

CONTENZIOSO

La motivazione della cartella di pagamento

di Luigi Ferrajoli

La **cartella di pagamento** quale atto di riscossione del debito tributario, quando non sia stata preceduta dalla notifica di un avviso di accertamento, deve essere **adeguatamente motivata** con specificazione delle ragioni di fatto e di diritto poste a fondamento dell'iscrizione a ruolo a pena di nullità della medesima iscrizione a ruolo. È questa la conclusione cui giunge la **CTP di Lecce nella sentenza n.1891/15**.

Nella fattispecie sottoposta all'esame della Commissione, al contribuente veniva notificata una cartella di pagamento in materia di Tares, non preceduta dalla notifica di un avviso di accertamento, nella quale si **faceva genericamente riferimento ad un ruolo** emesso dal Comune impositore ma **non venivano specificati né i presupposti dell'imposizione né i criteri di calcolo** del tributo oggetto di riscossione.

Il contribuente eccepiva, fra l'altro, l'assoluta carenza di motivazione della cartella di pagamento, eccezione accolta dalla CTP che, richiamando la **giurisprudenza di legittimità**, chiarisce che anche con riferimento alla cartella di pagamento *“una congrua, sufficiente ed intellegibile motivazione deve sempre sussistere in relazione ai presupposti ed alle finalità dell'atto, e non può essere riservata ai soli avvisi di accertamento”*. Tale conclusione trova fondamento nei **principi di ordine generale indicati per ogni provvedimento amministrativo** dall'art.3 della L. n.241/90 e dall'art.7 della L. n.212/00. Un'interpretazione diversa sarebbe, infatti, in **contrasto insanabile con la Costituzione**, in relazione **all'art.3**, sotto il profilo della **disparità di trattamento** rispetto agli altri atti della pubblica amministrazione e del difetto di ragionevolezza, e **all'art.24**, sotto il profilo della **ingiustificata lesione del diritto di difesa** del contribuente.

La pronuncia della CTP di Lecce appare in linea con **l'orientamento consolidato della giurisprudenza della Corte di Cassazione**, la quale ha stabilito che: *“l'ente impositore ha sempre l'obbligo di chiarire nella cartella esattoriale, sia pure succintamente, le ragioni – intese come indicazione sia della mera causale che della motivazione vera e propria – dell'iscrizione a ruolo dell'importo preteso, in modo da consentire al contribuente un non eccessivamente difficoltoso esercizio del diritto di difesa “atteso che alla cartella di pagamento devono ritenersi comunque applicabili i principi di ordine generale indicati per ogni provvedimento amministrativo dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990 n. 241”, e successivamente recepiti, per la materia tributaria, dall'art. 7 della legge 27 luglio 2000 n. 212, ponendosi una diversa interpretazione della norma in insanabile contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione, tanto più quando la cartella non sia proceduta da un motivato avviso di accertamento”* (**Cassazione sentenza n.18385/05**). Nello stesso senso la Corte di Cassazione ha chiarito, con specifico riferimento a cartelle di pagamento notificate

senza preventivo atto di accertamento, che “*l'iscrizione a ruolo richiede la qualifica, oltreché l'ammontare, del tributo così iscritto non in forma criptica ... ma con l'evidenziazione dell'errore materiale o di calcolo compiuto dal contribuente, il quale deve immediatamente poter comprendere, dalla lettura della cartella esattoriale, con cui gli si domandano diverse e maggiori somme rispetto a quelle dichiarate, la causale di tale richiesta...e conformare conseguentemente la propria difesa*” (**Cassazione sentenza n.14036/99**).

L'**articolo 7, co.3, dello Statuto del contribuente**, sancendo che “*Sul titolo esecutivo (la cartella di pagamento) va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento, ovvero in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria*”, ha chiarito che **l'obbligo generale di motivazione dei provvedimenti amministrativi**, applicabile anche alla cartella di pagamento, impone all'ente creditore, nelle ipotesi di ruolo non preceduto da un preventivo accertamento, **di motivare in modo rigoroso la propria pretesa** indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato l'iscrizione a ruolo.

Anche la **giurisprudenza di merito** ha accolto tale tesi specificando che l'omissione del riferimento alle ragioni per cui l'Amministrazione finanziaria (o altro Ente creditore) richiede al contribuente determinate somme non rappresenta solamente una carenza di ordine formale, ma, imponendo al soggetto passivo di attivarsi in prima persona per conoscere dall'ente impositore tali ragioni, **riduce il tempo effettivamente a disposizione del contribuente per presentare un eventuale ricorso contro il ruolo**. Tale termine, infatti, risulta in concreto ridotto rispetto agli ordinari sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento a sessanta giorni meno il lasso temporale, più o meno conspicuo, che è necessario al contribuente per acquisire dall'Ente creditore le informazioni rilevanti per valutare la propria posizione e, quindi, eventualmente impostare la propria difesa. In tale senso la **CTP di Bologna nella sentenza n. 178/05** ha stabilito che “*è bensì vero che la cartella esattoriale non necessita, in ordine alla sua motivazione, di quella completezza propria di altri atti impositivi quali gli avvisi di accertamento, ma è altrettanto vero che al contribuente deve comunque essere dato modo di comprendere chiaramente l'iter seguito dall'ufficio e i calcoli dallo stesso operati*”.

Per approfondire le problematiche relative al contenzioso tributario ti raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione: