

Contraddittorio obbligatorio se ci sono dubbi, altrimenti la cartella esattoriale è nulla

di [Enzo Di Giacomo](#)

Pubblicato il 7 Aprile 2016

la cartella che nasce da un controllo formale è nulla se il Fisco in caso di 'rilevante incertezza' sui dati esposti in dichiarazione non attiva il contraddittorio preventivo con il contribuente

La cartella è nulla se l'ufficio finanziario in caso di "rilevante incertezza" sui dati esposti in dichiarazione non attiva il contraddittorio preventivo con il contribuente.

Il principio è contenuto nella recente sent. n. 5394/2016 della Suprema Corte da cui emerge che l'invio della comunicazione bonaria ex art. 36-bis Dpr n. 6007/1973 è obbligatoria in tutti i casi "sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", come previsto dall'art. 6, c. 5, legge n. 212/2000.



E' il caso di ricordare che la procedura disciplinata dall'art. 36-bis del Dpr n. 600/1973 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 disposizione prevede, infatti, al terzo comma che l'ufficio finanziario a seguito dei controlli automatici sulle dichiarazioni dei redditi e nel caso emerga un risultato diverso comunica al contribuente l'imposta o la maggiore imposta risultante.

E' stabilito, altresì, che lo stesso contribuente, a seguito della segnalazione, comunica, in contraddittorio con l'ufficio, se ci siano elementi non considerati o non valutati.

Pertanto l'ufficio finanziario, se dai controlli emerge un risultato diverso da quello indicato nella dichiarazione, lo comunica al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali.

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(1).

Fatto

La società ha impugnato una cartella di pagamento riguardante omesse ritenute alla fonte ed interessi circa l'omesso pagamento dell'Iva.

Sia in primo che secondo grado i giudici tributari hanno respinto i ricorso della società che successivamente ha proposto ricorso per cassazione, eccependo, appunto, la nullità della cartella in quanto emessa in violazione dell'obbligo di comunicazione di irregolarità di cui all'art. 36-bis Dpr n. 600/1973.

La Suprema Corte ha ritenuto fondato il ricorso precisando preliminarmente che in via generale il mancato invio della comunicazione non determina la nullità della cartella di pagamento.

E' stato evidenziato che l'art. 6, comma 5, dello statuto del contribuente (Legge n. 212/2000) non impone l'obbligo del contraddittorio in tutti i casi in cui si debba procedere a iscrizione a ruolo. Tale norma lo prevede comunque soltanto in presenza di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione dei redditi, nel qual caso l'ufficio finanziario è tenuto ad inviare comunicazione del contraddittorio preventivo al contribuente.

Ciò induce a ritenere che il legislatore abbia inteso limitare la sanzione di invalidità dell'atto impositivo esclusivamente al caso di "rilevante incertezza" sui dati esposti nella dichiarazione.

Nella fattispecie in esame il giudice dell'appello pur avendo rilevato incertezze circa la dichiarazione dei redditi presa in esame dall'ufficio aveva ritenuto che la comunicazione sarebbe stata spedita e che il contraddittorio preventivo sarebbe stato instaurato.

I giudici di legittimità hanno ritenuto, infine, che la norma contenuta nel citato art. 6, c. 5, legge n. 212/2000 è posta a presidio dell'instaurarsi del contraddittorio procedimentale, che rappresenta espressione dei principi di derivazione costituzionale di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è finalizzato al migliore esercizio della potestà impositiva (Cass. n. 18184/2013) (2).

La posizione della giurisprudenza

La decisione in commento si pone in contrasto con l'orientamento prevalente della giurisprudenza di legittimità che prevede lo svolgimento del contraddittorio tra ufficio e contribuente.

Sull'argomento si evidenzia, infatti che 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.

Si segnala sul tema la sentenza di Cassazione n. 22489/2015 da cui emerge che la cartella di pagamento è illegittima se non è preceduta dalla comunicazione di irregolarità da inviare al contribuente ai sensi dell'art. 36-ter, c. 4, del Dpr n. 600/1973.

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) (3).

Note sull'obbligatorietà del contraddittorio tra Fisco e contribuente

1) Cass. n. 22445/2015

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

La comunicazione preventiva ex art. 36-bis Dpr n. 600/1973 è richiesta solo su questioni decisive o rilevanti della dichiarazione dei redditi art 6, c. 6, l. n. 212/2000.

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 rilevanti incertezze, non ricorrenti nelle ipotesi di meri errori materiali rientranti nella previsione normativa di cui all'art. 36-bis del Dpr n. 600/1973.

2) Cass., S.U., e, a Sezioni Unite, n. 19667/2014.

E' stato riconosciuto anche nel nostro ordinamento la giusta rilevanza al contraddittorio ritenendo che “il contraddittorio endoprocedimentale ... costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa” e costituisce condizione di legittimità della pretesa tributaria”.

Cass, S.U., 19 settembre 2014, n. 19667

La pretesa tributaria trova fondamento nella formazione proceduralizzata di una “decisione partecipata” attraverso l'espletamento del contraddittorio tra Amministrazione e contribuente (anche) nella fase “precontenziosa” o “endoprocedimentale”, al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il

rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili. Il diritto al contraddittorio assurge a diritto del destinatario dell'atto, realizzando l'intrasferibile diritto di difesa del cittadino, di cui ai principi costituzionali contenuti nell'artt. 24 e 97 Cost..

3) Cass n. 5362/2016

Diversamente dal diritto della Comunità Europea, il nostro diritto non prevede l'obbligo generalizzato di attivare un contraddittorio endoprocedimentale nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria che ponga in essere un atto lesivo dei diritti del contribuente.

6 aprile 2016

Enzo Di Giacomo