



Il Direttore dell'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate è davvero il "responsabile" dell'iscrizione a ruolo?

Fabio Falcone, *Avvocato tributarista in Rimini,*
partner dello *Studio Legale e Tributario Dominici & Associati*

Premessa

In seguito all'ordinanza della Corte Costituzionale⁽¹⁾, che ha stabilito che "l'obbligo imposto ai concessionari di indicare nelle cartelle di pagamento il responsabile del procedimento, lungi dall'essere un inutile adempimento, ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della Pubblica Amministrazione predicati dall'art. 97, comma 1, della Costituzione", ed ai provvedimenti legislativi ad essa conseguenti⁽²⁾, l'Agenzia delle Entrate ha adottato la prassi, ormai ampiamente consolidata, di indicare all'interno delle cartelle di pagamento, quale responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo, il nominativo del direttore dell'ufficio locale che vanta la somma richiesta in pagamento.

Tale condotta, al vero, desta più di qualche perplessità, posto che la finalità sottesa all'obbligo in questione è quella di informare il contribuente del nominativo del funzionario preposto al reparto che ha curato l'iscrizione a lui riferita⁽³⁾.

(1) Ordinanza n. 377 del 9 novembre 2007 (in "fiscalitax" n. 1/2008, pag. 96, con commento di M. Villani).

(2) Il riferimento è all'art. 36 del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248 (convertito nella L. 28 febbraio 2008, n. 31), il quale, al comma 4-ter, stabilisce che la cartella di pagamento di cui all'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, deve contenere, 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.

(3) Ed infatti autorevole dottrina non ha mancato di rilevare il rischio "di una indicazione generica del responsabi-

Talché, indicando il nominativo del direttore di turno, l'Agenzia delle Entrate pare stia eludendo quell'obbligo normativo sulla cui rilevanza la Corte Costituzionale si è espressa in maniera tanto accalorata.

Sull'obbligo di indicare, a pena di nullità, il responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo

Dopo il clamore suscitato dall'ordinanza n. 377 del 2007⁽⁴⁾, il legislatore ha imposto sia al-

le per la formazione dei ruoli, e non del responsabile del reparto che ha disposto l'iscrizione a ruolo" (così F. Pistolesi, *Le cartelle esattoriali alla ricerca di un "responsabile del procedimento"*, in "Dialoghi Tributari" n. 3/2008, pagg. 144 e seguenti).

(4) Difatti, all'ordinanza in richiamo hanno fatto immediatamente seguito alcune pronunce di nullità delle cartelle esattoriali ad opera dei primi giudici di merito che sono stati chiamati ad esaminare la vicenda (*ex multis*, Commissione tributaria provinciale di Lecce, Sez. II, sent. n. 517 del 14 gennaio 2008; Commissione tributaria provinciale di Bari, Sez. IV, sent. n. 445 del 14 gennaio 2008). Dopodiché è intervenuto il legislatore che, con l'art. 36, comma 4-ter, del D.L. n. 248/2007, ha stabilito che le cartelle esattoriali riguardanti i ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008 dovessero, a pena di nullità, contenere l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella. Sul fatto che la sanzione della nullità dovesse essere riferita solamente alle cartelle recanti ruoli consegnati a far data dal 1° giugno 2008 si è poi espressa la Corte Costituzionale, la quale, con l'ordinanza n. 58 del 27 febbraio 2009 (in "fiscalitax online"), ha stabilito che l'art. 7, comma 2, lettera a), della L. n. 212 del 2000, impone un obbligo informativo nei confronti del contribuente la cui mancanza non è tuttavia punita espressamente con la sanzione della nullità. Talché può ritenersi lecito e quindi conforme ai principi costituzionali introdurre con una norma *ad hoc* tale sanzione, facendola, peraltro, decorrere da una determi-

l'Agenzia delle Entrate sia all'agente della riscossione di agire nella massima trasparenza e chiarezza, prevedendo la nullità delle cartelle di pagamento che risultino prive dell'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della cartella stessa.

Invero, tale obbligo era in un certo senso esistente ancor prima che venisse specificamente introdotto dall'art. 36, comma 4-ter, del D.L. n. 248 del 31 dicembre 2007, atteso quanto previsto dall'art. 7, comma 2, lettera a), della L. n. 212 del 22 luglio 2000, secondo il quale:

“Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:

a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento”.

Tuttavia, il mancato rispetto dell'obbligo in questione non era espressamente punito con la sanzione della nullità; cosicché, a scanso di equivoci, il legislatore ha ritenuto opportuno stabilire, *expressis verbis*, la nullità di quelle cartelle di pagamento prive dell'indicazione del responsabile dell'iscrizione a ruolo e del responsabile dell'emissione e della notificazione delle cartelle stesse.

Ovviamente, l'organo responsabile dell'iscrizione a ruolo va ben distinto da quello cui invece è demandata l'emissione e la notificazione della cartella di pagamento.

Difatti, mentre la predisposizione del ruolo, che costituisce il titolo esecutivo relativo al credito vantato dall'Erario (a titolo definitivo o transitorio, a seconda che si tratti di una richiesta non contestabile o non contestata, ovvero recata da un atto impositivo oggetto di impugnazione in giudizio), rappresenta, per l'appun-

nata data in avanti. Sul punto è intervenuta autorevole dottrina evidenziando che il mancato rispetto dell'art. 7, comma 2, lettera a), della L. n. 212 del 2002, pur non essendo espressamente punito con la nullità dell'atto, non è escluso che possa essere sanzionato con l'annullabilità dello stesso (in questi termini G. Marongiu, *Le cartelle mute: una "querelle" infinita*, in "Corr. Trib.", n. 14 del 2009, pagg. 1104 e seguenti), aprendo così le porte ad un'ulteriore *querelle* sull'argomento (tant'è vero che tale concetto di annullabilità è già stato adottato dai giudici del merito; si veda la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, Sez. I, n. 518 del 7 ottobre 2009, in "fiscalitax online").

to, un'incombenza spettante unicamente al soggetto titolare del credito da riscuotere coattivamente, la cartella di pagamento, invece, la quale, nella sostanza, contiene il ruolo emesso dall'ufficio (contiene, cioè, la richiesta di pagamento avanzata dal Fisco), viene predisposta dall'agente della riscossione (territorialmente competente), cui spetta, quindi, riportare all'interno di detta cartella il contenuto del ruolo comunicato dall'ufficio creditore.

Sulle modalità di assolvimento dell'obbligo imposto dall'art. 36, comma 4-ter, del D.L. n. 248/2007, da parte dell'Agenzia delle Entrate

Come anticipato, non sembra che l'Agenzia delle Entrate si stia adoperando al meglio per assolvere all'obbligo normativamente imposto dal già citato art. 36, comma 4-ter, del D.L. n. 248 del 2007.

È infatti in uso all'interno dell'Agenzia delle Entrate la prassi di indicare quale responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo il direttore del locale ufficio che agisce per la riscossione dei crediti erariali maturati nei confronti dei vari contribuenti.

Ad onor del vero, risulta alquanto improbabile che il direttore dell'ufficio, al quale, in forza della sua qualifica dirigenziale, spettano più che altro funzioni di direzione e coordinamento, si dedichi in prima persona alla formazione ed alla redazione dei singoli ruoli.

In realtà, a modesto avviso di chi scrive, sembra piuttosto che la prassi di individuare nella cartella di pagamento il nominativo del direttore quale responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo rappresenti una sorta di indicazione "di stile", inserita semplicemente per segnalare un nominativo, ma senza alcun reale collegamento con il reparto, ed il relativo responsabile, cui effettivamente incombe la predisposizione dei ruoli.

Appare, di conseguenza, più che lecito domandarsi se la prassi in commento possa ritenersi effettivamente conforme all'obbligo normativo imposto dal già citato art. 36, comma 4-ter, del D.L. n. 248 del 2007, come modificato dalla L. n. 31 del 28 febbraio 2008, in base al quale "La cartella di pagamento di cui all'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, contiene, altresì, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedi-

mento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella”.

Al vero, se si esamina il contenuto dell'articolo testé richiamato alla luce delle indicazioni offerte dalla Corte Costituzionale nell'ordinanza n. 377 del 2007, i dubbi circa la legittimità della prassi adottata dall'Amministrazione finanziaria non appaiono affatto infondati.

I Giudici delle leggi, stabilendo che “l'obbligo imposto ai concessionari di indicare nelle cartelle di pagamento il responsabile del procedimento, lungi dall'essere un inutile adempimento, ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della Pubblica Amministrazione predicati dall'art. 97, comma 1, della Costituzione...”, hanno sostanzialmente voluto significare che al cittadino/contribuente deve essere garantita la possibilità di conoscere il nominativo del funzionario cui va direttamente imputata la formazione dell'atto conclusivo emesso a suo carico (*rectius*, l'iscrizione a ruolo), in modo da poter interloquire con lui, per ottenere delucidazioni o chiarimenti, ovvero per poter agire nei suoi confronti, per ottenere il ristoro dei danni eventualmente subiti a causa della cattiva gestione della pratica.

A questo punto appare oltremodo evidente che il direttore dell'ufficio non possa ritenersi né il soggetto dal quale ottenere, agevolmente e celermente, informazioni circa un'eventuale iscrizione a ruolo, né, tantomeno, il soggetto nei cui *personali* confronti agire, laddove siano stati commessi degli errori che hanno causato dei danni.

Le giustificazioni offerte dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 16/E del 6 marzo 2008

Invero, l'Amministrazione finanziaria pare aver giustificato l'adozione della prassi in esame. Nell'ambito della circolare n. 16/E del 6 marzo 2008 (in “fiscalitax online”), l'Amministrazione erariale, pur riconoscendo che l'art. 5, comma 1, della L. n. 241/1990, prevede che “Il dirigente di ciascuna unità organizzativa provvede ad assegnare a sé o ad altro dipendente addetto all'unità la responsabilità dell'istruttoria e di

ogni altro adempimento inerente il singolo procedimento nonché, eventualmente, dell'adozione del provvedimento finale”, ha tuttavia nel contempo evidenziato che il comma 2 del medesimo art. 5 dispone che “Fino a quando non sia effettuata la designazione di cui al comma 1 (del responsabile del procedimento, *n.d.r.*) è considerato responsabile del procedimento il funzionario preposto all'unità organizzativa”.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, “con ciò il legislatore ha introdotto un'identificazione *ex lege* del responsabile del procedimento, individuandolo nel funzionario preposto alla struttura organizzativa competente, dettando così una regola ‘suppletiva’ volta a consentire in ogni caso il corretto svolgimento del procedimento”. Talché, “anche se la disposizione detta espressamente la regola suppletiva ‘fino a quando non sia effettuata la designazione’, la giurisprudenza amministrativa è ormai consolidata nel riconoscere che l'identificazione *ex lege* del responsabile vale sia nei casi di mancata designazione del responsabile, sia nei casi di mancata comunicazione ai soggetti interessati”. “Ciò significa”, deduce l'Amministrazione finanziaria, “che ove il responsabile del procedimento non sia stato nominativamente individuato negli atti notificati o comunicati ai destinatari, per il cittadino/contribuente deve intendersi tale il soggetto preposto all'unità organizzativa competente per il procedimento, desumibile, in ogni caso, dalle altre indicazioni (ad esempio, la sottoscrizione) che l'atto deve contenere”.

Nella sostanza, secondo l'Erario “le cartelle di pagamento contengono comunque l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo individuato nel direttore dell'ufficio e che tale indicazione, ancorché non nominativa (nel senso che il direttore non viene indicato per nome e cognome), è di per sé sufficiente, come già evidenziato, ai fini della legittimità dell'atto (Tar del Lazio, n. 6998 del 26 luglio 2007 e n. 12044 del 23 novembre 2005; Consiglio di Stato, n. 1662 del 29 marzo 2004 e n. 6654 del 5 dicembre 2002). In particolare, la giurisprudenza afferma il principio secondo cui l'omessa indicazione del responsabile del procedimento, come è stato già affermato da questo Consiglio, non è motivo di illegittimità del provvedimento, dovendosi in tal caso intendere che il responsabile è il dirigente del-

l'unità organizzativa competente' (Consiglio di Stato n. 1662 del 2004)".

Nonostante quanto indicato dalla giurisprudenza amministrativa citata dall'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 16/E del 2008, a modesto avviso di chi scrive la sola e generica indicazione del direttore dell'ufficio non può comunque ritenersi sufficiente ad assolvere appieno all'onere imposto dall'art. 36, comma 4-ter, del D.L. n. 248 del 2007. Ed il motivo di ciò risiede sempre nei principi di chiarezza e trasparenza evidenziati ed esaltati dalla Corte Costituzionale nell'ordinanza n. 377 del 2007, i quali, è innegabile, non possono ritenersi effettivamente rispettati e tutelati senza l'indicazione specifica del soggetto preposto al reparto responsabile delle iscrizioni a ruolo.

Del resto, come visto, il comma 2 dell'art. 5 della L. n. 241/1990, cui si appiglia l'Amministrazione erariale per giustificare la mancata specificazione dell'effettivo responsabile del procedimento, trova applicazione "Fino a quando non sia effettuata la designazione di cui al comma 1"; tuttavia, risulta alquanto difficile pensare che all'atto della predisposizione del ruolo la designazione di cui al comma 1 non sia ancora avvenuta.

Conclusioni

Alla luce di quanto sin qui argomentato, appare evidente che la prassi adottata dall'Agenzia delle Entrate sia tale da pregiudicare le garanzie, rispettivamente, di informazione, di trasparenza amministrativa, e di tutela del diritto di difesa, che la Corte Costituzionale si è particolarmente raccomandata di tutelare.

Del resto, è ben evidente che il contribuente di turno, qualora voglia individuare dalla relativa cartella di pagamento il responsabile dell'iscrizione a ruolo che lo interessa, anche al solo fine di ottenere delle delucidazioni in merito, incontrerà non poche difficoltà. È infatti difficile credere che i direttori dei vari uffici locali siano a conoscenza dei motivi e dei presupposti relativi alle iscrizioni a ruolo ivi eseguite. In un certo senso, la condotta dell'Agenzia delle Entrate qui in commento appare tesa ad "eludere" un obbligo informativo che, tuttavia, come vi-

sto, riveste una rilevanza notevole, anche perché funzionale alla tutela di principi di ordine costituzionale.

Orbene, a questo punto è lecito domandarsi se tale sin troppo generica indicazione possa essere oggetto di specifica impugnazione in giudizio.

Ad avviso di chi scrive, non è da escludere la possibilità di eccepire la violazione dell'art. 36, comma 4-ter, del D.L. n. 248 del 2007, in quanto, indicando il nominativo del direttore del locale ufficio delle Entrate, senza, tuttavia, specificare il soggetto immediatamente preposto al reparto che ha effettivamente curato l'iscrizione a ruolo, l'Agenzia delle Entrate pare venir meno all'obbligo prescritto dall'articolo retro richiamato.

Tale eccezione, ovviamente riferibile all'Agenzia delle Entrate, posto che, per quanto specificamente attiene al ruolo, l'agente della riscossione si limita a riportare le indicazioni fornite dall'Erario – ente creditore, potrebbe magari essere avanzata una volta acquisita la certezza che il responsabile del procedimento sia effettivamente un funzionario diverso dal direttore dell'ufficio locale⁽⁵⁾. Anche se, in effetti, non è da escludersi la possibilità di opporre tale contestazione alla luce della circostanza, per certi aspetti notoria, per la quale deve escludersi categoricamente che possa essere il direttore dell'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate il soggetto immediatamente responsabile delle procedure di iscrizione a ruolo, chiedendo, perché no, al giudice adito di ordinare alla parte resistente (*rectius*, l'organo erariale) l'esibizione della documentazione riguardante il soggetto ricorrente, specificando che da essa dovrà emergere il nominativo del responsabile del procedimento⁽⁶⁾.

(5) In questo senso non può escludersi la possibilità di cavalcare i recenti insegnamenti offerti dalla giurisprudenza amministrativa in tema di diritto di accesso; *ex multis*, Tar del Lazio, 3 novembre 2009, n. 10765, in "fiscalitax online" e in "Corr. Trib." n. 4 del 2010, pagg. 263 e seguenti, con commento di M. Basilavecchia, *Nuovi riconoscimenti al diritto di accesso*.

(6) Del resto è pacifico che ai giudici del merito sia concesso il potere di ordinare, ad una delle parti in giudizio, l'esibizione di documenti, laddove tali documenti siano utili alla difesa dell'altra parte, priva, tuttavia, della possibilità di acquisirne copia (si rinvia ai principi autorevolmente espressi dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 109 del 19 marzo 2007).