



Per noi contribuenti

a cura del dottor Giuseppe Marino, difensore tributario - www.studiomarino.com



● L'interessante sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Napoli

AVVISO BONARIO OBBLIGATORIO prima della cartella esattoriale

Nel caos piu' totale, nelle Commissioni Tributarie di tutta Italia si stanno formando tre correnti di pensiero: chi ritiene che l'avviso bonario sia necessario solo se esistano difformità tra l'accertato e il dichiarato; chi si limita alla riduzione delle sanzioni dal 30% al 10% e infine chi invece sostiene che l'omessa notifica dell'avviso bonario comporta la nullità dell'atto consequenziale, ossia della cartella. La Commissione Tributaria Regionale di Napoli Sezione 44 (presidente dottor Paolo De Cristofaro, relatore dottor Arrigo Fava Del Piano, giudice Elio Rocco Fusco) sebbene in forma sintetica richiamando sia le sezioni unite della Cassazione sia le relative norme di riferimento, fa chiarezza sulla fattispecie.

In realtà, da un'attenta lettura e corretta interpretazione delle norme, si evince chiaramente che in base al combinato degli articoli 6 della Legge 212/2000 e 36 bis del Dpr 600/73 e' obbligatorio comunicare l'esito del controllo al contribuente, dove nella norma generale (l'articolo 6 della Legge 212/2000) viene specificatamente comminata la sanzione di nullità e nella norma speciale (articolo 36 bis Dpr 600/73 - articolo 60 Dpr 633/72) l'obbligo incondizionato di procedere alla comunicazione. Per cui, se la norma speciale non prevede sanzione di nullità, si applica la sanzione della norma generale. Tale interpretazione, pienamente condivisibile, posta in essere dalla professoressa Maria Grazia Bruzzone (docente di diritto tributario all'Università di Genova) e' la piu' corretta a livello interpretativo. L'obbligatorietà dell'avviso bonario era stato preventivamente stabilita dalla Cassazione a Sezioni Unite, sentenza numero 21498 del 12 novembre 2004 (udienza del 23 settembre 2004), presidente Carbone, relatore Papa.

Inoltre l'infelice formulazione dell'articolo 6 della legge 212/2000 "qualora sussistano aspetti rilevanti", che non si comprende cosa voglia dire, ha portato non pochi problemi di libera interpretazione in barba ai principi di certezza del diritto.

Il tutto nasce da una infelice formulazione dell'articolo 6 della Legge 212/2000 (nota come Statuto del Contribuente) che recita: 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 minore 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.

L'infelice formulazione dell'articolo 6 della legge, che parla di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, non puo' lasciare spazio ad interpretazioni estensive.

Il termine utilizzato dal legislatore "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione" costituisce un caso tipico nel quale il legislatore ha detto di piu' di quello che voleva dire.

Cosa significa?

Rilevante per chi?

Rilevante per l'importo?

Per difformità?

Una interpretazione estensiva contrasterebbe con il principio della certezza del diritto, dando un ampio spazio di discrezionalità all'interprete in **contrasto con i principi della certezza del diritto, della legalità e della tassatività previsti dalla riforma dal nostro ordinamento.**

La sanzione di nullità viene comminata all'Agenzia delle Entrate, il legislatore nella sua infelice formulazione non ha manifestato espressamente la sua volontà.

Per cui due sono le conclusioni:

lex magis dixit quam: (il legislatore ha detto di piu' di cio' voleva dire)

ex minus dixit quam: (il legislatore ha detto di meno di quello che voleva dire)

Si propende per il primo caso, in quanto in base al principio della legalità della tassatività, della certezza del diritto del divieto di interpretazione estensiva, e' l'unica soluzione possibile; la diversa soluzione porterebbe ad una vasta e ampia scelta di soluzioni, *modus operandi* che contrasta con i principi suddetti ed in particolare sulla certezza del diritto.

Inoltre, l'articolo 36 bis stabilisce quanto segue: "Avvalendosi di procedure automatizzate, l'amministrazione finanziaria procede, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'Amministrazione finanziaria provvede a: controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta". Per prima cosa l'articolo 36 dà un termine all'amministrazione finanziaria per procedere al controllo entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo; in secondo luogo, alla lettera "f", stabilisce che entro tale termine deve controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte.

Cio' premesso, se non c'e' la comunicazione come si fa a verificare che il termine annuale e' stato rispettato?

Prima del 1997, il controllo ex articolo 36 bis fuori termine comportava la nullità delle cartelle, poi il Governo di allora, al fine di evitare danni alle casse dello Stato, fece un'interpretazione autentica dell'articolo 36 bis con l'articolo 28 della legge 449/97, stabilendo che il termine annuale doveva considerarsi ordinario e non perentorio.

Dall'ordinamento giuridico generale si evince chiaramente che **un termine ordinario, puo' essere disatteso solo con provvedimento ad hoc e opportunamente motivato**, per le annualità oggetto del contenzioso, i governi non hanno emesso nessun provvedimento atto a prorogare il termine "ordinario" annuale e pertanto debba considerarsi il termine annuale di decadenza posto a carico dell'amministrazione finanziaria. Non è inopportuno ricordare - prima ancora che per dovere di completezza,

ai fini di un inquadramento storico-sistematico coerente- gli ulteriori sviluppi del quadro normativo.

L'articolo 13, D.Lgs. numero 241/1997 ha apportato innovazioni profonde al sistema, con la sostituzione degli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. n. 600/1973: la liquidazione dell'imposta dovuta sulla base della dichiarazione (controllo cosiddetto "cartolare") va effettuata "entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo"; quella conseguente al controllo formale propriamente detto va eseguita "entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione".

Mentre entrambe le fasi sono state scisse da quella della riscossione mediante iscrizione a ruolo, si è ampliato il contraddittorio, con obbligo per l'amministrazione di comunicare al contribuente o al sostituto d'imposta, rispettivamente: a) l'esito della liquidazione, "per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali" anche attraverso la comunicazione di "dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione" (articolo 36-bis, comma 3, ulteriormente modificato, sotto l'ultimo profilo, dall'articolo 1, comma 1, lettera a del D.Lgs. n. 32/2001); b) l'esito del controllo formale, "per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente" (articolo 36-ter, comma 4, ulteriormente modificato come sopra dall'art. 1, lettera b, del citato decreto).

In tale contesto è intervenuta la norma interpretativa dell'articolo 28, comma 1, della legge numero 449/1997, secondo cui "il comma 1 dell'articolo 36-bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nel testo da applicare sino alla data stabilita dall'articolo 16, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, deve essere interpretato nel senso che il termine in esso indicato, avendo carattere ordinario, non è stabilito a pena di decadenza".

La trasformazione di un termine in ordinario non vale a renderlo irrilevante, tanto più in un ordinamento "di diritto", che non può lasciare il cittadino "soggetto sine die al potere dell'Amministrazione"; la tecnica analogica impone il rinvio all'articolo 154 del Codice di Procedura Civile, secondo cui "la scadenza del termine ordinario non privi il suo titolare della legittimazione ad esercitarlo, a condizione che esso sia preventivamente prorogato";

Cassazione, 25 gennaio 2002, n. 907, «Il mancato invito al pagamento non pregiudica la successiva iscrizione a ruolo dell'IVA, la quale si riferisce alla disciplina recata dall'art. 60 del D.P.R. n. 633/1972, come novellato dall'art. 10, comma 2, lett. c), del D.L. 20 giugno 1996, n. 323 (convertito dalla legge 8 agosto 1996, n. 425), e precedente l'introduzione dell'art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972 (ad opera dell'art. 14, comma 1, lett. a, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241), nella quale era per la prima volta prevista (al sesto comma dell'art. 60, cit.) l'iscrizione a ruolo dell'imposta non versata e la preventiva comunicazione, che dava diritto ad una riduzione della sanzione nel caso di pagamento entro i successivi trenta giorni».

Simili altre pronunce quali: Cass., 15 dicembre 2003, n. 19161, Id., 14 aprile 2006, n. 8859, Id., 9 agosto 2006, n. 18022, Id., 9 settembre 2008, n. 22689, Id., 12 febbraio 2009, n. 7160, Id., 25 settembre 2009, n. 20633, Id., 12 maggio 2010, n. 11432.