



**STUDIO PIZZANO**

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

[www.studiopizzano.it](http://www.studiopizzano.it)

# **CARTELLA DI PAGAMENTO NULLA SENZA PREVENTIVA COMUNICAZIONE DI IRREGOLARITÀ**

*Publicato il 2 Aprile 2024 di Sabatino Pizzano*



Nel contesto dei controlli formali delle dichiarazioni dei redditi da parte dell'Agenzia delle Entrate, una recente sentenza della Corte di Cassazione (Ordinanza n. 7620/2024) ha ribadito un principio di grande rilevanza per i contribuenti: la nullità della cartella di pagamento qualora questa non sia stata preceduta dall'invio della comunicazione di irregolarità emersa nel corso della verifica.

Tale comunicazione rappresenta infatti un passaggio obbligato per garantire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente, consentendogli di interloquire con l'Amministrazione fiscale prima che venga emessa l'iscrizione a ruolo delle somme contestate.

L'omissione di questo adempimento da parte degli Uffici finanziari determina quindi la nullità della pretesa impositiva azionata con la notifica della cartella, con conseguente illegittimità della riscossione coattiva avviata nei confronti del contribuente.

## Il controllo formale ex art. 36-ter: natura e finalità

Il controllo formale della dichiarazione dei redditi trova la sua disciplina nell'art. 36-ter del DPR 600/1973. Si tratta di un riscontro automatizzato e cartolare che l'Agenzia delle Entrate effettua sui dati esposti nella dichiarazione, volto a verificarne la corretta compilazione e l'assenza di errori di calcolo o incongruenze palesi.

Pur non avendo natura di accertamento vero e proprio, il controllo formale può comunque portare a rettifiche dei redditi dichiarati o dei crediti d'imposta esposti, con conseguenti maggiori imposte dovute. È per questo che il legislatore ha previsto una specifica garanzia procedimentale per il contribuente.

L'art. 36-ter stabilisce infatti che prima di procedere a tali rettifiche, gli Uffici finanziari devono inviare un'apposita comunicazione al contribuente, segnalando le irregolarità o incongruenze rilevate in sede di controllo formale.

Questa comunicazione ha una funzione di garanzia fondamentale, in quanto consente al contribuente di:

- Prendere posizione in merito alle irregolarità contestate, fornendo chiarimenti, memorie o documentazione a supporto della propria dichiarazione;
- Regolarizzare eventuali errori materiali o omissioni, beneficiando della riduzione delle sanzioni;
- Proporre l'adesione al verbale di constatazione per definire la pretesa tributaria con il versamento di un terzo delle sanzioni irrogabili.

Si realizza così quel contraddittorio endoprocedimentale che permette un dialogo tra Fisco e contribuente prima di arrivare all'iscrizione a ruolo delle somme contestate. Un obbligo per l'Ufficio che deriva direttamente dai principi costituzionali del giusto processo e del diritto di difesa.

## Il contenzioso tributario

In primo grado, la Commissione Tributaria Provinciale aveva rigettato il ricorso della società, ritenendo legittimo il disconoscimento operato dall'Amministrazione finanziaria. La società aveva quindi proposto appello contro tale decisione, ribadendo l'illegittimità dell'operato dell'Ufficio, che aveva proceduto alla rettifica senza un formale procedimento di accertamento nonostante la mancata ricezione di documenti da parte della contribuente.

La Commissione Tributaria Regionale aveva dichiarato inammissibile il motivo di appello, affermando che l'Ufficio avesse escluso la detraibilità del credito non tanto per la sua insussistenza, quanto per l'assenza di idonea documentazione atta a provarlo.

## La decisione della Cassazione

La società ha quindi presentato ricorso in Cassazione, lamentando che la CTR avesse erroneamente ritenuto legittimo l'operato dell'Ufficio, il quale era giunto alla rettifica della dichiarazione non sulla base di un'attività interpretativa, ma a causa del mancato invio della documentazione richiesta. Secondo la contribuente, l'Ufficio aveva l'obbligo di comunicare gli esiti del controllo prima di procedere all'iscrizione a ruolo del debito erariale.

La Suprema Corte ha accolto la tesi della società, affermando che, in tema di imposte sui redditi, la cartella di pagamento non preceduta dalla comunicazione dell'esito del controllo ex art. 36-ter DPR 600/1973 è da considerarsi nulla. Tale comunicazione, infatti, svolge una fondamentale funzione di garanzia, realizzando la necessaria interlocuzione tra Fisco e contribuente prima dell'iscrizione a ruolo.

La Cassazione ha sottolineato la differenza tra la comunicazione ex art. 36-ter e quella della liquidazione della maggiore imposta ex art. 36-bis dello stesso decreto: quest'ultima, infatti, avviene all'esito di un controllo meramente cartolare ed automatizzato, e ha il solo scopo di evitare al contribuente la reiterazione di errori formali consentendogli la loro regolarizzazione. Pertanto, l'eventuale omissione della comunicazione ex art. 36-bis non incide sul diritto di difesa e non determina alcuna nullità.

## Le conseguenze della violazione dell'obbligo di contraddittorio

Come evidenziato dall'Ordinanza 7620/2024, la mancata comunicazione di irregolarità ai sensi dell'art. 36-ter prima dell'iscrizione a ruolo determina la nullità della cartella di pagamento notificata al contribuente.

La Corte di Cassazione ha infatti chiarito che questa comunicazione si differenzia nettamente da quella prevista dall'art. 36-bis per i controlli meramente cartolari e automatizzati. In quel caso, l'omissione della comunicazione di liquidazione della maggiore imposta dovuta non inficia la validità degli atti successivi in quanto non lede il diritto di difesa.

Diverso è invece il caso della comunicazione ex art. 36-ter, la quale assurge a vera e propria garanzia procedimentale per il contribuente sottoposto a controllo formale. La sua omissione impedisce di fatto il pieno esercizio del diritto di difesa, privando il contribuente della possibilità di contraddire preventivamente le irregolarità contestategli.

Ne consegue pertanto la nullità della cartella di pagamento emessa senza il previo invio della comunicazione in parola, con conseguente illegittimità della riscossione coattiva avviata nei confronti del contribuente.

## Esempi pratici

Di seguito si forniscono alcuni esempi pratici

### Caso 1: Credito d'imposta per redditi prodotti all'estero

La società Alpha Srl, con sede in Italia, ha dichiarato nella dichiarazione dei redditi un credito di 50.000 euro per le imposte pagate all'estero su redditi ivi prodotti. A seguito del controllo formale, l'Agenzia delle Entrate contesta l'esistenza di tale credito per mancanza di documentazione probatoria.

Senza inviare la prevista comunicazione di irregolarità ex art. 36-ter, l'Ufficio procede direttamente con l'iscrizione a ruolo, notificando alla società una cartella di pagamento di 70.000 euro comprensiva di sanzioni e interessi.

In questo caso, la cartella sarà nulla in quanto emessa in violazione dell'obbligo di attivare preventivamente il contraddittorio con il

contribuente. Alpha Srl avrebbe dovuto ricevere la comunicazione per poter produrre le certificazioni attestanti le imposte pagate all'estero.

## Caso 2: Costi non ammessi in dichiarazione

Il contribuente Mario Rossi, titolare di ditta individuale, ha dedotto nella dichiarazione dei redditi alcuni costi che, in sede di controllo formale, l'Agenzia delle Entrate considera non ammissibili in tutto o in parte.

Anche qui, prima di rettificare il reddito e le imposte dovute, l'Ufficio avrebbe dovuto inviare la comunicazione di irregolarità per consentire al contribuente di giustificare la natura di quei costi o eventualmente regolarizzare la propria posizione.

La mancata attivazione di questo contraddittorio rende nulla l'eventuale cartella di pagamento successivamente notificata al contribuente.

## Conclusioni

In conclusione, la recente pronuncia della Corte di Cassazione (Ordinanza n. 7620/2024) ribadisce un punto fermo in materia di controlli formali delle dichiarazioni dei redditi: prima di procedere con l'iscrizione a ruolo delle maggiori imposte o la rettifica di crediti, deduzioni o altri elementi dichiarati, l'Agenzia delle Entrate deve obbligatoriamente inviare al contribuente la comunicazione di irregolarità prevista dall'art. 36-ter del DPR 600/1973.

Tale comunicazione assolve a una funzione di garanzia imprescindibile, consentendo al contribuente di attivare il contraddittorio con l'Amministrazione fiscale, fornire chiarimenti, memorie o documentazione a supporto della propria posizione dichiarata. La violazione di questo obbligo vanifica il pieno esercizio del diritto di difesa, comportando quindi la nullità della successiva cartella di pagamento eventualmente notificata.

Gli Uffici finanziari non possono pertanto esimersi da questo adempimento, che rappresenta una tappa obbligata nel procedimento di controllo formale, come ribadito dalla Suprema Corte. La sua omissione rende illegittima la riscossione coattiva attivata nei confronti del contribuente mediante la cartella di pagamento nulla.

Si conferma quindi l'importanza di questo passaggio, che garantisce il pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale tra Fisco e contribuente prima dell'iscrizione a ruolo delle somme contestate, in ossequio ai principi costituzionali del giusto processo e della difesa.

---

## Domande Frequenti

### **D: Quali sono i casi in cui scatta l'obbligo di comunicazione ex art. 36-ter?**

R: L'obbligo di inviare la comunicazione di irregolarità sorge ogni volta che, a seguito del controllo formale della dichiarazione, l'Agenzia riscontri errori, omissioni o incongruenze che comportino una rettifica dei redditi dichiarati, dei crediti esposti o comunque delle imposte dovute. Si tratta di un passaggio obbligatorio prima di emettere l'iscrizione a ruolo.

### **D: C'è differenza tra la comunicazione ex art. 36-ter e quella ex art. 36-bis?**

R: Sì, le due comunicazioni hanno natura e finalità diverse. Quella dell'art. 36-bis riguarda la semplice liquidazione della maggiore imposta dovuta a seguito di controlli automatizzati e la sua eventuale omissione non determina nullità. La comunicazione ex art. 36-ter invece garantisce il contraddittorio ed il suo mancato invio comporta la nullità della successiva cartella di pagamento.

**D: Il contribuente può regolarizzare la propria posizione dopo aver ricevuto la comunicazione?**

R: Sì, la ricezione della comunicazione di irregolarità consente al contribuente di fornire giustificazioni o documentazione, ma anche di regolarizzare eventuali errori materiali o formali beneficiando della riduzione delle sanzioni. In alternativa può proporre l'adesione al verbale di constatazione pagando un terzo delle sanzioni.

**D: Quali sono i rimedi per il contribuente in caso di mancata comunicazione?**

R: Qualora non venga inviata la comunicazione ex art. 36-ter e il contribuente riceva direttamente la cartella di pagamento, può proporre tempestivo ricorso per eccepire la nullità della stessa e l'illegittimità della procedura di riscossione coattiva avviata nei suoi confronti.

[www.studiopizzano.it](http://www.studiopizzano.it)

© RIPRODUZIONE RISERVATA