

---

# Il controllo formale delle dichiarazioni dei contribuenti e suoi limiti

---

di [Commercialista Telematico](#)

Pubblicato il 27 Giugno 2011

Una rassegna di giurisprudenza (Corte Costituzionale, Cassazione e sentenze di merito) per vedere quali sono i limiti e le modalità dei controlli formali alle dichiarazioni presentate dai contribuenti. A cura di Antonio Terlizzi.

## Procedure di controllo formale delle dichiarazioni dei contribuenti

---

### Intervento della Consulta

In tema di applicazione delle procedure di controllo automatico previste dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis va rilevato che, secondo la pronuncia del Giudice delle leggi (Corte cost. ord. 7.4.1988 n. 430):

a) la "liquidazione" ex art. 36 citato, è operata sulla base delle dichiarazioni presentate mediante un mero riscontro cartolare, nei casi eccezionali e tassativamente indicati dalla legge, vertenti su errori materiali e di calcolo immediatamente rilevabili (senza la necessità quindi di alcuna istruttoria);

b) l'Amministrazione finanziaria ha il potere-dovere di correggere la dichiarazione anche a vantaggio del contribuente stesso: la mancanza di ogni valutazione giuridica rende razionale la disposizione, ai sensi degli artt. 3 e 53 Cost., differenziando tale eccezionale ipotesi da quella ordinaria (che necessita di un atto di accertamento contenente esplicita motivazione);

c) non sono menomati in alcun modo, in sede giurisdizionale, il diritto di difesa del contribuente o la stessa possibilità di far valere un proprio diritto od interesse legittimo.

## Orientamento giurisprudenziale del giudice di legittimità e del giudice di merito

L'orientamento giurisprudenziale del giudice di legittimità e del giudice di merito tributario è fermo nel ritenere che:

- detta procedura è applicabile - nei casi tassativamente previsti dalla norma laddove venga rilevato un errore materiale o di calcolo manifestamente evidente, ovvero risultino vizi di forma nella compilazione della dichiarazione o ancora emergano indicazioni oggettivamente contraddittorie; tali vizi ed irregolarità debbono essere intrinseci alla dichiarazione del contribuente, non potendo l'Amministrazione avvalersi della speciale procedura desumendo aliunde i parametri della verifica, nè potendo pervenire alla "correzione" dei vizi od irregolarità riscontrate sulla base di una diversa valutazione qualitativa o quantitativa del presupposto di imposta (Corte di Cassazione sentenza del 21 aprile 2011, n. 9224);
- il potere attribuito agli Uffici finanziari, in base al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, è esercitabile soltanto quando l'errore sia rilevabile *ictu oculi* a seguito di mero riscontro cartolare delle dichiarazioni presentate, nei casi eccezionali e tassativamente indicati dalla legge, vertenti su errori materiali e di calcolo, non abbinabili di alcuna istruttoria e correggibili dall'amministrazione anche a vantaggio del contribuente. Allorchè sia, invece, necessaria un'indagine interpretativa della documentazione allegata, ovvero una valutazione giuridica della norma applicata, la menzionata disposizione non è attivabile, occorrendo in tali casi un atto d'accertamento esplicitamente motivato, il quale soltanto è idoneo a rendere edotto il contribuente del processo logico - giuridico seguito dall'Amministrazione nella diversa determinazione dell'imponibile (con esclusione in tutto o in parte, dell'onere deducibile, della detrazione di imposta, della eccedenza o premio o contributo o del credito di imposta) ed a metterlo in condizione di potersi adeguatamente difendere (Corte di Cassazione sentenza del 21 aprile 2011, n. 9224);
- tale strumento non può essere utilizzato ogni qual volta sia necessario procedere, al di là del mero riscontro cartolare, ad attività di valutazione giuridica ai fini della interpretazione del dato normativo, della qualificazione di fatti o di rapporti fiscalmente rilevanti, della soluzione di questioni di imponibilità o di deducibilità o relative alla applicabilità di norme di esenzione o di agevolazione(1);

- nella procedura automatizzata è esclusa una diversa valutazione nell'an o nel quantum del presupposto impositivo ovvero una diversa valutazione dell'esistenza od ammissibilità di crediti di imposta od oneri deducibili tali da incidere sulla stessa individuazione dei componenti di reddito integranti la base imponibile indicata dal contribuente nella dichiarazione (Corte di Cassazione sentenza del 21 aprile 2011, n. 9224);
- l'Amministrazione può liquidare l'eventuale maggior credito d'imposta rilevato nel controllo formale ed effettuare l'iscrizione a ruolo e la notifica della cartella, senza necessariamente dover emettere un previo avviso di accertamento in rettifica. Trattasi infatti di mera attività esecutiva con la quale l'Ufficio finanziario si limita a dare attuazione alla dichiarazione sottoscritta dal contribuente, come chiaramente evidenziato nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, c. 4 che dispone che "i dati contabili risultanti dalla liquidazione prevista dal presente articolo si considerano, a tutti gli effetti come dichiarati dal contribuente e dal sostituto di imposta". Con l'ulteriore corollario che in mancanza di una nuova attività valutativa da parte della Amministrazione l'atto di liquidazione notificato non necessita di alcuna motivazione, essendo sufficiente che dallo stesso, emerga in modo comprensibile la correzione dell'errore materiale o di calcolo od ancora l'errore formale emendato (Corte di Cassazione sentenza del 21 aprile 2011, n. 9224);
- il fisco può procedere alla liquidazione della maggiore imposta Irpef, senza notificare preventivamente l'avviso di accertamento, se è evidente l'errore commesso dal contribuente nella dichiarazione. Il potere attribuito agli uffici finanziari in base all'articolo 36-bis del Dpr n. 600/73 è esercitabile solo quando l'errore sia rilevabile *ictu oculi* a seguito di un mero riscontro cartolare delle dichiarazioni presentate, nei casi eccezionali e tassativamente indicati dalla legge, vertenti su errori materiali o di calcolo che non necessitano di alcuna istruttoria e possono essere corretti dall'amministrazione anche a vantaggio del contribuente. Quando, invece, è necessaria un'indagine interpretativa della documentazione allegata, od una valutazione giuridica della norma, questo potere non è attivabile ma occorre un atto di accertamento motivato (Corte di Cassazione sentenza del 21 aprile 2011, n. 9224);
- la previsione dell'art. 36-bis, diretta a rendere possibile la più sollecita correzione degli errori individuabili nella dichiarazione sulla scorta di un mero controllo formale, ha carattere eccezionale e non tollera applicazioni estensive ad ipotesi diverse da quelle tassativamente indicate dal legislatore. A tale strumento non può, dunque, fare ricorso l'Amministrazione ogni qual volta sia necessario procedere, al di là del mero riscontro cartolare, ad attività di valutazione giuridica ai fini

dell'interpretazione del dato normativo, della qualificazione di fatti o di rapporti fisicamente rilevanti, della soluzione di questioni di imponibilità o di deducibilità o relative all'applicazione di norme di esenzione o agevolazione (dec. n. 9104 del 5 dicembre 2003 della C.T.C., SS.UU);

- non è utilizzabile, con conseguente illegittimità dell'iscrizione a ruolo, lo strumento del controllo formale al fine di contestare al contribuente l'aver portato in diminuzione le ritenute d'acconto sotto il profilo della competenza. Tale censura attiene ai profili sostanziali della formazione dell'imponibile e deve essere formulata attraverso idoneo avviso di accertamento (sent. n. 37 del 16 giugno 2010 della C.t.r. di Torino, Sez. XXVI);
- la procedura di liquidazione prevista dall'art. 36 bis del DPR n. 600/73, quando è eseguibile mediante un mero riscontro cartolare, nei casi eccezionali e tassativamente indicati dalla legge, vertenti su errori materiali e di calcolo immediatamente rilevabili (senza la necessità quindi di alcuna istruttoria), che l'Amministrazione finanziaria ha il potere - dovere di correggere anche a vantaggio del contribuente stesso (Sent. n. 6517 del 18 marzo 2009 della Corte Cass., Sez. tributaria);
- il procedimento previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 bis, è applicabile esclusivamente in casi tassativi, consistenti nella correzione di errori materiali e di calcolo e nell'esclusione di ritenute o deduzioni non previste dalla legge o non documentate, e non può quindi essere esteso fino a ricomprendere fattispecie suscettibili di interpretazioni diverse, nelle quali è pertanto necessaria l'emissione di un avviso di accertamento motivato (Cassazione civile, sezione 5, n. 16512 del 19 luglio 2006);
- l'articolo 36-bis, D.P.R. n. 600/1973, va interpretato nel senso che i casi nello stesso indicati, in relazione ai quali è consentito all'Ufficio tributario l'iscrizione a ruolo dei tributi, senza la preventiva notifica dell'avviso di accertamento, devono ritenersi tassativi e non suscettibili di ampliamento, in quanto comportanti una compressione dei diritti di difesa del cittadino. Fra le ipotesi previste nelle lettere da A ad E dell'articolo in esame non sono certamente ricompresi gli interessi e le soprattasse (sentenza n. 3443 del 12 febbraio 2009 della Corte di Cassazione);
- il principio, secondo cui qualora la liquidazione delle imposte ai sensi dell'art. 36 bis D.P.R. 600/1973 non si sovrapponga alla dichiarazione del contribuente ma si risolva in una rettifica dei risultati della dichiarazione stessa, che comporti una pretesa ulteriore da parte dell'Amministrazione finanziaria, si è in presenza di un'attività impositiva vera e propria, per

definizione rientrante in quella di accertamento, con la conseguenza che la cartella esattoriale che rechi la pretesa fiscale non solo va notificata nel termine previsto a pena di decadenza per la notifica dell'avviso di accertamento, ma deve essere anche motivata, ossia deve contenere tutte le indicazioni idonee a consentire al contribuente di apprestare un'efficace difesa (Cass. n. 15042/06, n. 14414/05);

- è ius receptum il principio secondo cui il ricorso alla procedura di cui all'art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 è consentito solo in presenza di errore certo, rilevabile *ictu oculi*, a seguito di controllo formale della dichiarazione e della documentazione ad essa allegata. Perciò l'utilizzazione di tale strumento non è consentita quando sia necessario procedere ad un'interpretazione della dichiarazione e della documentazione essendo in tal caso necessario un atto di accertamento esplicitamente motivato, che manifesti una pretesa dell'Amministrazione ulteriore e sovrapposta a quella che deriva dalla mera dichiarazione del contribuente (Cass., Sez. V Civile-Tributaria, sentenza 26/01/2007, n. 1721);
- il potere concesso agli uffici dall'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 è esercitabile soltanto quando l'indeducibilità dell'onere sia rilevabile *ictu oculi* a seguito di controllo formale della dichiarazione e non anche quando sia necessario procedere all'interpretazione della documentazione allegata o della norma giuridica, per stabilirne la portata applicativa. In questa ultima ipotesi è necessario un regolare motivato atto di accertamento (Cass., Sez. I Civile, Sentenza 08/07/1996, n. 6193);
- il potere attribuito agli uffici finanziari, in base all'art. 36-bis, c. 2, lett. d, del D.P.R. n. 600/1973, di escludere la deduzione dal reddito complessivo delle persone fisiche degli oneri non previsti dall'art. 10 del D.P.R. n. 597/1973 non è esercitabile quando - per ricavarne l'indeducibilità - occorra procedere all'interpretazione o della documentazione allegata o della norma giuridica (necessitando in tali ipotesi un atto di accertamento esplicitamente motivato); non allorché sia rilevabile *ictu oculi* a seguito di controllo formale della dichiarazione (e dell'allegata documentazione) che il titolo - dal suo confronto cartolare - è diverso da quello richiamato dalla lettera della legge, risultandone documentato uno diverso (ex multis Cass., Sez. I Civile, Sentenza n. 12998 del 23/11/1999);
- l'applicazione del procedimento della riliquidazione dell'imposta in base ai dati esposti nella dichiarazione, previsto dall'art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, non può essere esclusa dalla complessità del calcolo matematico (Cass., Sez. V, Sentenza n. 8294 del 26 maggio 2003);

- la procedura di cui all'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973, è utilizzabile solo nei casi tassativamente indicati dalla legge e quindi non di fronte a disposizioni di legge suscettibili di interpretazioni diverse, le quali esigono un motivato avviso di accertamento (nel caso di specie, a fronte della contestazione da parte dell'Amministrazione delle modalità di versamento dell'imposta sostitutiva di cui alla L. n. 408/1990, la Cassazione con sent. n. 16512 del 19 luglio 2006 ha affermato per tale deduzione la necessità del ricorso all'avviso di accertamento);
- l'adozione da parte dell'Amministrazione finanziaria della procedura di cui all'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 nei soli casi tassativamente previsti dalla norma stessa "costituisce un obbligo procedimentale la cui violazione comporta un vizio di illegittimità (per violazione di legge) dell'atto di imposizione tributaria, ma non la radicale nullità o inesistenza dell'atto stesso" con la conseguenza che tale vizio deve essere tempestivamente dedotto dal contribuente nel ricorso contro la cartella così illegittimamente emessa e non può essere successivamente rilevato d'ufficio dal giudice (cfr. Cass., Sez. I, Sentenza n. 9031 del 12/09/1997).
- il primo comma dell'articolo 36-bis del succitato D.P.R. 600/73 prevede ipotesi di liquidazione e di rimborso disposte "in conformità" della dichiarazione, e non consente di procedere "in difformità" della dichiarazione; mentre le ipotesi previste dal secondo comma sono tassative, dato che si tratta di norma eccezionale, e quindi non estensibile ad ipotesi diverse da quelle in esso espressamente contemplate (Cass., Sez. I Civile, Sentenza n. 3319 del 30/03/1998; Cass., Sez. I Civile, sentenza n. 10859 del 17/12/1994);
- la previsione dell'art. 36-bis, c. 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, introdotta dall'art. 2 del D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920 allo scopo di rendere più sollecita possibile la correzione da parte dell'Ufficio degli errori individuabili nella dichiarazione (sulla scorta di un mero controllo formale), ha carattere eccezionale, e non tollera applicazione estensiva a ipotesi diverse da quelle tassativamente indicate dal legislatore. Perciò a tale strumento non può fare ricorso l'Amministrazione ogniquale sia necessario procedere ad attività di valutazione giuridica ai fini dell'interpretazione del dato normativo, della qualificazione di fatti o di rapporti fiscalmente rilevanti, della soluzione di questioni di impossibilità o di deducibilità o relative all'applicabilità di norme di esenzione o di agevolazione (Cassazione sentenza n. 12998 del 23 novembre 1999);
- l'Amministrazione finanziaria può negare, utilizzando la procedura prevista dall'art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, la deducibilità di un onere solo quando essa sia rilevabile *ictu oculie* non invece quando sia ritenuta in base ad una opinabile interpretazione della legge

accolta dal Fisco (Cassazione n. 2958 del 29 marzo 1996; Cass., Sez. I Civile, Sentenza n. 9692, del 25/09/1990);

- ove il contribuente non sottoponga a (auto)tassazione un certo reddito ritenendo che esso non ricada nell'ambito di applicazione della imposta, la Amministrazione non può procedere a tassazione di tale reddito mediante cartella esattoriale emessa ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. 600/1973, bensì deve (quale attore in senso sostanziale) procedere mediante avviso di accertamento; dal momento che l'assoggettabilità a imposta non è deducibile dai fatti addotti dal contribuente nella denuncia dei redditi (Cass., Sez. V, Sentenza n. 14479 del 29/09/2003);
- l'iscrizione a ruolo e la notificazione della cartella di pagamento all'esito dell'attività di cui all'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 sono procedure consentite all'Amministrazione finanziaria soltanto laddove tale attività si sovrapponga alla dichiarazione presentata e non si risolva in una rettifica dei relativi risultati con conseguente ulteriore pretesa tributaria nei confronti del contribuente. Tale principio, pacifico nella consolidata giurisprudenza di legittimità, trova applicazione anche nell'ambito delle dichiarazioni integrative di cui al condono ex L. n. 413/1991 qualora siano disconosciuti i presupposti per la definizione in parola. (Sent. n. 2068 del 30 gennaio 2008 della Corte Cass., Sez. tributaria).

#### Nota

1) Cfr. Corte cass. sez. 1 23.11.1999 n. 12998, in relazione alla riduzione od eliminazione di oneri deducibili; Corte cass. sez. 1 3.3.1998 n. 3319 che esclude la applicazione della procedura ex art. 36 bis nella ipotesi in cui l'Ufficio intenda escludere un onere deducibile collegato alla qualificazione giuridica di un contratto contenuta nella dichiarazione, in quanto l'Amministrazione in tal caso è tenuta ad esaminare il contratto ed effettuare le proprie variazioni giuridiche sulla reale natura giuridica e sugli effetti dell'atto negoziale con le garanzie previste dagli atti di accertamento fiscale; Corte cass. Sez. 5 17.3.2000 n. 3119; id. 17.11.2000 n. 14891 secondo cui la Amministrazione non può ricorrere allo strumento D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis "quando ciò implichi una revisione critica di scelte del debitore controvertibili e non manifestamente errate"; id. 14.2.2002 n. 2127; id. 2.11.2005 n. 21274 che esclude una correzione della dichiarazione operata in base a disposizioni di circolari emanate dall'Amministrazione finanziaria in quanto costituente attività di accertamento valutativo; Corte cass. sez. 5 10.4.2006 n. 8359; id. 16.6.2006 n. 14021; id. 19.7.2006 n. 16512; id. 12.7.2006 n. 15840; id. 7.5.2007

n. 10340; Corte cass. Sez. 5 15.6.2007 n. 14019 secondo cui il recupero degli oneri non contemplati dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 10 è consentito solo quando sia desumibile ictu oculi, dal controllo formale della dichiarazione e dell'allegata documentazione, che il titolo è diverso da quello previsto dalla lettera della legge, e non anche quando tale indeducibilità sia ricavabile dall'interpretazione di detta documentazione o della norma giuridica; Corte cass. sez. 5 29.2.2008 n 5460; id. 5.6.2008 n. 14893).

27 giugno 2011

Antonio Terlizzi