

DIRITTO

di **ATTILIO ROMANO**

Cartella illegittima se riferita a rettifiche valutative

Non è applicabile la procedura di liquidazione automatica delle imposte qualora l'iscrizione a ruolo riguardi non solo un omesso o tardivo versamento del tributo, ma anche altre rettifiche rispetto a quanto denunciato dal contribuente.

Nella prassi quotidiana i contribuenti ricevono **iscrizioni a ruolo** ex art. 36- bis D.P.R. 600/1973 (ovvero ex art. 54-bis D.P.R. 633/1972), contenenti una **motivazione prestampata** che espone l'ammontare dell'" **omesso o carente versamento** " a titolo di imposte, sanzioni e interessi.

Vero è che l'iscrizione a ruolo da liquidazione automatica è normalmente preceduta dalla **comunicazione di irregolarità** ; tuttavia, per ragioni di tracciato non sempre l'avviso bonario contiene un **dettagliato riepilogo degli omessi o carenti versamenti** di cui viene richiesto il pagamento.

In sede di verifica delle determinazioni presenti nell'iscrizione a ruolo può accadere che il contribuente si accorga che gli importi richiesti a titolo di imposte non versate **risultano di ammontare più elevato rispetto a ciò che scaturisce da quanto lui denunciato** nel modello dichiarativo trasmesso all'Agenzia delle Entrate.

In sostanza, la rettifica eseguita dall'Amministrazione Finanziaria alla dichiarazione non viene adottata sulla base degli elementi presenti nella dichiarazione stessa, bensì **rappresenta anche il risultato di un'attività valutativa e interpretativa** di quanto denunciato nel modello dichiarativo.

In questi casi, non trattandosi unicamente di mera liquidazione dell'imposta sulla base dei dati forniti dal contribuente medesimo nella propria dichiarazione, **l'iscrizione a ruolo impugnata rappresenta il primo atto con il quale il contribuente viene a conoscenza della pretesa fiscale** : proprio per tale ragione la rettifica impone l' **assolvimento dell'obbligo motivazionale** .

Qualora, come nella fattispecie proposta, la liquidazione delle imposte non si sovrapponga alla dichiarazione presentata dal contribuente, ma costituisca, a tutti gli effetti, una rettifica dei risultati della dichiarazione presentata (ad esempio, a causa del mancato riconoscimento di posizioni a credito nell'ambito del quadro SX del mod. 770, del parziale abbinamento di un versamento, oppure per qualsiasi altra ragione) essa **determina una pretesa ulteriore dell'Amministrazione Finanziaria che può ritenersi non dovuta in funzione dei dati dichiarati** .

La carenza della motivazione della cartella emessa, che adotta una variazione delle risultanze della dichiarazione presentata dal contribuente, **rende l'iscrizione a ruolo nulla per difetto di motivazione dell'atto stesso** . In tali termini si è espressa ripetutamente la giurisprudenza di legittimità: questo principio, affermato da Corte di Cassazione, nell'ordinanza 4.08.2011, n. 16983 è stato ribadito con le sentenze 20.09.2013, n. 21564; 4.11.2015, n. 22489; 4.02.2015, n. 1952; 17.04.2014, n. 8934; 18.06.2013, n. 15188.

Le pronunce riportate censurano il *modus operandi* dell'Amministrazione Finanziaria quando espone a sostegno della pretesa impositiva sintetiche motivazioni, corredate da meri riferimenti normativi e indecifrabili calcoli matematici in rettifica delle poste indicate nella dichiarazione presentata dal contribuente.

In definitiva, **l'iscrizione a ruolo richiede un chiaro riferimento alla natura e ai motivi della pretesa** , non competendo al cittadino la ricostruzione dell'operato del Fisco attraverso difficili, se non impossibili, operazioni interpretative dei codici e numerazioni.