

---

# La motivazione delle cartelle esattoriali è un elemento necessario

---

di [Antonino & Attilio Romano](#)

Pubblicato il 11 Marzo 2014

la motivazione rappresenta un elemento necessario di ogni atto amministrativo, e quindi anche della cartella di pagamento notificata, anche se tale cartella segue un avviso di accertamento diventato definitivo

## Profili normativi

Come noto, la motivazione è espressamente richiesta dalla normativa tributaria per i principali atti impositivi.

Per le rettifiche in tema di imposte dirette e secondo quanto previsto dall'art. 42, D.P.R. 29/09/1973, n. 600 l'**avviso di accertamento** deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni e la motivazione di cui all'art. 42 medesimo. Lo stesso dicasi per il comparto Iva ai sensi dell'art. 56, D.P.R. 26/10/1972, n. 633.

Senonchè, il cd. requisito motivazionale degli atti tributari è stato espressamente sancito dall'art. 7, Legge n. 27/07/2000, n.212, secondo quanto prescritto dall'art. 3, Legge 7/08/1990, n. 241, anche per quelle iscrizioni a ruolo che non sono meramente riproduttive di avvisi di accertamento.

I presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione vanno compiutamente trasfuse, infatti, in ogni atto amministrativo che quindi esige una rigorosa puntualizzazione degli estremi soggettivi ed oggettivi della posizione creditoria dedotta. Se nella motivazione si fa riferimento ad altro atto, questo deve essere allegato al provvedimento che lo richiama. Pertanto, anche per le iscrizioni a ruolo derivanti **da controlli <automatici>** è necessaria, ex l'art. 12, D.P.R. 29/09/1973, n. 602, così come modificato dall'art. 8, D.lgs. 26(01/2001, n. 32, la motivazione, anche sintetica della pretesa; in difetto di tali indicazione (oltre ad altre indicate nel medesimo articolo) non può farsi luogo all'iscrizione.

E' quindi onere dell'Ufficio delle entrate :

- provare l'esistenza dei fatti posti a fondamento della propria pretesa e, solo dopo che l'"**attore sostanziale**" abbia fornito sufficienti indizi al riguardo, scatta l'onere del contribuente di dedurre in giudizio elementi in senso contrario (Corte di Cassazione, Sez. tributaria, Sent. 26.06.2001, n. 8712) .
- porre il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria **nei suoi elementi essenziali** e, quindi, di contestare efficacemente "*an*" e "*quantum debeatur*" (Corte di Cassazione, 4.02.2000, Sentenza n. 1209).

### Accertamenti automatici e motivazione delle iscrizioni a ruolo

Le cartelle di pagamento possono scaturire da controlli automatizzati ex art. 36-bis, D.P.R. n. 600/73, e 54-bis, D.P.R. n. 633/72, ovvero successive ad avvisi di accertamento.

Per quanto concerne l'obbligo di adeguata motivazione riferita ad iscrizioni a ruolo generate dai **controlli automatici**, si registrano orientamenti difformi tra gli stessi Giudici di Legittimità.

Un indirizzo rigoroso, reso noto con la sentenza 9/12/2013, n. 77455, ha escluso la nullità dell'atto dell'Agente della riscossione a causa della pretesa carenza di motivazione della cartella di pagamento attraverso cui il fisco procede al recupero delle imposte dichiarate dal contribuente e non versate <sup>1</sup>.

Nella fattispecie sottoposta al vaglio dei giudici di legittimità l'atto impositivo

1. riportava gli estremi delle dichiarazioni Mod.770,
2. specificava i tributi e gli importi dovuti e
3. esponeva le ragioni dell'iscrizione a ruolo, individuate nel mancato pagamento dei tributi che scaturivano dalla liquidazione delle dichiarazioni, quindi, direttamente e semplicemente dai dati dichiarati dallo stesso contribuente.

In adesione all'orientamento che condivide le posizioni del fisco (Corte di Cassazione, n. 19964/2013, n. 8137/2012, n. 16983/2011, n. 10033/2011), il Supremo Collegio ha ribadito che qualora la cartella riguardi le sole imposte dovute sulla base dei dati forniti dal contribuente in dichiarazione, anche se sono richiesti sovrattasse ed interessi per omesso o ritardato versamento, il contribuente può dirsi a conoscenza dei presupposti da cui deriva la pretesa tributaria e quindi l'onere motivazionale può ritenersi assolto.

Diversa, secondo i Giudici, appare l'ipotesi in cui la liquidazione delle imposte ex art. 36-bis, D.P.R. n. 600/73, contenga rettifiche della dichiarazione che incrementino il reddito imponibile, nel qual caso la richiesta necessita di una motivazione al pari dell'avviso di accertamento al fine di consentire al contribuente di far valere compiutamente il proprio diritto di difesa.

Un altro orientamento giurisprudenziale elaborato dalla stessa Suprema Corte, teso questa volta ad avallare le posizioni interpretative dei contribuenti, e reso noto attraverso la recente Ordinanza 3/09/2013, n. 20211 <sup>2</sup>, ha ritenuto inidonea a rappresentare una adeguata motivazione di una pretesa fiscale

l'iscrizione a ruolo che si limita ad segnalare “... *un omesso o carente versamento..*”.

Nello stesso senso, Corte di Cassazione 18/06/2013, sentenza n. 15188, secondo cui la cartella di pagamento costituisce l'atto con il quale il contribuente viene a conoscenza per la prima volta della pretesa fiscale e come tale deve essere adeguatamente motivata.

In altri termini, la cartella esattoriale deve contenere indicazioni sufficienti a consentire alla contribuente l'agevole identificazione della causale delle somme pretese dall'Amministrazione Finanziaria ed “... *erroneamente il Giudice di merito afferma < l'equipollenza tra la corretta indicazione di tali elementi nell'atto impugnato e la conoscenza che, di fatto, di essi abbia avuto il contribuente >, giacché nessuna equipollenza assume rilievo, essendo piuttosto necessario il corretto adempimento dell'obbligo di motivazione del ruolo e della cartella ...*” (cfr. Corte di Cassazione 10/12/2012, sentenza n. 22500; Cassazione . N.11466/2011). In tale direzione la cartella deve considerarsi nulla se non contiene indicazione dettagliata in ordine modalità di determinazione degli interessi maturati sulla somma pretesa (Corte di Cassazione, 21/03/2012, n. 4516).

### **Iscrizioni a ruolo successive ad avvisi di accertamento: C.T.P. Venezia n. 126/5/13**

Con riferimento al difetto di motivazione di una cartella di pagamento notificata **successivamente ad avvisi di accertamento** e scaturite quindi da un controllo sostanziale si registra la posizione assunta dai Giudici della Commissione Tributaria provinciale di Venezia, nella sentenza n. 126/5/13.

La controversia oggetto della decisione riguarda l'impugnazione da parte di uno dei soci di una società, di una cartella di pagamento, con la quale veniva richiesta una maggiore IVA, nonché sanzioni ed interessi, per un importo complessivo pari ad € 1.716.982,15.

Tra i vari motivi di doglianza il contribuente eccepiva l'illegittimità della cartella per assenza di motivazione. Nell'atto di costituzione in giudizio l'Agente della riscossione ribadiva la legittimità del suo operato contestando tutte le osservazioni del contribuente.

In particolare veniva rigettata l'eccezione di illegittimità della cartella per assenza di motivazione tenuto conto che la redazione della cartella era stata adottata in conformità ai modelli ministeriali e conteneva l'indicazione di ogni requisito prescritto. In sostanza, la cartella riproduceva esattamente il contenuto dei ruoli formulati dall'ufficio al quale andava rivolta, secondo il Concessionario della riscossione, ogni contestazione di merito.

I Giudici di prime cure del collegio veneto hanno aderito alle argomentazioni offerte dal contribuente dichiarando nulla la cartella per difetto di motivazione. Secondo la Commissione “... *la cartella contiene una serie di irregolarità non sanabile che né determinano il suo annullamento. Risulta assolutamente carente la motivazione che si limita a riprodurre semplicemente le voci relative ai tributi ed accessori senza nessuna ulteriore analitica, ancorché succinta, motivazione. E' nulla la cartella di pagamento che non contiene indicazioni atte a consentire al suo destinatario l'agevole identificazione della causale delle somme pretese (corte di Cassazione, Sesta Sezione Civile T. sentenza Cass. 15186/2013)...*”.

In particolare, l'iscrizione a ruolo è stata censurata in quanto :

1. non conteneva il riferimento alla società ed agli eventuali coobbligati;
2. venivano indicati le specifiche concernenti l'iscrizione a ruolo emessa nei confronti della società ("accertamento modello 770? ed addebitata imposta IVA.);
3. il calcolo delle sanzioni risultava incomprensibile per il ricorrente;
4. riportava un importo per interessi senza alcun riferimento alla modalità di calcolo degli stessi..

Nella parte conclusiva delle motivazioni i Giudici, con riferimento alla necessaria esplicitazione dell'ammontare degli interessi, richiamano il contenuto della sentenza di Corte di Cassazione, n. 4516/2012, secondo cui cartella deve considerarsi nulla se non contiene indicazione dettagliata in ordine alle modalità di determinazione degli interessi maturati sulla somma pretesa, nonché della sentenza CTR Piemonte, n. 92/36/12 (ibidem C.T.P. Genova, 7/11/2013, n. 229/10/13; C.T.R. Torino, 1.10.2012, n. 92/36/12; C.T.R. Bari, 2.5.2011, n. 85/9/11<sup>3</sup>) dove è stato statuito che la cartella non può limitarsi a riportare la cifra globale degli interessi richiesti, ma deve esservi indicato come si è pervenuti a tale somma indicando le singole aliquote a base delle varie annualità prese in considerazione.

## Conclusioni

Nella fattispecie in cui l'iscrizione a ruolo scaturisce da un avviso di accertamento regolarmente notificato, il contribuente dovrebbe già essere edotto sulle ragioni della rettifica tenuto conto che l'atto prodromico (avviso di accertamento) deve contenere a pena di nullità ex art. 42, D.P.R. n. 600/73 idonea motivazione.

La peculiarità della pronuncia dei Giudici tributari di prima istanza di Venezia è stata proprio quella valorizzare, comunque, l'impugnabilità ex art. 19, D.lgs. n. 546/92, dell'iscrizione a ruolo e di rilevarne i vizi di motivazione a prescindere dalla rituale notifica dell'avviso di accertamento.

11 marzo 2014

Antonino ed Attilio Romano

1E. MUCCIO, L'obbligo di motivazione della cartella di pagamento: analisi della posizione assunta sul tema dalla giurisprudenza di merito e di legittimità, in [www.fiscoediritto.it](http://www.fiscoediritto.it)

2Critica apertamente la soluzione dei Giudici di Piazza Cavour E. DE MITA, L'iscrizione a ruolo non è accertamento e non va motivata, Il Sole 24 Ore, 14/09/2013.

3A. BULLO – L. POGGI, Motivazione delle cartelle di pagamento sempre necessaria