

ACCERTAMENTO

Dovere di preventiva comunicazione d'irregolarità in tema di controlli automatizzati

di **Massimiliano Tasini, Patrizia Pellegrini**

L'art. **36 bis** del D.P.R. 600/1973 norma il **potere/dovere dell'Amministrazione finanziaria di liquidare le imposte, i contributi e i premi dovuti, nonché i rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti**, in ciò avvalendosi di **procedure automatizzate**. Al comma 3, è statuito che se all'esito della liquidazione emerge un risultato diverso da quello indicato in dichiarazione, l'Amministrazione provvede a comunicarlo al contribuente affinché lo stesso (evidentemente sulla scorta di detta informativa) **eviti la reiterazione di errori ed altresì proceda alla regolarizzazione degli aspetti formali**. Il legislatore ha anche previsto che se a seguito della comunicazione il contribuente rilevi dati od elementi non considerati o erroneamente valutati nella liquidazione dei tributi, lo stesso possa fornire i necessari chiarimenti entro i 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione.

Tale norma deve essere coordinata con l'art. 2 del D.Lgs. 18/12/1997, n. 462, il quale al primo comma prevede che le somme risultanti dovute a seguito dei controlli automatici ex art. 36 bis del D.P.R. 600/1973 sono iscritte **direttamente nei ruoli a titolo definitivo**. Il successivo comma 2, però, **fa salva l'iscrizione a ruolo per l'ipotesi in cui il contribuente provveda a pagare le somme dovute entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione**, ovvero della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente. In tal caso, **l'ammontare delle sanzioni amministrative dovute è ridotto ad un terzo** e gli interessi sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione.

In tutta evidenza **la ratio sottesa a tale norma è quella di consentire una compliance tra Fisco e contribuente**, che da un lato sia idonea a consentire al Fisco la rapida riscossione delle somme legittimamente spettanti senza dover procedere all'iscrizione a ruolo, e dall'altra valga a portare a conoscenza del contribuente gli errori emersi in sede di controllo automatizzato affinché lo stesso possa fornire gli opportuni chiarimenti (evidentemente anche mediante deposito di idonea documentazione) e così dimostrare la correttezza del proprio operato, ovvero, per l'ipotesi contraria, beneficiare di un trattamento agevolato.

Sul punto, si evidenzia che la stessa Agenzia delle Entrate, nella [circolare 100/E del 18/05/2000](#), specificava che *"l'invio della comunicazione, oltre a quanto esplicitato nella norma, ha lo scopo di instaurare un rapporto più diretto e trasparente con il contribuente, di ridurre il*

contenzioso evitando le iscrizioni a ruolo ed i conseguenti ricorsi e di sanare le eventuali incongruenze ininfluenti ai fini della liquidazione.”

Ed in effetti, l'art. 36 bis, nel disciplinare la liquidazione di quanto dovuto (dal) o spettante (al) contribuente in base alle dichiarazioni, traccia in maniera precisa e puntuale l'attività dell'Amministrazione, così come avviene in seno all'art. 2 D.Lgs. 462/1997 e dunque **non può ritenersi alcuna discrezionalità nel *modus operandi* dell'Ufficio** che per questo motivo non può sottrarsi ad un preciso onere (*recte*, obbligo) a suo carico posto dalla legge, onere che a ben vedere risponde all'esigenza di **garantire l'efficienza ed il buon andamento della Pubblica Amministrazione consacrato dall'art. 97 della Costituzione.**

Di qui, la **sanzione della nullità comminata dall'art. 6, comma 5, L. 212/2000** in relazione alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni che non siano precedute dall'invito al contribuente a fornire chiarimenti.

La tesi qui espressa trova ulteriore suffragio nel **principio di proporzionalità della sanzione** il quale, come più volte ribadito dalla Corte Costituzionale, ancorchè in assenza di esplicita codificazione, può ritenersi implicito nel principio di uguaglianza e ragionevolezza di cui all'art. 3 della Costituzione e, dunque, **principio generale dell'ordinamento.**

Già la legge delega 669/1996, all'art. 10, comma 2, n. 11, aveva previsto che “**le sanzioni devono essere commisurate alla effettiva entità oggettiva e soggettiva delle violazioni**”.

Ne è scaturito un sistema in cui sono contemplate una serie di disposizioni che misurano la sanzione in ragione della gravità dell'illecito, **in specie con riferimento all'ipotesi del ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria.** E certamente, la fattispecie contemplata dall'art. 2 del D.Lgs. 462/1997 può essere qui annoverata.

Se così è, non può non stigmatizzarsi il comportamento dell'Agenzia che, omettendo l'invio della comunicazione di irregolarità all'esito del controllo automatizzato, di fatto **impedisce al contribuente di poter accedere al più favorevole regime sanzionatorio**, altresì gravandolo dei maggiori oneri conseguenti all'iscrizione a ruolo ed ancora obbligandolo ad una defatigante attività contenziosa.

Da qui **l'obbligo della comunicazione che garantisce il diritto di difesa del contribuente** in sede procedimentale, con **effetti altrimenti invalidanti della successiva attività esattiva.**