
Ancora su controllo formale e contraddittorio obbligatorio

di [Enzo Di Giacomo](#)

Publicato il 23 Febbraio 2016

torniamo su un argomento relativo al contenzioso sempre discusso: in caso di omesso o ritardato pagamento di tributi (rilevato in fase di controllo formale della dichiarazione) non è previsto, a pena di nullità, il contraddittorio preventivo tra l'ufficio e il contribuente la comunicazione preventiva è richiesta solo su questioni decisive o rilevanti della dichiarazione dei redditi

In caso di omesso o ritardato pagamento di tributi non è previsto, a pena di nullità, il contraddittorio preventivo tra l'ufficio e il contribuente.

Il principio è contenuto nella ordinanza n. 22445/2015 Cass. da cui emerge che la comunicazione preventiva è richiesta solo su questioni decisive o rilevanti della dichiarazione dei redditi.

E' appena il caso di ricordare che la procedura disciplinata dall'art. 36-bis prevede la notifica della cartella di pagamento a seguito di controllo c.d. automatico, e viene eseguita mediante preventivi controlli su dati e documenti esterni rispetto al contenuto cartolare della dichiarazione.

Tale notifica ex [art.36 bis Dpr 600/73](#) resta legittima anche nell'ipotesi che non sia stato preventivamente emesso l'avviso bonario, a condizione che la pretesa erariale consegua ad una mera divergenza tra somme dichiarate e somme versate, ulteriormente precisando che l'avviso rimane.

FATTISPECIE

Nella fattispecie in esame alla società ricorrente era stata notificata una cartella di pagamento emessa senza una comunicazione preventiva di irregolarità e, pertanto, senza instaurazione di alcun contraddittorio. In primo e secondo grado hanno affermato la validità della cartella non essendo richiesta la preventiva comunicazione attestante l'irregolarità ex art. 26 bis Dpr n. 600/1973; infatti tale comunicazione, anche ai sensi dell'art. 6 legge n. 212/2000, è richiesta solo in caso di incertezze su

aspetti rilevanti della dichiarazione dei redditi.

Ed invero la Suprema Corte ha ritenuto, accogliendo le motivazioni del giudice di appello, che nel caso specifico la comunicazione non era necessaria, a pena di nullità, e che l'art. 6, c. 5, L. n. 212/2000 richiede l'obbligo del contraddittorio preventivo solo in caso di incertezze, non ricorrenti nelle ipotesi di meri errori materiali rientranti nella previsione normativa di cui all'art. 36 bis del Dpr n. 600/1973.

I giudici di legittimità, considerato che non è prevista dal nostro ordinamento una norma che sancisce a pena di nullità l'omessa attivazione del contraddittorio e che la parte ricorrente per far valere il vizio di omesso esame di un fatto rilevante (art. 6, co 5 legge 212/2000) avrebbe dovuto indicare in modo specifico le parti della cartella che integravano una rettifica non considerata dal giudice tributario di appello, hanno respinto il ricorso della società.

ORIENTAMENTO DELLA GIURISPRUDENZA

Il pronunciamento in commento si pone in contrasto con l'orientamento prevalente della giurisprudenza di legittimità.

In precedenza la Cassazione ha affermato che la procedura di accertamento mediante l'applicazione dei parametri o studi di settori rappresenta un sistema di presunzioni semplici e che la gravità, precisione e concordanza non è determinata per legge dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli *standards* ma deriva dal contraddittorio da instaurare in modo obbligatorio con il contribuente. In sostanza l'orientamento della giurisprudenza ha accolto ormai il criterio della personalizzazione del parametro e l'attivazione del contraddittorio è essenziale atteso che è la sua attivazione che consente di apprezzare il legittimo formarsi della presunzione semplice. In sostanza la procedura di accertamento tributario mediante l'applicazione dei parametri costituisce un sistema di presunzioni semplici (non legali) e la gravità, precisione e concordanza di tale sistema di presunzioni nasce solo in esito al contraddittorio.

Nella sent. n. 22489/2015 Cass. emerge, infatti, che la cartella di pagamento è illegittima se non è preceduta dalla comunicazione di irregolarità da inviare al contribuente ex art. 3- ter, c- 4, del Dpr n. 600/1973.

In tale pronunciamento si afferma che “La cartella di pagamento deve essere preceduta dalla comunicazione di cui al citato art. 36 ter, a pena di nullità, poiché tale comunicazione assolve ad una funzione di garanzia e realizza la necessaria interlocuzione tra l’Amministrazione finanziaria ed il contribuente prima dell’iscrizione al ruolo”.

La procedura di cui all’art. 36 ter, diversamente da quella indicata all’art. 36 bis, si connota per l’effettuazione di controlli su dati e documenti esterni rispetto al mero contenuto cartolare della dichiarazione, che si risolvono per lo più nell’accertare la veridicità di quanto in essa riportato piuttosto che l’esistenza di errori di calcolo o interessi.

Tale comunicazione di irregolarità rappresenta, quindi, un atto amministrativo istruttorio, emesso dall’Agenzia delle entrate e relativo a somme non ancora iscritte a ruolo.

I giudici di legittimità hanno ritenuto che nel caso in esame si dava solo atto della rettifica dei dati indicati in dichiarazione sia per detrazioni di spese spettanti al 50% per inidoneità della documentazione presentata.

Si annovera, infine, in materia una sentenza della Corte Costituzionale secondo cui il contraddittorio è obbligatorio, anche in assenza *“di espressa previsione normativa”* (sent. n. 132/2015).

23 febbraio 2016

Enzo Di Giacomo