

ACCERTAMENTO

I vizi della cartella di pagamento: cosa controllare

di **Leonardo Pietrobon**

Al momento dell'amara ricezione di una cartella di pagamento, nella maggior parte dei casi, la nostra attenzione è subito catturata dall'individuazione dell'**importo richiesto a pagamento**, dedicando lo sguardo successivo alla **fonte di tale richiesta** e trascurando moltissimi **altri aspetti di fondamentale importanza**, per capire la **legittimità della pretesa** dell'Agente per la Riscossione competente.

La **nullità**, per intero o in misura parziale, della **cartella di pagamento** è stabilita dalla Commissione Tributaria competente, in base alle disposizioni dall'articolo 19 del D. Lgs. n. 546/92, ma il passo precedente alla richiesta circa la dichiarazione di nullità è un'attenta analisi circa la **sussistenza o meno dei c.d. "vizi propri"** della cartella stessa. L'impugnabilità dell'atto di riscossione – cartella di pagamento – è, ove lo stesso sia proceduto da accertamento, limitato **alla sola sussistenza dei citati vizi**, in virtù del principio di **autonomia dei provvedimenti impugnabili**, per cui i vizi sollevabili sono costituiti perlopiù da vizi di legittimità.

I vizi che possono comportare la nullità della cartella di pagamento sono, a titolo esemplificativo i seguenti:

- il vizio di **notifica**;
- il mancato **rispetto dei termini di decadenza**;
- l'omessa **notifica dell'avviso di accertamento**;
- il vizio di **motivazione**;
- l'omessa indicazione del **responsabile del procedimento**;
- l'omessa **sottoscrizione**;
- l'**illegittimità della pretesa** avanzata tramite le attività di liquidazione delle dichiarazioni, ivi compresa l'omissione della c.d. "comunicazione bonaria";
- il mancato rispetto della normativa in tema di **riscossione frazionata**;
- l'illecita iscrizione delle somme nei **ruoli straordinari**;
- l'illiceità nell'utilizzo del potere di "**autotutela sostitutiva**";
- la **non conformità al ruolo**;
- l'avvenuto **annullamento dell'avviso di accertamento**.

Per quanto concerne il vizio di notifica, si ricorda che la cartella di pagamento deve essere notificata nel rispetto delle forme di cui al combinato disposto degli **articoli 60 del D.P.R. n. 600/73 e 26 del D.P.R. 602/73**.

Per quanto concerne la tempistica della notifica si ricorda che:

- per le **somme dovute a seguito dei controlli automatici delle dichiarazioni** (articoli 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* del D.P.R. n. 633/1972), la notifica deve avvenire **entro il 31 dicembre del terzo anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione (o a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine di versamento delle somme scade oltre il 31 dicembre;
- per le somme dovute a seguito del **controllo formale** delle dichiarazioni (articolo 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973) il termine di notifica è fissato entro il **31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione**.

Con riferimento, invece, all'**omessa notifica dell'avviso di accertamento**, si ricorda che nel sistema attuale, la cartella di pagamento deve essere **preceduta dalla rituale notifica dell'avviso** di accertamento (ove necessario); in **mancanza di ciò**, in base alla chiara posizione delle Sezioni Unite, la cartella di pagamento è, di per sé?, **nulla** (orientamento pacifico a partire da **Cass. SS.UU. n. 16412/2007**. Sul punto si vedano a titolo esemplificativo anche la **CTR Milano n. 132 del 28.3.2008** e la **CTP di Treviso n. 110 del 22.9.2010**, secondo le quali, nel caso degli **eredi**, va comunque garantito il **diritto alla difesa**, di cui **all'articolo 24 della Costituzione**, in quanto *"se è vero infatti che il de cuius ha ricevuto la notifica non è altrettanto pacifico che della stessa siano a conoscenza anche gli eredi, vuoi perché abitano altrove, vuoi perché non sono mai entrati in possesso delle carte del de cuius"*.

Rispetto alla **motivazione della cartella** di pagamento è utile richiamare l'articolo 7 comma 1 della L. n. 212/2000 (c.d. "Statuto dei diritti del contribuente"), il quale prevede che **tutti gli atti tributari** debbano essere **adeguatamente motivati**. A tal proposito, la giurisprudenza ha più volte sancito che l'obbligo motivazionale vale anche per le cartelle di pagamento, siccome:

- la **motivazione non è un requisito riservato ai soli avvisi di accertamento** (Cass. 16.5.2007 n. 11251);
- la legittimità di un atto amministrativo privo di motivazione **contrasterebbe**, oltre che con la L. 241/90 e con la L. 212/2000, con gli **artt. 3 e 24 della Costituzione** (Cass. 11.2.2005 n. 2819).

Aspetti e concetti ripresi e fatti propri anche dalla **Corte Costituzione** (pronuncia del 21.4.2000 n. 117), tuttavia, più recentemente l'orientamento della Corte di Cassazione, disattendendo sia i propri precedenti sia l'articolo 7 della L. n. 212/2000, ha **ammesso la legittimità di cartelle prive** di parte motivazionale. In particolare, la Corte di Cassazione, con le sentenze **3.12.2007 n. 25158** e **19.4.2013 n. 9583**, ha stabilito che qualora, a seguito dell'emanazione di un avviso di accertamento, al contribuente venga notificata la cartella di pagamento, quest'ultima non dovrebbe contendere una parte motivazionale specifica. In tal caso, a parere della Cassazione la cartella non può essere considerata un atto impositivo in senso proprio, in quanto si limita a riscuotere le somme avanzate tramite l'accertamento, per cui è sufficiente il riferimento al previo atto.

La questione della **sottoscrizione** è stata oggetto di innumerevoli pronunce dei giudici di merito, i quali hanno ritenuto la necessità della sottoscrizione anche per la cartella di pagamento. Tale conclusione è determinata dal fatto che l'articolo 6 del D.M. n. 321/1999, nel prevedere il contenuto "minimo" della cartella di pagamento, richiama il disposto di cui all'art. 1 dello stesso decreto, ma non l'art. 2, ove viene sancita la necessità della sottoscrizione. Tuttavia, tale **mancato richiamo** è stato "giustificato" dalla giurisprudenza quale "**errato coordinamento legislativo**", di conseguenza **anche per la cartella di pagamento è necessaria la sottoscrizione** (C.T. Prov. Padova 22.11.2006 n. 253 e C.T. Prov. Lucca 15.7.2009 n. 127. In senso diverso, la C.T.R. Venezia 23.11.2006 n. 44 e Cass. 10.9.2007 n. 18972, Cass. 17194/09, Cass. 4757/09). Inoltre, è doveroso ricordare che l'articolo 15 comma 7 del D.L. n. 78/2009 prevede che la firma autografa contemplata sugli atti di liquidazione, accertamento e riscossione dalle norme che disciplinano le entrate erariali amministrate dalle Agenzie fiscali e dall'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato, nonché sugli atti in materia di previdenza e assistenza obbligatoria, può essere sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile dell'adozione dell'atto, in tutte le ipotesi in cui i suddetti provvedimenti (da ultimo quello del 2.11.2010) siano prodotti da sistemi automatizzati.