

CONTENZIOSO

L'omesso invio della comunicazione di irregolarità

di Luigi Ferrajoli

La Suprema Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 26450/2017](#), è tornata ad occuparsi della questione inerente alla **legittimità** di una **cartella di pagamento** emessa dall'Amministrazione Finanziaria a seguito di "**controllo formale**" esperito a norma dell'[articolo 36-bis D.P.R. 600/1973](#), in assenza del preventivo invio della **comunicazione di irregolarità** (cosiddetto avviso bonario).

La CTR aveva annullato una cartella di pagamento emessa a seguito di controllo formale di una dichiarazione determinante l'iscrizione a ruolo di maggiori imposte; la cartella era stata ritenuta nulla in quanto **priva di motivazione in ordine alle ragioni dell'iscrizione a ruolo**, inoltre l'Ufficio non aveva fornito prova della notifica dell'avviso bonario, adempimento contemplato come obbligatorio dal comma 3 del richiamato [articolo 36-bis](#).

La Corte di Cassazione, con la pronuncia in commento, ha accolto il ricorso promosso dall'Agenzia delle Entrate; i motivi di doglianze posti a base del ricorso coprono gran parte delle questioni normalmente ricorrenti in contenziosi riguardanti **l'omesso invio della comunicazione di irregolarità al contribuente** a seguito di "controllo formale".

Al riguardo, occorre premettere che, prima di procedere alle **iscrizioni a ruolo** derivanti dalla **liquidazione di tributi** risultanti da dichiarazioni e a pena di nullità dell'iscrizione a ruolo e della relativa cartella di pagamento, l'Amministrazione deve:

1. inviare al contribuente la **comunicazione di irregolarità**, nelle sole ipotesi in cui dai controlli automatici emergano un **risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione** oppure un'imposta o una maggiore imposta, **allo scopo di "evitare la reiterazione di errori e (...) consentire la regolarizzazione degli aspetti formali"**;
2. invitare, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, il contribuente 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 predetta comunicazione (ai sensi dell'[articolo 6, comma 5, L. 212/2000](#)).

La Corte di Cassazione ha statuito come, nel caso di specie, **l'obbligo di invio non ricorresse**, in quanto la cartella risultava essere stata emessa a seguito di **disconoscimento** di un **credito Iva** e di **perdite** relative a un precedente anno di imposta in ragione dell'omessa presentazione della relativa dichiarazione "senza alcuna rettifica delle predette imposte e senza che emergessero errori, ovvero irregolarità nella dichiarazione" **sanabili sotto il profilo formale** ovvero, in ogni caso, necessariamente da rimettere all'attenzione del contribuente al fine di evitare il

ripropositi dei medesimi errori.

Anche con riferimento alla denunciata violazione dell'articolo 6 dello Statuto dei diritti del contribuente, la Suprema Corte ha ritenuto che **non sussistesse** – nel caso di specie – alcun **obbligo di contraddittorio preventivo con il contribuente**, non ricorrendo **incertezze** su aspetti rilevanti della dichiarazione.

Secondo i Giudici di legittimità, peraltro, l'[articolo 36-bis D.P.R. 600/1973](#) disciplinando la realizzazione, ad opera dell'Amministrazione Finanziaria, di “*controlli automatizzati, che suppongono un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo*”, **non impone al Fisco alcun obbligo di contraddittorio preventivo**, se non – come da inciso letterale della norma in commento – laddove ricorrano **profili di incertezza su aspetti rilevanti della dichiarazione** (cfr. *ex plurimis*, [Cassazione n. 4024](#) e [8342](#) del 2012; [n. 459 del 2014](#)).

Il secondo motivo di ricorso opposto dall'Agenzia inerisce alla *vexata quaestio* della penalizzazione riportata dal contribuente per effetto **dell'omessa comunicazione di irregolarità**, ai fini dell'eventuale accesso al beneficio del pagamento delle relative **sanzioni in misura ridotta**.

Nel caso in esame, tuttavia, la Corte di Cassazione ha sottolineato come, in linea con un consolidato orientamento, “*l'omesso invio di tale comunicazione, anche ove dovuta, determina non l'invalidità della cartella ma una mera irregolarità e non preclude al contribuente, una volta ricevuta la notifica della stessa, di corrispondere quanto dovuto con riduzione della sanzione, sempre che non si tratti di omessi o tardivi versamenti* (come è invece nel caso in esame), perché **in tali ipotesi non spetta la riduzione delle sanzioni amministrative ai sensi del D.lgs. n. 462 del 1997, articolo 2, comma 2**” (cfr., da ultimo, [Cassazione n. 13759](#) e [n. 11292 del 2016](#) e [n. 12023 del 2015](#)).

Infine, in tema di **motivazione della cartella di pagamento**, la Suprema Corte ha rammentato che “*è fermo principio giurisprudenziale quello secondo cui, in ipotesi di controllo cartolare D.P.R. n. 600 del 1973 ex articolo 36 bis e D.P.R. n. 633 del 1972, articolo 54 bis com'è quello di specie, a seguito del quale si procede alla liquidazione dell'imposta in base ai dati contenuti nella dichiarazione o rinvenibili negli archivi dell'anagrafe tributaria, l'atto con cui siano rettificati i risultati della dichiarazione e, quindi, sia esercitata una vera e propria potestà impositiva, può essere motivato con mero richiamo alla dichiarazione, poiché il contribuente è già in grado di conoscere i presupposti della pretesa*”.

Master di specializzazione

**TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO
CON LUIGI FERRAJOLI**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)