

Le Sezioni Unite civili dettano le regole in materia di motivazione degli interessi pretesi con la cartella di pagamento

Sommario. 1.Introduzione: la questione e la soluzione; 2.I precedenti; 3. Il caso e la questione di diritto; 4. La giurisprudenza precedente; 5. La decisione delle Sezioni Unite.

1.Introduzione: la questione e la soluzione

Le sezioni Unite civili della Corte di cassazione hanno dato risposta al seguente quesito: «*Se sussiste l'obbligo di motivazione della cartella di pagamento relativamente a interessi richiesti per ritardato pagamento dei tributi*».

Cassazione civile, sezioni Unite, sentenza 14 luglio 2022, n. 22281.

La soluzione

«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 della legge n. 212 del 2000 e dall'art. 3 della legge n. 241 del 1990, 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».

2. I precedenti

Cass. civ., sez. 5, 07/09/2018, n. 21851 - La cartella esattoriale fondata su una sentenza passata in giudicato deve essere motivata nella parte in cui mediante la stessa venga anche richiesto per la prima volta il pagamento di crediti diversi da quelli oggetto dell'atto impositivo oggetto del giudizio, come quelli afferenti gli interessi per i quali deve essere indicato, pertanto, il criterio di calcolo seguito.

Cass. civ., sez. 6-5, 22/06/2017, n. 15554 - In tema di riscossione delle imposte sul reddito, la cartella di pagamento degli interessi maturati su un debito tributario deve essere motivata, non rilevando che il debito sia stato riconosciuto in una sentenza passata in giudicato, dal momento che il contribuente deve essere messo in grado di verificare la correttezza del calcolo degli interessi, tanto più che alle cartelle di pagamento notificate dopo l'entrata in vigore della l. n. 212 del 2000 deve allegarsi la sentenza.

Cass. civ., sez. 5, 18/12/2013, n. 28276 - La cartella esattoriale che non segua uno specifico atto impositivo già notificato al contribuente, ma costituisca il primo ed unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa tributaria, 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. civ., sez. 5, 18/12/2009, n. 26671 - In tema di riscossione delle imposte sul reddito, la cartella di pagamento, nell'ipotesi di liquidazione dell'imposta ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, costituisce l'atto con il quale il contribuente viene a conoscenza per la prima volta della pretesa fiscale e come tale deve essere motivata; tuttavia, nel caso di mera liquidazione dell'imposta sulla base dei dati forniti dal contribuente medesimo nella propria dichiarazione, nonché qualora vengano richiesti interessi e sovrattasse per ritardato od omesso pagamento, il contribuente si trova già nella condizione di conoscere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa fiscale, con l'effetto che l'onere di motivazione può considerarsi assolto dall'Ufficio mediante mero richiamo alla dichiarazione medesima.

Cass. civ., sez. 6-5, 07/06/2017, n. 14236 - In tema di riscossione delle imposte sul reddito, la cartella di pagamento, nell'ipotesi di liquidazione dell'imposta ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, costituisce l'atto con il quale il contribuente viene a conoscenza per la prima volta della pretesa fiscale e come tale deve essere motivata; tuttavia, nel caso di mera liquidazione dell'imposta sulla base dei dati forniti dal contribuente medesimo nella propria dichiarazione, nonché qualora vengano richiesti interessi e sovrattasse per ritardato od omesso pagamento, il contribuente si trova già nella condizione di conoscere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa fiscale, con l'effetto che l'onere di motivazione può considerarsi assolto dall'Ufficio mediante mero richiamo alla dichiarazione medesima.

3. Il caso e la questione di diritto

Nei confronti di tre contribuenti era stata emessa cartella di pagamento dell'importo complessivo di euro 55.343,22, di cui euro 17.258,29 a titolo di imposta di registro e imposte ipocatastali non pagate, euro 35.168,21 a titolo di interessi.

Il carico fiscale era stato iscritto a ruolo sulla base di un precedente avviso di liquidazione mediante il quale l'Ufficio del Registro aveva revocato le agevolazioni fiscali per la piccola proprietà contadina delle quali i contribuenti avevano usufruito, ai sensi della legge 6 agosto 1954, n. 604, in relazione ad un atto di compravendita immobiliare rogato in data 11 novembre 1980 e registrato all'Ufficio di Tivoli. Il prodromico provvedimento impositivo era stato impugnato dai contribuenti con esito favorevole innanzi alle commissioni provinciali di primo e di secondo grado. Successivamente, la Commissione Tributaria Centrale, con decisione del 2009, aveva accolto il gravame dell'Ufficio e rigettato il ricorso dei contribuenti.

Costoro, nell'impugnare la cartella di pagamento avevano dedotto, per quanto di interesse, l'incertezza assoluta circa il credito fatto valere dall'Amministrazione finanziaria in ragione del suo contenuto motivazionale carente con particolare riferimento alle modalità di calcolo degli interessi applicati dall'Agente della riscossione, nonché ai relativi tassi operati in un arco temporale di oltre trent'anni.

La CTP di Roma aveva rigettato il ricorso con sentenza confermata dalla CTR del Lazio secondo cui le somme indicate in cartella corrispondevano a quelle riportate nell'originario avviso di liquidazione, convertite in euro e maggiorate degli interessi dovuti per legge, calcolati al tasso legale, nemmeno risultando che l'Ufficio avesse applicato un tasso superiore a quello di legge né che la cartella fosse viziata da anatocismo.

Investita dei ricorsi dei contribuenti, la Quinta Sezione civile della Corte di cassazione, assegnataria del procedimento, rilevata l'esistenza di un contrasto giurisprudenziale sull'obbligo di motivazione della cartella di pagamento relativamente a interessi richiesti per ritardato pagamento dei tributi, con ordinanza interlocutoria del 05/11/2021 aveva rimesso gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite.

4. La giurisprudenza precedente

Un **primo orientamento** prende le mosse dai principi espressi con riguardo agli interessi reclamati con la cartella emessa ai sensi degli artt. 36-*bis* del d.P.R. n.600/1973 e 54-*bis* del d.P.R. n. 633/1972, sulla base di dati ed informazioni esposti nella dichiarazione redatta dal contribuente. In questi casi, si è osservato, l'obbligo di motivazione si atteggia diversamente rispetto ai casi di rettifica dei risultati della dichiarazione, così 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 essendo il criterio di liquidazione degli stessi predeterminato *ex lege* e risolvendosi, pertanto, la relativa applicazione in un'operazione matematica. L'elemento ritenuto decisivo per tale ricostruzione ermeneutica è rappresentato dalla predeterminazione legislativa delle modalità di calcolo degli interessi, come enucleata dall'art. 20 del d.P.R. n. 602/1973, per le imposte dirette, con riguardo agli interessi sulle somme accertate, tale da escludere, alla radice, ogni forma di valutazione discrezionale da parte dell'Amministrazione finanziaria. Analoghi principi sono stati espressi con riferimento agli interessi di mora di cui all'art. 30 del d.P.R. n. 602 del 1973.

Tali principi sono stati estesi alle ipotesi in cui la cartella richiami un atto impositivo divenuto definitivo in forza di sentenza passata in giudicato, svolgendo per il contribuente tale accertamento giudiziale la stessa funzione della dichiarazione redatta dal contribuente ai sensi degli artt. 36-*bis* del d.P.R. n.600/1973 e 54-*bis* del d.P.R. n.633/1972, quanto alla possibilità di conoscere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa fiscale, anche ai fini del controllo meramente aritmetico circa l'esattezza delle somme richieste per interessi da ritardato pagamento sulle imposte indicate in detto atto impositivo. Gli stessi principi sono stati applicati anche alle ipotesi di cartella di pagamento relativa ad interessi emessa a seguito di revoca della sospensione di una precedente cartella. Non si è ritenuto necessario un particolare obbligo motivazionale nemmeno per le cartelle precedute da atti prodromici contenenti l'importo degli interessi e divenuti definitivi perché non impugnati dal contribuente nei termini di legge, non essendo più contestabili, né nell'*an* né nel *quantum*, stante la stabilizzazione del rapporto con il fisco. Da qui la ritenuta sufficienza del riferimento contenuto in cartella all'atto impositivo presupposto in cui è stato accertato il credito anche in relazione al periodo di mora, non essendovi una pronuncia che abbia rivisitato il debito erariale.

Un **secondo orientamento** è improntato ad un maggiore *favor* verso il contribuente ed attento al rispetto del suo diritto alla difesa e richiede che la cartella di pagamento rechi 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. Tale esigenza viene 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 afferma, 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. Con specifico riferimento alla cartella di pagamento emessa in forza di un debito fiscale riconosciuto in una sentenza passata in giudicato si sostiene che il richiamo alla pronuncia giudiziale e all'atto impositivo su cui la stessa è intervenuta risulta idoneo ad assolvere l'onere motivazionale solo limitatamente alla parte del credito erariale fatto valere ed interessato dall'accertamento divenuto definitivo compiuto dal giudice, ma non anche relativamente alle ulteriori voci di credito non precedentemente richieste. Relativamente agli interessi "*medio tempore*" maturati, è con la cartella di pagamento che, per la prima volta, viene esercitata la pretesa impositiva, con la conseguenza che il criterio utilizzato per la loro individuazione e quantificazione deve essere ivi esplicitato e posto a conoscenza del contribuente, il quale dev'essere messo in condizione di verificare la correttezza del calcolo degli interessi medesimi, tanto più che alle cartelle di pagamento notificate dopo l'entrata in vigore della legge n. 212 del 2002 deve allegarsi la sentenza. Il contribuente, secondo questo indirizzo, non può essere obbligato ad attingere *aliunde* le nozioni giuridiche necessarie per ricostruire il metodo di calcolo seguito dall'Ufficio nei diversi periodi d'imposta considerati, attraverso difficili indagini, specie laddove il debito fiscale da cui gli interessi traggono origine afferisca ad un periodo d'imposta risalente nel tempo. Il Primo Presidente Aggiunto ha assegnato il ricorso alle Sezioni Unite civili, fissando per la sua trattazione l'udienza dell'8 marzo 2022.

5. La decisione delle sezioni Unite.

Le Sezioni Unite aderiscono al secondo orientamento.

In via preliminare la sentenza effettua la ricognizione del quadro normativo di riferimento.

Quanto alla motivazione dell'*an* e del *quantum* del tributo rilevano le seguenti norme:

- gli artt. 42, commi 2 e 3, d.P.R. n. 600 del 1973, art. 56, comma 5, d.P.R. n. 633 del 1972, applicabili all'avviso di accertamento;
- l'art. 7, comma 1, legge n. 212 del 2000 (cd. Statuto del contribuente), applicabile alla cartella di pagamento.

Quanto al contenuto della cartella esattoriale rilevano gli artt. 12, comma 3, e 25, comma 2, d.P.R. n. 602 del 1973.

Con riferimento al calcolo degli interessi, rilevano:

- gli artt. 20 e 30, d.P.R. n. 602 del 1973, quanto all'IRPEF;
- gli artt. 54 e 55, d.P.R. n. 131 del 1986, quanto all'imposta di registro;
- gli artt. 2, comma 2, e 3, comma 1, d.lgs. n. 462 del 1997, con riferimento alla misura degli interessi sulle somme accertate dovuti a causa di ritardo nel versamento, scaturente da liquidazione automatica e controllo formale.

Muovendo dal quadro normativo di riferimento (art. 7, legge n. 212/2000, art. 3, legge n.241/1990, art. 12, comma 3, d.P.R. n. 600 del 1973) le Sezioni Unite pervengono ad una prima conclusione secondo la quale è configurabile in capo all'Amministrazione finanziaria un preciso obbligo di motivazione dell'atto rivolto alla richiesta di pagamento di interessi sul debito fiscale. Quello dell'obbligo di motivazione degli atti tributari e, più in generale, degli atti amministrativi costituisce, annotano le Sezioni Unite, un principio cardine dell'ordinamento, espressione di molteplici valori ancorati alla Carta costituzionale (artt. 3, 24, 97, 111, 113 Cost.), completando altresì - insieme al diritto all'informazione e alla partecipazione al procedimento amministrativo - il coacervo di garanzie che si impongono all'interno del principio del c.d. giusto procedimento. Questo canone, dunque, non può non riguardare anche la motivazione della cartella di pagamento, come già confermato da Corte cost., 21 aprile 2000, n.117, che, nell'affermare la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 25, d.P.R. n.602 del 1973, rispetto ad un asserito difetto di previsione legislativa dell'obbligo di motivazione

della cartella di pagamento, ha evidenziato che l'obbligo di motivazione trova un generale referente normativo nell'art. 3, legge n. 241 del 1990, ponendosi una diversa interpretazione in insanabile contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost. Del resto, annotano le Sezioni Unite, è per il tramite della cartella che il contribuente deve essere in grado di apprezzare il contenuto della richiesta avanzata dall'agente della riscossione in modo da evitare, in caso di sua illegittimità, la successiva procedura esecutiva. Tale obbligo deve pertanto riguardare anche l'obbligazione relativa agli interessi del debito fiscale, non potendosi certo desumere dalla natura accessoria della prima rispetto all'obbligazione tributaria principale, accertata dal fisco, l'assenza di un obbligo dell'agente di individuare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche poste a base della richiesta di interessi. La naturale accessorialità dell'obbligazione degli interessi rispetto all'obbligazione fiscale si apprezza nel momento genetico – posto che il venir meno dell'obbligazione principale travolge automaticamente quella accessoria – ma non elide certo l'autonomia dell'obbligazione degli interessi tanto in punto di individuazione della base giuridica di riferimento e del contenuto, quanto in ragione della possibilità che il debito di interessi sia suscettibile di autonome vicende rispetto all'obbligazione tributaria configurata a carico del contribuente.

Avuto riguardo ai parametri normativi di riferimento ed alle nozioni di «presupposti di fatto» e «ragioni giuridiche» contenute nell'art. 7, legge n. 212 del 2000, resta da chiarire, affermano le Sezioni Unite, cosa concretamente l'amministrazione sia tenuta ad indicare nella cartella di pagamento per poter ritenere assolto l'obbligo motivazionale in punto di interessi e, per l'effetto, domandarsi se l'esternazione, al momento dell'emanazione della cartella, delle ragioni che stanno alla base della obbligazione relativa agli interessi - con riferimento alla data di decorrenza, al parametro normativo generale sulla cui base gli interessi sono stati richiesti, ai tassi via via applicabili e ai criteri di calcolo degli stessi - risulti, con riferimento a tutti o solamente a taluni di essi, funzionale a porre il contribuente in condizione di verificarne la correttezza, onde eventualmente dedurre elementi contrari, impeditivi, modificativi od estintivi della pretesa creditoria, principale e "accessoria".

E' necessario, al riguardo, ricercare un equo bilanciamento e contemperamento delle esigenze sottese al contrasto all'evasione con quelle di garanzia del diritto di difesa, che assuma i tratti dell'adequatezza, della proporzionalità e della ragionevolezza rispetto agli interessi in gioco, avuto riguardo ai rispettivi oneri configurabili in capo alle due parti del rapporto tributario. Al fondo della necessità che nell'atto tributario vi sia l'indicazione dei «presupposti di fatto» e delle «ragioni giuridiche» che lo giustificano, vi è - affermano le Sezioni Unite - l'esigenza di porre il contribuente in condizione di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale e, in caso positivo, di contestare efficacemente l'"*an*" ed il "*quantum*" *debeatur*. Ne consegue che tali elementi conoscitivi devono essere forniti con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta all'interessato un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa. Il principale nodo da sciogliere è quello di verificare l'*ubi consistam* del contenuto motivatorio della cartella relativa agli interessi sul debito fiscale e se in esso rientri o meno l'indicazione dei tassi - variabili in relazione al contenuto degli artt. 20 e 30 d.P.R. n.602 del 1973.

I diversi orientamenti costituiscono, per l'appunto, il frutto di operazioni di bilanciamento fra diversi valori fondamentali: da un lato è stato considerato prevalente l'interesse del contribuente - artt. 23, 24, 97, 111, 113 Cost., ma anche art. 41 della Carta europea dei diritti fondamentali, che alimenta i primi secondo un criterio di mutua circolazione (v. Corte cost. 30 aprile 2021, n.84) - a una cognizione reale e non meramente formale degli obblighi nascenti dall'atto fiscale, e per questo favorevole all'idea di riversare sul fisco le conseguenze della mancata specificazione di elementi che potrebbero rendere più difficoltosa la difesa del contribuente in ragione della non completa conoscenza delle ragioni poste a base della ripresa in punto di interessi, fra i quali rientrerebbe anche l'esplicitazione del criterio di calcolo e dei saggi d'interesse volta a volta considerati nel computo degli interessi; dall'altro è stata considerata prevalente la salvaguardia degli interessi, anch'essi di rango costituzionale - artt. 2, 3, 53 e 97 Cost. - correlati al recupero

delle entrate volontariamente non versate dal contribuente e da questi dovute, per effetto dell'accertato inadempimento contestato al contribuente evasore, in virtù dei doveri inderogabili di solidarietà, fra cui quello di concorrere alle spese pubbliche secondo il principio di capacità contributiva, nonché del principio di buon andamento dell'amministrazione con i suoi corollari di economicità, efficienza ed efficacia dell'azione dei pubblici uffici. Ciò ha portato a ritenere sufficiente, ai fini della motivazione, il richiamo del paradigma normativo di riferimento in tema di interessi, ritenuto *ex se* idoneo ad offrire al contribuente, già inadempiente rispetto al debito d'imposta, un bagaglio di conoscenze capace di consentirgli la piena cognizione delle ragioni poste a base della domanda di interessi e, conseguentemente, la sua piena giustiziabilità, prescindendo dalla indicazione dei tassi di interesse e delle modalità di calcolo.

Le Sezioni Unite prendono in considerazione, in primo luogo, **l'ipotesi in cui la cartella richieda al contribuente il pagamento di interessi mai prima determinati e pretesi dall'ente accertatore.**

In questi casi, la cartella ha natura di atto impositivo in senso sostanziale e richiede, quanto all'individuazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche su cui si fonda la ripresa, una motivazione completa, dovendo l'agente esternare gli elementi essenziali della pretesa che consentano al contribuente di verificarne la legittimità e di impugnarla, anche per contestare il merito della stessa. Tale motivazione deve assumere i caratteri della congruità, sufficienza ed intelligibilità, il che impone di considerare, all'interno delle espressioni «presupposti di fatto» e «ragioni giuridiche» che hanno determinato la ripresa, sia la tipologia di interessi applicati - attraverso l'indicazione della norma tributaria di riferimento o comunque del criterio normativo idoneo a giustificarli -, che l'imposta con riferimento alla quale sono stati calcolati in percentuale gli interessi, nonché la data di decorrenza degli stessi, ma non anche l'indicazione dei saggi d'interesse volta per volta modificati in ragione del lasso di tempo preso in considerazione ai fini della quantificazione degli interessi. In quest'ultimo senso orienta la stessa doverosa indicazione della base giuridica sulla quale viene giustificata l'obbligazione di interessi (art. 20 d.P.R. n.602/1973) e che, se puntualmente esternata nella cartella, già li compendia, consentendo la determinazione di quegli stessi saggi applicabili secondo le variazioni via via applicabili nel tempo, nonché il computo che è la legge stessa a determinare. La specificazione dei tassi non può pertanto ritenersi contemplata all'interno del sintagma "*ragioni giuridiche*" giustificative della ripresa a titolo di interessi, né può a tanto condurre il canone esegetico dell'interpretazione letterale (art. 12 Preleggi al codice civile), non potendosi certo ritenere, in senso contrario, che il testo normativo rilevante risulti oscuro con riferimento al linguaggio legislativo utilizzato ovvero abbisogni di una rilettura onde evitarne un significato anacronistico, all'evidenza dovendosi escludere tale ultima circostanza in relazione alla genesi dell'art. 7 del c.d. Statuto dei diritti del contribuente. Tale approdo ermeneutico trova la sua naturale proiezione nel contenuto motivazionale della sentenza resa dal giudice ordinario, alla stregua delle disposizioni del codice di rito, avuto riguardo al contenuto testuale degli artt. 132, c.2, n.4) c.p.c. e 118, c.1, disp. att. c.p.c., che utilizzano formulazioni letterali in buona parte sovrapponibili a quelle espresse nell'art. 7, c. 1, l. n. 212/2000 - ragioni di fatto e di diritto della decisione; esposizione dei fatti rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche della decisione-, le quali non sono mai state interpretate nel senso di richiedere, ai fini della validità della motivazione della sentenza stessa, in ossequio ai requisiti del c.d. "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione l'individuazione del saggio di interesse legale modificato negli anni dal legislatore e applicato in via giudiziale al debito principale. La circostanza che i saggi d'interesse (come previsti dagli artt. 20 e 30 del d.P.R. n.602/1973) siano modificati periodicamente con provvedimenti adottati in ambito ministeriale o dell'Agenzia delle entrate, ma pur sempre soggetti ad obbligo di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale ovvero con forme equipollenti, quali la pubblicazione sul sito internet dell'Agenzia delle entrate, non richiede che gli stessi debbano essere esplicitati nell'atto fiscale,

trattandosi di atti soggetti a forme di pubblicità legale e dunque comunque agevolmente conoscibili dall'interessato ed individuabili in relazione al richiamo agli stessi operato dalla base normativa di riferimento in tema di interessi che la cartella deve necessariamente contenere. Il richiamo alla disposizione che regola il "tipo" di interesse richiesto e le norme che presiedono alla sua quantificazione, ivi predeterminate, consentono dunque al contribuente di individuare gli elementi essenziali dell'obbligazione complessivamente pretesa ed il perimetro entro il quale l'amministrazione si è mossa per quantificare specificamente l'obbligazione degli interessi, onde eventualmente contestarla.

Deve anche escludersi, affermano le Sezioni Unite, che la cartella debba esplicitare le modalità di calcolo che hanno condotto alla quantificazione del debito da interessi del contribuente, ove queste siano ancora una volta determinabili sulla base di mere operazioni matematiche, in base a quanto previsto normativamente (come, per esempio, in relazione alla disciplina in tema di imposta di registro per gli interessi da ritardato pagamento). La prassi virtuosa talvolta intrapresa dall'Amministrazione di esplicitare nelle cartelle anche i tassi via via applicabili per la quantificazione degli interessi richiesti non è in grado di modificare il contenuto precettivo delle disposizioni normative richiamate né, dunque, il contenuto dell'obbligo motivazionale dalle stesse risultante. Obbligo che, come già detto, non priva in alcun modo di effettività la tutela apprestata al contribuente, anzi garantendola in modo pieno ed adeguato rispetto alle diverse fattispecie sopra ricordate.

In conclusione, **con riferimento alle ipotesi nelle quali l'atto prodromico determinativo del debito fiscale non abbia reclamato gli interessi e sia l'emittente la cartella ad intimare per la prima volta il pagamento dell'obbligazione di interessi**, occorre senz'altro - affermano le Sezioni Unite - che la pretesa per interessi sia giustificata attraverso l'individuazione dei «presupposti di fatto» e delle «ragioni giuridiche» poste a base della stessa. In questo caso **è dunque necessario (e sufficiente) che la cartella rechi, anche 'per relationem', l'indicazione del debito d'imposta e del quantum di interessi richiesto, nonché della decorrenza degli stessi e della base normativa che consenta al contribuente di individuare la natura degli interessi reclamati**, la quale può variare non soltanto in funzione della tipologia dell'imposta, ma anche delle modalità prescelte dall'Ufficio per azionare la pretesa fiscale e del momento al quale si riferisce la ripresa.

Con riferimento, invece, alla diversa ipotesi nella quale **la cartella segua un atto prodromico nel quale sono già stati computati gli interessi per il ritardato pagamento** la Corte di cassazione sottolinea che la cartella di pagamento svolge la funzione di avviare la fase di riscossione coattiva dei tributi e, laddove la stessa faccia riferimento ad un atto che abbia già determinato, in base alla normativa di riferimento, il *quantum* reclamato a titolo di interessi l'accertamento formatosi con riguardo all'obbligazione relativa agli interessi dovuti dal contribuente troverà corrispondenza nel ruolo che la cartella ordinariamente riprodurrà. Per tali ragioni la motivazione in simili evenienze - alla stregua di quanto previsto dall'art. 12, comma 3 d.P.R. n. 602/1973- non imporrà alcun onere aggiuntivo al soggetto emittente la cartella, se non il riferimento - diretto e specifico-, all'atto fiscale e/o alla sentenza che lo ha reso definitivo, trovando la quantificazione degli interessi, quanto a decorrenza e modalità di calcolo, la sua fonte nell'atto prodromico. Siffatto obbligo motivazionale risulterà, pertanto, circoscritto all'esposizione del ruolo, del titolo costitutivo della pretesa e dell'entità del debito fiscale di interessi; in assenza di una ulteriore specificazione di una diversa tipologia di interessi richiesti rispetto a quanto già indicato a titolo di interessi nell'atto prodromico, la cartella di pagamento non dovrà che limitarsi ad aggiornare il debito di interessi già individuato in modo dettagliato e completo nell'atto genetico. In questi casi è onere del contribuente contestare la quantificazione degli interessi operata in cartella ove risulti incoerente rispetto all'originaria pretesa per interessi, evidenziandone in tutto o in parte la non conformità rispetto al contenuto dell'obbligazione degli interessi determinata nell'atto genetico e sarà, per l'effetto, compito del giudice tributario acclarare il reale

contenuto dell'obbligazione azionata con la cartella. Questione che, affermano le Sezioni Unite, non attiene alla legittimità della motivazione, ma piuttosto al merito della domanda di interessi, sulla quale il giudice dotato di competenza giurisdizionale ha il compito di intervenire, nel contraddittorio delle parti, in quanto giudice del rapporto tributario.

Con riferimento, invece, alle ipotesi di **controllo automatizzato** (artt. 36-*bis* d.P.R. n.602/1973 e 54-*bis* d.P.R. n.633/1972), le Sezioni Unite rilevano che il contribuente si trova già nella condizione di conoscere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa fiscale, con l'effetto che l'onere di motivazione può considerarsi assolto dall'Ufficio mediante il mero richiamo alla dichiarazione medesima, proprio con riferimento al debito per tributi vari ed interessi. Tuttavia, il riferimento agli elementi della dichiarazione (quadro, modulo, rigo, periodo di riferimento, data degli eventuali versamenti tardivi) esonera l'amministrazione dall'onere motivazionale in ordine all'obbligazione relativa agli interessi, limitatamente alla decorrenza dell'obbligazione che il contribuente può agevolmente individuare, mentre lascia inalterata la necessità che l'emittente la cartella fornisca l'indicazione del parametro normativo in base al quale l'amministrazione ha proceduto al computo degli interessi indicati in cartella. **Se invece la cartella di pagamento costituisca l'atto con cui sono stati rettificati i risultati della dichiarazione** con le forme del controllo automatizzato e l'emittente abbia esercitato una vera e propria potestà impositiva, essa deve essere debitamente motivata, dovendosi rendere edotto il contribuente dei fatti su cui si fonda la pretesa, anche con riferimento agli interessi, essendosi in presenza di una vera e propria rettifica recante l'estrinsecazione di una pretesa ulteriore. Anche in questo caso, la motivazione dovrà inevitabilmente individuare, come già affermato a proposito della cartella che non segue a un atto prodromico relativo ad interessi, la decorrenza degli interessi, la disciplina positiva che ne regola il *quantum*, ma non anche i tassi di interesse via via determinati normativamente né le modalità di calcolo.

L'eventuale richiesta di interessi in via contestuale rispetto al debito d'imposta determina, in caso di riscontrato *deficit* motivazionale in punto di interessi, l'invalidità parziale dell'atto impositivo con riferimento alla parte relativa ai soli interessi, in applicazione del generale principio di conservazione dell'atto, nella parte, autonoma, non inficiata dal difetto di motivazione.

Il vigente sistema processuale, affermano, è articolato in fasi tra loro nettamente separate, quella preliminare e quella del giudizio di merito, strutturate come autonome in termini di diversità di organi, ma soprattutto di funzioni, in ragione della centralità assegnata al dibattimento nella elaborazione della prova. Da tale cesura è derivata l'esigenza di una più precisa sistemazione delle attività di raccordo tra le medesime in funzione dell'avvio del giudizio di merito. A tal fine il codice del 1988 - nel Titolo I e nel Capo II del Titolo II del Libro VII, intitolato al «Giudizio» - ha distinto due segmenti processuali (o sub-fasi) dedicati, rispettivamente, agli **«atti preliminari al dibattimento»** (Titolo I) ed agli **«atti introduttivi»** (Capo II del Titolo II). Nel primo (dall'art. 465 c.p.p. all'art. 469 c.p.p.) sono stati collocati gli atti di natura organizzativa prope-deutici alla celebrazione del dibattimento, oltre alla disciplina dell'assunzione delle prove non rinviabili e, per l'appunto, della sentenza anticipata di proscioglimento. Il secondo (dall'art. 484 c.p.p. all'art. 495 c.p.p.) raccoglie in una fase organica una serie eterogenea di attività processuali (che vanno dalla verifica della costituzione delle parti e dalla deduzione, discussione e decisione delle questioni preliminari, alla formale dichiarazione di apertura del dibattimento ed all'assunzione dei provvedimenti del giudice in ordine alla prova) accomunate dalla strumentale

funzione di garantire la regolare introduzione del dibattimento, ma soprattutto dalla circostanza che, al contrario di quelle menzionate nel Titolo I, si tratta di attività che vengono svolte nell'udienza dedicata alla celebrazione dello stesso dibattimento. Per le pronunce riconducibili all'orientamento "estensivo" sostanzialmente la fase predibattimentale si prolungherebbe, senza soluzione di continuità, fino al momento in cui vengono compiute le formalità di apertura del dibattimento di cui tratta l'art. 492 c.p.p., ritenuto l'unico riferimento sistematico idoneo a segnare un chiaro sbarramento tra i diversi segmenti processuali ed a siglare l'inizio della fase dibattimentale.

Tale interpretazione però non è condivisa dalle Sezioni Unite.

In primo luogo perché contrasta con l'impostazione sistematica adottata dal **legislatore del 1988, il quale ha inteso scandire con maggior nettezza rispetto al passato la sequenza procedimentale relativa alla fase del giudizio di merito** attraverso la configurazione di una serie di segmenti cronologicamente e funzionalmente ordinati, nella quale, con l'esaurimento di quello precedente ha inizio quello successivo. E non v'è dubbio che, **seguendo tale impostazione, si sia voluto isolare la sub-fase degli atti preliminari da quella degli atti introduttivi, collocandone la disciplina in titoli distinti del Libro VII.**

In secondo luogo, perché **non è condivisibile l'assunto da cui tale percorso esegetico prende le mosse, ossia che la cesura tra il "predibattimento" ed il "dibattimento" sarebbe stata espressamente fissata dal codice nel compimento delle formalità di cui all'art. 492 c.p.p.,** con conseguente espunzione dall'ambito del secondo dell'attività introduttiva posta in essere precedentemente. Nulla nell'impianto codicistico consente, sostengono le Sezioni Unite, di asseverare tale conclusione, mentre plurimi sono gli indizi di segno contrario.

Il primo è costituito dal fatto che **l'intera disciplina degli «atti introduttivi» è stata collocata nel Titolo II del Libro VII intitolato al «dibattimento», rivelando la chiara volontà del legislatore di considerare tale segmento nella sua globalità come parte integrante dello stesso.** Ciò risulta coerente alla logica sottesa alla selezione delle attività la cui disciplina è stata condensata nello stesso Titolo (e non solo nel Capo II del medesimo), il cui comune denominatore è costituito dal fatto che esse - al contrario di quelle compiute nella precedente fase degli atti preliminari, come di quelle attinenti alla successiva fase della deliberazione - vengono indistintamente svolte nell'udienza pubblica con la partecipazione di tutte le parti legittimate a comparire dinanzi al giudice competente per il giudizio. E' allora evidente che **nell'intitolazione del Titolo II il legislatore ha inteso identificare come "dibattimento" l'intera sequenza procedimentale ricompresa tra la verifica della costituzione delle parti e la dichiarazione di cui all'art. 524 c.p.p., considerando dunque anche gli atti introduttivi antecedenti alla dichiarazione di cui all'art. 492 c.p.p. come parte integrante del medesimo.**

Il secondo è costituito dal **carattere polisemico che assume nel lessico codicistico il termine "dibattimento"** del quale si deve di volta in volta stabilire la portata definitoria alla luce della specificità del contesto normativo in cui viene dispiegato. Così, ad esempio, in accordo con la ratio del principio di immutabilità, non è in dubbio che l'art. 525, co. 2, c.p.p., nello stabilire che alla deliberazione provveda il giudice che ha partecipato al dibattimento, si riferisca alle sole attività processuali specificamente volte alla verifica processuale dell'ipotesi accusatoria, ossia quelle concernenti l'ammissione e l'assunzione delle prove. Per converso è altrettanto indubbio che in altri ambiti il "dibattimento" viene evocato praticamente come sinonimo di giudizio, come nel caso dell'art. 18, co. 1, lett. c), c.p.p., il quale, tra le ipotesi che legittimano la separazione nel processo soggettivamente cumulativo, espressamente contempla quelle della mancata comparizione «al dibattimento» di un imputato o del suo difensore in conseguenza della rilevata omissione o invalidità della citazione o della relativa notifica. Ed analoghe considerazioni valgono per l'art. 23, co. 1, c.p.p. che disciplina la dichiarazione dell'incompetenza rilevata «nel dibatti-

mento di primo grado». Tali considerazioni ridimensionano la rilevanza dell'art. 492 c.p.p., indicato dall'indirizzo "estensivo" come l'unico riferimento sistematico attendibile per individuare la cesura tra la fase predibattimentale e quella dibattimentale.

Le Sezioni Unite sconfessano, inoltre, la affermazione che nella traduzione normativa dei vari segmenti in cui si articola la sequenza procedimentale disciplinata nel Libro VII non siano espressamente descritte le cesure che consentano di identificare con certezza la loro estensione temporale e richiamano sul punto il *dictum* di Cass. pen., Sez. U, 11/05/1995, n. 6, Marchese, secondo cui **la fase degli atti preliminari al dibattimento ha inizio non già con il provvedimento con il quale viene disposto il rinvio a giudizio dell'imputato, bensì con la sua effettiva ricezione da parte del giudice designato nello stesso per procedere al giudizio**, come chiaramente si evince dall'art. 465 c.p.p.. Analogamente, l'esordio degli atti introduttivi trova un preciso riscontro normativo nell'art. 484 c.p.p., mentre l'istruttoria dibattimentale inizia non già con la dichiarazione di apertura del dibattimento, bensì, per come recita l'art. 496 c.p.p., con l'effettiva assunzione delle prove richieste dalla pubblica accusa. Ognuno di questi atti scandisce altresì l'esaurimento della sub-fase antecedente secondo la progressione cronologica che alla sequenza procedimentale è stata impressa dal legislatore. In particolare, proprio l'art. 484 c.p.p. significativamente stabilisce che il giudice, «prima di dare inizio al dibattimento», proceda alla verifica della regolare costituzione delle parti, rivelando come all'adempimento di tale compito prenda avvio senza soluzione di continuità il dibattimento e debba dunque considerarsi esaurita la fase predibattimentale.

La configurazione di un segmento processuale autonomo dedicato agli atti preliminari al dibattimento è peraltro inevitabile conseguenza del fatto che **la transizione del procedimento dalla fase preliminare a quella del giudizio comporta adempimenti di carattere ordinatorio o connessi all'esercizio del diritto alla prova funzionali all'ordinato svolgimento del dibattimento, ma, soprattutto, l'attesa del decorso dei termini dilatori di comparizione delle parti. Questa fase (una sorta di tempo "sospeso", ancorché "operoso") si distingue da quella successiva soprattutto per la mancata instaurazione di un contraddittorio diretto tra le parti** ed il giudice, salvo che nell'eccezionale ipotesi in cui, per evitare il rischio di una loro dispersione, venga disposta l'assunzione anticipata di alcune prove. **La dislocazione dell'art. 469 c.p.p. all'interno dello statuto dedicato espressamente (ed esclusivamente) alla disciplina di una fase così fortemente caratterizzata, non può dunque essere considerata neutra**, ricavandosi da tale dato un sicuro indice della volontà del legislatore di confinare in questo periodo l'ambito di operatività della citata disposizione, traendone coerentemente il principio per cui la sentenza anticipata di proscioglimento può essere pronunciata solo anteriormente all'avvio del dibattimento, come peraltro recita la stessa rubrica dell'articolo in questione.

Non v'è dubbio, affermano le Sezioni Unite, che il proscioglimento anticipato risponde a finalità deflattive e di economia processuale, ma, soprattutto, come sottolineato dalla Relazione al Progetto del 1988, nel contesto della codificazione vigente «assume un ruolo prevalente di garanzia per l'imputato che preferisca non affrontare il dibattimento». Si tratta, però, di una fase eccezionale dovendosi considerare tale l'attribuzione di poteri decisori al giudice in una fase anteriore al dibattimento, nella quale egli ha una limitata conoscenza della materia giudiziale e nella quale, soprattutto, non è fisiologicamente contemplata l'instaurazione del contraddittorio con le parti.

L'orizzonte applicativo della sentenza pronunciata ai sensi dell'art. 469 c.p.p. è tassativamente delimitato dalla legge e conseguentemente il giudice può pronunciare il proscioglimento soltanto nelle ipotesi espressamente indicate e in ragione di una verifica meramente "cartolare" dell'inutile prosecuzione del giudizio. In questi esclusivi termini è stata dunque declinata dal legislatore nella fase degli atti preliminari ed in accordo con la funzione di quest'ultima la regola generale dell'immediata declaratoria delle cause di non punibilità prevista dall'art. 129 c.p.p., a riprova di come l'art. 469 c.p.p. non attribuisca al giudice un

potere di giudizio ulteriore ed autonomo rispetto a quello già riconosciutogli dalle specifiche norme che regolano l'epilogo proscioglitivo nelle varie fasi e nei diversi gradi del processo, ma enunci, per l'appunto, una regola di condotta o di giudizio che deve conformarsi allo stadio processuale in cui deve essere applicata. Ne consegue che **l'art. 129 c.p.p. non può trovare autonoma applicazione nello specifico segmento processuale cui si rivolge invece l'art. 469 c.p.p., che costituisce fonte e limite del potere di proscioglimento anticipato attribuito al giudice nella fase.**

Nel predibattimento, a fronte dell'accertata sussistenza di una delle cause tassativamente selezionate dall'art. 469 c.p.p., **è conseguentemente inibito al giudice di pronunziarsi sul merito della regiodicanda**, ancorché, alla luce delle cause per cui è consentito il proscioglimento dell'imputato, egli non sia chiamato a pronunziare una sentenza a contenuto esclusivamente processuale. **Egli, infatti, non nega sempre e soltanto la legittimità del processo, ma in alcuni casi lo stesso dovere di punire, assumendo implicitamente l'astratta ipotizzabilità del reato per cui si procede.** Il che è particolarmente evidente nell'ipotesi di cui al comma 1-bis del suddetto articolo, ma anche, ad esempio, nel caso di estinzione del reato per intervenuta prescrizione.

La restrittiva declinazione dell'obbligo di immediata declaratoria va rinvenuta nell'ulteriore condizione posta dall'art. 469 c.p.p. per la pronunzia della sentenza anticipata di proscioglimento, ossia la mancata opposizione del pubblico ministero e dell'imputato alla sua adozione. **Quello configurato dal legislatore è nella sua sostanza un accordo trilaterale, la cui iniziativa è rimessa al giudice, al quale le parti consentono di prosciogliere anticipatamente l'imputato per le ragioni tassativamente previste, rinunciando conseguentemente in tali casi al dibattimento ed al diritto di far valere nella loro sede naturale le proprie valutazioni sul merito dell'accusa.** Poiché nella fase degli atti preliminari non è contemplata l'interlocuzione dialettica tra il giudice e le parti del processo, l'art. 469 c.p.p. impone al primo l'obbligo di instaurare il contraddittorio camerale al fine di interpellare le seconde sul "progetto" di proscioglimento anticipato ed acquisire il loro eventuale assenso al medesimo nella forma minima della "non opposizione". Nell'ipotesi prevista dal comma 1-bis dello stesso articolo è altresì stabilito che il contraddittorio venga allargato alla persona offesa, alla quale viene però garantito soltanto il mero diritto di interlocuzione - esercitabile peraltro solo nel caso la stessa compaia all'udienza camerale - non essendole invece riconosciuto un potere di paralizzare l'iniziativa del giudice analogo a quello assegnato alle parti necessarie. **Dalla configurazione del proscioglimento predibattimentale come decisione a base sostanzialmente "negoziale" (ancorché vincolata nei contenuti) il legislatore ha poi fatto discendere la previsione della sua inappellabilità, quale logico corollario della implicita rinuncia delle parti alla valutazione del merito dell'accusa.** La configurazione del modello decisorio appare incompatibile con una fase (quella degli «atti introduttivi») nella quale si instaura naturalmente il pieno contraddittorio con tutte le parti processuali e non solo con quelle necessarie, come invece imposto dall'art. 469 c.p.p.. Non sarebbe coerente con tale modello consentire l'operatività del citato art. 469 c.p.p. successivamente alla costituzione anche delle parti "eventuali" o "accessorie", alle quali non viene poi riconosciuto alcun potere di inibire il proscioglimento anticipato e a cui appare difficile riconoscere a questo punto anche solo un mero diritto di interlocuzione, visto che espressamente lo stesso è stato previsto per la sola persona offesa ed esclusivamente nell'ipotesi disciplinata dal comma 1-bis dello stesso art. 469 c.p.p.

In conclusione, **la sentenza predibattimentale di proscioglimento ex art. 469 c.p.p. è esclusivamente quella pronunziata nella fase degli atti preliminari, ossia fino al compimento delle formalità previste dall'art. 484 c.p.p., che ne segna l'esaurimento.** Mentre il proscioglimento anticipato deciso una volta instaurato il contraddittorio nell'udienza pubblica deve considerarsi sempre pronunziato in applicazione della regola di giudizio di cui all'art. 129 c.p.p. e la relativa sentenza risulta appellabile nei limiti in cui la legge lo consente. La sentenza

emessa nella fase degli atti preliminari non perde la sua natura di sentenza predibattimentale solo perché adottata nonostante l'opposizione di una delle parti necessarie ovvero senza che le stesse siano state interpellate o, ancora, per ragioni diverse da quelle per cui il citato articolo consente il proscioglimento anticipato prima del dibattimento. Pertanto, va ribadito che **l'eventuale illegittimità della sentenza predibattimentale adottata fuori dai casi consentiti è impugnabile esclusivamente mediante il ricorso per cassazione.**

Di qui l'affermazione del principio di diritto sopra riportato.

Per approfondimenti:

R. Miceli, *Riflessioni sulla sentenza a Sezioni Unite della Suprema Corte n. 2228...arretramento sul piano dell'effettività giuridica*, in *Giustizia Insieme*, Rivista on-line, 2022;

R. Miceli, *La motivazione della cartella di pagamento sugli interessi e il valore dell'effettività giuridica*, in *Giustizia Insieme*, Rivista on-line, 2022;

C. Califano, *Alle Sezioni Unite la motivazione delle cartelle di pagamento. Verso un obbligo di motivazione differenziato?*, in *Giustizia Insieme*, Rivista on-line, 2022;

L. R. Corrado, *Cartella di pagamento: le Sezioni Unite limitano l'obbligo di motivazione sul calcolo degli interessi*, in *il Tributario*, Rivista on-line, 2022, e in *Dirittoegiustizia*, Rivista on-line, 2022.

Aldo Aceto - Consigliere della Corte di cassazione, giudice tributario presso la Corte tributaria di secondo grado del Molise, componente del Centro Studi presso il CPGT