

Cassazione civile sez. trib., 16/09/2025, n. 25267

RILEVATO CHE

1. L'Amministrazione finanziaria - Direzione provinciale di Oristano - procedeva al controllo delle dichiarazioni fiscali presentate dai coniugi Ai.Gi. e Si.Do., provvedendo a rettificare quanto da essi dichiarato.

In particolare, le rettifiche riguardavano le detrazioni discali di cui all'art. 1 della L. 27 dicembre 1997, n. 449, relative alle spese sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio, le quali venivano riportate nei limiti di Euro 48.000,00, come stabilito dall'art. 2, comma 5, della L. 27 dicembre 2002, n. 289, dall'art. 1, comma 121-bis, della L. 23 dicembre 2005, n. 266 e dall'art. 1, comma 1, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Venivano quindi emesse una serie di cartelle di pagamento a) n. (Omissis), scaturente dalla comunicazione di irregolarità n. (Omissis) del 17 novembre 2010, notificata dall'Amministrazione finanziaria a seguito di controllo formale ex art. 36-ter D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sulla dichiarazione mod. n. 730/2008 presentata per l'anno d'imposta 2007 (dichiarazione congiunta); b) cartella di pagamento n. (Omissis), sempre emessa a seguito di controllo formale ex art. 36-ter D.P.R. n. 600/1973 per l'anno 2012; c) cartella di pagamento nn. (Omissis), notificata il 30 giugno 2015, con la quale si provvedeva alla riscossione di somme iscritte a ruolo a seguito di controllo formale ex art. 36-ter D.P.R. n. 600/1973 per l'anno d'imposta 2010; d) cartella di pagamento n. (Omissis), notificata il 28 settembre 2015, con la quale si provvedeva a riscossione delle somme iscritte a ruolo dall'Amministrazione finanziaria a seguito delle rettifiche alle detrazioni fiscali effettuate in sede di controllo formale ai sensi dell'art. 36-ter del D.P.R. 600/1973 in merito all'anno d'imposta 2011; e) cartella di pagamento n. (Omissis), con la quale si procedeva al recupero a seguito delle rettifiche alle detrazioni fiscali per l'anno 2013.

2. Avverso le cartelle di pagamento in questione venivano proposti separati ricorsi dai contribuenti dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Oristano.

In particolare, avverso le cartelle di pagamento n. (Omissis) e (Omissis) venivano introdotti i giudizi nn. 20/2016 e 62/2016 R.G.R., che si concludevano con la sentenza n. 88/2017, depositata il 9 maggio 2017, con la quale i ricorsi in questione venivano accolti, con annullamento delle cartelle di pagamento suddette.

Avverso la cartella di pagamento n. (Omissis), i ricorrenti presentavano separati ricorsi (giudizi nn. 132/2012 e 133/2012 R.G.R.), che, previa riunione, si concludevano con la sentenza n. 86/2017, depositata il 9 maggio 2017, con la quale i ricorsi in questione venivano rigettati.

Avverso la cartella di pagamento n. (Omissis) veniva presentato ulteriore ricorso (n. 93/2017 R.G.R.) unicamente presso l'Amministrazione Finanziaria e non nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, che vi interveniva volontariamente; con sentenza n. 184/2020, depositata il 14 dicembre 2020, la C.T.P. adita accoglieva parzialmente le richieste dei contribuenti, relativamente al mancato riconoscimento delle detrazioni relative alle spese sostenute dal 2004 al 2010.

Infine, avverso la cartella di pagamento n. (Omissis), veniva proposto ricorso n. 215/2018 R.G.R., che si concludeva con sentenza della C.T.P. n. 185/2020, depositata il 14 dicembre 2020, che accoglieva parzialmente le richieste dei contribuenti, relativamente al mancato riconoscimento delle detrazioni come da rettifica per l'anno 2012, rigettando nel resto il ricorso.

3. Interposti distinti gravami avverso le sentenze suddette sia dall'Ufficio che dai contribuenti, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sardegna, con sentenza n. n. 772/2022, pronunciata il 17 ottobre 2022 e depositata in segreteria il 18 ottobre 2022, previa riunione di tutti i giudizi suddetti rigettava l'appello dell'Amministrazione Finanziaria avverso la sentenza della C.T.P. di Oristano n. 88/2017, mentre accoglieva gli appelli proposti dai contribuenti avverso le sentenze n. 86/2017, 184/2020 e 185/2020, annullando le cartelle di pagamento impugnate.

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, sulla base di un unico motivo (ricorso notificato il 17 aprile 2023).

Resistono con controricorso Ai.Gi. e Si.Do.

L'Agenzia delle Entrate e l'Amministrazione Finanziaria sono rimaste intimata.

5. Con decreto del 18 febbraio 2025 è stata fissata la discussione del ricorso dinanzi a questa sezione per adunanza in camera di consiglio del 20 maggio 2025, ai sensi degli artt. 375, secondo comma, e 380-bis.1 cod. proc. civ.

I controricorrenti hanno depositato memoria.

CONSIDERATO CHE

1. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate eccepisce violazione e falsa applicazione degli artt. 7 e 10 L. 27 luglio 2000, n. 212, e 36-ter D.P.R. n. 600/1973, in relazione all'art. 360, comma 1, num. 3), c.p.c.

Deduce, in particolare, che la sentenza d'appello era erronea, per avere ritenuto non sufficientemente motivate le cartelle di pagamento impugnate, e comunque per avere considerato le stesse in violazione dei diritti del contribuente come enucleati dallo Statuto ex lege 212/2000, pur essendo le stesse perfettamente conformi a quanto richiesto dalla normativa di riferimento, e pur facendo esse richiamo a pregresse comunicazioni di irregolarità, con le quali A.F. aveva fatto conoscere la propria pretesa tributaria, e la cui notifica non era oggetto di contestazione.

2. Il motivo Ã fondato.

2.1. In via preliminare, deve rilevarsi che il ricorso in esame riguarda soltanto le statuizioni della sentenza d'appello che attengono alle cartelle di pagamento n. (Omissis) e n. (Omissis) (annullate con sentenza della C.T.P. di Oristano n. 88/2017, confermata dalla sentenza della C.G.T. di secondo grado della Sardegna n. 772/2022), nonché la cartella di pagamento n. 0(Omissis) (confermata dalla C.T.P. di Oristano con sentenza n. 86/2017, poi riformata dalla C.G.T. 2 della Sardegna, che invece, in accoglimento dell'appello dei contribuenti, ha annullato detta cartella) e la cartella di pagamento n. (Omissis) (per la quale la C.T.P. di Oristano aveva parzialmente accolto il ricorso, nel mentre la C.G.T. 2, in accoglimento dell'appello dei contribuenti, ha annullato integralmente l'atto).

Il ricorso, pertanto, non riguarda la statuizione della sentenza d'appello sulla cartella di pagamento n. (Omissis), che Ã stata pure oggetto di annullamento da parte della C.G.T. 2 in accoglimento dell'appello dei contribuenti avverso la sentenza della C.T.P. di Oristano n. 185/2020.

2.2. Orbene, ciÃ² posto, deve rilevarsi che l'annullamento delle cartelle di pagamento in questione Ã stato fondato dalla Corte regionale, sostanzialmente, su un asserito difetto di motivazione delle cartelle di pagamento, quali primi atti impositivi conosciuti dai contribuenti, i quali, pertanto, non sarebbero stati messi in condizione di conoscere le ragioni della pretesa impositiva.

Sul punto, mette conto tuttavia evidenziare che nessuna norma prevede espressamente l'obbligo di motivazione delle cartelle di pagamento, sicchÃ lo stesso Ã stato ricostruito dalla giurisprudenza di legittimitÃ in applicazione del canone generale dell'art. 7 L. 212/2000.

In tal senso, Ã stato chiarito che l'obbligo di motivazione di detti provvedimenti impositivi non puÃ intendersi sempre nello stesso modo, ma deve essere ricollegato alla specifica situazione nell'ambito della quale la cartella venga ad essere emessa.

In particolare, questa Corte ha da tempo affermato che quando la cartella esattoriale non segua uno specifico atto impositivo giÃ notificato al contribuente, ma costituisca il primo ed unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa tributaria (Ã'), essa deve essere motivata alla

stregua di un atto propriamente impositivo, e contenere, quindi, gli elementi indispensabili per consentire al contribuente di effettuare il necessario controllo sulla correttezza dell'imposizione (Cass. 14 maggio 2010, n. 11722); allo stesso tempo è pacifico che ove, al contrario, la cartella sia conseguente ad un precedente atto in cui risulti essere stata manifestata la pretesa dell'Amministrazione, l'obbligo di motivazione è assolto semplicemente mediante richiamo a tale atto precedente (Cass. 30 novembre 2022, n. 35343).

Nel caso di specie, tutte le cartelle di pagamento de quibus sono motivate mediante esplicito riferimento ad un atto (la comunicazione degli esiti del controllo formale ex art. 36-ter D.P.R. n. 600/1973) di cui i controricorrenti non hanno mai contestato la conoscenza.

Orbene, la giurisprudenza di questa Corte ha chiaramente evidenziato che la cartella di pagamento possa essere considerata adeguatamente motivata, allorquando faccia riferimento ad un atto precedente, con il quale l'A.F. abbia esplicitato la propria pretesa fiscale, spiegando le relative ragioni (Cass., sez. un., 14 luglio 2022, n. 22281; Cass. 1 marzo 2023, n. 6207).

In particolare, con specifico riferimento alla cartella di pagamento, che segue l'adozione di un atto fiscale che abbia già determinato il quantum del debito di imposta e gli interessi relativi al tributo, la stessa è congruamente motivata attraverso il semplice richiamo dell'atto precedente e la quantificazione dell'importo per gli ulteriori accessori, indicazione che soddisfa l'obbligo di motivazione prescritto dall'art. 7 della L. n. 212/2000 e dall'art. 3 della L. n. 241/1990.

Poiché, dunque, nel caso di specie è incontestato che tutte le cartelle di pagamento suindicate siano state precedute da comunicazione di irregolarità, ai fini della valutazione dell'adempimento dell'obbligo motivazionale da parte dell'Ufficio occorre che la C.G.T. 2 verifichi il contenuto di tali comunicazioni, al fine di accertare se in esse siano chiaramente esplicitate le ragioni delle riprese fiscali poi riportate nelle cartelle di pagamento impugnate.

La sentenza impugnata, sotto questo profilo è carente, in quanto si limita a valutare il contenuto delle cartelle, senza tenere conto anche del contenuto delle predette comunicazioni di irregolarità.

3. Dalle considerazioni che precedono, peraltro, derivano anche l'infondatezza dell'eccezione di inammissibilità sollevata dalla difesa dei controricorrenti ex art. 360-bis c.p.c., in quanto è evidente che la C.G.T. 2 non si sia uniformata ai più recenti arresti giurisprudenziali in punto di motivazione delle cartelle di pagamento.

Parimenti infondata è l'eccezione di inammissibilità del ricorso per asserita mancata indicazione delle norme di diritto su cui si fondano i motivi di ricorso, in quanto è assolutamente evidente il richiamo agli artt. 7 L. n. 212/2000 e 3 L. n. 241/1990, nel mentre è chiarissimo il riferimento agli atti processuali ed ai documenti sui quali si fonda l'impugnazione.

4. Il ricorso deve quindi essere accolto; la sentenza impugnata va quindi cassata con rinvio, per nuovo giudizio, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sardegna, in diversa composizione, la quale provvederÃ anche alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimitÃ .

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, per nuovo giudizio, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sardegna, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimitÃ .

CosÃ¬ deciso in Roma il 20 maggio 2025.

Depositato in Cancelleria il 16 settembre 2025.

Campi meta

Giurispedia.it

Giurispedia.it

Giurispedia.it

Massima : *L'obbligo di motivazione delle cartelle di pagamento, ricostruito in base al canone generale stabilito dall'art. 7 della L. 27 luglio 2000, n. 212, deve essere adattato alla specifica situazione nell'ambito della quale il provvedimento viene emesso.*

Supporto Alla Lettura :

CARTELLA ESATTORIALE

La cartella esattoriale (o di pagamento) Ã un atto con il quale lâ??Agenzia delle Entrate ordina al contribuente il pagamento di un credito vantato da un Ente pubblico entro 60 giorni, decorso il quale potrÃ procedere ad esecuzione forzata. Si tratta di un documento con cui si fa valere un credito giÃ esistente e, quindi, non ha un autonomo termine di prescrizione a cui riferirsi, infatti se si tratta di una cartella con cui viene ordinato il pagamento di un credito erariale si prescrive in 10 anni; se si tratta del pagamento di una multa per violazione al Codice della Strada si prescrive in 5 anni. Quando si ritiene che la cartella sia illegittima, Ã possibile utilizzare 3 rimedi:

- **istanza per autotutela:** richiesta che il contribuente rivolge direttamente allâ??Ente creditore illustrando le proprie ragioni e chiedendo lâ??annullamento del debito. Se la richiesta Ã fondata, lâ??Amministrazione provvede alla rimozione dellâ??atto. Non ci sono limiti procedurali o temporali, infatti lâ??istanza puÃ essere presentata anche dopo che siano scaduti i termini per il ricorso, lâ??Amministrazione perÃ ha la facoltÃ di non accettare le richieste del contribuente, in tal caso non ci sarÃ possibilitÃ di impugnazione;
- **istanza di sospensione:** proponibile solo in determinate ipotesi, e deve essere presentata esclusivamente al Concessionario della riscossione (non allâ??Ente) entro il termine tassativo di 60 giorni dalla notifica dellâ??atto, sarÃ poi lâ??Ente impositore a rispondere. La risposta potrÃ essere di accoglimento o di rigetto, ma finchÃ lâ??ente non risponde la riscossione rimane sospesa. Nel caso in cui la risposta non arriva entro 220 giorni il debito Ã annullato di diritto.
- **ricorso allâ??autoritÃ giudiziaria:** bisogna distinguere a seconda della natura del credito e del vizio che si vuole far valere: se si tratta di *crediti tributari*, lâ??opposizione va proposta dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale entro 60 giorni; se si tratta di *crediti non tributari* e si vuole contestare il merito della pretesa bisogna distinguere tra *crediti per sanzioni amministrative* (opposizione proposta dinanzi al Giudice di Pace o al Tribunale entro 30 giorni dalla notifica della cartella), *crediti di natura previdenziale* (opposizione proposta dinanzi al Tribunale in funzione del Giudice del Lavoro entro 40 giorni dalla notifica della cartella); se si tratta di *crediti non tributari* e si vuole far valere lâ??estinzione del debito per cause sopravvenute, lâ??opposizione va proposta ai sensi dellâ??art. 615 c.p.c.; se si vogliono contestare vizi formali dellâ??atto, a prescindere dalla natura del credito, lâ??opposizione va proposta ai sensi dellâ??art. 617 c.p.c. entro 20 giorni dalla notifica al Tribunale in funzione di Giudice dellâ??Esecuzione del luogo dove risiede il ricorrente.

Tali rimedi non sono alternativi, nel senso che la scelta di uno non esclude la possibilitÃ di utilizzarne anche un altro.

Giurispedia.it