

Cartelle di pagamento: reclamo obbligatorio avverso il ruolo

di Maurizio Villani e Francesca Sannicandro (*)

LA NOVITÀ

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate sono state introdotte importanti novità circa i profili applicativi delle cartelle di pagamento, rese necessarie in seguito alle nuove disposizioni relative al reclamo ed alla mediazione.

Ogni contribuente che intenda proporre ricorso avverso il ruolo a seguito del quale è emessa la cartella di pagamento notificata a decorrere dal 1° aprile 2012, per le impugnazioni di valore non superiore a ventimila euro, è tenuto a presentare preliminarmente reclamo alla Direzione provinciale o regionale che ha emesso il ruolo stesso.

► Riferimenti

- Agenzia delle Entrate, Circolare 19 marzo 2012, n. 9/E
- D.L. 6 luglio 2011, n. 98 (Manovra 2011), convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, art. 39, comma 9,
- D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 art. 17-bis
- Agenzia delle Entrate, Provvedimento 30 marzo 2012, n. 2012/46586

Partendo dal presupposto che, con la circolare “esplicativa” dell'Agenzia delle Entrate n. 9/E/2012, tra gli atti impugnabili e soggetti al reclamo obbligatorio c'è anche il ruolo, il Direttore - con Provvedimento 30 marzo 2012, prot. n. 2012/46586 - precisa nelle “Avvertenze” che: “la cartella di pagamento può essere oggetto di reclamo-mediazione solo per vizi riguardanti il ruolo e non per contestazioni relative ai vizi propri della cartella (ad esempio un errore di notifica)”.

Si vedano gli Esempi che seguono:

ESEMPIO n. 1

In data 3 aprile 2012, il Sig. Laquaglia riceve per posta una cartella per un importo pari ad E. 15.000,00, relativo ad IRPEF 2009; la cartella è inviata in una busta chiusa, a mezzo posta ordinaria.

In questo caso, la notifica della cartella è inesistente - stante la violazione dell'art. 26 del D.P.R. n. 602/1973, il quale esplicitamente prevede che: “la cartella è notificata dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste

dalla legge”, escludendo così qualsivoglia forma di notifica diversa da quella normatizzata.

Per poter eccepire tale vizio, il contribuente dovrà proporre un ricorso nei confronti dell'Agente della Riscossione, al quale è affidata la notifica degli atti di sua competenza; La violazione, infatti, riguarda un vizio procedurale non attinente all'Ufficio.

Ricordiamo che la cartella di pagamento è un atto di competenza dell'Agente della riscossione, e in quanto tale - dunque non emesso dall'agenzia delle Entrate - non rientra tra gli atti soggetti alla procedura di reclamo.

ESEMPIO n. 2

Analogamente al caso appena esposto, qualora vi sia stata regolare notifica della cartella, il contribuente potrà proporre reclamo ai sensi dell'art. 17- bis D.Lgs. n. 546/1992 avverso il ruolo, chiedendo contestualmente la sospensione dalla riscossione.

Procedura di riscossione della cartella e modifica

La procedura di riscossione è, in sintesi, la seguente: le somme che risultano dovute a seguito dei controlli (controllo automatizzato e formale) vengono iscritte a ruolo.

Il “ruolo” non è altro che un elenco, formato dall'ente impositore ai fini della riscossione, che contiene i nominativi dei debitori e le somme dovute.

Il ruolo viene trasmesso a Equitalia che provvede alle successive procedure che sono nel dettaglio:

- predisposizione e notifica delle cartelle;
- riscossione delle somme e relativo riversamento alle casse dello Stato e degli altri enti impositori;
- in caso di mancato pagamento, avvio dell'esecuzione forzata.

Se la cartella non viene pagata nel termine di 60 giorni, sulle somme iscritte a ruolo sono dovuti gli interessi di mora maturati giornalmente dalla data di notifica della stessa, l'aggio dovuto agli Agenti della riscossione (calcolato sul capitale e sugli interessi di mora) e tutte le eventuali ulteriori spese de-

(*) Studio tributario in Lecce

rivanti dal mancato o ritardato pagamento della cartella.

Trascorso questo termine, gli Agenti della riscossione possono avviare le azioni cautelari e conservative e le procedure per la riscossione coattiva su tutti i beni del debitore e dei suoi co-obbligati (ad esempio, il fermo amministrativo di beni mobili registrati e il pignoramento dei beni).

A partire dai ruoli consegnati agli Agenti della riscossione successivamente al 30 settembre 2010 si è adottato il nuovo modello di cartella di pagamento, introdotto con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 20 marzo 2010 e frutto anche del confronto tra Equitalia e associazioni dei consumatori.

Le "Avvertenze" relative al nuovo modello di cartella di pagamento sono state parzialmente modificate con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 2012/46586 in esame.

Nel provvedimento si legge che: "Nel caso in cui il contribuente intenda proporre ricorso avverso il ruolo a seguito del quale è stata emessa una cartella di pagamento notificata a partire dal 1° aprile 2012, per le impugnazioni di valore non superiore a ventimila euro, è tenuto a presentare preliminarmente reclamo alla Direzione provinciale o regionale che ha emesso il ruolo" (Cfr. Tavola n. 1)

La nuova disposizione normativa precisa che la presentazione del suddetto reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso stesso, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

Attenzione

Questa cartella di pagamento può essere oggetto di reclamo - mediazione solo per vizi riguardanti il ruolo e non per contestazioni relative ai vizi propri della cartella (ad esempio un errore di notifica).

D'altra parte, la cartella di pagamento, benché menzionata dall'art. 19 del D. Lgs n. 546/1992 tra gli atti impugnabili, è un atto di competenza dell'agente della riscossione e, come tale, non è soggetto alla procedura del reclamo come disciplinato dall'art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992.

Ruolo e "cartella": doppio binario?

La Corte di Cassazione a sezioni Unite - con sent. n. 16412/2007 - ha consolidato il principio in base al quale: "La correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza

dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa".

Nella predetta sequenza, l'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta o di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli - rimanendo esposto all'eventuale successiva azione dell'amministrazione, esercitabile soltanto se siano ancora aperti i termini per l'emanazione e la notificazione dell'atto presupposto - o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria: con la conseguenza che spetta al giudice di merito - la cui valutazione se congruamente motivata non sarà censurabile in sede di legittimità - interpretare la domanda proposta dal contribuente al fine di verificare se egli abbia inteso far valere la nullità dell'atto consequenziale in base all'una o all'altra opzione.

L'azione può essere svolta dal contribuente indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario e senza che tra costoro si realizzi un'ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore.

Infatti, fino ad oggi, le innumerevoli fattispecie di cartelle notificate in assenza di atto prodromico hanno prodotto un atteggiamento consolidato dei difensori, i quali, impugnavano - con ricorso - la cartella per vizi propri e contestualmente - ma in via subordinata - il merito della stessa.

Tavola n. 1 - Impugnazioni ante e post reclamo

Fino al 31 marzo 2012	Dal 1° aprile 2012
A seguito di notifica della cartella, il contribuente:	
↙	↘
Impugna la cartella per vizi propri e, in subordine , contesta la stessa relativamente ai vizi del ruolo.	È obbligato, per le liti al di sotto di E 20.000,00 , a presentare un reclamo ex art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992, impugnando il ruolo e chiedendo la sospensione della riscossione.

Oggi, il contribuente si trova dinnanzi, per così dire, ad un'alternativa "obbligata" che non gli consente, in alcun modo, di svolgere una giusta difesa.

Infatti, occorre fare due importanti precisazioni:

Caso 1	Se si tratta di cartella di pagamento: il reclamo deve essere proposto se il contribuente contesta il ruolo (il caso classico sono le cartelle da liquidazione automatica o controllo formale della dichiarazione)
Caso 2	Se il contribuente, nel ricorso contro la cartella di pagamento, o comunque, contro un atto "successivo", intende contestare la mancata previa notifica dell'avviso di accertamento, il reclamo è necessario , in quanto il vizio è di competenza dell'Ufficio.

Nel caso 2, quindi, di accertamenti esecutivi, in caso di omessa notifica dell'avviso di accertamento, la sfera di conoscibilità di una pendenza con il Fisco, verrebbe a galla esclusivamente attraverso un atto esecutivo (preavviso di fermo, ipoteca, o addirittura pignoramento).

In questo caso, la sanzione invalidante per la mancata notifica dell'atto prodromico è costituita dall'innammissibilità del ricorso, il che è un non senso.

Il rischio è costituito dal fatto che, ove il contribuente notificasse il reclamo sia all'ufficio che ad Equitalia, correrebbe il rischio di perdere i "vizi della cartella".

Pertanto, in virtù di questi importanti considerazioni, è bene sottolineare che:

- ad esito positivo del reclamo contro il ruolo, vi sarebbe - relativamente alla cartella - la cessazione della materia del contendere;
- ad esito negativo del reclamo e del successivo ricorso avverso la cartella viene accolto - relativamente ai soli vizi della stessa - Equitalia potrebbe rinotificare la stessa, sanando il vizio procedurale che ha causato l'annullamento giudiziale, rispettando anche i termini decadenziali per la notifica;
- sempre ad esito positivo della mediazione, vi sarà il versamento delle somme secondo la disposizione dell'art. 48 D.Lgs. n. 546/1992 e il ricorso avverso la cartella sarà estinto per cessazione della materia del contendere.

Contenuto e decorrenza delle modifiche alle Avvertenze

Altresì importante risulta evidenziare che le modifiche apportate nella pagina delle "Avvertenze" della cartella di pagamento, risultano pressoché tardive, stante, ormai, l'attivazione della procedura obbligatoria in vigore già da qualche giorno (n.d.R. dal 1° aprile 2012).

Si ricorda che:
- il termine che indica la soggezione della procedura

del reclamo è costituito dal giorno in cui il contribuente riceve l'atto impugnabile;

- ciò significa che, se l'agente della riscossione ha emesso una cartella, ad esempio in data 15 marzo 2012, la stessa avrà necessariamente dei vizi propri, in quanto la modifica è stata apportata in data 30 marzo 2012, con il provvedimento citato.

Possibili scenari

In virtù del principio espresso dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, occorre ribadire come il problema dei vizi della cartella, permanga.

Infatti, fino ad oggi, un difensore che non potesse far valere eventuali valide eccezioni da un punto di vista di diritto, proponeva come prima difesa - in un eventuale ricorso avverso una cartella - nei casi in cui si configurava la fattispecie prospettata - la nullità della stessa per omessa notifica dell'atto prodromico. Appare così opportuno, oggi, al fine di non incorrere in eventuali e potenziali inammissibilità, notificare un ricorso per i vizi della cartella ad Equitalia, e, contestualmente un reclamo all'ufficio in cui contestare comunque i vizi della stessa (errata notifica dell'atto) unitamente alle eccezioni di merito da valutare in sede di reclamo con l'Ufficio.

Questa, la soluzione proposta dall'Ufficio, ovvero, notificare il reclamo sia all'Ufficio che ad Equitalia, e, in caso di esito negativo, depositare il ricorso, computando i termini - per entrambi gli atti - ai sensi dell'art. 17 bis, D.Lgs. n. 546/1992.

Premesso che il reclamo - come noto - è applicabile alle liti con valore non superiore ai ventimila euro, e premesso che l'art. 12, comma 5, del D. Lgs. 546/1992 prevede che: "le controversie di valore inferiore a euro 2.582,28, possono essere proposte direttamente dalle parti interessate, che, nei procedimenti relativi, possono stare in giudizio anche senza assistenza tecnica",

Come farà un contribuente che non può permettersi un'assistenza tecnica qualificata, a rivendicare i suoi diritti costituzionalmente garantiti?

In quale misura, attraverso questo "doppio binario", è garantita l'economicità processuale e l'effetto deflativo che si fa baluardo della novità normativa?

Interrogativi che tardano a trovare una risposta.