

La motivazione della cartella esattoriale

10 Novembre 2015

Maurizio Villani

L'articolo 36-ter Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 29/09/1973 stabilisce che gli uffici periferici dell'Amministrazione Finanziaria possono procedere, 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.

Senza pregiudizio dell'azione accertatrice, gli uffici fiscali possono:

- a) escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta;
- b) escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti;
- c) escludere in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti;
- d) determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni ed ai documenti richiesti ai contribuenti;
- e) liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche ed i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati;
- f) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

Per il controllo delle dichiarazioni di cui sopra, 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.

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 dichiarati, 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 suddetta comunicazione.

La Corte di Cassazione - Sezione Tributaria - con la sentenza n. 15311 del 04/07/2014, sulla corretta applicazione del succitato articolo 36-ter, ha stabilito i seguenti principi:

“Appare evidente, dal mero dato testuale della norma, che al più incisivo “controllo” previsto dall'articolo 36-ter, rispetto alla “liquidazione” ex articolo 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 2001 esattamente citate dalla controricorrente) 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 dall'articolo 3 del Decreto Legislativo n. 462/1997.

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 nel procedimento prescritto ex articolo 36 ter, rispetto all'ipotesi dell'articolo 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”.

Questi stessi principi, che se non rispettati determinano la nullità dell'iscrizione a ruolo, sono stati ultimamente ribaditi dalla Corte di Cassazione - Sezione Tributaria - con la sentenza n. 22489 del 04/11/2015 con la seguente motivazione:

“La cartella di pagamento deve essere preceduta dalla comunicazione dell'esito del controllo ex articolo 36 ter del Decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, 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.

Al comma 4 dell'articolo 36-ter, è previsto che l'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto di 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 Decreto Legislativo 26 gennaio 2001, n. 32, articolo 1, comma 1, lett. b)).

La procedura di cui al citato articolo 36-ter del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600/1973, infatti, diversamente da quella delineata nell'art. 36-bis, medesimo Decreto del Presidente della Repubblica, si connota per l'effettuazione di controlli su dati e documenti esterni rispetto al mero contenuto cartolare della dichiarazione, che si risolvono sovente nell'accertare la veridicità di quanto in essa riportato e non la mera sussistenza di errori di calcolo o di omissioni.

La previa comunicazione di irregolarità rappresenta dunque un atto amministrativo istruttorio, emesso dall'Agenzia delle Entrate e relativo a somme non ancora iscritte a ruolo”.

Infine, non bisogna dimenticare che il concessionario nelle ipotesi di cui al succitato articolo 36-ter deve notificare la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (articolo 25, comma 1, lett. b), Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 29/09/1973).

In definitiva, il contribuente se intende impugnare una cartella esattoriale iscritta a ruolo ai sensi

dell'articolo 36-ter citato deve tener conto degli importanti principi espressi dalla Corte di Cassazione con le succitate sentenze nonché del rispetto dei termini di decadenza.

L'articolo 36-ter Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 29/09/1973 stabilisce che gli uffici periferici dell'Amministrazione Finanziaria possono procedere, 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.

Senza pregiudizio dell'azione accertatrice, gli uffici fiscali possono:

- a) escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta;
- b) escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti;
- c) escludere in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti;
- d) determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni ed ai documenti richiesti ai contribuenti;
- e) liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche ed i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati;
- f) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

Per il controllo delle dichiarazioni di cui sopra, 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.

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 dichiarati, 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 suddetta comunicazione.

La Corte di Cassazione - Sezione Tributaria - con la sentenza n. 15311 del 04/07/2014, sulla corretta applicazione del succitato articolo 36-ter, ha stabilito i seguenti principi:

“Appare evidente, dal mero dato testuale della norma, che al più incisivo “controllo” previsto dall'articolo 36-ter, rispetto alla “liquidazione” ex articolo 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 2001 esattamente citate dalla controricorrente) 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 dall'articolo 3 del Decreto Legislativo n. 462/1997.

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 nel procedimento prescritto ex articolo 36 ter, rispetto all'ipotesi dell'articolo 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”.

Questi stessi principi, che se non rispettati determinano la nullità dell'iscrizione a ruolo, sono stati ultimamente ribaditi dalla Corte di Cassazione - Sezione Tributaria - con la sentenza n. 22489 del 04/11/2015 con la seguente motivazione:

“La cartella di pagamento deve essere preceduta dalla comunicazione dell'esito del controllo ex articolo 36 ter del Decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, 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.

Al comma 4 dell'articolo 36-ter, è previsto che l'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto di 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 Decreto Legislativo 26 gennaio 2001, n. 32, articolo 1, comma 1, lett. b)).

La procedura di cui al citato articolo 36-ter del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600/1973, infatti, diversamente da quella delineata nell'art. 36-bis, medesimo Decreto del Presidente della Repubblica, si connota per l'effettuazione di controlli su dati e documenti esterni rispetto al mero contenuto cartolare della dichiarazione, che si risolvono sovente nell'accertare la veridicità di quanto in essa riportato e non la mera sussistenza di errori di calcolo o di omissioni.

La previa comunicazione di irregolarità rappresenta dunque un atto amministrativo istruttorio, emesso dall'Agenzia delle Entrate e relativo a somme non ancora iscritte a ruolo”.

Infine, non bisogna dimenticare che il concessionario nelle ipotesi di cui al succitato articolo 36-ter deve notificare la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (articolo 25, comma 1, lett. b), Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 29/09/1973).

In definitiva, il contribuente se intende impugnare una cartella esattoriale iscritta a ruolo ai sensi dell'articolo 36-ter citato deve tener conto degli importanti principi espressi dalla Corte di Cassazione con le succitate sentenze nonché del rispetto dei termini di decadenza.

TAG: cartelle esattoriali, Imposte, diritto tributario

Avvertenza

La pubblicazione di contributi, approfondimenti, articoli e in genere di tutte le opere dottrinarie e di commento (ivi comprese le news) presenti su Filodiritto è stata concessa (e richiesta) dai rispettivi autori, titolari di tutti i diritti morali e patrimoniali ai sensi della legge sul diritto d'autore e sui diritti connessi (Legge 633/1941). La riproduzione ed ogni altra forma di diffusione al pubblico delle predette opere (anche in parte), in difetto di autorizzazione dell'autore, è punita a norma degli articoli 171, 171-bis, 171-ter, 174-bis e 174-ter della menzionata Legge 633/1941. È consentito scaricare, prendere visione, estrarre copia o stampare i documenti pubblicati su Filodiritto nella sezione Dottrina per ragioni esclusivamente personali, a scopo informativo-culturale e non commerciale, esclusa ogni modifica o alterazione. Sono parimenti consentite le citazioni a titolo di cronaca, studio, critica o recensione, purché accompagnate dal nome dell'autore dell'articolo e dall'indicazione della fonte, ad esempio: Luca Martini, La discrezionalità del sanitario nella qualificazione di reato perseguibile d'ufficio ai fini dell'obbligo di referto ex. art 365 cod. pen., in "Filodiritto" (<https://www.filodiritto.com>), con relativo collegamento ipertestuale. Se l'autore non è altrimenti indicato i diritti sono di Inforomatica S.r.l. e la riproduzione è vietata senza il consenso esplicito della stessa. È sempre gradita la comunicazione del testo, telematico o cartaceo, ove è avvenuta la citazione.