

Con sentenza n. 22281 del 14 luglio 2022, la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, ha chiarito quale debba essere il contenuto motivazionale della cartella di pagamento che intima al contribuente il versamento di interessi sul debito fiscale accertato e, in particolare, se vi rientri anche l'indicazione dei criteri di calcolo e delle percentuali applicate per ogni annualità in base ai tassi via via modificati.

Il dubbio, posto dalla ordinanza interlocutoria, era sostanzialmente correlato alla necessità di determinare in termini chiari, l'*an* e il *quomodo* dell'obbligo motivazionale che l'emittente la cartella deve rispettare onde evitare che la cartella stessa possa essere inficiata da illegittimità per vizio di motivazione.

Sul punto si registra un contrasto giurisprudenziale.

In un primo ambito si colloca l'indirizzo giurisprudenziale che prende le mosse dai principi espressi con riguardo agli interessi reclamati con la cartella emessa ai sensi degli artt. 36-*bis*, d.P.R. n.600/1973 e 54-*bis*, d.P.R. n. 633/1972, sulla base di dati ed informazioni esposti nella dichiarazione redatta dal contribuente. In tali ipotesi, si è osservato, l'obbligo di motivazione si atteggia diversamente rispetto ai casi di rettifica dei risultati della dichiarazione, di guisa che il contribuente si trova nella condizione ottimale per poter agevolmente individuare i tassi d'interesse previsti dalla legge per il debito fiscale nascente dalla dichiarazione, senza necessità di ulteriori specifiche indicazioni (cfr. Cass., 11 ottobre 2017, n. 23796) essendo il criterio di liquidazione degli stessi predeterminato *ex lege* e risolvendosi, pertanto, la relativa applicazione in un'operazione matematica (cfr. Cass., 5 luglio 2021, n. 18893; Cass., 25 settembre 2020, n. 20310; Cass., 27 marzo 2019, n. 8508; Cass., 8 marzo 2019, n. 6812; Cass., 7 giugno 2017, n. 14236 -richiamate nell'ordinanza interlocutoria- nonché Cass. 28 novembre 2014, n. 25329; Cass. 23 maggio 2012, n. 8137; Cass. 18 dicembre 2009, n. 26671).

Secondo altro indirizzo giurisprudenziale, improntato ad un maggiore *favor* verso il contribuente ed attento al rispetto del suo diritto alla difesa, la cartella di pagamento deve recare una motivazione specifica in relazione agli interessi, ove gli stessi siano stati per la prima volta con la stessa reclamati, dovendosi garantire al contribuente una conoscenza reale ed analitica di ogni pretesa fatta valere nei suoi confronti, ai fini di un effettivo esercizio del diritto di difesa da parte dello stesso (Cass., 21 ottobre 2020, n. 22900; Cass., 8 novembre 2021, n. 32488). Esigenza che viene tuttavia considerata per le sole ipotesi in cui non vi sia un atto che abbia in precedenza richiesto nei confronti del contribuente l'adempimento dell'obbligazione concernente gli interessi sul debito d'imposta. In tali casi, si sostiene, la cartella deve essere motivata «*in modo congruo, sufficiente ed intellegibile, 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 relativa ad interessi, tale obbligo derivando dai principi di carattere generale indicati, per ogni provvedimento amministrativo, dalla legge n.241 del 1990, art. 3, e recepiti, per la materia tributaria, dalla legge n. 212 del 2000, art. 7*» (cfr. Cass., 3 maggio 2018, n. 10481, Cass., 19 aprile 2017, n. 9799; Cass., 6 dicembre 2016, n. 24933, Cass., 16 dicembre 2009, n. 26330; Cass., 21 aprile 2011, n. 9153; Cass. 12 agosto 2004, n. 15638).

Al termine, le Sezioni Unite hanno enunciato il seguente principio di diritto: allorché segua l'adozione di un atto fiscale che abbia già determinato il quantum del debito di imposta e gli interessi relativi al tributo, la cartella che intimi al contribuente il pagamento degli ulteriori interessi nel frattempo maturati soddisfa l'obbligo di motivazione, prescritto dall'art. 7, L. 27 luglio 2000, n. 212 e dall'art. 3, L. 7 agosto 1990, n. 241, attraverso il semplice richiamo dell'atto precedente e la quantificazione dell'ulteriore importo per gli accessori. Nel caso in cui, invece, la cartella costituisca il primo atto con cui si reclama per la prima volta il pagamento degli interessi, la stessa, al fine di soddisfare l'obbligo di motivazione deve indicare, oltre all'importo monetario richiesto a tale titolo, la base normativa relativa agli interessi reclamati che può anche essere desunta per implicito dall'individuazione specifica della tipologia e della natura degli interessi richiesti ovvero del tipo di tributo cui accedono, dovendo altresì segnalare la decorrenza dalla quale gli interessi

sono dovuti e senza che in ogni caso sia necessaria la specificazione dei singoli saggi periodicamente applicati né delle modalità di calcolo.

Riferimenti Normativi:

- art. 3, L. 7 agosto 1990, n. 241
- art. 7, L. 27 luglio 2000, n. 212