

Ruolo nullo senza “avviso bonario” a seguito del controllo formale

La Cassazione richiama l'importanza del contraddittorio e rimarca la profonda differenza rispetto alla liquidazione automatica

/ Alfio CISSELLO

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 15312 depositata ieri, ha sancito che la **cartella di pagamento** scaturente dal **controllo formale** delle dichiarazioni è nulla se non preceduta dal c.d. “**avviso bonario**”.

Tale decisione si innesta nell'orientamento, oramai consolidato, strumentale alla sempre più ampia valorizzazione del **contraddittorio preventivo** tra le parti, principio che discende direttamente dal nostro **ordinamento costituzionale** nonché dal diritto **comunitario**.

In primo luogo, è bene evidenziare come i giudici abbiano **disatteso l'eccezione erariale**, secondo cui, pure nel caso del controllo formale, la cartella non potrebbe automaticamente ritenersi **nulla** per mancanza dell'avviso bonario, al pari di ciò che è stato affermato per la liquidazione automatica (ove, secondo **consolidata giurisprudenza**, la nullità c'è solo se sussistono **incertezze** su **aspetti rilevanti** della dichiarazione, alla luce di quello che prevede l'art. 6 della L. 212/2000).

Nella liquidazione automatica della dichiarazione (artt. 36-*bis* del DPR 600/73 e 54-*bis* del DPR 633/72), il controllo scaturisce da una **verifica eseguita** dal sistema **telematico**, che postula, pena l'illegittimità della procedura, un semplice controllo “cartolare” della dichiarazione, oppure un mero riscontro tra dichiarazione e documenti “**esterni**”, come il **modello F24**. Per fare il caso più semplice, dove non ci sono le **incertezze** di cui parla la Cassazione, pensiamo al contribuente che versa le imposte in **maniera inferiore** a quella indicata in dichiarazione.

In tal caso, pure se non è inviato l'avviso bonario, i diritti della difesa non sono lesi, posto che il contribuente dovrebbe già sapere di aver eseguito un **versamento insufficiente**. Molto diversa è la situazione nel **controllo formale** della dichiarazione (art. 36-*ter* del DPR 600/73).

L'Agenzia delle Entrate, come peraltro ricordato nella sentenza in commento, effettua un **controllo più incisivo** su alcune voci della dichiarazione, e chiede in un primo momen-

to al contribuente di esibirne la **documentazione giustificativa** (è il caso delle certificazioni del sostituto d'imposta relative alle ritenute **scomputate in dichiarazione**, o ai documenti che giustificano la detrazione delle spese, o la deduzione di alcuni oneri).

Dopo che l'Ufficio ha **preso visione** della documentazione prodotta, deve comunicare al contribuente, in sostanza, ciò che intende fare: **archiviare** il procedimento oppure procedere con il ruolo (eventualità in cui il contribuente, se ritiene, può definire l'avviso bonario *ex art. 3 del DLgs. 462/97* fruendo della **riduzione** delle **sanzioni** da tardivo versamento ai due terzi).

Trattasi di una fase procedimentale necessaria

Se così stanno le cose, è palese che l'omissione dell'avviso bonario **lede** profondamente la **difesa**, posto che il contribuente non può nemmeno sapere se il funzionario ha intenzione o meno di archiviare la pratica sulla base della documentazione prodotta.

Non ha **nessun rilievo** il fatto che l'art. 36-*ter* del DPR 600/73 non contempli espressamente la nullità del ruolo, siccome questa è la **naturale conseguenza** dei principi comunitari e nazionali sul contraddittorio e sui rapporti tra le parti (del resto, come rilevato altresì nella sentenza, la stessa Agenzia delle Entrate si è espressa nel senso dell'**assoluta necessità** dell'**avviso bonario**, si veda la circolare 77 del 2001).

Riprendendo le parole dei giudici, “appare evidente, dal mero dato testuale della norma, che al più incisivo «controllo» previsto dall'art. 36-*ter*, rispetto alla «liquidazione» *ex art. 36-*bis**, il legislatore abbia fatto conseguire una **fase procedimentale necessaria**, di garanzia per il contribuente, laddove il comma 4 in esame prevede l'obbligo dell'Amministrazione di comunicare i **motivi** della rettifica operata in un'**apposita comunicazione** da effettuare al contribuente”.