

Sull'inutilizzabilità del “procedimento di controllo formale” al di fuori delle ipotesi espressamente previste dall'art. 36 *ter* del d.p.R. 600/73 ⁽¹⁾.

di Francesco Pedrotti - 4 ottobre 2019

1. Le considerazioni che seguono mirano a sostenere che – in forza di un'interpretazione letterale e in base alla *ratio*, sistematica e adeguatrice dell'art. 36 *ter*, comma 2, del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – il procedimento di controllo formale contemplato dalla norma poc'anzi citata non è attivabile, da parte dell'amministrazione finanziaria, in presenza di fattispecie diverse da quelle espressamente previste dalla norma medesima.

2. Venendo, in prima battuta, all'argomento letterale, si nota come il testo della norma predetta limiti l'azione dell'amministrazione finanziaria alla rettifica della base imponibile e/o dell'imposta determinate dal contribuente nel caso in cui quest'ultimo abbia indicato nel modello dichiarativo ritenute di acconto, oneri deducibili, oneri detraibili e crediti di imposta in tutto o in parte non spettanti.

La tassatività delle fattispecie previste dal comma 2 della norma in commento induce, inoltre, a ritenere che il sindacato *ex art. 36 ter* del DPR n. 600/1973 non possa essere esteso a questioni di carattere interpretativo attinenti, in specie, l'individuazione dei presupposti (soggettivo, oggettivo e territoriale) di applicazione del tributo, ovvero la determinazione della relativa base imponibile (imponibilità di proventi, deducibilità di costi, applicabilità di norme di esenzione o di agevolazione).

Tuttavia, ad alimentare dubbi circa l'applicabilità o meno della norma in oggetto a violazioni in punto di determinazione della base imponibile del tributo concorre il disposto del comma 4 della norma medesima, secondo cui “*L'esito del controllo formale è comunicato al contribuente (...) con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte (...)*”.

Ciò nonostante sembra di poter sostenere che il riferimento alla rettifica degli “*imponibili*” risieda semplicemente nella circostanza che, con specifico riguardo all'Irpef, la rettifica di cui si discorre può riguardare, tra l'altro, gli oneri deducibili dal reddito complessivo, i quali, ove disconosciuti, comporterebbero, appunto, l'accertamento di una maggiore base imponibile prima ancora della liquidazione di una maggiore imposta. Questo non sembra però sufficiente ad attribuire al legislatore la volontà di includere nel campo applicativo della norma in commento anche la violazione delle norme di determinazione della base imponibile, previste dal Tuir o da leggi speciali, attinenti le singole categorie reddituali, le quali, come è evidente, non figurano nell'elencazione di fattispecie oggetto di controllo formale di cui al comma 2 dell'art. 36 *ter*.

Quanto, invece, alla *ratio* della norma in discorso, poiché quest'ultima è riconducibile all'intento di rendere più spedita la contestazione di violazioni particolarmente attendibili in quanto riscontrabili dal mero confronto tra il dato dichiarativo e la relativa documentazione a supporto e più celere il recupero del tributo evaso, è lecito ritenere plausibile la volontà del legislatore – palesata dall'*incipit* del comma 2 dell'art. 36 *ter* secondo cui “*Senza pregiudizio dell'azione accertatrice a norma degli articoli 37 e seguenti, gli uffici possono (...)*” – di includere nell'ambito applicativo della norma in commento solo le violazioni, non particolarmente complesse sul piano fattuale e giuridico, la cui istruttoria non richieda particolari impieghi di tempo e di personale, riservando, invece, la contestazione delle violazioni più complesse ed impegnative, quali quelle relative alle

¹ Le riflessioni oggetto della presente nota costituiscono la sintesi di un lavoro, di più ampie dimensioni, di prossima pubblicazione sulla “Rivista di Diritto Tributario” (edizione cartacea). E', pertanto, a quella sede cui si rimanda per gli opportuni approfondimenti delle tematiche trattate e per le relative note bibliografiche.

norme sui presupposti applicativi del tributo e alle norme sulla determinazione della base imponibile dei singoli cespiti reddituali, alla procedura accertativa ordinaria di cui agli artt. 37 e ss. del DPR n. 600/1973.

3. L'interpretazione sistematica della norma in esame è condotta facendo, in specie, ricorso ad un principio di origine domestica, ossia il principio di legalità dell'azione amministrativa, nonché a principi di matrice europea, costituiti dal principio di proporzionalità e di buona amministrazione, accomunati dal fatto di trovare ingresso nel nostro ordinamento tramite l'art. 1 della L. 7 agosto 1990, n. 241.

Quanto al principio di legalità dell'azione amministrativa, si nota come, in forza del principio di legalità sostanziale dal quale esso discende, il potere conferito dal legislatore all'autorità amministrativa non possa essere del tutto indeterminato, sicché la pubblica amministrazione è tenuta ad esercitare solo i poteri indicati dalla legge e solo nei modi da essa prescritti.

Ciò posto, pare sostenibile come, attesa la dettagliata elencazione di fattispecie operata dall'art. 36 *ter*, comma 2, del DPR n. 600/1973, l'attività di controllo formale debba, nel rispetto del principio di legalità dell'azione amministrativa, considerarsi rivolta solo a dette fattispecie, pena l'esercizio del potere amministrativo al di fuori della rigorosa linea tracciata dal legislatore.

Per ciò che concerne, invece, il principio di proporzionalità – racchiuso nell'art. 5 del TUE – si nota come il medesimo inibisca alla pubblica amministrazione il potere di imporre obblighi ai soggetti privati in misura superiore al raggiungimento degli scopi che essa si prefigge, imponendo, quindi, in estrema sintesi, la congruità del “mezzo” al “fine”. Pertanto, se il “fine” dell'azione amministrativa è un controllo formale ai sensi dell'art. 36 *ter* del DPR n. 600/1973, il “mezzo” rappresentato dalla richiesta di informazioni e/o documentazione attinenti fattispecie diverse da quelle previste dal comma 2 della norma in parola – riguardanti, ad esempio, i presupposti applicativi del tributo, oppure la determinazione della base imponibile dei singoli cespiti reddituali – si porrebbe in contrasto con il predetto principio di proporzionalità.

In relazione, infine, al principio di buona amministrazione di cui all'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali UE, si osserva come all'interno del medesimo sia possibile distinguere tra principi relativi al rapporto tra amministrazione-cittadino e quelli inerenti la decisione amministrativa. All'interno della prima di tali categorie è annoverabile, tra gli altri, il principio di certezza del diritto, il quale risulterebbe violato, e con esso anche il principio di buona amministrazione, se l'organo accertatore attivasse un controllo formale riguardo a fattispecie diverse da quelle specificamente previste dall'art. 36 *ter*, comma 2, del DPR n. 600/1973.

4. Anche in base ad un'interpretazione adeguatrice dell'art. 36 *ter* del DPR n. 600/1973 l'attività di controllo formale deve essere limitata, in virtù del più generale principio di riserva di legge sancito dall'art. 23 Cost., inteso quale fonte del carattere vincolato della potestà di imposizione, alle fattispecie elencate nell'art. 36 *ter*, comma 2, del decreto testé richiamato.

A questo riguardo si vuole, più in particolare, sostenere che, indipendentemente dalla fase attuativa del tributo in cui si ritenga collocabile l'art. 36 *ter* del DPR n. 600/1973 (“fase di accertamento” ovvero “fase di riscossione”), il comportamento dell'amministrazione finanziaria, in ordine alla scelta delle fattispecie in presenza delle quali attivare il controllo formale, deve considerarsi strettamente vincolato alla legge e non soggetto a margini di discrezionalità.

Con specifico riferimento alla “fase di accertamento” del tributo si osserva che l'attività ivi svolta dall'amministrazione finanziaria, tesa alla determinazione quali-quantitativa del presupposto di imposta, debba intendersi rigorosamente vincolata alla legge; una siffatta tesi, espressa in termini generali, è avvalorata, nel caso specifico, dalla circostanza per cui quella dell'art. 36 *ter* del DPR n. 600/1973, in quanto disciplina

speciale eccezionale rispetto alla procedura accertativa ordinaria di cui agli artt. 37 e ss. del decreto da ultimo nominato, è applicabile solo ai casi espressamente previsti dalla legge.

Anche in ordine alla “fase di riscossione” del tributo, nella quale l’azione dell’amministrazione gode, generalmente, di maggiori margini di discrezionalità, è bene comunque notare come la stessa soggiaccia al principio di riserva di legge di cui all’art. 23 Cost. avendo in specie riguardo all’attività dell’amministrazione finanziaria esercitata in forza di quelle disposizioni procedurali, quali l’art. 36 *ter* del DPR n. 600/1973, suscettibili di comportare un aggravio dell’onere contributivo.

5. Considerato quanto sopra, si tratta a questo punto di stabilire se l’attivazione del procedimento di controllo formale in presenza di fattispecie diverse da quelle espressamente contemplate dal comma 2 dell’art. 36 *ter* del DPR n. 600/1973 conduca all’annullabilità dell’eventuale provvedimento amministrativo – ruolo e cartella di pagamento – emesso a conclusione del procedimento di controllo formale, oppure alla (semplice) inutilizzabilità del materiale probatorio, irrualmente acquisito, nell’ambito del predetto procedimento.

Sembra di poter sostenere che l’attivazione cui si è fatto cenno poc’anzi conduca all’annullabilità del predetto provvedimento amministrativo.

A sostegno di ciò si osserva che quella commessa dall’amministrazione finanziaria rappresenta, in specie, non già una violazione di norme “sul” procedimento (si pensi, a titolo esemplificativo, alle norme procedurali collocate nella fase istruttoria del procedimento), bensì una vera e propria violazione “di” procedimento.

Pertanto, ove l’amministrazione finanziaria contesti al contribuente comportamenti illegittimi non concernenti le fattispecie di cui all’art. 36 *ter*, comma 2, del DPR n. 600/1973, essa incorre in una violazione attinente la tipologia di procedimento da adottarsi in relazione alla natura di tali comportamenti con la conseguenza che il provvedimento amministrativo emesso è annullabile e l’inutilizzabilità delle prove acquisite costituisce, nello specifico contesto del procedimento di controllo formale, un logico effetto di tale annullabilità.

Detto questo, si tratta ora di capire se, in ipotesi di annullamento totale o parziale del predetto provvedimento, l’amministrazione finanziaria sia successivamente legittimata, ove ancora nei termini di cui all’art. 43 del DPR n. 600/1973, ad attivare, nei confronti del medesimo contribuente e relativamente alle fattispecie prima erroneamente contestate nell’ambito del procedimento *ex art.* 36 *ter* del DPR n. 600/1973, il procedimento di controllo sostanziale di cui agli artt. 37 e ss. del DPR n. 600/1973.

A far propendere per la soluzione positiva concorre sia il medesimo art. 36 *ter*, comma 2, del DPR n. 600/1973, nel quale il legislatore, prima di elencare le fattispecie cui si applica il procedimento di controllo formale, ha inserito l’*incipit* “*Senza pregiudizio dell’azione accertatrice a norma degli articoli 37 e seguenti*”, sia l’art. 37, comma 1, primo periodo, del DPR n. 600/1973, laddove è previsto che gli uffici controllino le dichiarazioni dei contribuenti, ovvero individuino i soggetti che ne hanno omissa la presentazione, tra l’altro, “*sulla scorta dei dati e delle notizie acquisite ai sensi dei precedenti articoli*” (quindi anche l’art. 36 *ter*).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

M. BEGHIN, *Diritto tributario*, III ed., Padova, 2017, 244

S. CASSESE, *Il diritto amministrativo e i suoi principi*, in AA.VV., *Istituzioni di diritto amministrativo*, V ed., a cura di S. Cassese, Milano, 2015, 1 ss.

P. COPPOLA, *La liquidazione dell’imposta dovuta e il controllo formale delle dichiarazioni* (artt. 36-bis e 36 *ter* del D.P.R. n. 600/1973), in *Rass. trib.*, 1997, 1491

L. DEL FEDERICO, Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea: contributo allo studio della prospettiva italiana, Milano, 2010, 231

R. ESPOSITO, La riscossione, in AA.VV., Diritto tributario, a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 794, nota 36

4

G. FALSITTA, Manuale di diritto tributario. Parte generale, Padova, 2005, 317

G. FALSITTA, Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo, in AA.VV., La riscossione dei tributi, a cura di A. Comelli e C. Glendi, Padova, 2010, 10

A. FANTOZZI, Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari, in Riv. dir. trib., 2011, 137 ss.

A. FANTOZZI, Gli schemi teorici di attuazione del prelievo, in AA.VV., Diritto tributario, a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 403

G. FRANSONI, Considerazioni su accertamenti "generali", accertamenti parziali, controlli formali e liquidazioni della dichiarazione alla luce della legge n. 311/2004, in Riv. dir. trib., 2005, 603-604

F. GALLO, L'istruttoria nel sistema tributario, Rass. trib., 2009, 28-29

S. LA ROSA, Principi di diritto tributario, II ed., Torino, 2006, 363

S. LA ROSA, I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela, in Riv. dir. trib., 2008, *passim.*, 812-815

R. LUPI, Manuale professionale di diritto tributario. Principi generali e approfondimenti specialistici, Milano, II ed., 1999, 267

A. MARCHESELLI, Il "giusto procedimento" tributario. Principi e discipline, Padova, 2012, 91

R. MICELI, L'attività istruttoria tributaria, in AA.VV., Diritto tributario, a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 648

F. MOSCHETTI, Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino, in Dir. prat. trib., 1983, 1918

P. RUSSO, G. FRANSONI, L. CASTALDI, Istituzioni di diritto tributario, Seconda edizione rivista ed ampliata, Milano, 2016, 175.