



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## Seconda parte

# OBBLIGATORietà DEL CONTRADDITTORIO NEL PROCEDIMENTO DI CONTROLLO FORMALE DELLA DICHIARAZIONE TRIBUTARIA\*

di Valeria Garattini\*

### ABSTRACT

*This work aims to analyse the question whether or not taxpayers have the right to a prior hearing during the procedure of tax declarations clearance and formal control systems.*

*While Italian Courts observe that national legislation does not even provide for taxpayers to be heard before fiscal inspection is ended, Italian legal doctrine and European Court of Justice reaffirm the principle of participation in fiscal procedure, unless provided by law.*

*The right of the defence is a general principle of Community law which applies where the authorities are minded to adopt a measure which will adversely affect an individual. In accordance with that principle, the addressees of decisions which significantly affect their interests must be placed in a position in which they can effectively make known their views as regards the information on which the authorities intend to base their decision.*

*Il presente lavoro affronta la questione circa l'obbligatorietà o meno del contraddittorio preventivo nel procedimento di controllo formale della dichiarazione e le conseguenze derivanti dalla sua mancata instaurazione.*

*Quanto al primo profilo, la Corte di Cassazione, nella sentenza che si commenta, ha sancito l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo nel procedimento di controllo formale della dichiarazione e non, invece, nel procedimento di liquidazione, sulla base delle differenze strutturali e funzionali tra l'art. 36 bis e l'art. 36 ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.*

---

\* Dottoranda di ricerca in Scienze giuridiche (curriculum Diritto tributario) – Università di Milano - Bicocca

*In relazione al secondo profilo la Corte di Cassazione ha stabilito che il mancato invio al contribuente della comunicazione prevista dall'art. 36 ter, 4° comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 comporta la nullità della cartella di pagamento, sostenendo che la mancanza di una espressa sanzione di nullità da parte della norma non osta a tale conclusione, discendendo la stessa direttamente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale.*

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Il contraddittorio nel procedimento di liquidazione delle imposte e nel procedimento di controllo formale della dichiarazione – 3. L'invalidità della cartella di pagamento non preceduta da contraddittorio

### **1. Premessa**

Con la sentenza che si annota la Corte di Cassazione si è pronunciata su di una fattispecie regolata dall'art. 36 ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, relativo al controllo formale delle dichiarazioni. La decisione si segnala per più profili.

Il primo riguarda l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo nel procedimento di controllo formale delle dichiarazioni e non, invece, nel procedimento di liquidazione, derivante dalle differenze strutturali e funzionali tra l'art. 36 bis e l'art. 36 ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Il secondo concerne invece la sanzione di nullità a seguito del mancato rispetto dell'obbligo di instaurazione del contraddittorio anticipato, sebbene non espressamente prevista dalla legge.

### **2. Il contraddittorio nel procedimento di liquidazione delle imposte e nel procedimento di controllo formale della dichiarazione**

Il profilo innovativo della pronuncia in esame si coglie nell'aver riconosciuto l'obbligatorietà del contraddittorio anticipato nel procedimento di controllo formale della dichiarazione stabilito dall'art. 36 ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, Sottolineando cioè le differenze strutturali e funzionali con il procedimento di liquidazione.

Secondo la Corte, infatti, mentre «l'art. 36 bis è norma a “contenuto impositivo” sostanzialmente “chiuso”, nel senso della tassatività delle ipotesi di applicazione, limitata alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti,

sulla base di un controllo cartolare basato esclusivamente sui dati allegati dal contribuente e teso, sostanzialmente, alla sola correzione di errori materiali e formali>>, l'art. 36 ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 implica una attività di controllo, quindi l'effettuazione di interventi più incisivi sulle dichiarazioni presentate dal contribuente.

La liquidazione, infatti, disciplinata per le imposte dirette dall'art. 36 bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e per l'IVA dall'art. 54 bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, consiste nel ricalcolo automatico delle somme già spontaneamente quantificate e versate dal contribuente che l'Amministrazione finanziaria effettua sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'Anagrafe tributaria. Tale procedimento consente non solo di correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nella redazione della dichiarazione, ma anche quelli che dovessero emergere dal controllo della rispondenza tra quanto dichiarato e l'esattezza e la tempestività dei versamenti effettuati.

Questo procedimento di controllo, proprio perché automatizzato, può evidenziare una apparente situazione di errore del contribuente superabile in sede amministrativa senza pervenire alla iscrizione a ruolo e alla successiva sua impugnazione in sede processuale.

Difatti l'art. 36 bis, 3° comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 dispone che l'esito della liquidazione debba essere comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta al fine di evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Il contribuente o il sostituto d'imposta, qualora, a seguito della comunicazione, rilevino dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, possono fornire i chiarimenti necessari all'Amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione.

La liquidazione, pertanto, è un controllo limitato sia nell'oggetto, sia negli effetti in quanto non è finalizzato alla rettifica del reddito, ma alla verifica dell'esattezza numerica dei dati dichiarati<sup>1</sup>.

Alla liquidazione può seguire il c.d. controllo formale delle dichiarazioni, disciplinato dall'art. 36 ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in base al quale il contribuente o il sostituto d'imposta sono invitati a fornire chiarimenti in ordine ad alcuni elementi della

---

<sup>1</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2011, 181.

dichiarazione, individuata sulla base di criteri selettivi, a trasmettere i documenti che li giustificano o a esibire le ricevute dei versamenti.

Il controllo formale si differenzia quindi dalla liquidazione perché non riguarda solo la dichiarazione, ma anche i documenti che devono correderla. Infatti, a differenza dell'art. 36 bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il 4° comma dell'art. 36 ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 dispone che l'esito del controllo formale debba essere comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarati, per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente.

La Corte di Cassazione, nella sentenza in commento, rileva che <<alla differenza sostanziale dei due istituti il legislatore ha, coerentemente, fatto conseguire due diverse tipologie di procedure, atte a concretizzare l'immanente principio di collaborazione/cooperazione tra Fisco e contribuente>>. Mentre infatti la comunicazione dell'esito della liquidazione, previsto dall'art. 36 bis, 3° comma, è finalizzato ad evitare la reiterazione di errori e a permettere al contribuente di regolarizzare aspetti formali, la comunicazione dell'esito del controllo, stabilito dall'art. 36 ter, 4° comma, assolve ad una duplice funzione di garanzia: permettere al contribuente non solo la regolarizzazione del contenuto della dichiarazione in rettifica, usufruendo del beneficio previsto dall'art. 3 del D.Lgs. n. 462/1997, ma anche l'esercizio dei propri diritti di difesa in sede amministrativa mediante l'esercizio del potere di autotutela oppure in sede contenziosa. La pregnanza di tale garanzia è stata riconosciuta anche dalla prassi, che reputa opportuna l'instaurazione del contraddittorio preventivo nel procedimento di controllo formale della dichiarazione<sup>2</sup>.

In realtà già da tempo la dottrina ascrive le comunicazioni di irregolarità previste dagli articoli 36 bis e 36 ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 nel novero degli strumenti partecipativi del contribuente al procedimento di controllo ed accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Circolare Agenzia delle Entrate n. 68 del 16/07/2001, paragrafo 7; Circolare Agenzia delle Entrate n. 77 del 3/08/2001.

<sup>3</sup> Si veda per tutti L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, I, 13, ove si rileva come il legislatore, riformulando le predette norme con il D.Lgs. n. 241/1997, non si sia accorto del fatto che un tale cambiamento della finalità e della funzione della comunicazione rispetto a quelle dell'invito precedentemente previsto avrebbe dovuto anche comportare

L'obbligatorietà dell'invio della comunicazione potrebbe desumersi in via indiretta dagli articoli 2 e 3 del D.Lgs. n. 462/1997, in base ai quali il contribuente ottiene una riduzione delle sanzioni se provvede a pagare le somme dovute entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, oltre che dall'art. 6 dello Statuto del contribuente secondo cui «<prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro il termine di trenta giorni dalla ricezione della richiesta>>. Tuttavia tali argomentazioni non appaiono decisive considerata la portata generale delle disposizioni dello Statuto, prive di una effettiva portata precettiva, e la possibilità di pervenire a differenti soluzioni al fine di soddisfare la finalità di definizione agevolata di cui agli articoli 2 e 3 del D.Lgs. n. 462/1997<sup>4</sup>.

Alcuni Autori hanno però valorizzato la disposizione dello Statuto, la quale, sebbene non abbia valore precettivo, ha comunque una indubbia valenza garantista, imponendo alla amministrazione l'obbligo di invitare il contribuente a fornire entro un termine congruo i chiarimenti necessari o a produrre documenti mancanti prima di iscrivere a ruolo un maggior credito, in presenza di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, e sancendo la nullità dei provvedimenti emessi in violazione delle predette disposizioni. Il coordinamento di questa regola con la disciplina dettata dall'art. 36 bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 sembrerebbe imporre alla Amministrazione, oltre al dovere di comunicare l'esito del controllo ex art. 36 bis, 3° comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la ulteriore incombenza di invitare il contribuente a fornire chiarimenti o documenti atti a dissipare eventuali persistenti incertezze, in maniera analoga a quanto previsto dall'art. 36 ter, 3° comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600<sup>5</sup>.

Va peraltro sottolineato che in dottrina si sostiene che l'obbligo di attIVAre il

---

una espressa previsione dell'obbligatorietà dell'invio della comunicazione, considerato che è stabilita a favore del contribuente. Tale obbligo, già desumibile nelle finalità di cui all'art. 36 bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, appare evidente nell'art. 36 ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che disciplina un procedimento di controllo e di rettifica della dichiarazione. Sul punto anche R. LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 2011, 112; P. COPPOLA, *La liquidazione dell'imposta dovuta ed il controllo formale delle dichiarazioni (artt. 36bis e 36ter del DPR n. 600/1973)*, in *Rass. Trib.*, 1997, I, 1475.

<sup>4</sup> Per tutti L. SALVINI, op. cit.. Con riferimento alle garanzie stabilite dallo Statuto del contribuente nella liquidazione dei tributi dovuti in base alla dichiarazione G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nel procedimento di liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione*, in *Rass. Trib.*, 2011, III, 761.

<sup>5</sup> G. RAGUCCI, op. cit.

contraddittorio preventivo esisterebbe non solo in relazione all'art. 36 ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ma anche con riferimento all'art. 36 bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e non solo in presenza di incertezze. Ciò sulla base di una interpretazione letterale della disposizione, nonché della funzione assolta dalla comunicazione di irregolarità (ossia la partecipazione al procedimento per una più corretta definizione dell'imposta dovuta e per accedere alla possibilità di ottenere una sua definizione agevolata) e del generale dovere di informazione dell'Amministrazione stabilito dall'art. 6, 2° comma, dello Statuto. La liquidazione, infatti, non si esaurirebbe nel rilevamento automatizzato di errori formali compiuti dal contribuente, ma prevederebbe una fase successiva alla comunicazione durante la quale il contribuente sarebbe ammesso a presentare le proprie osservazioni<sup>6</sup>.

Sulla questione la giurisprudenza di legittimità si è tuttavia costantemente espressa negando l'esistenza dell'obbligo di un contraddittorio preventivo nei procedimenti di liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione<sup>7</sup>.

In tal modo la Corte di cassazione si è uniformata a quanto statuito dalla Corte costituzionale, la quale ha affermato che la liquidazione 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 necessità di alcuna istruttoria) e ha quindi escluso che tale procedimento implichi valutazioni giuridiche che, se venissero operate, imporrebbero l'adozione di un vero e proprio atto di accertamento<sup>8</sup>.

La Corte di Cassazione si è espressa anche sul coordinamento tra l'art. 6, 5° comma, dello Statuto e i procedimenti di iscrizione a ruolo stabilendo, in difformità da quanto sostenuto da una parte della dottrina, che la disposizione statutaria «non impone l'obbligo del contraddittorio in tutti i casi in cui si debba procedere a iscrizione a ruolo, ai sensi del DPR n. 600/1973 art. 36 bis, ma soltanto qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione<sup>9</sup>. Infatti se il legislatore avesse voluto imporre il contraddittorio preventivo in tutti i casi di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione dei tributi risultanti dalla

<sup>6</sup> In tal senso M. PIERRO, *Invalità del ruolo per omessa valutazione dei documenti prodotti dal contribuente nella liquidazione automatica della dichiarazione*, in *Rass. Trib.*, 2012, 1574. Riconosce implicitamente tale distinzione A. FANTOZZI, *Le violazioni del contraddittorio e l'invalidità degli atti tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, I, 137.

<sup>7</sup> Cass., Sez. trib., 21 aprile 2011, n. 9224; Id., 29 settembre 2010, n. 26361, con nota critica di G. RAGUCCI, op. cit.; Id., 29 febbraio 2008, n. 5460.

<sup>8</sup> Corte cost., ord. 7 aprile 1988, n. 430, in *Rass. trib.*, 1988, II, 559 con nota di M. BASILAVECCHIA, *La liquidazione dell'imposta dovuta in base al dichiarato nella valutazione della Corte Costituzionale*, 1988, 561.

<sup>9</sup> Cass. n. 7536/2011; Id., n. 795/2011; Id., n. 26316/2010.

dichiarazione, non avrebbe posto la condizione di cui al citato inciso>><sup>10</sup>.

Del resto, come osservato in dottrina, la pronuncia resa dalle Sezioni Unite in data 29 luglio 2013, n. 18184, con la quale è stato riconosciuto il diritto al contraddittorio come principio generale dell'ordinamento nazionale e comunitario, in conformità a quanto sostenuto dalla giurisprudenza comunitaria e dalla dottrina prevalente, non ha in realtà sancito l'obbligatorietà del contraddittorio anticipato per tutti i procedimenti tributari<sup>11</sup>.

A sostegno di tale assunto può rilevarsi come la giurisprudenza di legittimità successiva alla pronuncia delle Sezioni Unite abbia continuato ad affermare la inesistenza di una generalizzata estensione del “contraddittorio c.d. preventivo” a qualsiasi fase del procedimento tributario, distinguendo il principio del contraddittorio inteso come espressione del diritto di difesa nel processo dall'intervento del privato nel procedimento amministrativo, inteso invece come facoltà di introduzione di ulteriori elementi in fatto e in diritto a completamento della fattispecie concreta sulla quale è chiamata a provvedere in funzione dell'attuazione dell'interesse pubblico, e dunque come “collaborazione” del privato nella fase istruttoria, diretta all'acquisizione di tutti gli elementi conoscitivi e valutativi indispensabili all'esercizio della potestà autoritativa<sup>12</sup>.

Va tuttavia segnalato che con la recente pronuncia resa in data 18 settembre 2014, n. 19668, le Sezioni Unite della Corte di cassazione sembrano aver effettivamente riconosciuto il diritto al contraddittorio come principio generale dell'ordinamento nazionale e comunitario per tutti i procedimenti tributari. Le Sezioni Unite hanno infatti affermato che <<la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione proceduralizzata di una “decisione partecipata” mediante la promozione 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”>>. La partecipazione e l'accesso infatti, secondo la Corte, sono compatibili con il diritto tributario posto che l'esclusione degli istituti partecipativi previsti dall'art. 7 della legge n. 241/1990 ai procedimenti tributari non rappresenta una esclusione tout court, ma solo un rinvio alle norme speciali che disciplinano il procedimento tributario contenute nello Statuto dei diritti del contribuente, le quali

<sup>10</sup> Cass., Sez. trib., 25 maggio 2012, n. 8342.

<sup>11</sup> Cass., Sez. un. 29 luglio 2013, n. 18184 con nota di F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. Trib.*, 2013, V, 1137.

<sup>12</sup> Cass., Sez. trib., 12 febbraio 2014, n. 3142.



sostanzialmente riproducono, con riferimento ad uno speciale procedimento amministrativo, alcune fondamentali regole dettate dalla legge n. 241/1990 sul procedimento in generale.

In tal senso andrebbe interpretata anche la legge 11 marzo 2014, n. 23 (Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita) che, all'art. 9, lett. c), prevede di dover «rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale». La disposizione sembrerebbe doversi applicare alle ipotesi in cui si renda necessaria una attività di indagine, mentre negli altri ambiti troverebbe applicazione la più generica formulazione dell'art. 1, 1° comma, lett. b) che si propone di «agevolare la comunicazione con l'amministrazione finanziaria in un quadro di reciproca e leale collaborazione, anche attraverso la previsione di forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi». Mentre in passato quindi il procedimento tributario era retto dal principio generale del contraddittorio in funzione collaborativa e il contraddittorio in funzione difensiva era considerato una eccezione stabilita in ipotesi circoscritte, ora invece la regola sembrerebbe costituita dal contraddittorio concepito in chiave difensiva, mentre la partecipazione in funzione semplicemente collaborativa sarebbe relegata ad ipotesi marginali, costituite ad esempio dal mero riscontro cartolare dei dati allegati dal privato o ad attività di interpretazione ed applicazione di norme e principi giuridici.

La sentenza che qui si annota sembra avvalorare tale interpretazione, ritenendo applicabile il principio generale del contraddittorio procedimentale alle ipotesi di cui all'art. 36 ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e non alle ipotesi di cui all'art. 36 bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, considerate le differenze sostanziali e formali esistenti tra le due tipologie di controllo.

### **3. L'invalidità della cartella di pagamento non preceduta da contraddittorio**

La sentenza che si esamina affronta altresì la questione concernente la conseguenza del mancato invio al contribuente della comunicazione prevista dall'art. 36 ter, 4° comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Né l'art. 36 ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, né l'art. 6, 5° comma, dello Statuto dei diritti del contribuente, infatti, comminano la sanzione della nullità per le cartelle di pagamento emesse in mancanza di previa comunicazione al contribuente nel procedimento di controllo formale delle dichiarazioni.

La Suprema Corte, nella sentenza in commento, ha sancito la nullità della cartella di pagamento non preceduta dall'invio della comunicazione, affermando che la mancanza di una espressa sanzione di nullità da parte della norma non osta a tale conclusione, discendendo la stessa direttamente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale. L'invalidità della cartella di pagamento deriva infatti dal vizio costituito dal mancato assolvimento della duplice funzione di garanzia svolta dal contraddittorio procedimentale <<quale strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, il quale, nell'interesse anche dell'ente impositore, risulterà tanto più efficace, quanto più si rivelerà conformato ed adeguato – proprio in virtù del dialogo tra le parti, ove reso possibile - alla situazione del contribuente, con evidenti riflessi positivi anche in termini di deflazione del contenzioso>>.

In questi termini si sono espresse le Sezioni Unite della Corte di cassazione con la sentenza 29 luglio 2013, n. 18184, stabilendo la nullità dell'avviso di accertamento emanato in violazione dell'art. 12, 7° comma, dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>13</sup>. Le Sezioni Unite, nella prima sentenza citata, hanno ritenuto che l'art. 12, 7° comma, dello Statuto costituisce concreta attuazione dei principi di collaborazione e buona fede, che vanno considerati diretta applicazione dei principi costituzionali di buon andamento e imparzialità dell'Amministrazione, di capacità contributiva e di ragionevolezza previsti dagli artt. 97, 53 e 3 Cost. Pertanto la sanzione di invalidità dell'atto tributario, pur non espressamente prevista dalla norma, deriva dalla difformità di quest'ultimo dal modello legale, essendo inficiato da vizio di legittimità <<di particolare gravità, in considerazione della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma assolve>>, funzione che deve essere individuata nella duplice esigenza di garanzia del contribuente (il quale deve essere posto in grado di partecipare al procedimento, formulando le proprie osservazioni e gli opportuni chiarimenti) e di efficienza dell'azione amministrativa (evitando alla PA di formulare, inutilmente, rilievi e pretese che attraverso la mera collaborazione del contribuente potrebbero risultare del tutto infondati).

Una attenta analisi della pronuncia delle Sezioni Unite della Corte dimostra come la stessa abbia ricavato la sanzione di nullità dell'avviso di accertamento notificato ante tempus in via

---

<sup>13</sup> Orientamento confermato dalla sentenza, pure delle sezioni unite, del 18 settembre 2014, n. 19668, sancendo la nullità dell'iscrizione di ipoteca non preceduta dalla comunicazione al contribuente.

interpretativa, utilizzando la categoria dogmatica delle nullità virtuali, facendola derivare dalla violazione di una specifica norma, particolarmente significativa (art. 12, 7° comma, dello Statuto), che prevede l'obbligatorietà dell'intervento, e non dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale<sup>14</sup>.

Invece nella fattispecie in esame né l'art. 36 ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, né alcuna norma dello Statuto dei diritti del contribuente prevede l'obbligo in capo all'Amministrazione di inviare al contribuente l'esito del controllo formale delle dichiarazioni. Di conseguenza non sussisterebbe alcuna violazione diretta di legge e quindi, a rigore, non si potrebbe comminare la sanzione di nullità della cartella di pagamento consequenziale.

Il profilo innovativo per il quale va quindi segnalata la sentenza in commento riguarda l'affermazione circa l'idoneità invalidante del vizio attinente il procedimento nella procedura di cui all'art. 36 ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, pur in assenza di un obbligo legislativo espresso, sulla base della funzione assoluta dalla norma.

Secondo la Corte il discrimine tra effetto invalidante e semplice irregolarità della violazione di una norma va individuato nella possibilità o meno di recuperare ex post la funzione cui è preordinata la prescrizione formale o procedimentale violata. Pertanto nella fattispecie in esame, per valutare se la violazione dell'art. 36 ter, 4° comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, possa costituire un vizio invalidante o una mera irregolarità, occorre stabilire se essa abbia irrimediabilmente compromesso la situazione giuridica del destinatario del provvedimento, ledendo interessi che non possono essere recuperati in una fase posteriore.

Con la pronuncia che si commenta la Corte di Cassazione ha mostrato di aderire alla dottrina prevalente che da tempo qualifica il diritto al contraddittorio come un principio generale dell'ordinamento comunitario e nazionale, anticipando quanto successivamente affermato esplicitamente con la pronuncia resa a Sezioni Unite in data 18 settembre 2014, n. 19668.

Autorevole dottrina sostiene che il diritto al contraddittorio risulterebbe altresì applicabile nel diritto nazionale in virtù del richiamo ai principi dell'ordinamento comunitario effettuato dall'art. 1 della legge n. 241/1990, norma di carattere generale<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> In questi termini F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, cit.

<sup>15</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, cit.

Secondo la Corte di Giustizia Europea il principio del contraddittorio deve considerarsi immanente nell'ambito della disciplina attuativa del rapporto giuridico tributario e perciò applicabile anche in assenza di una espressa e specifica previsione di legge sulla base di una interpretazione adeguatrice della normativa interna, in particolar modo costituzionale<sup>16</sup>.

Esso costituisce infatti parte integrante del diritto fondamentale di difesa<sup>17</sup> ed è sancito non solo negli articoli 47 e 48 della "Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea", che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'art. 41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Il paragrafo 82 del citato art. 41 prevede che tale diritto a una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo<sup>18</sup> (sentenza 22 novembre 2012, causa C-277/11).

Per i motivi illustrati, pertanto, la sentenza in commento, anticipando quanto affermato in maniera più esplicita dalla pronuncia 18 settembre 2014, n. 19668 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, si segnala perché sancisce che il principio del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa disposizione normativa e la cui violazione comporta la nullità degli atti adottati.

---

<sup>16</sup> Si veda al riguardo Corte giust. CE, 18 dicembre 2008, n. C-349/07, Sopropé, in *Rass. Trib.*, 2009, 570, con nota di G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario* e in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 210, con nota di A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*; Id., 3 luglio 2014, n. C-129/13 e C-130/13, Kamino).

<sup>17</sup> In tal senso, in particolare Corte Giust., 9 novembre 1983, C-322/81, *Nederlandsche Banden-Industrie-Michelin/Commissione*, e 18 ottobre 1989, C-374/87, *Orkem/Commissione*.

<sup>18</sup> Corte Giust., 22 novembre 2012, C-277/11

**CASSAZIONE CIVILE, SEZIONE TRIBUTARIA, 4 luglio 2014, n. 15311 - CAPPABIANCA Presidente - CRUCITTI Relatore - SEPE P.M. (diff.) – SOFT LINE SPA (Avv. Mileto) – Ministero dell'Economia e delle Finanze e Agenzia delle Entrate (Avv. Gen. Stato)**

*Conferma Commis. Trib. Reg. Puglia, 27 marzo 2007, n. 15/10/07*

**Imposte e tasse in genere – Accertamento - Controllo formale della dichiarazione - Invio al contribuente dell'esito del controllo - Obbligatorietà – Omesso invio - Invalidità della cartella di pagamento** (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 ter)

*Qualora la cartella di pagamento non sia preceduta dalla comunicazione al contribuente dei motivi che hanno determinato la rettifica degli imponibili, ex art. 36 ter, 4° comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, si determina l'invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, benché tale sanzione non sia espressamente prevista dalla norma citata, poiché il vizio del procedimento si traduce in una divergenza dal modello normativo non certo innocua o di lieve entità, tenuto conto della rilevanza della funzione cui la stessa norma assolve, ossia l'instaurazione di un contraddittorio anteriore all'iscrizione a ruolo, e della forza impediante, rispetto al pieno svolgimento di siffatta funzione, che assume il fatto viziante.*

*Omissis.*

- Con unico motivo - rubricato violazione di legge ex art. 360 c.p.c., n. 3, in relazione al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 ter, in relazione al D.L. n. 212 del 2000, art. 6 – i ricorrenti deducono l'errore in cui sarebbe incorsa la Commissione Tributaria Regionale pugliese nel ritenere l'Ufficio obbligato a comunicare al contribuente gli esiti del controllo formale, laddove il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 ter, non prevede tale invio di comunicazione a pena di nullità. Deduce, ancora, che in ammissibilmente la Commissione Tributaria Regionale avrebbe equiparato la motivazione della cartella con quella dell'avviso di accertamento mentre non vi sarebbe stata alcuna violazione della L. n. 212 del 2000, art. 6, in quanto la richiesta effettuata dall'Ufficio della documentazione relativa alle ritenute di acconto subite, anche se non equivaleva alla comunicazione degli esiti di controllo, a questa, in ogni caso, suppliva.

- Preliminarmente va dichiarata l'inammissibilità del ricorso proposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, il quale non risulta avere partecipato al precedente grado di giudizio.

- Il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate è infondato.

3.1- Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 ter, dispone che "Gli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria provvedono .... al controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministero delle finanze.

Tale controllo formale consente, ai sensi del comma 2, agli Uffici di escludere, in tutto o in parte, le ritenute d'acconto, le detrazioni d'imposta e le deduzioni dal reddito non spettanti; rideterminare i crediti d'imposta; calcolare la maggiore imposta e i maggiori contributi dovuti; correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta e ciò a seguito di verifica della corrispondenza dei dati indicati in dichiarazione con la documentazione conservata dal contribuente ed i dati desunti dal contenuto delle dichiarazioni presentate e delle comunicazioni fornite da altri soggetti (sostituti d'imposta, enti previdenziali e assistenziali, banche ed imprese assicuratrici).

Nel caso ci siano differenze fra i dati in possesso dell'Agenzia delle Entrate e quelli dichiarati, il contribuente viene invitato, ai sensi del comma 3, dall'Ufficio a presentare o trasmettere la propria documentazione e a fornire chiarimenti.

Al comma 4, infine, è previsto che l'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte...per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale (entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione, parole aggiunte dal D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, art. 1, comma 1, lett. b)).

Questa la norma di riferimento, in fatto è incontestato che la cartella, oggetto di contenzioso, derivava da liquidazione effettuata D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 ter, con la quale si correggeva la dichiarazione dei redditi per l'anno 2000 della Southern Upholstery S.r.l. (società incorporata dalla Soft Line S.p.a.) per ritenute dichiarate ma non subite.

Entrambe le parti danno, poi, atto che l'Agenzia delle Entrate, nell'ambito del controllo della congruità della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2000, aveva richiesto alla società

già estinta per incorporazione, documentazione riguardante la certificazione delle ritenute d'acconto subite, e che, a tale richiesta, la società incorporante aveva dato seguito. E', altresì, ormai acquisita, come dato incontestato in atti, la mancanza di prova in ordine all'avvenuta ricezione da parte della contribuente della comunicazione di cui all'art. 36 ter, comma 4 citato.

3.2. – Così ricostruiti i termini fattuali della vicenda processuale, va preliminarmente evidenziato che, come correttamente dedotto dalla ricorrente, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 ter, non prevede, espressamente, quale sanzione della mancata comunicazione dell'esito del controllo formale la nullità della cartella e che la giurisprudenza di questa Corte ha già ritenuto, ma con riferimento alla liquidazione "cartolare" di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, la legittimità della cartella di pagamento, non preceduta dalla comunicazione dell'esito della liquidazione perché la norma non prevede alcuna sanzione (tra le tante Cass. n. 26361 del 29/12/2010) e, con riferimento alla nullità prevista dall'art. 6 dello Statuto, che detta norma non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 bis, ma soltanto "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", situazione, quest'ultima, che non ricorre necessariamente nei casi soggetti alla disposizione appena indicata, la quale implica un controllo di tipo documentale sui dati direttamente riportati in dichiarazione, senza riscontro documentale esterno e margini di tipo interpretativo (di recente Cass. n. 8342/2012).

Nella stessa ottica interpretativa è però, ex adverso, statuito costantemente che la previsione del citato art. 36 bis, ha natura eccezionale e non tollera applicazione estensiva ad ipotesi diverse da quelle tassativamente indicate dalla legge, per cui a tale strumento non può fare ricorso l'Amministrazione finanziaria ogni qualvolta sia necessario procedere, al di là del mero riscontro cartolare dei dati allegati dall'obbligato, ad attività di interpretazione ed applicazione di norme e principio giuridici, alla qualificazione di fatti o di rapporti, alla risoluzione di questioni di imponibilità o di deducibilità o relative alle norme di esenzione o di agevolazione (Cass. n. 3119/2000; id. n. 2531/2001; id. n. 1852/2000; n. 16512/2006; n. 10340/2007; n. 5460/2008; n. 9224/2011).

3.3 - Ritiene il Collegio, alla luce dei superiori principi e delle differenze sostanziali e formali esistenti tra le ipotesi disciplinate rispettivamente dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, e art. 36 ter, che alla mancata comunicazione prescritta dal comma 4 di quest'ultima disposizione consegua la nullità della consequenziale cartella.

Come già sopra illustrato l'art. 36 bis (intitolato Liquidazioni delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni) è norma a "contenuto impositivo" sostanzialmente "chiuso" nel senso della tassatività delle ipotesi di applicazione, limitata alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti, sulla base di un controllo cartolare basato esclusivamente sui dati allegati dal contribuente e teso, sostanzialmente, alla sola correzione di errori materiali e formali.

La differenza con il successivo art. 36 ter è ravvisabile già nella diversa intitolazione: Controllo formale delle dichiarazioni e nelle diverse possibilità attribuite all'Ufficio, non di mera liquidazione, ma di controllo e di più incisivi "interventi" sulle dichiarazioni presentate dal contribuente, non solo sulla base di queste ma anche in base alle "comunicazioni D.P.R. n. 605, ex art. 20, comma 3", ed agli "elenchi L. 30 dicembre 1991, n. 413, ex art. 78, comma 25", atti, quindi, diversi da quelli allegati dal contribuente ed esterni rispetto alla sua sfera (comma 2).

Alla differenza sostanziale dei due istituti il legislatore ha, coerentemente, fatto conseguire due diverse tipologie di procedure atte a concretizzare l'immanente principio di collaborazione/cooperazione tra Fisco e contribuente.

Ai sensi dell'art. 36 bis, comma 3 (vigente *ratione temporis*) ed alla ratio allo stesso sottesa di mero automatizzato riscontro dei dati contenuti nella dichiarazione, quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione ... l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto di imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali.

Laddove, invece, l'art. 36 ter, comma 3 (come sopra già evidenziato) prevede, ai fini dei commi 1 e 2, - e quindi, preventivamente, ai fini dello stesso espletamento del controllo - che il contribuente o il sostituto è invitato, anche telefonicamente o in forma scritta telematica, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dei dati forniti dai terzi ed, il successivo comma 4, statuisce che, dopo tale invito ed all'esito degli eventuali chiarimenti o allegazioni forniti dal contribuente, l'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale.

Appare evidente, dal mero dato testuale della norma, che al più incisivo "controllo"



previsto dall'art. 36 ter, rispetto alla "liquidazione" ex art. 36 bis, il legislatore abbia fatto conseguire una fase procedimentale necessaria, di garanzia per il contribuente, laddove il comma 4, in esame prevede l'obbligo dell'Amministrazione di comunicare i motivi della rettifica operata in una apposita comunicazione da effettuare al contribuente. Obbligatorietà, peraltro, riconosciuta anche dalla prassi (cfr. circolare n. 68/2001; circolare n. 77 del 2011 esattamente citate dalla contro ricorrente) la quale riconosce che la comunicazione dell'esito del controllo assolve alla duplice funzione di rendere edotto il contribuente delle motivazioni poste alla base dei recuperi d'imposta operati dall'Ufficio e di consentire allo stesso la segnalazione di dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente anche al fine, a fronte della verifica della fondatezza dei rilievi effettuati dal contribuente, di "procedere con sollecitudine ad esercitare il proprio potere di autotutela, al fine di consentire al contribuente di effettuare i versamenti delle somme eventualmente dovute, in tempo utile per usufruire del beneficio previsto dal D.Lgs. n. 462 del 1997, art. 3.

La funzione di garanzia svolta dalla comunicazione, quale atto attraverso cui si realizza compiutamente la necessaria interlocuzione tra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente, appare evidente per il soggetto passivo, il quale, avendo conoscenza dei motivi, può, sia regolarizzare il contenuto della dichiarazione in rettifica, sia esercitare i propri diritti di difesa in sede contenziosa, o addirittura interrompere la procedura segnalando dati ed elementi non comunicati o valutati erroneamente nella fase di controllo; infatti in caso di errore da parte della Amministrazione finanziaria, la stessa potrà eventualmente esercitare il proprio potere di autotutela attraverso l'eventuale rinuncia all'imposizione in caso si accerti l'illegittimità dell'atto o dell'imposizione.

Da quanto esposto appare, pertanto, evidente che nel procedimento prescritto ex art. 36 ter, rispetto all'ipotesi dell'art. 36 bis, la pregnanza della garanzia connessa alla previsione dell'invio di comunicazione quale momento di instaurazione di un contraddittorio anteriore all'iscrizione a ruolo. Ciò posto, può, non solo agevolmente respingersi la tesi dell'Agenzia secondo cui l'invio della richiesta di documenti di cui al comma 3 del più volte citato articolo equivalga alla comunicazione di cui al comma 4, ma anche superarsi l'obiezione della mancata sanzione di nullità ad opera della norma in caso di mancata comunicazione ad opera dell'Ufficio.

Il contraddittorio procedimentale (come di recente ribadito dalle Sezioni Unite di questa

Corte con sentenza n. 18184/2013) è andando assumendo, in giurisprudenza e in dottrina (e nella stessa legislazione), proprio con specifico riferimento alla materia tributaria, un valore sempre maggiore, quale strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, il quale, nell'interesse anche dell'ente impositore, risulterà tanto più efficace, quanto più si rivelerà conformato ed adeguato – proprio in virtù del dialogo tra le parti, ove reso possibile – alla situazione del contribuente, con evidenti riflessi positivi anche in termini di deflazione del contenzioso (se non, ancor prima, nel senso di indurre l'amministrazione ad astenersi da pretese tributarie ritenute alfine infondate).

Alla luce dei chiari principi statuiti dalle Sezioni Unite di questa Corte, con la sentenza da ultimo citata, può, quindi, affermarsi che, anche nella *subiecta materia*, la “sanzione” della invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, “pur non espressamente prevista, deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nella quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo non certo innocua o di lieve entità – non paragonabile, ad esempio, alla omessa indicazione del responsabile del procedimento, ora sanzionata ex lege da nullità per le cartelle di pagamento: Cass. sez. un., n. 11722 del 2010 – bensì) di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma assolve – sopra delineata – e della forza impediante, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante”.

Ed, anche in questo caso, a fronte di quanto rilevato, “è vano addurre... l'esistenza di ulteriori strumenti di tutela per il contribuente (istanza di autotutela, accertamento con adesione, ecc.), rilievo che, a prescindere dalle considerazioni attinenti al momento in cui tali mezzi sono esperibili, si rivela in ogni caso inidoneo ad escludere autonoma rilevanza alla portata precettiva della norma in esame. Il ricorso va, pertanto, rigettato.