

E' legittima la cartella di pagamento da controllo formale anche se l'invito non è correttamente notificato?

Autore: Graziotto Fulvio

In: Diritto tributario

Nella procedura di controllo formale, non è per forza detto che l'Ufficio ravvisi aspetti dubbi che necessitino di essere chiariti, nel qual caso ben può ritenere di non invitare il contribuente a fornirli.

Decisione: Sentenza n. 4591/2016 Cassazione Civile - Sezione 5

Classificazione: Tributario

Parole chiave: accertamento - controllo formale - cartella di pagamento - omessa richiesta di chiarimenti - legittimità

Il caso.

A seguito di un controllo formale, un contribuente impugnava la cartella di pagamento lamentando, tra i

vari motivi, anche la mancata regolare notifica a produrre documenti e sull'esito del controllo, spuntandola in primo grado; in appello, però, la Commissione Tributaria Regionale riformava la decisione confermando la legittimità del provvedimento, ritenendo inviate le comunicazioni al contribuente, ma omettendo di pronunciarsi su altri capi della domanda.

Il contribuente propone ricorso on Cassazione.

La decisione.

La Cassazione ha fornito chiarimenti sulla procedura di controllo formale.

La Cassazione esclude che si possa ravvisare l'errore di diritto lamentato dal ricorrente basato sull'art 36-ter del DPR 600/1973: l'invito al contribuente ha carattere eventuale. Afferma, infatti, la Suprema Corte che

«E' dubitabile invero che il ricorrente abbia interesse a dolersi della pretesa violazione dell'art. 36-ter, comma terzo, D.P.R. 600/73 lamentata con il primo motivo: il carattere eventuale dell'invito ivi previsto, che l'ufficio è tenuto a formulare, come sopra si è ricordato, solo se nel corso dell'attività di controllo emergano dalla dichiarazione elementi e dati rispetto ai quali si renda necessario richiedere chiarimenti al soggetto passivo o si renda necessario invitarlo alla produzione di documenti non allegati o difformi da quelli in possesso dell'amministrazione, mette preventivamente l'ufficio al riparo da contestazioni, dal momento che il suo inoltro — della cui omissione si lamenta nella specie appunto il ricorrente eccependone, come visto, il mancato ricevimento — non costituisce un adempimento necessitato, neppure in funzione della successiva comunicazione di cui al comma quarto, atteso che l'ufficio è tenuto all'invio di quest'ultima anche se nella fase di verifica abbia ritenuto che non si dovessero chiedere chiarimenti di sorta al dichiarante o che lo stesso non dovesse essere invitato ad eseguire ulteriori produzioni documentali».

E chiarisce che

«se nella sequenza procedimentalizzata delle attività di controllo previste dall'art. 36-ter citato, l'amministrazione può ben prescindere dalla formulazione dell'invito quando non ne sussista la necessità, il ricorrente non ha in linea di principio titolo a lamentarne l'omesso ricevimento potendo infatti non essergli mai pervenuto perché appunto l'amministrazione, non ravvisando la sussistenza delle condizioni richieste dal comma terzo dell'art. 36-ter, abbia ritenuto di non fargliene mai invio».

Ad ulteriore conferma, la Cassazione richiama anche la precedente giurisprudenza in relazione all'iscrizione a ruolo a seguito di correzione di mero errore materiale:

«la giurisprudenza di questa Corte ha reiteratamente riconosciuto in relazione al controllo automatizzato di cui all'art. 36-bis D.P.R. 600/73, affermando che "in tema di riscossione delle imposte, l'art. 6, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212 non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo, ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ma soltanto "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", situazione, quest'ultima, che non ricorre nel caso in cui nella dichiarazione vi sia un mero errore materiale».

La Corte di legittimità, nell'esaminare il ricorso, precisa anche che

«Un interesse a dolersi dell'omesso invio dell'invito sarebbe in ipotesi riconoscibile in capo al dichiarante solo se in detta preliminare fase di controllo l'attività valutativa dell'ufficio si soffermi ad analizzare dati ed elementi emergenti dalla dichiarazione che, se fatti oggetto di un preventivo confronto con la parte, appunto attivando il meccanismo informativo del terzo comma, avrebbero potuto evitare una rettifica reddituale. Ma, in disparte la considerazione che questa situazione non ricorre nel caso di specie, in quanto il ricorrente nell'esposizione del motivo non allega alcuna circostanza in questa direzione».

Nel confermare che sussiste, invece, un obbligo di comunicazione relativamente agli esiti finali del controllo; per la quale si impone una forma vincolata che viene dettata, però, non dalla legge ma da «una prescrizione operativa che, in funzione delle finalità perseguite dalla norma, l'Agenzia delle Entrate ha inteso dettare con la circolare 68/2001 alla stregua della quale infatti "la comunicazione degli esiti del controllo deve essere inviata mediante raccomandata postale con avviso di ricevimento, al fine di acquisire certezza sulla data di ricevimento della stessa"».

La Cassazione, ancora più in dettaglio, chiarisce

«che, se secondo le istruzioni dell'amministrazione l'inoltro della comunicazione di cui al quarto comma dell'art. 36-ter deve essere effettuata in forma raccomandata, onde acquisire certezza sulla data di ricevimento della stessa, esso tuttavia non costituisce un adempimento che dia luogo ad una attività notificatoria. La legge — anzi, per essere precisi — l'amministrazione, in funzione delle finalità conoscitive che la comunicazione assolve nel quadro delle attività di verifica che hanno titolo nel controllo formale della dichiarazione ai sensi dell'art. 36-ter e della tutela del contribuente che in questo ambito si intende garantire, si premura di stabilire che la comunicazione sia inviata per raccomandata postale con avviso di ricevimento, ma non che essa sia fatta oggetto di notificazione, in quanto la legge non lo prevede e tantomeno tale formalità trova fonte nella disciplina di secondo livello».

E ancora:

«la comunicazione prevista dall'art. 36-ter non ha infatti natura provvedimento, si ché possa essere inquadrata nella categoria degli avvisi, non incarnando essa infatti alcuna concreta funzione impositiva, che competerà, semmai, al ruolo e alla susseguente cartella; né rientra tra gli altri atti indicati dalla norma, non essendone prevista dalla legge la notificazione».

Concludendo che

«nulla rilevando in contrario che il destinatario eccepisca di non averla ricevuta, la mancata ricezione non potendo essere imputata all'ufficio una volta che l'invio sia stato effettuato in conformità alla legge e alla corrente prassi operativa.»

Pronunciando sul ricorso, il Collegio accoglie però il ricorso sulla base di altro motivo, sollevato per la violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato: malgrado il ricorrente avesse lamentato altri aspetti della cartella impugnata, il giudice del merito si era limitato

«a statuire la legittimità della cartella solo sotto il profilo della regolarità degli atti prodromici, con una statuizione che neppure implicitamente si mostra in grado di esaurire le ulteriori istanze fatte valere dal ricorrente».

La Cassazione accoglie quindi il ricorso, cassa la sentenza e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale in altra composizione per un nuovo riesame.

Osservazioni.

La Corte di legittimità precisa che, in tema di controllo formale, il contribuente non ha alcun titolo per lamentare l'omessa notifica dell'invito a fornire chiarimenti, mentre conferma la obbligatorietà dell'invio sull'esito del controllo, anche se non ritiene applicabili le ordinarie regole previste per la notifica.

Rimane però aperta la questione sulla nullità della cartella ne caso l'Ufficio ometta l'invio dell'esito del controllo.

Disposizioni rilevanti.

DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 29 settembre 1973, n. 600

Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi

Vigente al: 30-4-2016

Art. 36-ter - Controllo formale delle dichiarazioni

1. Gli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria, procedono, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione, al controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministro delle finanze, tenendo anche conto di specifiche analisi del rischio di evasione e delle capacità operative dei medesimi uffici.

2. Senza pregiudizio dell'azione accertatrice a norma degli articoli 37 e seguenti, gli uffici possono:

a) escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni di cui all'articolo. 20, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi;

b) escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi di cui all'articolo 78, comma 25, della legge 30 dicembre 1991, n. 413;

c) escludere in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi menzionati nella lettera b);

d) determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti;

e) liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati di cui all'articolo 1, comma 4, lettera d), presentati per lo stesso anno dal medesimo contribuente;

f) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

3. Ai fini dei commi 1 e 2, il contribuente o il sostituto d'imposta è invitato, anche telefonicamente o in forma scritta o 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 dai dati forniti da terzi.

4. 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, dei contributi e dei premi dichiarate, 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.

LEGGE 27 luglio 2000, n. 212

Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente

Vigente al: 30-4-2016

Art. 6 - Conoscenza degli atti e semplificazione

1. L'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. A tal fine essa provvede comunque a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio del contribuente, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa amministrazione o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente, ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento cui si riferiscono gli atti da comunicare. Gli atti sono in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire che il loro contenuto non sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario. Restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari.

2. L'amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito.

3. L'amministrazione finanziaria assume iniziative volte a garantire che i modelli di dichiarazione, le istruzioni e, in generale, ogni altra propria comunicazione siano messi a disposizione del contribuente in tempi utili e siano comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze in materia tributaria e che il contribuente possa adempiere le obbligazioni tributarie con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli.

4. Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente. Tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi dell'articolo 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa.

5. 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 finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma.

<https://www.diritto.it/e-legittima-la-cartella-di-pagamento-da-controllo-formale-anche-se-l-invito-non-e-corrattamente-notificato/>