

SOTTO ESAME LE MODALITÀ DI NOTIFICA DEGLI ATTI

23 marzo 2016 ore 06:00

La Cassazione torna ad occuparsi del contraddittorio

di **Fabio Ghiselli - Dottore Commercialista e Revisore legale, Vice Presidente del CTF ANDAF**

Nuova pronuncia della Corte di cassazione in tema di contraddittorio endoprocedimentale. Dopo che le Sezioni Unite hanno sancito che le garanzie fissate dallo Statuto dei diritti del contribuente si applicano soltanto agli atti emessi a seguito di accessi, ispezioni o verifiche fiscali effettuate presso la sede del soggetto sottoposto a controllo, ovvero quando la rettifica riguardi tributi armonizzati, con la sentenza n. 4591 del 2016, la Suprema Corte si è soffermata su alcuni aspetti procedurali. In particolare, la Cassazione ha sostenuto, da un lato, l'irrilevanza del preliminare invito al contribuente, per cui l'omessa notifica non determinerebbe la nullità della cartella di pagamento e, dall'altro, che la comunicazione degli esiti del controllo - seppur obbligatoria - non necessita di particolari forme di notifica.

Dopo il pronunciamento delle SS.UU del dicembre 2015 ([sentenza n. 24823](#)), la Corte di cassazione torna ad occuparsi del **contraddittorio endoprocedimentale** previsto dall'art. 36-ter, D.P.R. n. 600/1973, con la sentenza n. 4591 del 9 marzo 2016.

I giudici si soffermano su aspetti procedurali sostenendo, da un lato, l'**irrilevanza** del preliminare **invito al contribuente** ex art. 36-ter, comma 3, per cui l'omessa notifica non determinerebbe la nullità della cartella di pagamento e, dall'altro, che la **comunicazione degli esiti del controllo** ex comma 4 dello stesso articolo, seppur obbligatoria, non necessita di particolari **forme di notifica**. Proprio questi aspetti sono stati oggetto di analisi in alcuni miei scritti precedenti ai quali mi permetto di rinviare (cfr. *Il contraddittorio nella liquidazione e nei controlli formali: dai principi di diritto alla pratica realizzazione*, in *Il Fisco*, n. 6/2016, pag. 511 e ss.).

Leggi anche:

- [Contraddittorio: spetta al legislatore occuparsene](#)
- [Contraddittorio di nuovo sotto esame: dalla Consulta la parola fine?](#)

Le conclusioni tratte dai giudici si fondano su alcuni principi tratti da un'analisi letterale dell'art. 36-ter:

- 1) il **primo momento di confronto** con il contribuente, rappresentato dall'invito "a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione" e a trasmettere i necessari documenti, di cui al comma 3, è solo "eventuale", in quanto legato, appunto, all'eventualità che in sede di controllo della dichiarazione sorgano l'una o l'altra di tali necessità e, perciò stesso, "può anche essere omesso". In tal caso assumerebbe rilievo la norma statutaria di cui all'art. 6, comma 5, che interviene sull'attività di liquidazione delle dichiarazioni, ma, diversamente dall'art. 36-ter, "si occupa di regolare il solo aspetto afferente alla richiesta di chiarimenti e documenti" rendendola obbligatoria, a pena di nullità, nel solo caso in cui sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione. Anche qualora l'invito venisse effettivamente spedito, non sarebbe soggetto ad **alcun vincolo di forma**: i giudici richiamano la libertà di scelta dello strumento di comunicazione espressa dall'art. 36-ter, comma 3, "telefonicamente o in forma scritta o telematica", e dall'art. 6, comma 5, legge n. 212/2000 "a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici";
- 2) richiamando altri precedenti arresti (Cass. n. 7536/2011, n. 8342/2012 e [n. 12023 del 2015](#)), la Cassazione sposa la tesi sostanzialistica della **rilevanza dell'invito** nel solo caso in cui l'attività di controllo si soffermasse su dati ed elementi che se fatti oggetto di un preventivo confronto con la

parte, avrebbero potuto evitare una rettifica reddituale. Fuori da tale ipotesi, il contribuente non avrebbe alcun interesse ad eccepire il mancato ricevimento dell'invito, ben potendo far valere le proprie ragioni rispondendo alla successiva comunicazione;

3) il **secondo momento di confronto**, rappresentato dalla comunicazione di cui al comma 4 è, al contrario, necessario essendo destinato a rendere noti al contribuente ovvero al sostituto d'imposta i "motivi che hanno dato luogo alla rettifica", onde consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati;

4) solo la comunicazione con gli **esiti finali del controllo** di cui all'art. 36-ter, comma 4, sarebbe soggetta a un **vincolo di forma** - lettera raccomandata con avviso di ricevimento - ma non in forza di una prescrizione di legge, bensì di una indicazione operativa della stessa Agenzia delle Entrate con la circolare n. 68/E/2011. Inoltre, la comunicazione non dovrebbe necessariamente essere "[...] fatta oggetto di notificazione, in quanto la legge non lo prevede e tantomeno tale formalità trova fonte nella disciplina di secondo livello". L'ulteriore conseguenza sarebbe inapplicabilità delle disposizioni recate dalla legge n. 890/1982 ("Notificazione di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari") che, peraltro, renderebbe non eccepibile la violazione dell'art. 36-ter, comma 4, laddove la comunicazione non fosse stata ricevuta: posto che tale mancanza non può essere imputata all'ufficio, è sufficiente che dimostri di averlo inviato in conformità alle "proprie" indicazioni.

Escludendo qualunque osservazione sulla qualificazione di "disciplina di secondo livello" attribuita alle circolari dell'Agenzia delle Entrate, delle quali dovrebbe essere ben nota la natura di atti di mero indirizzo interno e, peraltro, nemmeno vincolante, le **osservazioni** che si possono fare sono le seguenti.

In ordine al punto 1)

La Cassazione mette in evidenza una delle affermazioni poco coraggiose, per così dire, dello Statuto, che sembra prevedere la necessità della richiesta di chiarimenti nel solo caso in cui vi sia "incertezza" su aspetti (solo?) rilevanti della dichiarazione.

In realtà, la disciplina del **controllo formale delle dichiarazioni** è regolata in modo specifico dall'art. 36-ter, D.P.R. n. 600/1973 che, a differenza di quanto previsto dall'art. 36-bis, prevede, senza alcuna eccezione, che l'ufficio invii una prima richiesta di informazioni anteriormente all'emissione della comunicazione dell'esito del controllo. Come ho avuto modo di dire in passato, la procedura di contraddittorio inizierebbe proprio con questa prima richiesta di contatto che, a dispetto dell'importanza attribuitale, appare fortemente sottovalutata sia dall'amministrazione sia dalla corti di merito.

Come si può vedere, il testo normativo non solo non utilizza la declinazione "può" del verbo "potere" con il significato di "possibilità" (come altrove è dato riscontrare), ma prevede che tale richiesta di informazioni sia strumentale all'esercizio dei compiti attribuiti all'ufficio dai commi 1 e 2 dello stesso art. 36-ter. La possibilità che tale contatto avvenga tramite una telefonata o tramite una mail, potrebbe apparire di per sé riduttiva - anche se l'uso di tali mezzi è assistito dalla congiunzione "anche" con evidente significato onnicomprensivo - in realtà esprimerebbe la preoccupazione che il contatto avvenisse effettivamente (una telefonata andata a buon fine, o i messaggi di avvenuta ricezione e lettura previsti per le mail).

In ordine alla tesi "sostanzialistica" di cui al punto 2)

Questa sembra apparire in contraddizione con il principio della "**necessità della comunicazione** espresso al punto 3): se questa serve per comunicare al contribuente le ragioni che hanno dato luogo alla rettifica, e considerato che non è ancora avvenuta l'iscrizione a ruolo, tanto varrebbe considerare tale comunicazione come sufficiente per consentire di rendere noti eventuali dati ed elementi non considerati o valutati in sede di controllo, ed evitare la successiva fase di liquidazione. Oltretutto, il contribuente avrebbe 30 giorni di tempo per farlo.

In ordine al punto 4)

Se nessuna prescrizione specifica è disposta dall'art. 36-ter, questa prescrizione è, viceversa, contenuta nell'art. 6, comma 1, ultimo periodo, legge n. 212/2000, secondo cui "restano ferme le

disposizioni in materia di notifica degli atti tributari” e, nella specie, dell’art. 60, D.P.R. n. 600/1973, che rinvia a quelle previste dall’art. 137 e ss. c.p.c., tra le quali vi è la notifica a mezzo del servizio postale tramite raccomandata con avviso di ricevimento. Non si tratta, quindi, di un mezzo “raccomandato” dagli uffici centrali dell’Agenzia, ma di un **mezzo imposto**. Questo contraddirebbe l’affermazione dei giudici secondo cui la comunicazione dell’ufficio non necessiterebbe di “notifica”. Merita un breve cenno l’eccezione (sollevata dal ricorrente) di omessa o insufficiente motivazione della sentenza di secondo grado per non aver indicato in maniera dettagliata gli elementi in base ai quali le comunicazioni inviate dall’ufficio sarebbero state regolarmente ricevute. Pur essendo stata rigettata per difetto di interesse - conseguenza della tesi per cui le comunicazioni in esame sarebbero irrilevanti e non necessarie - la Corte non ha mancato di giudicare la motivazione “laconica”.

Credo che questo sia un aspetto destinato ad assumere una maggiore importanza nei giudizi, come ho sostenuto nell’articolo pubblicato su Il Fisco, per la frequenza con la quale le commissioni di merito tralasciano di verificare con la dovuta attenzione gli **elementi probatori** a sostegno delle affermazioni dell’ufficio nel rispetto dell’art. 2697 c.c. (con conseguenze che potrebbero andare oltre il giudizio tributario).

Non pare si possa revocare in dubbio che tutte le fasi del contraddittorio, sia quella coincidente con l’emissione della comunicazione d’irregolarità di cui all’art. 36-ter, comma 4, sia quella prodromica del comma 3, innanzi citato, rientrino nell’art. 6, comma 1, legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), a mente del quale “l’Amministrazione finanziaria deve **assicurare l’effettiva conoscenza** da parte del contribuente degli atti a lui destinati”. Questo obbligo applica e rende effettivo il principio statuito dall’art. 10, comma 1, secondo cui “i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede”. Non è difficile comprendere che - in virtù della specifica “clausola rafforzativa” di auto qualificazione delle disposizioni dello Statuto - le norme citate costituiscono una **diretta applicazione dei principi costituzionali** di buon andamento e imparzialità dell’amministrazione (art. 97 Cost.), di capacità contributiva (art. 53) e di uguaglianza, intesa sotto il profilo della ragionevolezza (art. 3) e, quindi, in definitiva come fondamenti dello Stato di diritto e canoni di civiltà giuridica.

Il combinato disposto delle norme citate impone che il procedimento del **contraddittorio** con il contribuente si svolga, dall’inizio, secondo criteri formali e sostanziali insieme che garantiscano effettivamente la reciproca conoscibilità delle rispettive determinazioni.

Principi più volte ribaditi dalle SS.UU. della Cassazione, se si esclude l’ultimo, più recente, incidente di percorso, già citati e commentati nei miei scritti precedenti, ai quali per brevità, mi sia consentito rimandare.

Copyright © - Riproduzione riservata

Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 09/03/2016, n. 4591