

RISCOSSIONE

Cartella priva di ragioni giuridiche: sempre opportuna l'impugnabilità

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

Il contribuente, dopo aver ricevuto una **cartella di pagamento**, può trovarsi nella situazione in cui non riesca a comprendere appieno che cosa in realtà gli venga contestato. La ricerca della **motivazione** addotta nella cartella di pagamento, soprattutto quando la stessa si protrae a causa della difficile ricostruzione, è sicuramente dannosa in relazione all'arco temporale eventualmente da considerarsi per l'impugnabilità dell'atto. La **cartella in difetto di motivazione** è stata ritenuta illegittima da alcune sentenze. In considerazione di ciò, il presente intervento è volto ad individuare quale sia l'ambito circoscritto dalla **motivazione**, cosicché venga individuata subito una cartella alla quale manchi tale elemento e di conseguenza il ragionamento in ordine all'impugnabilità risulti il più immediato possibile.

L'art. 6 del Decreto Interministeriale 321/1999 stabilisce che il **contenuto minimo della cartella di pagamento** è costituito dagli elementi che, ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, devono essere elencati nel ruolo. In particolare il comma 2 dell'articolo 1, dispone che nel caso in cui l'**iscrizione a ruolo** consegua ad un atto precedentemente notificato, debbano essere indicati gli estremi di tale atto e la relativa data di notifica.

La **giurisprudenza si è espressa in maniera più completa**, ovverosia accentuando la posizione di svantaggio nella quale può trovarsi il contribuente che non sia in grado di cogliere il significato insito all'interno dell'atto. Nella sentenza della **Cassazione n. 14306 del 1999** sono racchiusi concetti di rilievo ovvero:

- è necessario che nella cartella esattoriale emessa ai sensi dell'art. 36 bis del D.P.R. 600/1973 vi sia **l'evidenziazione dell'errore materiale o di calcolo** compiuto dal contribuente, il quale deve poter comprendere, in base alla lettura della cartella, la causale della ripresa del Fisco;
- non è sufficiente la sola indicazione dell'ammontare del tributo eventualmente recuperato a tassazione, essendo necessario fornire la **natura del tributo**, non competendo al cittadino pervenire alla ricostruzione della stessa attraverso operazioni interpretative condotte sulla base di elementi offerti in forma criptica in cartella;
- **l'iscrizione a ruolo della maggiore imposta** deve salvaguardare il diritto alla difesa del contribuente e non imporre al contribuente l'onere di individuare la causale della ripresa fiscale.

Dal tenore delle affermazioni sopra riportate, si intuisce chiaramente come l'atto non possa

prescindere dall'evidenziazione dell'errore materiale o di calcolo, affinché si evitino situazioni in cui il contribuente debba interpretare dati ambigui, danneggiando in questo modo il suo **diritto alla difesa**.

Un ulteriore passo si è compiuto con la **sentenza 26330 del 2009**, la quale afferma che *“l'obbligo di una congrua, sufficiente e intellegibile motivazione non può essere riservato ai soli avvisi di accertamento, 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, recepiti, specificamente per la materia tributaria, dall'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), ponendosi una diversa interpretazione in insanabile contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., tanto più quando tale cartella non sia stata preceduta da un motivato avviso di accertamento, a nulla rilevando che le ragioni della pretesa fiscale vengano fornite dall'Amministrazione finanziaria nel corso dell'eventuale giudizio di merito”*.

Il **difetto di motivazione** si presenta ad esempio quando:

- la **cartella di pagamento** non contempli alcuna motivazione circa la pretesa erariale, limitandosi a riportare dati numerici dai quali risulterebbe una presunta riduzione del credito d'imposta formatosi a seguito delle eccedenze degli anni precedenti, senza, tuttavia, che vi sia traccia alcuna delle ragioni per cui sarebbe stata operata tale operazione. Tale affermazione scaturisce dalla sentenza 26330 del 2009;
- vengono semplicemente indicati gli importi per omessi o carenti versamenti per imposte dovute a seguito di **controllo automatizzato**, mancando di qualsiasi precisazione sulla correttezza degli importi indicati e facendo un semplice rinvio alla relativa iscrizione a ruolo. Il periodo appena citato si riferisce alla sentenza della **C.T.P. di Treviso n. 111 del 2008**, la quale inoltre ribadisce che è necessaria la presenza dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione, allegando ogni altro atto di cui si faccia riferimento nella motivazione.

Si rende opportuno dunque, nel qual caso si riscontrassero delle difficoltà nella rilevazione della motivazione ovverosia delle perplessità dovute alla carenza di ragioni giuridiche addotte, con prevalenza invece di una mera indicazione di dati, provvedere celermemente ad impugnare la cartella. Il **difetto di motivazione pertanto può essere inteso come un fattore ostativo**, quando ci si accinga ad impugnare una cartella in relazione ad eccezioni estranee a tale fattispecie, oppure come un fattore decisivo, quando la stessa motivazione si prospetta quale unica eccezione da sollevare, diventando quindi l'oggetto dell'impugnazione.