

Accertamento e riscossione

OBBLIGO di MOTIVAZIONE ANCHE per le CARTELLE di PAGAMENTO

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

Nel nostro ordinamento è previsto che **ogni provvedimento** adottato dalla pubblica Amministrazione debba essere **adeguatamente motivato**.

In tal senso si esprime l'art. 3, L. 241/1990.

Sul **versante tributario**, tale **principio** è stato trasfuso all'interno dell'art. 7, L. 212/2000 [CFF ● 6721] (cd. Statuto del contribuente), dove viene sancito che ogni **atto** emesso dall'**Amministrazione finanziaria** debba indicare i **presupposti di fatto** e le **ragioni giuridiche** su cui esso

si fonda.

Il **co. 3**, del medesimo articolo, stabilisce che l'**obbligo di motivazione** riguarda non solo gli **avvisi di accertamento** ma anche le **cartelle di pagamento**. A riguardo con l'**Ordinanza 17.4.2014, n. 8934**, la Corte di Cassazione ha ribadito l'**orientamento** già espresso con la **Sentenza 16.12.2009, n. 26330**, secondo cui, per essere **legittime**, le **cartelle esattoriali** devono essere **motivate in modo congruo, sufficiente ed intellegibile**.

AVVISI di ACCERTAMENTO – OBBLIGO di MOTIVAZIONE: gli **atti impositivi**, al pari di ogni altro **atto** emesso dalla pubblica Amministrazione, devono essere **adeguatamente motivati**.

Dispone al riguardo l'art. 7, L. 27.7.2000, n. 212, [CFF ● 6721], riprendendo quanto previsto in generale per i **provvedimenti amministrativi** dall'art. 3, L. 7.8.1990, n. 241, che gli **atti** emessi dall'Amministrazione finanziaria devono indicare i **presupposti di fatto** e le **ragioni giuridiche** che hanno determinato la **decisione** dell'**Amministrazione**.

Se nella **motivazione** si fa riferimento ad un altro **atto**, questo deve essere **allegato** all'**atto** che lo richiama.

La disposizione tributaria appare più stringente rispetto a quella prevista per i **provvedimenti amministrativi** in genere.

Infatti, il co. 3 dell'art. 3, L. 241/1990, non impone un **obbligo di allegazione**, limitandosi a prevedere che se le **ragioni** della **decisione** risultano da un altro **atto** dell'Amministrazione richiamato dalla decisione stessa, insieme alla **comunicazione** di quest'ultima

deve essere indicato e reso disponibile anche l'**atto** cui essa si richiama.

Quindi, mentre la pubblica Amministrazione, in genere, deve limitarsi a rendere possibile ai cittadini la **conoscenza** degli **atti** su cui si basa una data **decisione** presa nei loro confronti, l'Amministrazione finanziaria deve allegare all'**atto impositivo** l'**atto** in esso **richiamato**.

Questa **rigida formulazione** presente in ambito tributario non lascerebbe adito a dubbi se non che, sia l'art. 42, D.P.R. 600/1973 [CFF ● 6342] in tema di **imposte sui redditi**, che l'art. 56, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 256] in materia di **Iva**, prevedono che il menzionato **obbligo di allegazione** non sussista laddove si tratti di **atti già ricevuti** dal contribuente ovvero quando, nella **parte motivata** del provvedimento, venga riportato il **contenuto essenziale** dell'atto richiamato.

Ricapitolando, c'è una **disposizione** specifica nell'ordinamento tributario (art. 7, L. 212/2000) che prevede l'**obbligo di allegazione** dell'**atto** richiamato (esempio classico è il **pvc** emesso dalla Guardia di Finanza) nel **provvedimento impositivo**, a dispetto

di una normativa riguardante i **provvedimenti amministrativi** in genere (art. 3, L. 241/1990), che prevede la **mera indicazione** e messa a disposizione degli **atti** richiamati all'interno delle **decisioni** riguardanti il comune cittadino.

Tale **previsione** più stringente viene poi **mitigata** dalla **normativa** che disciplina il **procedimento accertativo**, in quanto sia ai fini delle **imposte dirette** che dell'**Iva**, come evidenziato poco sopra, l'**obbligo** di **allegazione** non sussiste laddove l'**atto** richiamato sia stato **già ricevuto** dal contribuente ovvero nel **provvedimento impositivo** vengano richiamati i **contenuti essenziali** dell'**atto** richiamato.

È di tutta evidenza il **difetto** di **coordinamento** tra le **diverse norme**, tanto che sul punto nel corso del tempo si sono venuti a creare due **distinti filoni giurisprudenziali**.

Secondo il primo, l'**obbligo** di **allegazione** degli atti richiamati in **accertamento** è **ineludibile** e **non surrogabile** dalla loro **conoscibilità** in **astratto**, in considerazione dell'esigenza di **tutelare l'effettività** del **diritto di difesa**. (1)

Per il secondo orientamento, invece, un'**interpretazione puramente formalistica** si porrebbe in contrasto con il **critério ermeneutico** che impone di dare alle **norme procedurali** una lettura che, nell'interesse generale, faccia bensì salva la **funzione di garanzia** loro propria, limitando al massimo le **cause d'invalidità** o d'**inammissibilità** chiaramente **irragionevoli**. (2)

Chi scrive aderisce a tale secondo orientamento.

L'**obbligo** di **allegazione** costituisce un espediente volto a garantire il **diritto di difesa** del contribuente, il quale non viene certamente compresso ove l'**atto** richiamato sia stato oggetto di **separata notifica** portata a conoscenza del contribuente, ovvero siano stati riprodotti i **contenuti essenziali** di detto **atto** all'interno dell'**avviso di accertamento** con cui l'Amministrazione finanziaria avanza la propria **pretesa impositiva**.

L'importante è che il contribuente sia messo nelle **condizioni** di potersi difendere e che, quindi, sia edotto circa le **cause** su cui si fondano le **richieste** del Fisco.

Sul punto la Corte di Cassazione appare comunque divisa; si auspica quindi un intervento a **Sezioni Unite** il quale, giocoforza, dovrà tenere in considerazione sia i **diritti** posti a **tutela** dei **contribuenti** che l'**interesse**

erariale, visto che, se fosse confermata la linea rigida dell'**obbligo** di **allegazione** degli **atti**, vi sarebbe il rischio di **annullamenti di massa**, data la tendenza da parte degli Uffici a non allegare quasi mai i **pvc** agli **avvisi di accertamento**, ove questi siano stati **precedentemente notificati** al contribuente.

Sempre con riferimento all'**obbligo** di **motivazione** degli **atti**, ci sono dei **casi specifici** in cui tale **onere** è più gravoso per l'Amministrazione.

Ne sono un esempio, tra gli altri, gli **accertamenti** riguardanti i **costi** cd. **black list** e quelli ad oggetto la **richiesta di maggiori imposte** conseguenti all'**inopponibilità** nei confronti dell'Amministrazione delle **operazioni** ritenute **elusive**, rientranti nel campo di applicazione dell'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973 [CFF ● 6337a].

Riguardo alla prima casistica, come noto ai sensi dei co. 10 e 11 dell'art. 110, D.P.R. 917/1986 [CFF ● 5210], non sono ammesse in **deduzione** le **spese** e le altre **componenti negative di reddito** derivanti da **operazioni** intercorse con **imprese residenti** in Stati o territori diversi da quelli cd. **white list**, salvo che l'**impresa residente** in Italia dimostri che:

- le **imprese estere** svolgono prevalentemente un'**attività commerciale effettiva**, ovvero che
- le **operazioni** poste in essere rispondono ad un **effettivo interesse economico** e che le stesse hanno avuto **concreta esecuzione**.

In passato a queste due condizioni se ne aggiungeva una terza, tale per cui la deduzione era comunque subordinata «**alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti**», condizione venuta meno per effetto dell'entrata in vigore del co. 301, L. 296/2006 (Finanziaria 2007).

Riguardo alla prima condizione, con R.M. 100/E/2009, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'**effettività** dell'**attività commerciale** esercitata dall'**impresa estera**, va intesa nel senso di **radicamento** nel **territorio estero** di **localizzazione**, ovvero di **partecipazione stabile** e **continuativa** alla vita economica di quest'ultimo.

Non basta, secondo l'Agenzia delle Entrate, che l'**impresa estera** sia formalmente dotata di un'**organizzazione** (es. uffici e lavoratori dipendenti) atta all'esercizio d'impresa ma occorre anche che tale **esercizio d'impresa** non sia rivolto **esclusivamente** all'esecuzione di **servizi offshore**, senza nessun tipo

(1) Cass. 17755/2012 e 1418/2008.

(2) Cass. 13110/2012 e 20551/2013.

di radicamento con il **territorio di appartenenza**.

Occorre, in poche parole, la **dimostrazione** che l'**impresa estera** abbia effettivamente stabilito con il **territorio** di appartenenza **rapporti di tipo economico, politico, geografico o strategico** e che la stessa non sia stata costituita esclusivamente per il conseguimento di **vantaggi fiscali** da parte del **cessionario/committente residente** in Italia.

In merito alla seconda condizione, ovvero l'**interesse economico** delle **operazioni** e la loro **concreta esecuzione**, occorre dimostrare il perché conviene ricorrere ai **servizi** resi da parte dell'**impresa estera**; ad esempio, con la R.M. 46/E/2004, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito che tale seconda condizione si intende soddisfatta quando l'**impresa italiana** dimostri che il **prezzo praticato** dal **fornitore estero** risulti mediamente **inferiore** per **oltre il 30%** a quello praticato da **altri fornitori italiani**.⁽³⁾

Riguardo alla **dimostrazione** della **concreta esecuzione** dei **servizi** in questione, occorrerà esibire i **contratti**, le **ricevute di pagamento** delle **fatture ricevute** piuttosto che le **prove dell'avvenuto scambio di beni** e di **servizi** (ad es. nel caso di **acquisto di beni** da **fornitore estero black list**, **copia delle bollette doganali** attestanti l'arrivo delle merci).

Il menzionato co. 11 prevede che, prima di procedere all'emissione dell'**avviso di accertamento**, l'Amministrazione finanziaria deve notificare al contribuente un **avviso** con il quale viene concessa al medesimo la **possibilità** di fornire, nel termine di **90 giorni**, le **prove** suddette.

Ove l'Amministrazione finanziaria non ritenga idonee tali **prove**, dovrà darne **specificata motivazione** nell'**avviso di accertamento**.

Nel caso specifico, quindi, l'**obbligo di motivazione** dell'**atto** è particolarmente **cogente** per l'Amministrazione.

Si prenda, ad esempio, il caso del contribuente sottoposto a **verifica** per quanto riguarda i **costi black list** esposti in **dichiarazione**.⁽⁴⁾

Si ipotizzi che all'**invio** dell'**avviso** per la **dimostrazione** delle **esimenti**, il contribuente nei **90 giorni** risponda fornendo la **prova** circa lo svolgimento dell'**attività commerciale effettiva** da parte del **fornitore estero**.

Orbene, ove il **successivo avviso di accertamento** non contenga una **specificata motivazione** del perché non sono state ritenute **valide** le **prove** addotte dal **contribuente**, lo stesso risulterà **viziato** potendosene richiedere l'**annullamento** dinanzi al **giudice tributario**.

Un altro esempio di **obbligo di motivazione «rafforzato»** è quello riguardante gli **avvisi di accertamento** emessi ai sensi dell'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973.

Laddove l'Amministrazione finanziaria ritenga **inopponibile** una data **operazione** rientrante nella **casistica** di cui al citato art. 37-bis, ai sensi dei co. 4 e 5 del medesimo articolo, il conseguente **avviso di accertamento** deve essere emanato, a pena di **nullità**, previa richiesta al contribuente di **chiarimenti** da inviare per iscritto **entro 60 giorni** dalla **data di ricezione** della **richiesta** nella quale devono essere indicati i **motivi** per cui si reputa **inopponibile** l'**operazione** oggetto di **contestazione**.

Ancora, l'**avviso di accertamento** deve essere **specificamente motivato**, sempre a pena di **nullità**, in relazione alle **giustificazioni** fornite dal contribuente.

Si prenda il caso di una **scissione totale non proporzionale**, ritenuta **elusiva** perché volta ad evitare alla società scissa Alfa S.r.l. l'onerosa via della **liquidazione**.

Si ipotizzi ancora che alla richiesta di **chiarimenti** avanzata dall'Ufficio, faccia seguito la **comunicazione**, quale giustificativo dell'**operazione** effettuata, di un **dissidio** tra i **soci** della **scissa** circa il corretto modo di esercitare l'**attività d'impresa**, tale per cui l'obiettivo dei medesimi era quello, con la scissione, di dividersi proseguendo l'**attività** ciascuno con una **propria società**.

Ove l'Agenzia delle Entrate non ritenga idonea la **giustificazione** resa, dovrà darne **specificata motivazione** all'interno del successivo **avviso di accertamento**.

In assenza di ciò, lo stesso risulterà viziato per **carenza di motivazione**, potendone richiedere l'**annullamento** in **sede giudiziale**.

Oltre a rispettare l'**obbligo di motivazione**, gli **atti** emessi dall'Amministrazione finanziaria e dai concessionari della riscossione devono anche **tassativamente** indicare:

(3) Alle medesime conclusioni è giunto il soppresso Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, con i Pareri 7.3.2006, n. 4 e 22.3.2007, n. 14.

(4) Il co. 11 dell'art. 110, D.P.R. 917/1986, prevede che i costi black list debbano essere separatamente indicati in dichiarazione; ove ciò non avvenga il contribuente, ai sensi dell'art. 8, co. 3-bis, D.Lgs. 471/1997, è punito con una sanzione pari al 10% dell'ammontare dei costi non indicati in dichiarazione, con un minimo di € 500 ed un massimo di € 50.000.

- l'**Ufficio** presso il quale è possibile ottenere **informazioni** complete in merito all'**atto notificato** o **comunicato** ed il **responsabile** del **procedimento**;
- l'**organo** o l'**autorità amministrativa** presso i quali è possibile promuovere un **riesame**, anche nel **merito**, dell'**atto** in sede di **autotutela**;
- le **modalità**, il **termine**, l'**organo giurisdizionale** o l'**autorità amministrativa** cui è possibile **ricorrere** in caso di **atti impugnabili**.

Tornando all'**obbligo di motivazione**, ove la pretesa impositiva sia avanzata non mediante un **avviso di accertamento** bensì attraverso una **cartella esattoriale**, il co. 3 dell'art. 7, L. 212/2000, dispone che su di essa vada riportato il riferimento all'eventuale precedente **atto di accertamento** ovvero, in mancanza, la **motivazione** della **pretesa tributaria**.

NUOVI ACCERTAMENTI ESECUTIVI: per quanto riguarda il «**riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento**», tale previsione va coordinata con la **nuova disciplina** riguardante i **nuovi accertamenti** cd. «**impo-esattivi**».

Come noto, sulla **riscossione** delle **somme** collegate agli **avvisi di accertamento** è di recente intervenuto il Legislatore, che con l'art. 29, D.L. 31.5.2010, n. 78, conv. con modif. dalla L. 30.7.2010, n. 122 [CFF ● 7707], ha eliminato la **fase intermedia** della **formazione del ruolo** e della **notifica della cartella**, per quanto riguarda gli **avvisi di accertamento** emessi a partire dall'**1.10.2011**, ed aventi ad oggetto le **imposte sui redditi**, l'**Irap** e l'**Iva** dovuti per i **periodi d'imposta** in corso alla data del **31.12.2007** e **successivi**.

In pratica, per il **recupero** delle **somme** di cui sopra, non è più necessaria l'**emissione** di un **ruolo** da notificare al contribuente a mezzo della **cartella di pagamento**, in quanto già l'**avviso di accertamento** costituisce **idoneo titolo esecutivo** ai fini della **riscossione** (forzata) delle **somme** in esso contenute.

Con l'avvento dei **nuovi accertamenti «esecutivi»**, comunque, l'uso della **cartella di pagamento** è rimasta nelle seguenti ipotesi:

- **liquidazioni automatiche** e **controlli formali** della **dichiarazione**, eseguiti ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973 [CFF ● 6336a e 6336b], nonché dell'art. 54-bis, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 254a];
- **accertamenti** relativi a **tributi erariali diversi** da quelli di cui sopra (imposta di bollo, imposta di registro, ecc.) ed ai **tributi locali** (Tarsu, Ici, Tia, Imu, ecc.).

CARTELLE ESATTORIALI – OBBLIGO di MOTIVAZIONE: il permanere dell'**uso** della **cartella esattoriale** nell'ambito delle **procedure di riscossione**, ex artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973, nonché dell'art. 54-bis, D.P.R. 633/1972, sta nel fatto che mediante le stesse non viene perseguito un **accertamento di maggiori redditi** bensì meramente riscosso, in via forzata, quanto precedentemente **autoliquidato** dal **contribuente**.

Con la **cartella**, tuttavia, l'Amministrazione finanziaria, per il tramite del **concessionario** per la **riscossione**, avanza pur sempre una **pretesa impositiva** che, in quanto tale, deve risultare sempre **adeguatamente motivata**.

È chiaro a riguardo il disposto del co. 3 dell'art. 7, L. 212/2000, nello stabilire che «**(...) sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria**».

Già in passato la Corte di Cassazione, con la Sentenza 16.12.2009, n. 26330, ha avuto modo di evidenziare come la **cartella esattoriale**, non preceduta da un **motivato avviso di accertamento**, debba essere **motivata**, a pena di **nullità**, in modo **congruo**, **sufficiente** ed **intellegibile**, obbligo questo derivante dal rispetto dei **principi generali** indicati dall'art. 3, L. 241/1990 e recepiti all'interno della materia tributaria dall'art. 7, L. 212/2000.

Da ultimo, i Supremi Giudici sono tornati nuovamente sull'argomento con l'Ordinanza 17.4.2014, n. 8934, per mezzo della quale è stato dichiarato **inammissibile** un **ricorso** proposto dall'Amministrazione finanziaria, ad oggetto una contestata **iscrizione a ruolo** eseguita ai sensi dell'art. 36-bis, D.P.R. 600/1973.

Nel caso specifico, quale **motivazione** la **cartella esattoriale** richiamava un **generico «recupero del credito d'imposta ex lege n. 289/2002, art. 62»**, non venendo però al suo interno specificato se tale **recupero** fosse stato causato da una **erronea contabilizzazione** dei **crediti** effettivamente **spettanti**, ovvero dall'**esclusione** dei **presupposti** per il **riconoscimento** della loro **spettanza**.

Sulla scorta di ciò, i Supremi Giudici dichiaravano l'**inammissibilità** del **ricorso** proposto dall'Agenzia delle Entrate, dato che il **motivo d'impugnazione** non consentiva di dare risposta al nucleo logico del **quesito** prospettato, e cioè se la **motivazione** della **cartella di pagamento** fosse coerente con la **funzione provvedimentale** la quale **cartella** medesima è destinata ad assolvere; il tutto facendo esplicito

richiamo al precedente arresto 26330/2009 precedentemente citato.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE: per concludere, anche le **cartelle esattoriali** emesse a seguito dell'attività di **liquidazione** delle **imposte** costituiscono dei veri e propri **atti impositivi** i quali, data la loro natura,

devono essere **adeguatamente motivati**.

Detta **motivazione** deve essere **congrua, sufficiente ed intellegibile**; in caso contrario ci si troverà di fronte ad una **carenza di motivazione** che, se eccepita dinanzi al giudice tributario, può portare all'**annullamento** del **ruolo** emesso in **difetto** dei **requisiti** richiesti dalla **legge**.

ARTICOLI CORRELATI



**Osservatorio sulla giurisprudenza tributaria:
motivazione e fondatezza dell'atto impositivo
(Ferruccio Bogetti e Gianni Rota)**

Guida ai controlli fiscali, n. 4/2014, pag. 60.



**L'atto non motivato è nullo
(Michele Brusaterra)**

Guida ai controlli fiscali, n. 4/2014, pag. 67.