
La motivazione della cartella esattoriale: i principi che, se non rispettati, determinano la nullità dell'iscrizione a ruolo

di [Maurizio Villani](#)

Pubblicato il 9 Novembre 2015

se in seguito a controllo formale della dichiarazione emergono debiti tributari del contribuente, quali sono i dati minimi che vanno indicati nella conseguente cartella esattoriale?

L'articolo 36-ter D.P.R. n. 600 del 29/09/1973 stabilisce che gli uffici periferici dell'Amministrazione Finanziaria possono procedere, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione, al controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta. Senza pregiudizio dell'azione accertatrice, gli uffici fiscali possono: **a)** escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta; **b)** escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti; **c)** escludere in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti; **d)** determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni ed ai documenti richiesti ai contribuenti; **e)** liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche ed i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati; **f)** correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

Per il controllo delle dichiarazioni di cui sopra, il contribuente o il sostituto d'imposta è invitato, anche telefonicamente o in forma scritta o telematica, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dai dati forniti da terzi. **L'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarati, per consentire anche la segnalazione di**

eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale entro i trenta giorni successivi al ricevimento della suddetta comunicazione.

La Corte di Cassazione – Sez. Tributaria – con la sentenza n. 15311 del 04/07/2014, sulla corretta applicazione del succitato articolo 36-ter, ha stabilito i seguenti principi: “Appare evidente, dal mero dato testuale della norma, che al più incisivo “controllo” previsto dall’art. 36-ter, rispetto alla “liquidazione” ex art. 36-bis, il legislatore abbia fatto conseguire una fase procedimentale necessaria, di garanzia per il contribuente, laddove il comma 4 in esame prevede l’obbligo dell’Amministrazione di comunicare i motivi della rettifica operata in una apposita comunicazione da effettuare al contribuente. Obbligatorietà, peraltro, riconosciuta anche dalla prassi (cfr. circolare n. 68/2001; circolare n. 77 del 2001 esattamente citate dalla controricorrente) la quale riconosce che la comunicazione dell’esito del controllo assolve alla duplice funzione di rendere edotto il contribuente delle motivazioni poste alla base dei recuperi d’imposta operati dall’Ufficio e di consentire allo stesso la segnalazione di dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente anche al fine, a fronte della verifica della fondatezza dei rilievi effettuati dal contribuente, di procedere con sollecitudine ad esercitare il proprio potere di autotutela, al fine di consentire al contribuente di effettuare i versamenti delle somme eventualmente dovute, in tempo utile per usufruire del beneficio previsto dall’art. 3 del D.Lgs. n. 462/1997. La funzione di garanzia svolta dalla comunicazione, quale atto attraverso cui si realizza compiutamente la necessaria interlocuzione tra l’Amministrazione finanziaria ed il contribuente, appare evidente per il soggetto passivo, il quale, avendo conoscenza dei motivi, può, sia regolarizzare il contenuto della dichiarazione in rettifica, sia esercitare i propri diritti di difesa in sede contenziosa, o addirittura interrompere la procedura segnalando dati ed elementi non comunicati o valutati erroneamente nella fase di controllo; infatti, in caso di errore da parte della Amministrazione finanziaria, la stessa potrà eventualmente esercitare il proprio potere di autotutela attraverso l’eventuale rinuncia all’imposizione in caso si accerti l’illegittimità dell’atto o dell’imposizione. Da quanto esposto appare, pertanto, evidente nel procedimento prescritto ex art. 36 ter, rispetto all’ipotesi dell’art. 36 bis, la pregnanza della garanzia connessa alla previsione dell’invio di comunicazione quale momento di instaurazione di un contraddittorio anteriore all’iscrizione a ruolo”.

Questi stessi principi, che **se non rispettati determinano la nullità dell’iscrizione a ruolo**, sono stati ultimamente ribaditi dalla Corte di Cassazione – Sez. Tributaria - con la sentenza n.

22489 del 04/11/2015 con la seguente motivazione: **“La cartella di pagamento deve essere preceduta dalla comunicazione dell’esito del controllo ex art. 36 ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, a pena di nullità, poiché tale comunicazione assolve ad una funzione di garanzia e realizza la necessaria interlocuzione tra l’Amministrazione finanziaria ed il contribuente prima dell’iscrizione al ruolo.**

Al comma 4 dell’art. 36-ter, è previsto che l’esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto di imposta con l’indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale (entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione parole aggiunte dal D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, art. 1, comma 1, lett. b)). La procedura di cui al citato art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973, infatti, diversamente da quella delineata nell’art. 36-bis, medesimo D.P.R., si connota per l’effettuazione di controlli su dati e documenti esterni rispetto al mero contenuto cartolare della dichiarazione, che si risolvono sovente nell’accertare la veridicità di quanto in essa riportato e non la mera sussistenza di errori di calcolo o di omissioni. **La previa comunicazione di irregolarità rappresenta dunque un atto amministrativo istruttorio**, emesso dall’Agenzia delle Entrate e relativo a somme non ancora iscritte a ruolo”.

Infine, non bisogna dimenticare che il concessionario nelle ipotesi di cui al succitato articolo 36-ter deve notificare la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (art. 25, comma 1, lett. b), D.P.R. n. 602 del 29/09/1973). In definitiva, il contribuente se intende impugnare una cartella esattoriale iscritta a ruolo ai sensi dell’art. 36-ter citato deve tener conto degli importanti principi espressi dalla Corte di Cassazione con le succitate sentenze nonché del rispetto dei termini di decadenza. 7 novembre 2015 Maurizio Villani