

# STUDIO ASSOCIATO PAGANI

DOTTORI COMMERCIALISTI E REVISORI DEI CONTI

Via G. Frua, 24  
20146 Milano  
Tel. +39 (02) 46.07.22

Fax +39 (02) 49.81.537  
e-mail: studiopagani@studiopagani.net  
web site: www.studiopagani.net  
P.IVA 09906120150

Sergio Pagani  
Paolo D. S. Pagani  
Raffaella Pagani  
Claudia Marino  
Antonio Musso  
Alessandra Pagani  
Paola Bariati

## CIRCOLARE N° 6 DEL 14/10/2015

Alla rispettabile clientela – alla c.a. della Direzione

### **La posizione del contribuente dinanzi agli esiti dei controlli automatici e formali delineata dalla più recente giurisprudenza**

**La presente circolare mira a chiarire le scelte a disposizione del contribuente rispetto al ricevimento di una cartella esattoriale a seguito dei controlli sulle dichiarazioni fiscali.**

#### **LA RISCOSSIONE MEDIANTE ISCRIZIONE A RUOLO → LA CARTELLA DI PAGAMENTO**

**Rif. artt. 36 bis e 36-ter DPR n. 600/1973**

- Avviso di accertamento a seguito dei controlli d'ufficio *sostanziali*
- Controlli fondati sulla dichiarazione:
  - controlli automatici ex art. 36 bis DPR n. 600/1973 → (ri)liquidazione correggendo errori materiali/di calcolo → esito del controllo → la comunicazione di irregolarità notificata al contribuente;
  - controlli formali ex art. 36 ter DPR n. 600/1673 → verifica della documentazione conservata dal contribuente e controllo “incrociato” con i dati desumibili dalle dichiarazioni presentate da altri soggetti (sostituti d'imposta, enti previdenziali, ecc.) → esclusione di ritenute d'acconto, detrazioni, deduzioni, crediti d'imposta, correzione errori materiali/di calcolo del sostituto d'imposta → esito del controllo (minori crediti d'imposta, maggiori imposte o contributi dovuti...) → avviso bonario trasmesso al contribuente.

*Un passo indietro: l'atto che precede e fonda la riscossione mediante iscrizione a ruolo della pretesa tributaria derivante dall'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate*

<p>Controllo automatico → entro il 31/12 del periodo d'imposta successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Es. UNICO PF 2015 → presentato entro 30/09/2015 (o tardiva) → controllo entro 31/12/2016.</p> <p>Controllo formale → entro l'inizio il 31/12 del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione oggetto di controllo. Es. UNICO PF 2015 → presentato entro 30/09/2015 (o tardiva) → entro il 31/12/2017</p>	<p><i>I termini dei controlli delle dichiarazioni</i></p>
<p>Rispetto all'anno di presentazione della dichiarazione l'Ufficio procede al controllo automatico nell'anno successivo ed a quello formale entro il secondo anno successivo.</p> <p>Tuttavia si tratta di un termine ordinatorio e non perentorio secondo l'orientamento prevalente.</p>	<p><i>Più chiaramente...</i></p>

<b>ESITO DEI CONTROLLI AUTOMATICI E FORMALI: LA POSIZIONE DEL CONTRIBUENTE</b> Rif. artt. 36 bis e 36-ter DPR n. 600/1973 ed artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 462/1997	
<p><i>“Mera (ri)liquidazione”</i></p> <p>Entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione di irregolarità il Contribuente può:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• fornire chiarimenti;</li> <li>• aderire e procedere al versamento dell'importo (anche rateizzandolo) oggetto della comunicazione con sanzione ridotta ad 1/3;</li> <li>• notificare ricorso/reclamo-mediazione (<i>questione aperta</i>): no riduzione delle sanzioni ed ulteriori interessi per ritardata iscrizione a ruolo.</li> </ul>	<p><i>Comunicazione di irregolarità dal controllo formale</i></p>
<p><i>Incrocio dichiarazioni/verifica della documentazione da conservare</i></p> <p>Entro 30 giorni dal ricevimento dell'avviso bonario il Contribuente può:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• fornire chiarimenti;</li> <li>• procedere al versamento dell'importo (anche rateizzandolo) oggetto della comunicazione con sanzione ridotta a 2/3;</li> <li>• notificare ricorso/reclamo-mediazione (<i>questione aperta</i>): no riduzione delle sanzioni ed ulteriori interessi per ritardata iscrizione a ruolo.</li> </ul>	<p><i>Avviso bonario da controllo formale</i></p>

<b>LA QUESTIONE APERTA: COMUNICAZIONI ED AVVISI BONARI SONO AUTONOMAMENTE IMPUGNABILI?</b>	
<p>Entrambe le comunicazioni dell'esito del controllo sanciscono una pretesa tributaria definita ed in quanto tale oggetto di eventuale impugnazione per ricorso/reclamo → il contribuente si confronta con un vero e proprio atto impositivo.</p>	<p><i>Il punto di vista della giurisprudenza</i></p>

<p>I vizi eccezionali rispetto al contenuto delle comunicazioni dell'esito dei controlli non sono riproponibili anche avverso alla cartella esattoriale. Quest'ultima, infatti, quale atto successivo e separato, potrà essere contestata dal contribuente soltanto adducendo i "vizi propri" propri dello strumento di riscossione mediante ruolo (ad es. la notifica oltre il termine di decadenza).</p>	<p><i>Gli effetti dell'autonomia ed obbligatoria impugnabilità sulla successiva cartella di pagamento</i></p>
<p>La recente pronuncia n. 2616/2015 della Corte di Cassazione ha chiarito il carattere facoltativo dell'impugnazione di atti espressamente citati dall'articolo 19 del D.Lgs. n. 546/92. Ne consegue che il venir meno della cd. cristallizzazione della pretesa tributaria e, dunque, l'impossibilità di eccepire rispetto alla successiva cartella di pagamento i vizi che attengono all'atto "originario".</p>	<p><i>Ultimi chiarimenti dalla giurisprudenza: impugnare si può, ma non è un passo cogente.</i></p>
<p>L'Agenzia delle Entrate ha sempre rigettato l'interpretazione delle comunicazioni quali atti impositivi, contestando negli eventuali contenziosi promossi dal contribuente la non impugnabilità. Simmetricamente nei giudizi incentrati sulla cartella non eccipe l'impossibilità di far valere vizi riconducibili al contenuto delle comunicazioni.</p> <p>Si trattava, però, evidentemente di un orientamento che ora deve essere rapportato alla sopracitata facoltà riconosciuta al soggetto passivo.</p>	<p><i>Il punto di vista del Fisco</i></p>

\* \* \*

Il presente elaborato è un documento informativo di sintesi e non un parere professionale.

Restiamo a Vostra disposizione per qualunque chiarimento e/o approfondimento.

Studio Associato Pagani