).

---

principio evocato è quello della “strumentalità delle forme”» (Cons. Stato, sez. V, 28 gennaio 2005, n. 187, in *Foro amm.*, 2005, 124).

Il problema dell'individuazione dell'efficacia invalidante di vizi formali che ledano esigenze informative del contribuente, senza peraltro porre in discussione il contenuto della pretesa tributaria, è stato approfondito anche da M. Basilavichia, *Cartella di pagamento successiva ad accertamento definitivo*, cit., 553 ss., alle cui considerazioni si rinvia.

(78) Come osserva G. Marongiu, *Le cartelle mute: una «querelle» infinita*, cit., 1104, il responsabile del procedimento è «quel soggetto (persona fisica) che ha il compito di portare a conclusione l'azione della Pubblica amministrazione. [...] La regola si presenta come l'espressione della c.d. personalizzazione dell'interlocutore pubblico che agisce sia internamente (al procedimento) che esternamente alla Pubblica amministrazione, con obiettivi di razionalizzazione, efficienza ed efficacia per definire e concludere le decisioni e le istanze provvedimenti in un processo di democratizzazione che attribuisce a un singolo la responsabilità pubblica, senza margini di incertezza alcuna, dovendosi sempre poter identificare un responsabile della Pubblica amministrazione».

(79) Alcune esemplificazioni sono offerte da M. Vantaggio, *Le cartelle esattoriali alla ricerca di un «responsabile del procedimento»*, cit., 158.

(80) In particolare, con riferimento al testo della norma durante il procedimento di conversione, si vedano le notazioni di E. De Mita, *Dalle Camere un salvagente alle cartelle mute*, cit., e, con riguardo al testo convertito, quelle di C. Glendi, *Cartelle di pagamento tra Statuto, Corte costituzionale e decreto «Milleproroghe»*, cit., 1151 ss.

### 3.1. – *La tipologia di atti*

La prima osservazione concerne la tipologia di atti.

L'art. 7, 2° comma, lett. a), l. n. 212 del 2000, menziona genericamente «gli atti [...] dei concessionari della riscossione»: la previsione dello Statuto investe *tutti* gli atti del procedimento tributario dell'Agente della riscossione, siano essi notificati o comunicati (81), come rilevato dalla dottrina (82) e come confermato dall'ordinanza n. 377 del 2007 della Consulta e dalle prime pronunce di merito (83).

L'art. 36, comma 4-ter, d.l. n. 248 del 2007, invece, richiama testualmente la sola cartella di pagamento di cui all'art. 25, d.p.r. n. 602 del 1973.

Sotto questo profilo, potrebbe essere sollevata questione di legittimità costituzionale, in relazione alla irragionevolezza della disparità di trattamento tra le diverse tipologie di atti della riscossione.

### 3.2. – *L'individuazione del responsabile del procedimento*

La seconda riflessione investe l'esatta individuazione del soggetto responsabile del procedimento da indicare negli atti della riscossione (84).

Preliminarmente, sembra potersi escludere che la sola indicazione di un ufficio cui rivolgersi per ottenere informazioni sia sufficiente a soddisfare la previsione di cui all'art. 7, 2° comma, lett. a), l. n. 212 del 2000 (85): siffatta indicazione, infatti, non è alternativa a quella del responsabile del procedimento, come risulta con tutta evidenza dalla *littera legis*. Gli atti della riscossione devono quindi riportare *entrambe* le indicazioni.

Anche se per la sola cartella di pagamento di cui all'art. 25, d.p.r. n. 602 del 1973, il «Decreto Milleproroghe» prescrive l'indicazione di *due* soggetti, responsabili di *due* distinti procedimenti, il primo interno all'ente impositore, il secondo all'Agente della riscossione: il respon-

---

(81) Ivi comprese, ad esempio, l'intimazione di pagamento di cui all'art. 50, 2° comma, d.p.r. n. 602 del 1973, e la comunicazione di avvenuta iscrizione di ipoteca.

(82) M. Basilavecchia, *Cartella di pagamento successiva ad accertamento definitivo*, cit., 554.

(83) Ad esempio, Comm. trib. prov. Cosenza, sez. I, 28 novembre 2007, n. 570, cit.; Id., 6 maggio 2008, n. 188, cit.

(84) Secondo R. Lupi, *Cartelle mute, responsabile del procedimento e coordinamento tra uffici ed esattori*, cit., 2 s., si tratta di una disfunzione dovuta alla separazione tra enti impositori ed esattorie.

(85) L'art. 7, 2° comma, lett. a), l. n. 212 del 2000, dispone che gli atti dell'Agente della riscossione devono tassativamente indicare «l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento».

sabile del procedimento «di iscrizione a ruolo» e il responsabile del procedimento «di emissione e di notificazione» della cartella.

Quanto al soggetto operante presso l'ente impositore, sembra doversi escludere che si tratti del funzionario incaricato della gestione generale delle iscrizioni a ruolo: più corretto parrebbe identificarlo nel funzionario che abbia richiesto la singola iscrizione a ruolo e che gestisca il rapporto tributario cui tale richiesta inerisce (86).

Sembra attuale il rischio che l'Agente della riscossione e l'ente impositore, ciascuno attento alla propria *comodità organizzativa*, sostengano, l'uno, che questa soluzione è di difficile attuazione concreta, giacché non è a conoscenza dell'identità dello specifico funzionario che gestisce la pratica presso l'ente impositore, l'altro, di non essere obbligato a comunicarla all'Agente della riscossione.

L'osservanza della norma *de qua* deve essere garantita a prescindere dai problemi organizzativi interni ai due soggetti, in virtù del disposto dell'art. 97, 1° comma, Cost.: una possibile soluzione – che non pare eccessivamente gravosa né per l'ente impositore né per l'Agente della riscossione – sta nel pretendere che l'ente impositore si attrezzi per l'emissione di ruoli che riproducano tale indicazione e che l'Agente della riscossione trascriva tale informazione nei propri atti.

Quanto al soggetto operante presso l'Agente della riscossione, nella direttiva del 22 novembre 2007 (e quindi anteriormente al «Decreto Milleproroghe»), Equitalia s.p.a. ha individuato il responsabile del procedimento nel «coordinatore dell'attività di cartellazione dell'ambito provinciale».

Questa soluzione non è soddisfacente.

La previsione dello Statuto non può ritenersi osservata – se non in modo meramente esteriore e formalistico – mediante l'indicazione di un soggetto che, nei fatti, risulta *estraneo* al procedimento (o quanto meno *lontano* da esso).

Per le azioni autonome dell'Agente della riscossione, più corretto sarebbe indicare il dipendente incaricato della singola pratica, come già avviene, ad esempio, negli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate.

Per gli atti che siano frutto di una mera operazione seriale di *copia/incolla* dal ruolo, l'Agente della riscossione potrebbe incaricare un dipendente *ad hoc*, quantomeno presso ciascuna articolazione territoriale locale (87).

---

(86) R. Lupi, *Le cartelle esattoriali alla ricerca di un «responsabile del procedimento»*, cit., 146 s.

(87) L'importanza dell'identificazione di questo secondo soggetto è tanto più evidente se si pensa all'eventuale emissione di *cartelle pazze*, vale a dire in caso di errori di trascrizione dei dati o altre anomalie nel sistema informatizzato.

### 3.3. – Profili di (probabile) incostituzionalità

Esaminando il «Decreto Milleproroghe», è ravvisabile, in via preliminare, un *vulnus* agli artt. 70 e 77, 2° comma, Cost. (88), per carenza del requisito della straordinarietà del caso di necessità e d'urgenza di provvedere mediante decreto-legge (89).

È evidente l'eterogeneità delle disposizioni comprese nel decreto-legge *de quo* (caratteristica tipica dei decreti *omnibus*). A ciò si aggiunga che l'art. 36, comma 4-ter, d.l. n. 248 del 2007, si connota per la sua estraneità rispetto alle altre norme in materia di riscossione, contenute nel medesimo articolo. Dirimente è l'apoditticità della motivazione inserita nel preambolo (90).

La norma censurata argina i propri effetti ai ruoli consegnati all'Agente della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008 e dispone che «la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle

---

(88) Sul tema del vaglio costituzionale dei decreti-legge e, in particolare, di quelli cosiddetti *omnibus*, si rinvia a G. Marongiu, *Lo Statuto dei diritti del contribuente* (2008), cit., 66 ss.

(89) Secondo il Giudice delle leggi, «la pre-esistenza di una situazione di fatto comportante la necessità e l'urgenza di provvedere tramite l'utilizzazione di uno strumento eccezionale, quale il decreto-legge, costituisce un requisito di validità costituzionale dell'adozione del predetto atto, di modo che l'eventuale evidente mancanza di quel presupposto configura tanto un vizio di legittimità costituzionale del decreto-legge, in ipotesi adottato al di fuori dell'ambito delle possibilità applicative costituzionalmente previste, quanto un vizio *in procedendo* della stessa legge di conversione, avendo quest'ultima, nel caso ipotizzato, valutato erroneamente l'esistenza di presupposti di validità in realtà insussistenti e, quindi, convertito in legge un atto che non poteva essere legittimo oggetto di conversione» (*excerpta* da Corte cost. (pres. Casavola, red. Baldassarre), 27 gennaio 1995, n. 29, in *Giur. it.*, 1995, I, 387; in senso conforme Corte cost. (pres. Chieppa, red. Vaccarella), 25 novembre 2003, n. 341, *ibidem*, 2004, 2243).

Occorre allora verificare se risulti evidente o meno la carenza del requisito della straordinarietà del caso di necessità e d'urgenza di provvedere, alla stregua di indici intrinseci ed estrinseci alla disposizione impugnata (come, ad esempio, la coerenza tra l'intestazione e il preambolo, ovvero l'omogeneità *ratione materiae* tra le norme ivi contenute). Inoltre «l'utilizzazione del decreto-legge – e l'assunzione di responsabilità che ne consegue per il Governo secondo l'art. 77 Cost. – non può essere sostenuta dall'apodittica enunciazione dell'esistenza delle ragioni di necessità e di urgenza, né può esaurirsi nella constatazione della ragionevolezza della disciplina che è stata introdotta» (Corte cost. (pres. Bile, red. Amiranter), 23 maggio 2007, n. 171, in *Giur. cost.*, 2007, 1676).

(90) Il «Decreto Milleproroghe», reca, in epigrafe, l'intestazione «Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e disposizioni urgenti in materia finanziaria», mentre il preambolo è così testualmente formulato: «Ritenuta la straordinaria necessità ed urgenza di provvedere alla proroga di termini previsti da disposizioni legislative, al fine di consentire una più concreta e puntuale attuazione dei correlati adempimenti, di conseguire una maggiore funzionalità delle pubbliche amministrazioni, nonché di prevedere interventi di riassetto di disposizioni di carattere finanziario [...]».

cartelle di pagamento relative ai ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse».

La seconda parte della norma presenta numerosi *lati oscuri*.

Quanto al riferimento alla consegna dei ruoli, è incongruente condizionare l'operatività di una garanzia per il contribuente ad una vicenda meramente interna all'ente, della quale non è previsto egli sia informato.

Quanto all'ambito temporale di applicazione della disposizione, parte degli interpreti reputa che la nuova norma si ponga, per la sua prima parte, «in evidente continuità evolutiva rispetto al precetto statutariamente imposto e costituzionalmente avvalorato circa la “tassativa” necessità dell'indicazione del responsabile del procedimento negli atti impositivi ed esattivi», e abbia valenza innovativa limitatamente alla esclusione della illegittimità inserita nell'ultimo periodo, da circoscriversi alle sole cartelle relative a ruoli consegnati tra l'entrata in vigore della norma (1° marzo 2008) ed il 1° giugno 2008 (91).

Altra parte ritiene che la finalità del Legislatore sia quella di escludere dall'applicabilità del «Decreto Milleproroghe» tutti i ruoli consegnati agli Agenti della riscossione anteriormente al 1° giugno 2008 e di *sterilizzare* le contestazioni già sorte con riguardo alla norma statutaria.

A nostro sommo avviso, questa esegesi pare maggiormente condivisibile.

---

(91) Secondo C. Glendi, *Cartelle di pagamento tra Statuto, Corte costituzionale e decreto «Milleproroghe»*, cit., 1152, «la nuova normativa si pone in evidente continuità evolutiva rispetto al precetto statutariamente imposto e costituzionalmente avvalorato circa la “tassativa” necessità dell'indicazione del responsabile del procedimento negli atti impositivi ed esattivi»: sotto questo profilo, «l'espressione indicata sanzione della nullità si configura quale esplicitazione formale di un dato già sistematicamente risultante dal precetto statutario così come valorizzato dal *dictum* della Corte costituzionale».

Infatti, «non si spiegherebbe altrimenti il nuovo testo legislativo la cui portata innovativa (sia quanto all'ambito di operatività e sia quanto alla sua portata applicativa [...]) è comunque sicuramente riportabile all'adeguamento sul piano legislativo ad un principio di rilevanza costituzionale ben messo in luce dalla Consulta»: in altre parole, «se il precetto statutario, secondo il giudice delle leggi, fosse stato davvero così labile dal far ritenere che la sua inosservanza sarebbe stata priva di qualsiasi conseguenza sulla validità degli atti emessi senza rispettarlo, non si spiegherebbe l'intervento del legislatore del 2008 che, con specifico riferimento al caso di maggior impatto, riguardante le cartelle di pagamento, in perfetta convergenza con i rilievi costituzionali in tal modo recepiti, l'ha ulteriormente valorizzato, imponendo addirittura la doppia indicazione di due responsabili del procedimento, sia pure limitatamente ai ruoli consegnati dopo il 1° giugno 2008 e con l'espressa esclusione della nullità per le cartelle carenti di questa duplice indicazione per i ruoli consegnati sino a tale data».

*Contra* F. Menti, *L'indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento e la nullità per omessa indicazione*, cit., 1021 ss.

Lo scopo perseguito è chiaro: per ovvie esigenze di gettito (92), si vuole circoscrivere la portata della norma dello Statuto, come rafforzata dall'ordinanza costituzionale n. 377 del 2007 (e dal «Decreto Milleproroghe»), ed operare una sorta di *sanatoria* delle posizioni pregresse (93).

Si profilano allora molteplici questioni di legittimità costituzionale (94).

*In primis*, non è rispettato l'art. 3 Cost., giacché è irragionevole il trattamento differenziato sia in relazione alle diverse tipologie di atti della riscossione (95), sia, per le cartelle di pagamento, *ratione temporis* (96), e ciò per mere esigenze di gettito (97).

L'unica argomentazione con cui venire incontro alle ragioni erariali potrebbe fare leva sulla *non autosufficienza* delle previsioni dello Statuto, con riferimento ad un atto complesso come l'iscrizione a ruolo: si può tuttavia obiettare che queste complessità operano solo sul terreno organizzativo-gestionale, nei rapporti tra l'ente impositore e

---

(92) In Comm. trib. reg. Veneto, sez. XXX, 28 luglio 2008 (ord.), n. 8, *cit.*, si rileva che il Legislatore, con tale norma, «opera una forzata protezione degli interessi erariali».

(93) *Contra*, G. Marongiu, *Le cartelle mute: una «querelle» infinita*, *cit.*, 1106.

(94) M. Basilavecchia, *Le indicazioni obbligatorie sulle cartelle di pagamento*, *cit.*, 374, non ritiene «affatto scontato che la Corte costituzionale debba considerare la norma illegittima, anche se considerata (quale in effetti voleva essere) come vera e propria sanatoria», in considerazione sia del monito della Consulta (Corte cost. (pres. Bile, red. Gallo), 25 gennaio 2008, n. 11, in *Corr. trib.*, 2008, 1041) affinché i ricorrenti non abusino nella rilevazione di vizi formali o procedurali rispetto ai quali va effettuato un contemperamento che tenga conto anche degli interessi pubblicistici in gioco, sia dei rilevanti dubbi circa l'effetto invalidante dell'omessa indicazione del responsabile del procedimento.

I dubbi di costituzionalità potrebbero in parte cadere, negando che la norma abbia efficacia sanante sulle posizioni pregresse, sia per l'assenza di disposizioni particolari sulla sua retroattività, sia per la mancanza di elementi che consentano di attribuirle natura interpretativa.

(95) *Supra*, parte II, *sub* § 3.1.

(96) In Comm. trib. reg. Veneto, sez. XXVII, 10 giugno 2008 (ord.), n. 8, *cit.*, il collegio rileva che, «se, da un lato, il Legislatore è venuto formulando un principio di massima chiarezza nel confermare l'indicazione del responsabile del procedimento come requisito essenziale, la cui mancanza comporta nullità della cartella, appare, [...] d'altro canto, suscettibile di censura [...] il fatto che la sanzione alla sanzione sia posta in relazione ad un mero dato temporale».

(97) E. De Mita, *Sulle cartelle mute una decisione «di necessità»*, *cit.*

*Contra* F. Menti, *L'indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento e la nullità per omessa indicazione*, *cit.*, 1025 ss., il quale nega l'esistenza di siffatta discriminazione, giacché «rientra [...] nella discrezionalità del legislatore stabilire il momento da cui l'indicazione dei richiamati responsabili diventa un obbligo a cui consegue, in caso di violazione, la nullità della cartella».

l'Agente della riscossione, senza avere una vera e propria rilevanza giuridica in quelli con i contribuenti.

*In secundis*, se intesa quale *sanatoria*, la norma viola l'art. 97, 1° comma, Cost., non assicurando la trasparenza dell'attività amministrativa e, quindi, il buon andamento e l'imparzialità della pubblica amministrazione.

Infine, la disposizione *de qua*, diretta a incidere su fattispecie *sub iudice*, infrange l'art. 24 Cost., comprimendo le possibilità del contribuente di difendersi efficacemente, nonché i principi del giusto processo, con particolare riguardo alle condizioni di parità delle parti davanti al giudice (98), sanciti l'art. 111, 1° e 2° comma, Cost., anche alla luce dell'art. 6, 1° comma, Cedu (99).

---

(98) In Cass., sez. un. civ. (pres. Carbone, rel. Merone), 30 novembre 2006, n. 25506, *retro*, 2007, II, 407, con nota di C. Glendi, *Sezioni unite della Cassazione e Legislatore «pro fisco» (a proposito di edificabilità dei suoli ai fini impositivi)*, le sezioni unite della Corte di Cassazione hanno rimarcato che l'intervento interpretativo, da parte del Legislatore (*rectius*, da parte dell'Amministrazione finanziaria «vestita» da Legislatore, come il collegio sarcasticamente precisa), «piuttosto che dare forza alla soluzione adottata [...], l'ha indebolita, in quanto può apparire inutilmente e dichiaratamente di parte».

In materia fiscale, gli interventi interpretativi «sono sempre *pro fisco*, in quanto dettati da ragioni di cassa (nell'intento di realizzare maggiori entrate). Non sono ispirati, quindi, alla esigenza di realizzare la certezza del diritto, ma soltanto a garantire gli interessi di una delle parti in causa. Ciò non facilita l'istaurarsi di un rapporto di fiducia tra l'Amministrazione finanziaria e contribuente, basato sul principio della collaborazione e della buona fede, come vorrebbe lo statuto del contribuente (l. n. 212 del 2000, art. 10, 1° comma)».

Come nella fattispecie esaminata dalle sezioni unite, anche nel caso *de quo* «non è facile distinguere l'Amministrazione finanziaria, parte in causa, dal Legislatore, posto che la norma interpretativa è stata approvata con decreto-legge del Governo, convertito in una legge [...]».

Si pone allora il problema di valutare la compatibilità della procedura di approvazione del decreto-legge con il principio della parità delle parti nel processo, di cui all'art. 111 Cost., «posto che, nella specie, l'Amministrazione finanziaria ha avuto il privilegio di rivestire il doppio ruolo di parte in causa e di Legislatore e che, in questa seconda veste, nel corso del giudizio ha dettato al giudice quale dovesse essere, *pro domo sua*, la corretta interpretazione della norma *sub iudice*. L'intervento è apparso inopportuno anche perché la pubblica amministrazione, anche quando è parte in causa, ha sempre l'obbligo di essere e di apparire imparziale, in forza dell'art. 97 Cost.».

(99) L'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'uomo e delle Libertà fondamentali (d'ora innanzi, Cedu), rubricato «Right to a fair trial», al 1° comma dispone quanto segue: «In the determination of his civil rights and obligations or of any criminal charge against him, everyone is entitled to a fair and public hearing within a reasonable time by an independent and impartial tribunal established by law. Judgment shall be pronounced publicly but the press and public may be excluded from all or part of the trial in the interests of morals, public order or national security in a democratic society, where the interests of

### 3.4. – *Violazioni dello Statuto dei diritti del contribuente*

Seguendo l'interpretazione secondo cui, con riguardo alla norma dello Statuto, la sanzione dell'illegittimità dell'atto privo dell'indicazione del responsabile del procedimento sarebbe ricavabile in chiave sistematica, la *sanatoria* si pone in contrasto con l'art. 1, 1° comma, l. n. 212 del 2000, in forza del quale le disposizioni statutarie «possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali» (100).

Se si sostiene l'esistenza di profili dubitativi circa la norma dello Statuto (101), si può qualificare il «Decreto Milleproroghe» come norma di interpretazione autentica, introdotta nell'ordinamento tributario in violazione dell'art. 1, 2° comma, l. n. 212 del 2000, secondo cui «l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica».

L'illegittimità della norma può essere argomentata anche sulla base del divieto di retroattività (102), previsto dalla disposizione generale di cui all'art. 11 delle cosiddette «Preleggi» (103), nonché,

---

juveniles or the protection of the private life of the parties so require, or to the extent strictly necessary in the opinion of the court in special circumstances where publicity would prejudice the interests of justice».

In merito all'applicazione dei principi enunciati dalla Cedu alla materia tributaria, si rinvia alle considerazioni critiche di A. Marcheselli, *Le fonti internazionali*, § 3, in A. Bodrito - F. Fiorentin - A. Marcheselli - G. Vignera, *Giusto processo e riti speciali*, Milano, Giuffré, in corso di pubblicazione.

(100) Secondo Comm. trib. reg. Veneto, sez. XXX, 28 luglio 2008 (ord.), n. 8, *cit.*, l'art. 36, comma 4-ter, d.l. n. 248 del 2007, avrebbe, di fatto, efficacia abrogativa degli artt. 3 e 7, l. n. 212 del 2000, senza alcun espresso richiamo a dette norme.

(101) R. Lupi, *Le cartelle esattoriali alla ricerca di un «responsabile del procedimento»*, *cit.*, 146, profila tale incertezza per le modalità di adempimento dell'obbligo fissato dallo Statuto in relazione ai ruoli, mentre la esclude in caso di iniziativa autonoma dell'Agente della riscossione.

(102) Sia pur *incidenter tantum*, in Comm. trib. reg. Veneto, sez. XXVII, 10 giugno 2008 (ord.), n. 8, *cit.*, si osserva che «il fatto che il Legislatore [...] non abbia espressamente dichiarato di agire in deroga al generale principio di irretroattività della norma tributaria, costituisce [...] ulteriore incongruenza, che [...] inficia negativamente sull'assetto normativo» della materia tributaria.

(103) Secondo la giurisprudenza costituzionale, l'irretroattività della legge «costituisce un principio generale del nostro ordinamento (art. 11 Preleggi) e, se pur non elevato, fuori della materia penale, a dignità costituzionale (art. 25, 2° comma, Cost.), rappresenta pur sempre una regola essenziale del sistema a cui, salva un'effettiva causa giustificatrice, il Legislatore deve ragionevolmente attenersi, in quanto la certezza dei rapporti preteriti costituisce un indubbio cardine della civile convivenza e della tranquillità dei cittadini» (Corte cost. (pres. Saja, red. Saja), 4 aprile 1990, n. 155, in *Giur. cost.*, 1990, 95).

Di conseguenza, possono essere emanate norme retroattive, ma solo «purché

per la materia tributaria, dall'art. 3, 1° comma, l. n. 212 del 2000 (104).

---

trovino adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si pongano in contrasto con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti» (*excerpta* da Corte cost. (pres. Mirabelli, red. Marini), 13 ottobre 2000, n. 419, in *Giur. cost.*, 2000, 3117; in tal senso, la Consulta si era già espressa sin da Corte cost. (pres. Azzariti, red. Sandulli), 8 luglio 1957, n. 118, § 2, reperibile all'indirizzo <http://www.cortecostituzionale.it/giurisprudenza/pronunce/filtro.asp>), tra i quali sono annoverati, ad esempio, il principio della capacità contributiva (Corte cost. (pres. Ambrosini, red. Fragali), 26 giugno 1965, n. 50, *retro*, 1965, II, 509), l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica (Corte cost. (pres. Granata, red. Vari), 4 novembre 1999, n. 416, in *Foro it.*, 2000, I, 2456), nonché «i principi generali di ragionevolezza e di uguaglianza [...] e quello del rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario (ciò che vieta di intervenire per annullare gli effetti del giudicato o di incidere intenzionalmente su concrete fattispecie *sub iudice*)» (Corte cost. (pres. Mirabelli, red. Santosuosso), 22 novembre 2000, n. 858, reperibile all'indirizzo <http://www.cortecostituzionale.it/giurisprudenza/pronunce/filtro.asp>).

(104) In tema di efficacia temporale delle norme tributarie, si rinvia a G. Marongiu, *Sulla legittimità costituzionale delle norme tributarie pseudoretroattive*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, L. Perrone - C. Berliri (a cura di), Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, 81 ss.; Id., *Lo Statuto dei diritti del contribuente* (2008), *cit.*, 76 ss.

La Corte di Cassazione ha statuito che «il principio di irretroattività delle leggi [...] è stato specificamente codificato in materia tributaria dall'art. 3, l. n. 212 del 2000»: pertanto, «deve escludersi l'applicazione retroattiva, a meno che questa non sia espressamente prevista», vale a dire il Legislatore «abbia testualmente disposto la retroattività come eccezione al principio generale della irretroattività» (Cass., sez. trib. (pres. Saccucci, rel. Ruggiero) 2 aprile 2003, n. 5015, in *CED Cass.*, Rv. 561700).

Si veda inoltre la fondamentale Cass., sez. trib. (pres. Favara, rel. Monaci), 14 aprile 2004, n. 7080, *cit.*, nella quale Suprema Corte ha statuito che l'art. 3, l. n. 212 del 2000 «deve essere inquadrato [...] nell'ambito del principio enunciato dall'art. 1 della legge ed assume perciò un preciso valore interpretativo, quale criterio per consentire all'interprete di ricavare dalla lettera delle norme il senso che le renda compatibili con i principi costituzionali richiamati nello Statuto»: ne consegue che, «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 introdotto con lo Statuto del contribuente, e attraverso di esso ai valori costituzionali intesi in senso ampio e interpretati direttamente dallo stesso Legislatore attraverso lo Statuto».

L'art. 3 dello Statuto s'inserisce «all'interno di un principio più generale di correttezza e buona fede cui devono essere improntati i rapporti tra amministrazione e contribuente», desumibile, in via sistematica, dagli artt. 2 (articolo rubricato «Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie»), 5 («Informazione del contribuente»), 6 («Conoscenza degli atti e semplificazione»), 7 («Chiarezza e motivazione degli atti»), 10 («Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente»).

Per le considerazioni *supra* esposte, sembra possa negarsi che la norma *de qua* «trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non contrasti con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti» (105).

A ciò si aggiunga che, nella specie, gli effetti retroattivi sono a vantaggio della pubblica amministrazione, quale parte in un procedimento giurisdizionale, e che l'intervento normativo collide contro fondamentali valori di civiltà giuridica posti a tutela dei destinatari della norma e dello stesso ordinamento (106), come l'affidamento nella certezza del diritto (107).

---

Dall'esame complessivo di queste disposizioni emerge che «la correttezza e la buona fede nei confronti del contribuente debbono essere osservate non solo dall'Amministrazione finanziaria in fase applicativa, ma anche dallo stesso Legislatore tributario all'atto dell'emanazione delle fonti normative»: pertanto, «una disposizione fiscale che abbia anche solo in parte efficacia retroattiva è palesemente contraria ai principi di correttezza nei confronti del contribuente».

(105) Corte cost. (pres. Ruperto, red. Bile), 23 luglio 2002, n. 374, in *Giur. cost.*, 2002, 2769.

(106) Come la Corte costituzionale ha più volte affermato, la natura effettivamente interpretativa di una legge non è sufficiente ad escluderne il contrasto con i principi costituzionali: «la sovrana volontà del Legislatore nell'emanare dette leggi – sia che queste abbiano effetti meramente retrospettivi sia che di vera e propria retroattività si tratti – incontra una serie di limiti che [...] attongono alla salvaguardia, oltre che dei principi costituzionali, di altri fondamentali valori di civiltà giuridica posti a tutela dei destinatari della norma e dello stesso ordinamento, tra i quali vanno ricompresi il rispetto del principio generale di ragionevolezza che ridonda nel divieto di introdurre ingiustificate disparità di trattamento [...]; la tutela dell'affidamento legittimamente sorto nei soggetti quale principio connotato allo Stato di diritto [...]; la coerenza e la certezza dell'ordinamento giuridico [...]; il rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario» (Corte cost. (pres. Casavola, red. Santosuosso), 23 novembre 1994, n. 397, in *Giur. cost.*, 1994, 3529).

(107) Sul principio dell'affidamento del contribuente quale limite all'azione del Legislatore, si rinvia alle considerazioni di A. Marcheselli, *Affidamento (nel diritto tributario)*, voce dell'Aggiornamento del *Dig. disc. pubbl.*, Torino, 2008, §§ 2 e 3.

Il principio della tutela della ragionevolezza e dell'affidamento posto legittimamente sulla certezza dell'ordinamento giuridico ha già trovato riconoscimento nella giurisprudenza di legittimità (Cass., sez. trib. (pres. Riggio, rel. Altieri), 23 maggio 2003, n. 8146, in *Foro it.*, 2004, I, 192), in quella della Corte costituzionale (Corte cost. (pres. Granata, red. Guizzi), 2 luglio 1997, n. 211, in *Giur. cost.*, 1997, 2121; Corte cost. (pres. Granata, red. Vari), 4 novembre 1999, n. 416, *ibidem*, 1999, 3625; Corte cost. (pres. Mirabelli, red. Santosuosso), 22 novembre 2000, n. 525, in *Giur. it.*, 2001, 673; Corte cost. (pres. Capotosti, red. Vaccarella), 15 luglio 2005, n. 280, in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, 649), della Corte di giustizia delle Comunità europee (Corte di giustizia CE, 24 settembre 2002, C 255/2000, *Grundig Italiana s.p.a. c. Ministero delle finanze*, in *Racc.*, 2002, I-08003), nonché della Corte Europea dei Diritti

Un'obiezione potrebbe essere fondata sull'orientamento recentemente espresso dalla Corte costituzionale, secondo cui una disposizione di legge ordinaria – dotata quindi della stessa forza della l. n. 212 del 2000 (108) – «è idonea ad abrogare implicitamente quest'ultima e, conseguentemente, ad introdurre nell'ordinamento una valida norma di interpretazione autentica, ancorché priva di una espressa autoqualificazione in tal senso» (109).

Si tratta di una critica che, sia pure corretta dal punto di vista formale, non potrebbe essere mossa: nel medesimo arresto, infatti, la Consulta ha altresì statuito che «dalla riscontrata natura di interpretazione autentica propria della disposizione censurata [...] deriva l'insussistenza della dedotta violazione dei principi di ragionevolezza e di affidamento dei cittadini nella certezza giuridica, in quanto la norma denunciata si limita ad attribuire alla disposizione interpretata uno dei significati già ricompresi nell'area semantica della disposizione stessa e, pertanto, sotto tale profilo, non può ritenersi irragionevole» (110).

Il caso qui esaminato manca di tali caratteristiche.

### 3.4.1. – *Lo Statuto come «fonte sentinella» nel giudizio di costituzionalità?*

Tra le già numerose ordinanze di remissione (111), si segnala Comm. trib. prov. Isernia, sez. III, 9 giugno 2008 (ord.), n. 43 (112), ove, in linea subordinata, si chiede alla Corte costituzionale di pronunciarsi sulla questione se vi sia contrasto tra l'art. 36, comma 4-ter, d.l. n. 248 del 2007, e gli artt. 1, 1° comma, 3, 1° comma, e 7, l. n. 212 del 2000, previamente vagliando *a*) se lo Statuto dei diritti del contribuente abbia o meno natura di fonte interposta, con particolare riferimento agli artt. 23 e 97 Cost.; *b*) in caso affermativo, se detti artt. 1, 1° comma, 3, 1° comma, e 7, l. n. 212 del 2000, siano conformi alla Costituzione.

---

dell'Uomo (Corte EDU, 30 maggio 2000, *Carbonara e Ventura c. Italia*, in *Corr. giur.*, 2001, 475).

(108) Corte cost. (pres. Zagrebelsky, red. Marini), 6 luglio 2004 (ord.), n. 216, in *Giur. cost.*, 2004, 2295; Corte cost. (pres. Bile, red. Gallo), 19 dicembre 2006 (ord.), n. 428, in *Riv. dir. trib.*, 2007, II, 358.

(109) Corte cost. (pres. Bile, red. Gallo), 27 gennaio 2008 (ord.), n. 41, in *Giur. cost.*, 2008, 425.

(110) Corte cost. (pres. Bile, red. Gallo), 27 gennaio 2008 (ord.), n. 41, *cit.*

(111) *Supra*, parte I, *sub* § 8.

(112) Comm. trib. prov. Isernia, sez. III, 9 giugno 2008 (ord.), n. 43.

L'ordinanza richiama sia la giurisprudenza della Suprema Corte che ha riconosciuto allo Statuto la funzione di orientamento ermeneutico (113), sia due recenti sentenze *gemelle* (114), con le quali il Giudice delle leggi ha chiarito il ruolo delle norme pattizie (nella specie, quelle contenute nella Cedu) nell'ambito del giudizio di legittimità costituzionale (115).

Nella sentenza n. 58 del 2009, la Corte costituzionale ha escluso che le norme dello Statuto dei diritti del contribuente abbiano rango costituzionale, neppure come norme interposte.

Si tratta di principio oramai pacifico: esaminando lo stato dell'arte in materia (116), sembra non potersi attribuire alle norme della l. n. 212 del 2000 la natura di fonti interposte nel giudizio di costituzionalità, almeno per come tale categoria è stata fino ad oggi

---

(113) In Cass., sez. trib. (pres. Finocchiaro, rel. Di Palma), 10 dicembre 2002, n. 17576, *cit.*, il Giudice di legittimità ha sostenuto che «qualsiasi dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla legge n. 212 del 2000, deve [...] essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi dello Statuto del contribuente, cui la legislazione tributaria, anche antecedente, deve essere adeguata».

Questo valore ermeneutico dei principi statutari si fonda su un duplice rilievo, vale a dire su quello secondo cui «l'interpretazione conforme a Statuto si risolve, in definitiva, nell'interpretazione conforme alle norme costituzionali richiamate, che lo Statuto stesso dichiara esplicitamente di attuare nell'ordinamento tributario», nonché su quello, diretta conseguenza del primo, in base al quale «(alcuni de)i principi posti dalla legge n. 212 del 2000 – proprio in quanto esplicitazioni generali, nella materia tributaria, delle richiamate norme costituzionali – debbono ritenersi “immanenti” nell'ordinamento stesso già prima dell'entrata in vigore dello Statuto e, quindi, vincolanti l'interprete in forza del fondamentale canone ermeneutico della “interpretazione adeguatrice” a Costituzione: cioè, del dovere dell'interprete di preferire, nel dubbio, il significato e la portata della disposizione interpretata conformi a Costituzione».

In senso conforme, *ex multis*, Cass., sez. trib. (pres. Carbone, rel. Merone), 30 marzo 2001, n. 4760, *retro*, 2001, II, 466; Cass., sez. trib. (pres. Favara, rel. Monaci), 14 aprile 2004, n. 7080, *cit.*; Cass., sez. trib. (pres. Papa, rel. Virgilio), 6 maggio 2005, n. 9407, *retro*, 2005, II, 985; Cass., sez. trib. (pres. Saccucci, rel. Di Blasi), 22 marzo 2005, n. 6201, in *Rass. trib.*, 2005, 1265.

(114) Corte cost. (pres. Bile, red. Silvestri), 24 ottobre 2007, n. 348, e Corte cost. (pres. Bile, red. Tesaurò), 24 ottobre 2007, n. 349, in *Dir. un. europ.*, 2008, 487.

(115) P. Ivaldi, *L'adattamento del diritto interno al diritto internazionale*, in *Istituzioni di diritto internazionale*, S.M. Carbone - R. Luzzatto - A. Santa Maria (a cura di), 3<sup>a</sup> ed., Torino, Giappichelli, 2006, 125 ss.

(116) Sul tema, si segnala il contributo di M. Siclari, *Le «norme interposte» nel giudizio di costituzionalità*, Padova, Cedam, 1992, *passim*; Id., *Il processo costituzionale: le tecniche di giudizio. La tecnica delle «norme interposte»*, in *Foro it.*, 1998, V, 377 ss.

definita dalla migliore dottrina (117) ed utilizzata dalla Consulta (118).

Al giudice remittente deve tuttavia essere riconosciuto il merito di

---

(117) Secondo l'originaria formulazione della teoria (C. Lavagna, *Problemi di giustizia costituzionale sotto il profilo della manifesta infondatezza*, Milano, Giuffrè, 1957, 26 ss.), le cosiddette «norme interposte» sono norme di rango non costituzionale, che concorrono ad integrare il parametro dei giudizi di legittimità costituzionale, in forza del «rinvio» ad esse operato da parte di alcune disposizioni della Costituzione (ad esempio, le leggi di delegazione, in quanto la loro violazione ad opera dei decreti delegati realizza altresì una violazione degli artt. 76 e 77 Cost.).

Numerose sono le definizioni elaborate dalla dottrina.

Ad esempio, secondo V. Crisafulli, *Lezioni di diritto costituzionale. L'ordinamento costituzionale italiano*, Vol. II, 5<sup>a</sup> ed., 1984, Padova, Cedam, 360, «ad integrare il parametro di costituzionalità possono concorrere norme poste da fonti che leggi costituzionali non sono [...], perché ed in quanto [...] richiamate da disposizioni formalmente costituzionali quali specifiche condizioni di validità di determinate leggi o di determinate norme di legge».

A giudizio di A. Pizzorusso, *Art. 134*, in *Commentario della Costituzione. Garanzie costituzionali*, G. Branca (a cura di), Bologna-Roma, Zanichelli-Soc. Ed. del *Foro it.*, 1981, 108 ss., «nei casi di interposizione di norme, [...] i precetti contenuti nella fonte [...] possono [...] venir utilizzati come parametro del controllo di costituzionalità di quegli atti normativi che sono tenuti a conformarsi ad essi in virtù di una specifica disposizione costituzionale e che per questo motivo appartengono alla categoria delle fonti “subprimarie”».

Infine, F. Sorrentino, *Lezioni sulla giustizia costituzionale*, Torino, Giappichelli, 1990, 32, ricorda che «l'espressione “fonte (o norma) interposta” è stata introdotta [...] dalla dottrina [...] per descrivere il fatto che la Costituzione [...] limita talora la legislazione ordinaria non direttamente, bensì mediante il rinvio a disposizioni contenute in altre fonti, magari anch'esse di rango ordinario».

(118) In Corte cost. (pres. Zagrebelsky, red. Marini), 6 luglio 2004 (ord.), n. 216, in *Giur. cost.*, 2004, 2295, è stata dichiarata la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 17, l. 13 aprile 1977, n. 114 (recante «Modificazioni alla disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche»), sollevata «con riferimento agli artt. 1, 6 e 7 della legge n. 212 del 2000 in relazione agli artt. 3, 23, 53 e 97 ed anche all'art. 24 della Costituzione».

In questa occasione, la Consulta ha affermato che «la giurisprudenza di legittimità e la dottrina prevalente sono viceversa concordi nell'affermare che le disposizioni della legge n. 212 del 2000, proprio in ragione della loro qualificazione in termini di principi generali dell'ordinamento, rappresentano (non già norme interposte ma) criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria, anche antecedente».

Ne discende che «i parametri evocati non risultano idonei a fondare il giudizio di legittimità costituzionale, dovendo invece ritenersi che il giudice *a quo* possa eventualmente fare diretta applicazione della citata legge n. 212 del 2000, valutando la possibilità di una interpretazione adeguatrice della norma censurata, in senso conforme ai principi espressi dagli artt. 6 e 7».

In Corte cost. (pres. Bile, red. Gallo), 24 febbraio 2006 (ord.), n. 74, reperibile all'indirizzo <http://www.cortecostituzionale.it/>, analoghe questioni sono state giudicate inammissibili, per carente motivazione sulla rilevanza.

aver riproposto all'attenzione degli studiosi la questione relativa alla collocazione dello Statuto dei diritti del contribuente nel sistema delle fonti (119).

Le norme della l. n. 212 del 2000, pur non potendo fungere da autonomo parametro nei giudizi di legittimità costituzionale, giacché il rapporto d'immediata attuazione con la Costituzionale (120) non può esplicitare alcun effetto sulla determinazione del loro valore formale, *integrano* il significato dei parametri costituzionali.

In sede di esegesi ed applicazione delle norme tributarie, l'interprete deve tentare di risolvere le incertezze ermeneutiche prediligendo la soluzione conforme alle norme statutarie, sulla scorta dell'insegnamento della Suprema Corte.

Qualora ciò non sia possibile, non resta che interrogarsi circa la compatibilità della disciplina con la Carta Fondamentale.

In buona sostanza, nei giudizi di legittimità costituzionale, lo Statuto dei diritti del contribuente sembra operare, più che in qualità di fonte interposta, come *fonte sentinella*.

Si tratta di un tema appassionante, oggetto di ampie riflessioni della dottrina e di notevole rilievo concreto, la cui trattazione richiede approfondimenti che esorbitano dall'economia del presente lavoro.

dott. LEDA RITA CORRADO

---

(119) Sul tema, si rinvia a G. Marongiu, *Lo Statuto del contribuente: una disciplina di principi e per principi*, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, G. Marongiu (a cura di), Torino, Giappichelli, 2004, 59 ss.; Id., *Lo Statuto dei diritti del contribuente* (2008), *cit.*, 45 ss.; L. Perrone, *Valenza ed efficacia dei principi contenuti nello Statuto del Contribuente*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, *cit.*, 433 ss.

(120) Le norme dello Statuto devono essere interpretate ed applicate alla luce di quanto affermato dall'art. 1, 1° comma, della stessa legge: «Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali».

Tale previsione contiene due distinti enunciati normativi, il primo, con cui le disposizioni dello Statuto sono qualificate *expressis verbis* quali «principi generali dell'ordinamento tributario» (la cosiddetta *clausola di autoqualificazione*), il secondo, attraverso il quale è posto un divieto di deroga o di modifica implicita e da parte di leggi speciali (la cosiddetta *clausola di auto-rafforzamento o di salvaguardia*).