Giurisprudenza

Il contraddittorio è obbligatorio solo quando lo dice il legislatore

18 Febbraio 2015

Le norme non impongono il confronto prima della liquidazione, se la stessa trae origine da una divergenza tra somme dichiarate e somme versate, senza margini di tipo interpretativo

Thumbnail
Image not found or type unknown

In caso di controllo automatico della dichiarazione, l'obbligo di contraddittorio preventivo con il contribuente sussiste solo in caso di "incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione".

Così la Cassazione, con la sentenza n. 1306 del 26 gennaio 2015, è tornata a pronunciarsi sulla non necessità di una comunicazione preventiva all'iscrizione a ruolo a seguito di liquidazione ex articolo 36-*bis* del Dpr 600/1973.

I fatti di causa

La controversia trae origine da una cartella di pagamento ai fini Irpef e Iva, emessa ex articoli 36-*bis*, Dpr 600/1973, e 54-*bis*, Dpr 633/1972, a seguito di controllo automatico del modello Unico e del modello 770 per l'anno 2001 (dichiarazione 2002).

La società contribuente contestava, tra l'altro, l'omessa comunicazione preventiva degli esiti della liquidazione della dichiarazione.

La Commissione tributaria provinciale rigettava il ricorso, ma la decisione veniva riformata in appello.

I giudici di secondo grado, infatti, ritenevano che doveva ritenersi illegittima una cartella notificata senza che fosse stato preventivamente comunicato alla contribuente l'avviso bonario previsto dall'articolo 6 della legge 212/2000.

L'Agenzia ha proposto ricorso per cassazione, denunciando, tra l'altro, vizio di insufficiente motivazione in ordine al fatto controverso concernente il mancato invio dell'avviso bonario.

A tale riguardo, nonostante l'indicazione da parte dell'ufficio di date e numeri identificativi dell'invio degli avvisi nei propri scritti difensivi, il giudice d'appello li aveva apoditticamente esclusi, laddove il primo giudice aveva, invece, affermato che l'Amministrazione ne aveva documentato l'invio "con le raccomandate citate nelle controdeduzioni".

La Corte ha accolto il ricorso e ha affermato che *"nel caso del 'controllo cartolare' previsto dal citato articolo 36-bis l'obbligo del 'contraddittorio endoprocedimentale', mediante l'invio dell'avviso..."* (ex 3 comma, norma citata), sussiste soltanto in presenza di *"... incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione"*.

Osservazioni

La Corte ha richiamato il proprio orientamento in relazione al contraddittorio preventivo nei casi di controllo automatizzato delle dichiarazioni.

In particolare, i giudici di legittimità hanno chiarito che, in tema di riscossione delle imposte, l'articolo 6, comma 5, legge 212/2000, non impone un obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere a iscrizione a ruolo, ex articolo 36-bis, Dpr 600/1973, ma lo prevede soltanto *"qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione"*.

Quindi non sempre, perché altrimenti il legislatore non avrebbe posto la condizione contenuta nel predetto inciso (cfr Cassazione 8342/2012). Di certo, non nei casi di controllo documentale sui dati contabili riportati in dichiarazione direttamente dal contribuente, senza margini di tipo interpretativo. E neppure quando la liquidazione, all'esito del controllo, trae origine da una divergenza tra le somme dichiarate e quelle effettivamente versate (cfr Cassazione 7329/2012, 7536/2011, 3948/2011 e 26310/2010).

Tale conclusione risulta avvalorata dallo stesso giudice di legittimità anche alla luce della distinzione tra la situazione regolata dall'articolo 36-bis, Dpr 600/1973 e quella regolata dall'articolo 36-ter, stesso Dpr (cfr Cassazione 15311/2014), rispetto alle quali sono previste garanzie procedurali diverse a seconda dell'intensità del potere che l'ufficio esercita con le due tipologie di controllo.

La prima norma è a "contenuto impositivo chiuso", nel senso che può essere applicata in ipotesi tassative di liquidazione sulla base di un controllo cartolare, fondato solo sui dati allegati dal contribuente e teso alla sola correzione di errori materiali e formali.

L'altra, invece, di controllo formale, attribuisce diverse possibilità all'ufficio non di mera liquidazione, ma di "interventi" più incisivi, sulla base anche di atti diversi da quelli allegati dal

contribuente ed esterni rispetto alla sua sfera (quali, ad esempio, gli elenchi ex articolo 78, comma 25, legge 413/1991).

La Corte ha sottolineato che, proprio per la differenza tra i due istituti, il legislatore ha previsto due diverse tipologie di procedure al fine di rendere concreto il principio di collaborazione/cooperazione tra fisco e contribuente.

Nell'ipotesi di mero riscontro automatizzato dei dati contenuti nella dichiarazione (articolo 36-bis, comma 3, vigente *ratione temporis*), quando dai controlli 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.

Diversamente, per il controllo più incisivo previsto dall'articolo 36-ter, dopo aver invitato il contribuente o il sostituto a fornire chiarimenti, il riscontro del controllo formale è comunicato al contribuente stesso con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale.

È evidente, dal tenore letterale delle disposizioni, che la fase procedimentale di garanzia per il contribuente, con obbligo dell'Amministrazione di comunicare i motivi della rettifica operata, è stata ritenuta necessaria per la procedura di "controllo" più incisiva (articolo 36-ter) piuttosto che per quella di "liquidazione" (articolo 36-bis).

Conclusioni

Trattandosi di "controllo cartolare" e mancando (sia nella sentenza impugnata sia nel controricorso della società) argomentazioni volte a evidenziare che, nel caso di specie, sussistevano "incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", tali da imporre la comunicazione dell'avviso bonario alla contribuente (*cf*r Cassazione 15584/2014), deve concludersi che nella fattispecie non sussiste alcun obbligo di "contraddittorio endoprocedimentale" e, quindi, la cartella è stata legittimamente emessa.

Sarà il giudice del rinvio ad applicare il principio affermato e a evidenziare che la predetta fase del contraddittorio, per espressa disposizione dell'articolo 6, legge 212/2000, è prevista nei limiti esplicitamente definiti dalla norma.

di

Romina Morrone

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/contraddittorio-e-obbligatorio-solo-quando-dice-legislatore>