

**Riscossione - Iscrizione a ruolo - Cartella di pagamento - Notificazione - Omessa indicazione del responsabile del procedimento - Art. 7 della L. 27 luglio 2000, n. 212 - *Jus superveniens* - Art. 36, comma 4-ter, del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248 - Violazione degli artt. 3, 24 e 97 della Costituzione - Questione di legittimità costituzionale - Sospensione del giudizio - Trasmissione degli atti**

*Deve ordinarsi la sospensione del giudizio e la trasmissione degli atti alla cancelleria della Corte Costituzionale per la pronuncia sulla questione di legittimità costituzionale dell'art. 36, comma 4-ter, del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248 (convertito, con modificazioni, nella L. 28 febbraio 2008, n. 31), sollevata in riferimento agli artt. 3, comma 1, 24, commi 1 e 2, e 97, comma 1, della Costituzione. La disposizione in parola, sottraendo alla censura di nullità le cartelle di pagamento prive dell'indicazione del responsabile del procedimento giusta un criterio eminentemente temporale (consegna del ruolo entro il 1° giugno 2008), si manifesta lesiva del principio di uguaglianza, del principio di difesa, nonché dei principi di imparzialità e buon andamento dell'attività della Pubblica Amministrazione (n.d.r.).*

(Oggetto della controversia: ricorso avverso cartella di pagamento redditi di partecipazione anno 1997)

(COMM. REGIONALE di Venezia, Sez. XXVIII, Pres. Carraro, Rel. Pomella - Ord. n. 8 dell'11 marzo 2008, dep. il 10 giugno 2008)

## I

### Ritenuto in fatto

Con ricorso tempestivamente proposto il sig. D.V.M. impugnava la cartella di pagamento n. 07720050000623276000 notificatagli il 30/6/2005

per euro 48.634,84 (di cui euro 42.306,08 per sanzioni). Detta cartella seguiva l'iscrizione a ruolo per l'accertamento di redditi di partecipazione per l'anno 1997. Il contribuente aveva impugnato

l'accertamento e in conseguenza della sentenza della Commissione tributaria Provinciale adita l'Ufficio aveva provveduto all'iscrizione a ruolo.

Con il proprio ricorso il contribuente eccepiva la carenza di motivazione della cartella e la mancata indicazione della modalità di calcolo di quanto addebitatogli. Eccepiva ancora che le sanzioni non potevano essere iscritte a ruolo in pendenza di giudizio. Eccepiva infine la mancata sottoscrizione della cartella e la sua conseguente nullità.

Chiedeva preliminarmente che fosse sospeso il pagamento della cartella; chiedeva poi che fossero dichiarate nulle l'iscrizione a ruolo e la cartella.

Il ricorso fu proposto contro il concessionario del servizio riscossione G.L. s.p.a. (ora E.P. s.p.a.) il quale si costituì in giudizio replicando alle tesi del contribuente; chiedendo che fosse rigettata l'istanza di sospensione, che nel merito fosse respinto il ricorso e dichiarata la legittimità della cartella; chiedendo infine che fosse dichiarato il proprio difetto di legittimazione passiva in merito ai vizi del ruolo ed alla carenza di motivazione.

Il ricorso fu proposto anche contro l'Agenzia delle Entrate Ufficio Padova 2 che pure si costituì in giudizio, replicando a sua volta alle tesi del contribuente e chiedendo in via preliminare la dichiarazione d'inammissibilità del ricorso perché il ruolo non sarebbe inficiato da vizi propri; chiedendo poi in via principale il rigetto del ricorso e la conferma della cartella di pagamento. La Commissione Tributaria Provinciale di Padova, sezione 1<sup>a</sup>, nell'udienza dell'8/11/05 concesse la sospensione dell'atto impugnato, mentre nell'udienza del successivo 12/6/06 accolse il ricorso compensando le spese. Ritenne la cartella suscettibile di nullità perché priva di sottoscrizione e perché non consente di individuare il responsabile del procedimento.

E.P. s.p.a. ha proposto appello chiedendo la riforma della sentenza e la dichiarazione di validità nonché l'efficacia della cartella; chiedendo inoltre che fosse dichiarata la propria carenza di legittimazione passiva in ordine all'asserita mancanza di motivazione della cartella ed al mancato calcolo dell'imposta iscritta a ruolo.

L'appellante contesta in particolare che la cartella possa essere dichiarata nulla perché priva di sottoscrizione e perché priva d'indicazione del responsabile del procedimento; richiama articolata giurisprudenza a proprio favore.

L'Agenzia delle Entrate Ufficio Padova 2 si è costituita in giudizio con appello incidentale chiedendo a sua volta la riforma della sentenza e la conferma della cartella originariamente impugnata.

Si è costituito in giudizio anche il contribuente chiedendo che sia respinto l'appello principale e confermata la sentenza impugnata.

#### Osserva

Preliminarmente il Collegio osserva che costituendosi in questo grado del giudizio il contribuente ha ricordato di aver eccepito, in primo grado, l'illegittimità dell'iscrizione a ruolo delle sanzioni in pendenza di giudizio.

Peraltro formulando le proprie domande si è poi limitato a chiedere che l'appello della controparte sia respinto e confermata la sentenza impugnata.

La controversia risulta perciò circoscritta, in questa sede, alle motivazioni che sorreggono la sentenza dei Primi Giudici, ossia la mancata sottoscrizione della cartella e la mancata indicazione del responsabile del procedimento.

Circa la mancanza di sottoscrizione della cartella il Collegio osserva che quest'ultima deve rispettare i criteri dettati dall'art. 25 del D.P.R. n. 602/73, il quale stabilisce che deve essere redatta "in conformità del modello approvato con decreto del ministero delle finanze" il quale, com'è noto, non prevede la sottoscrizione.

Non sembra quindi sussistere l'obbligo della sottoscrizione, posto che quest'ultima deve intendersi quale requisito essenziale dell'atto nei soli casi in cui sia espressamente prevista per legge, essendo invece di regola sufficiente che dall'atto stesso sia possibile accertare il soggetto dal quale proviene.

Gli atti che contengono ingiunzione di pagamento, per i quali non sia stata comminata la nullità espressamente dalla legge, non sono nulli qualora non sottoscritti, a condizione che sia certa la provenienza dell'atto e ciò in quanto l'informatizzazione degli atti della pubblica amministrazione rende non indispensabile la sottoscrizione, ove la provenienza dell'autorità emanante sia fuori discussione.

La Corte Costituzionale, con ordinanza numero 117 del 21 aprile 2000 (in banca dati "fisconline", n.d.r.), ha affermato che è manifestamente infondata in relazione agli articoli 3, 24, 25, 97 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 25 del D.P.R. 29/09/73 n. 602, nella parte in cui non prevede la sottoscrizione autografa della cartella di pagamento delle imposte emessa ai sensi dell'articolo 36i bis del D.P.R. 29/09/73, n. 600, e ciò in quanto la sottoscrizione autografa è elemento essenziale degli atti amministrativi nei soli casi in cui sia espressamente previsto dalla legge, essendo invece di regola sufficiente che dai dati contenuti nello stesso documento sia possibile individuare con certezza l'autorità emanante.

Pertanto in merito a questa eccezione il Collegio non condivide le conclusioni cui sono giunti i Primi Giudici.

Per quanto concerne poi la mancata indicazione del responsabile del procedimento tale elemento non è esplicitamente previsto fra i requisiti indispensabili a pena di nullità.

La cartella è un atto meramente riproduttivo del ruolo, cioè di un atto della pubblica amministrazione, il quale presuppone una attività di accertamento alla quale il concessionario è del tutto estraneo.

A ciò si aggiunga che la mancata indicazione del nominativo sembra non poter mai essere motivo di nullità, atteso che l'art. 5, comma 2, legge 241/90 (che disciplina la figura del responsabile del procedimento) stabilisce che in caso di mancata assegnazione della pratica ad un soggetto determinato ... "è considerato responsabile del singolo procedimento il funzionario preposto alla unità organizzativa".

Ai fini dell'osservanza dei principi di trasparenza e responsabilizzazione dell'azione amministrativa, appare sufficiente l'indicazione dell'ufficio competente a trattare la pratica, avendo presente che responsabile del procedimento, in mancanza di diverse indicazioni, è il dirigente dello stesso ufficio.

Infine l'art. 7 della legge 212/00 è norma priva di sanzione non essendo prevista alcuna ipotesi di illegittimità dell'atto per il caso di violazione risultando quindi al di fuori del sistema giuridico qualsivoglia pronuncia di nullità che, com'è noto, sono tassative.

Il Consiglio di Stato, con sentenza numero 3459/2002 ha sostenuto che la mancata nomina del responsabile del procedimento, nel disegno legislativo, non determina un vuoto normativo e procedimentale e, con sentenza numero 1832/2002, ha, affermato che, ai sensi dell'articolo 5 comma due della legge n. 241/90, in caso di omessa designazione del responsabile del procedimento, i compiti dello stesso sono assolti dal capo dell'ufficio.

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 12070/2004 (in banca dati "fisconline", *n.d.r.*), ha chiarito che l'articolo 7 della legge numero 212 del 2000 non ha previsto alcuna sanzione in caso di omessa o incompleta indicazione degli elementi in esso contenuti e, con la sentenza n. 2390/2000 (in banca dati "fisconline", *n.d.r.*), ha specificato che non vi è alcuna previsione al riguardo dell'indicazione della persona fisica titolare dell'organo.

Risulta peraltro nota a questo Collegio la recente ordinanza della Corte Costituzionale, numero 377 del 9/11/2007 (in banca dati "fisconline",

*n.d.r.*), con la quale è stata dichiarata la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'articolo 7, comma 2, lettera a), della legge 27 luglio 2000, numero 212, in riferimento agli articoli 3 e 97 della Costituzione, nella quale ordinanza, in parte motiva, si afferma "che l'obbligo imposto ai concessionari di indicare nelle cartelle di pagamento il responsabile del procedimento, lungi dall'essere un inutile adempimento, ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione, predicate dall'articolo 97, primo comma, Costituzione".

Osserva tuttavia il Collegio che risulta problematico individuare conseguenze della omessa indicazione, considerato il già richiamato principio che la nullità degli atti è una sanzione così grave che deve essere espressamente prevista dal legislatore per la violazione di cui si discute. Né al riguardo nulla viene detto nell'ordinanza della Corte Costituzionale in merito ad una eventuale pronuncia di nullità.

Del resto l'art. 36, comma 4-ter, del D.L. 31/12/07 n. 248, convertito con modificazioni dalla legge 28/02/08 n. 31, commina esplicitamente la nullità alle cartelle di pagamento, prive dell'indicazione del responsabile del procedimento, solo per i ruoli consegnati agli agenti per la riscossione a decorrere dal giorno 01/06/08. Questa recentissima norma conferma le osservazioni sopra esposte in quanto riferite ad una cartella notificata il 30/06/05, per un ruolo reso esecutivo il 23/12/04.

Si ritiene quindi di non poter condividere neppure in merito a questa eccezione le conclusioni dei Primi Giudici.

Per quanto poi attiene la richiesta di sollevare questione di legittimità costituzionale del predetto art. 36, comma 4-ter, del D.L. 31/12/07, n. 248, formulata con la nota di udienza da parte del contribuente, il Collegio osserva che detta eccezione appare del tutto infondata. Infatti la norma introduce una sanzione di nullità a decorrere da una data futura, mentre per il passato conferma la validità delle cartelle, anche se prive di indicazione, del responsabile del procedimento, semplicemente confermando quanto rilevabile dalla normativa già vigente.

In conclusione la cartella di pagamento in esame deve essere ritenuta legittima e corretta; pertanto in riforma dell'impugnata sentenza devono essere accolti gli appelli della E.P. s.p.a. e dell'Agenzia delle Entrate ufficio Padova 2, confermando valida ed efficace la cartella stessa.

L'accoglimento della richiesta principale assorbe le ulteriori eccezioni e conseguente richiesta della E.P. s.p.a.

Sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese processuali.

#### P.Q.M.

In riforma dell'impugnata sentenza accoglie gli appelli e dichiara valida ed efficace la cartella di pagamento originalmente impugnata. Spese compensate,

## II

### Fatto e diritto

Premesso che:

- con un primo ricorso, rubricato al n. 1399/05 del Ruolo generale della Commissione Tributaria Provinciale di Venezia, D.C.E. impugnava la cartella esattoriale notificata il 23/5/05 dalla Concessionaria G.L. s.p.a. con un carico di euro 26.638,13 per Irpef, Irap ed Iva relative all'anno '98;
- il ricorrente deduceva, oltre ad ulteriori motivi di doglianza, nullità della cartella perché carente di adeguate indicazioni in ordine alla pretesa tributaria e perché mancante di sottoscrizione e dell'indicazione del Responsabile del procedimento;
- si costituiva il Concessionario G.L. S.p.a., osservando, quanto alla compilazione ed al contenuto dell'atto impugnato, che la redazione della cartella esattoriale non ne richiede la sottoscrizione a pena di nullità, non potendosi assimilare ad atto amministrativo in senso proprio, in quanto non emesso da soggetto appartenente alla Pubblica Amministrazione; che, quand'anche la cartella fosse assimilata ad atto amministrativo, la sottoscrizione non ne costituirebbe elemento essenziale, non essendo prevista come tale dalla legge; che l'atto, inoltre, risultava compilato in conformità alle disposizioni ministeriali, secondo i modelli forniti dall'Amministrazione, ove non è prevista l'indicazione del responsabile del procedimento e che, in ogni caso, la denunciata carenza non sarebbe causa di nullità della cartella, in quanto detta sanzione non sarebbe espressamente prevista per legge; che l'art. 7 L. 212/00 è norma imperfetta, priva di sanzione, per cui - anche sotto tale profilo - non potrebbe pronunciarsi alcuna nullità della cartella impugnata; che la cartella, in quanto atto riproduttivo del ruolo, presuppone un'attività di accertamento di competenza dell'Ufficio finanziario, cui il Concessionario è estraneo;
- si costituiva, altresì, l'Agenzia delle Entrate di Venezia, esponendo proprie controdeduzioni difensive;
- con altro ricorso, iscritto al n. 1400 del Ruolo Generale, poi riunito al precedente, il D.C. impugnava la cartella notificata dal Conces-

sionario G.L. il 23/5/05, portante un carico di euro 42.695,09, relativi ad Irpef per gli anni '96 e '97 e ad Iva per l'anno '97, con argomenti conformi a quanto dedotto nel precedente giudizio ed era, anche in tal caso, presentata istanza di sospensione della cartella impugnata;

- conformi, altresì, alle difese svolte nel precedente procedimento, anche le argomentazioni svolte dal Concessionario per l'esazione;
- la Commissione Provinciale, riuniti i ricorsi, previa sospensiva, li accoglieva, compensando le spese;
- ha ritenuto il Collegio che, ai sensi dell'art. 7 L. 212/00, la cartella deve tassativamente recare l'indicazione del Responsabile del procedimento e che la stessa deve anche riportare la sottoscrizione del Funzionario responsabile, in quanto assimilabile ad atto amministrativo ed in quanto atto incidente nella sfera giuridica e patrimoniale del soggetto passivo;
- con appello promosso in via principale, l'Agenzia delle Entrate, ribadito preliminarmente il proprio difetto di legittimazione passiva per le eccezioni attinenti a vizi propri della cartella, quanto all'omessa indicazione del Responsabile del procedimento, ha ribadito che la stessa non è stabilita a pena di nullità, potendo supplire l'art. 5 comma 2° L. 241/90, secondo cui, sino a che non sia assegnata l'Istruttoria del procedimento ad uno dei dipendenti dell'unità organizzativa, si intende responsabile il funzionario preposto alla stessa; anche la firma non sarebbe da ritenersi requisito essenziale dell'atto, sia perché non assimilabile ad atto amministrativo, sia perché, in ogni caso, la sottoscrizione può ritenersi essenziale solo se prevista come tale dalla legge; inoltre, l'art. 25 D.P.R. 602/73, novellato dal D.Lgs. 46/99, prevede espressamente che la cartella dev'essere conforme al modello ministeriale, secondo il quale è sufficiente l'indicazione del Concessionario nel frontespizio dell'atto; il che sarebbe conforme anche alle esigenze indotte dalla diffusione delle tecnologie e delle procedure automatizzate nella redazione degli atti;

- si è, altresì, costituita l'attuale Agente per la Riscossione E.P. s.p.a., resistendo, in particolare, alle eccezioni attinenti al contenuto formale delle cartelle, ribadendo, al riguardo, quanto già osservato nel precedente grado di giudizio e proponendo appello incidentale sulle spese;
- si è, inoltre, costituito il contribuente, deducendo, in via preliminare, l'inammissibilità dell'appello dell'Agenzia delle Entrate per carenza di legittimazione ed interesse ad agire del detto Ufficio, in quanto la vertenza avrebbe ad oggetto esclusivamente vizi formali delle cartelle impugnate; nel resto, il ricorrente aderisce agli argomenti addotti dal primo Collegio a motivazione della sentenza, riproponendo, in via incidentale e condizionata all'eventuale accoglimento dei motivi d'appello principale, le eccezioni di nullità delle cartelle impugnate, di tardività dell'iscrizione a ruolo del tributo ed intempestività della notifica degli atti del Concessionario, ritenute assorbite dal Giudice di primo grado.

Rilevato, inoltre, che:

- come già osservato, nella sentenza impugnata il Giudice di primo grado ha ritenuto che, secondo il disposto di cui all'art. 7 L. 27/7/00 n. 212, l'indicazione dell'Ufficio innanzi al quale presentare eventuale ricorso e l'indicazione del responsabile del procedimento costituiscono elementi tassativi ed imprescindibili della cartella esattoriale;
- in ragione dell'insussistenza dei suindicati elementi, nonché della sottoscrizione da parte del Funzionario competente, la Commissione Provinciale ha ritenuto illegittime "e quindi nulle" le cartelle impugnate, così motivando l'accoglimento del ricorso del contribuente;
- l'Ufficio ha promosso appello avverso la suddetta decisione, deducendo, nel primo e secondo motivo di gravame, che la mancata indicazione del responsabile del procedimento, come pure la mancanza della sottoscrizione della cartella esattoriale, non comportano nullità della stessa;
- il contribuente, costituitosi in giudizio, ha contestato gli assunti difensivi dell'appellante, contro deducendo al riguardo e riaffermando, sul punto, la fondatezza della decisione impugnata;
- alla luce degli argomenti difensivi dedotti dalle parti, appare di centrale rilevanza la questione attinente agli elementi ed alle indicazioni, che debbono integrare il contenuto della cartella esattoriale, affinché la stessa possa considerarsi validamente emessa;

- di altrettanta rilevanza ai fini di questo Giudizio appare la connessa questione attinente alle conseguenze che, sul piano sostanziale e processuale, debbano derivare dall'omissione dei detti elementi.

Considerato che:

- le questioni dibattute in causa, attinenti alla compilazione delle cartelle esattoriali, sono da tempo oggetto di ampio dibattito sia dottrinale che giurisprudenziale, connotato da posizioni piuttosto articolate, che vanno dalla ritenuta nullità della cartella priva delle predette indicazioni [CTR Venezia sent. 47/30/07; CTR Venezia sent. 35/19/07; CTR Venezia sent. 7/28/07; CTR Venezia sent. 40/28/06; CTR Roma, sent. 7/9/08 (in banca dati "fisconline", *n.d.r.*); CTR Palermo, sent. 9/31/08; CTP Pordenone, sent. 11/02/08; CTP Torino, sent. 23/26/08 (in banca dati "fisconline", *n.d.r.*); CTP Treviso sent. 6/1/08; CTP Treviso, sent. 128/2/07; CTP Treviso, sent. 121/2/07; CTP Vicenza, sent. 114/2/07; CTP Rovigo; CTP Lucca sent. 164/3/07; CTP Pescara sent. 43/2/08 (in banca dati "fisconline", *n.d.r.*); CTP Pescara sent. 44/2/08 (in banca dati "fisconline", *n.d.r.*); CTP Lecce sent. 517/2/07 (in banca dati "fisconline", *n.d.r.*); CTP Bari sent. 445/4/07 (in banca dati "fisconline", *n.d.r.*); sent. 88/2/07; CTP Bari sent. 445/4/07; CTP Lecce, sent. 517/2/07] alla contraria opinione secondo cui l'eventuale omissione delle stesse non ne inficia la legittimità o la validità [CTP Milano, sent. 510/41/07 (in banca dati "fisconline", *n.d.r.*); CTP Macerata 7/11/06; CTP Vicenza 23/11/06];
- il dibattito, già di per sé articolato, è venuto accentuandosi a seguito della nota ordinanza in data 10/10/07 (*recte*, 5 novembre 2007, *n.d.r.*) n. 377 (dep. il 9/11/07 - pubbl. in G.U. 14/11/07) (in banca dati "fisconline", *n.d.r.*), con cui la Corte Costituzionale ha affermato il principio secondo cui "l'obbligo imposto al concessionario di indicare nelle cartelle di pagamento il responsabile del procedimento, lungi dall'essere un inutile adempimento, ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche al fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione predicati dall'art. 97 primo comma Cost.";
- nonostante la chiara posizione assunta sul punto dalla Consulta, è venuta formandosi, anche successivamente alla detta ordinanza, opinione giurisprudenziale volta a ritenere

che la nullità non sussista anche in presenza di omessa indicazione del responsabile del procedimento, in quanto l'art. 7 2° comma L. 212/00 non sanziona detta omissione espressamente con la nullità dell'atto carente;

- nell'ambito dell'indirizzo contrario, secondo cui la cartella mancante dell'indicazione del responsabile del procedimento è affetta da nullità, l'art. 7 2° comma L. 212/00 è interpretato anche in relazione al disposto di cui all'art. 21-septies L. 7/8/90 n. 241, secondo il quale "È nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali";
- la situazione di sostanziale incertezza sulla portata applicativa dell'art. 7 2° comma L. 212/00, in relazione al citato art. 21-septies L. 7/8/90 n. 241 e, in particolare, sulla sanzione conseguente all'omessa indicazione in cartella del responsabile del procedimento, è stata oggetto di un recente intervento legislativo, nelle forme del decreto legge 31/12/07 n. 248, convertito in L. 28/2/08 n. 31;
- all'art. 36 comma 4-ter seconda proposizione della predetta legge è stato, infatti, previsto che la cartella esattoriale debba contenere, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento, ma ciò esclusivamente per i ruoli consegnati agli agenti per la riscossione dall'1 giugno prossimo;
- la norma precisa espressamente, inoltre, che per il passato, cioè per le cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati prima di tale data, la mancata indicazione del responsabile non determina nullità dell'atto;

ciò premesso, ritiene questo Collegio 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, tuttavia, d'altro canto, suscettibile di censura per contrasto con i principi costituzionali di uguaglianza ed imparzialità nell'attività amministrativa, il fatto che la soggezione alla sanzione sia posta in relazione ad un mero dato temporale (anteriorità o meno della consegna dei ruoli all'1/6/2008).

Va, al riguardo, osservato che la nullità costituisce, come è noto, la massima sanzione prevista dall'ordinamento per i casi in cui l'atto presenti anomalie o la mancanza di elementi costitutivi essenziali, la cui carenza determina l'improduttività degli effetti propri dell'atto stesso.

Il che assume, nell'ambito tributario, caratterizzato da preminenti e fondanti finalità di ordine pubblicistico, ancor maggiore significato e rilevanza, dal momento che l'esercizio della potestà impositiva e delle attività conseguenti, ivi com-

presa, naturalmente, la riscossione dei tributi devono avvenire nell'assoluta ed imprescindibile salvaguardia dei diritti dei contribuenti.

Pertanto, laddove il Legislatore ravvisi che una determinata indicazione o elemento afferente ad atti emanati in ambito tributario assuma carattere tassativo e necessario, tanto che l'omissione è considerata causa di nullità dell'atto stesso, appare non rispondente ai ricordati principi di buona ed imparziale amministrazione la contestuale introduzione di un limite temporale all'efficacia sostanziale del vizio che determina nullità.

Se l'omissione (nel caso di specie, la mancata indicazione in cartella del responsabile del procedimento) è dallo stesso legislatore qualificata di tale rilevanza da rendere l'atto carente improduttivo di qualunque effetto (salvo, naturalmente, l'esaurimento del rapporto tributario) non pare ammissibile che l'operatività della sanzione possa essere circoscritta ad un determinato ambito temporale, che - di fatto, nell'impedire l'operatività della nullità per i rapporti sorti antecedentemente - viene a sanare la medesima omissione per il passato.

L'attrito stridente della norma qui censurata con fondamentali principi costituzionali appare di tutta evidenza.

In primo luogo, in relazione al principio di cui all'art. 3 1° comma Cost., in quanto una norma siffatta viene ad introdurre - in concreto - una tangibile discriminazione tra soggetti che, pur versando in situazioni giuridico-tributarie identiche, potranno o meno far valere la nullità dell'atto inficiato dalla medesima omissione solo in relazione ad un dato temporale che non ha alcun fondamento logico-giuridico, ma costituisce una limitazione meramente arbitraria e del tutto disancorata dalle esigenze di tutela del contribuente.

Esigenze, queste ultime, che sono a fondamento della tassatività dell'indicazione richiesta (e già ritenuta tale dall'art. 7 2° comma L. 212/00).

L'art. 36 comma 4-ter va censurato, inoltre, anche in relazione all'art. 24 Cost., in quanto la preclusione retroattiva della facoltà di far valere la nullità dell'atto viene a ledere il diritto di difesa del contribuente, per il quale - a fronte, si ripete, del medesimo vizio colpito (nel futuro) con la massima sanzione prevista dall'ordinamento - l'atto, sebbene viziato, viene ad operare regolarmente ogni effetto, senza che il contro interessato possa, come sarebbe suo diritto, vanificare l'efficacia.

Va, inoltre, incidentalmente osservato come, ai sensi dell'art. 3 L. 212/00 comma 1°, le disposizioni tributarie non possano che operare per il

futuro, fermo il principio secondo il quale "In tema di efficacia nel tempo delle norme tributarie, in base all'art. 3 L. 27 luglio 2000 n. 212 (c.d. statuto del contribuente), il quale ha codificato nella materia fiscale il principio generale di irretroattività delle leggi, stabilito dall'art. 12 disposizioni sulla legge in generale, va esclusa l'applicazione retroattiva delle medesime salvo che questa sia espressamente prevista" [Cass., sez. trib., 2/4/03, n. 5015 (in banca dati "fisconline", n.d.r.)].

Ora, il fatto che il Legislatore, nel formulare l'art. 36 comma *ter* (*recte*, 4-*ter*, n.d.r.) nella parte qui censurata, non abbia espressamente dichiarato di agire in deroga al generale principio di irretroattività della norma tributaria, costituisce – ad avviso del Collegio – ulteriore incongruenza, che, sia pure sotto altro profilo, inficia negativamente sull'assetto normativo di una materia già afflitta da noti contrasti interpretativi e divergenti valutazioni sia in ambito dottrinario che giurisprudenziale.

Il che ulteriormente accentua lo stato di incertezza applicativa anche della nuova norma del citato art. 36 comma 4-*ter*, in antitesi, dunque, alle esigenze di maggiore certezza, trasparenza ed organicità della materia tributaria, anch'esse predicate dallo Statuto del contribuente.

Infine, appare altrettanto significativo il contrasto con l'art. 97 Cost., laddove la norma, avente portata manifestamente discriminatoria, confligge con le esigenze di imparzialità e buon andamento della funzione amministrativa.

Ciò in quanto – in presenza di situazioni giuridiche identiche, rappresentate dall'emanazione di atti aventi portata ed efficacia ablativa nei confronti dei contribuenti – l'Amministrazione Finanziaria conserva, non ostante la presenza di vizi di gravità tale da essere ritenuti causa di nullità degli atti azionabili, piena facoltà di perseguire i contribuen-

ti, solo in ragione della delimitazione temporale introdotta – senza alcun plausibile fondamento logico e giuridico – dal Legislatore.

Né può fondatamente ritenersi che, a giustificare sul piano giuridico una tale distinzione temporale, possano essere ragioni di opportunità pratica, quali la volontà di evitare il travolgimento degli atti anteriori, trattandosi, in tal caso, di finalità plausibili sul piano strettamente amministrativo e gestionale, ma assolutamente irrilevanti ed estranee alla Funzione Legislativa che, per sua stessa natura, deve avere carattere generale ed imparziale, libera, cioè, da ragioni contingenti di una o alcune delle parti che potrebbero risentire gli effetti dei principi affermati sul piano legislativo.

Tutto ciò premesso, il Collegio,

- solleva questione di legittimità costituzionale dell'art. 36 comma 4-*ter* secondo periodo della legge 28 febbraio 2008 n. 31, laddove è stabilito che "Le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008; la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse" per ritenuto contrasto, in ragione di quanto esposto in premesse, con gli artt. 3 1° comma, 24 1° e 2° comma ed art. 97 1° comma della Carta Costituzionale;
- sospende il procedimento in corso;
- ordina la trasmissione immediata della presente ordinanza e del fascicolo alla Corte Costituzionale;
- dispone che, a cura della Segreteria, la presente ordinanza sia notificata alle parti in causa, al Presidente del Consiglio dei Ministri, ai Presidenti della Camera dei deputati e del Senato.