



# CAMMINO DIRITTO

Rivista di informazione giuridica  
<https://rivista.camminodiritto.it>



## LA COMUNICAZIONE DI IRREGOLARITÀ IN CASO DI ERRORI DI CALCOLO NELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

*Un'analisi dei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente non può che partire dallo studio degli istituti della liquidazione automatica: una forma di controllo automatico della dichiarazione dei redditi che, pur apparendo semplice e intuitiva, presenta non pochi problemi da risolvere.*

di **Immacolata Giustozzi**

IUS/09 - ISTITUZIONI DI DIRITTO PUBBLICO

Articolo divulgativo - ISSN 2421-7123

Direttore responsabile  
**Raffaele Giaquinto**

Pubblicato, Martedì 27 Gennaio 2015

L'attuale assetto normativo basato sulla **fiscalità di massa** ha comportato innanzitutto una necessaria modifica dei rapporti tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente. Il contribuente infatti oggi ha l'**onere di procedere alla determinazione dell'imponibile e alla liquidazione dello stesso in relazione al presupposto d'imposta**. Di conseguenza la dichiarazione svolge un ruolo di preminenza nell'attuazione dei tributi, rendendo eventuale e non necessario l'intervento, se non in situazioni patologiche, dell'Amministrazione. La partecipazione del contribuente all'attività dell'Amministrazione dunque, oggi non va intesa solo come **intervento** nelle ipotesi tassativamente previste dalla legge, ma di vera e propria **collaborazione**. La collaborazione assume, infatti, un significato ben più profondo divenendo il punto di convergenza dell'interesse pubblico e dell'interesse privato, finalizzati ad una obbligazione tributaria che rispetti le norme costituzionali.

**Ma cosa è l'art. 36 bis DPR 600/73?** L'art 36bis Dlgs 600/73 è stato introdotto per consentire una **rapida correzione sugli errori materiali e di calcolo** del contribuente in sede di dichiarazione e l'amministrazione non opera una diversa qualificazione giuridica di quanto dichiarato dal contribuente, ma si preoccupa solo di correggere gli errori materiali commessi dallo stesso in sede di dichiarazione, infatti secondo la lettera dell'art 36 bis del DPR 600/73 l'esito del controllo effettuato dall'amministrazione è "**come dichiarato dallo stesso contribuente**".

**Quali sono i diritti del contribuente laddove riceva una cartella di pagamento ex art. 36bis DPR 600/73?** Innanzitutto dobbiamo ricordare che uno degli elementi centrali del nostro assetto tributario è la partecipazione del contribuente all'attività svolta dall'Amministrazione finanziaria e ci si è domandati come esso possa essere rispettato in istituti dove essa non è espressamente prevista. Nonostante la struttura delle norme sia indirizzata a non ritenere necessario il contraddittorio, un'analisi più attenta - nonché l'introduzione della L. 241/90 - ha indotto il legislatore a ritenere necessario che, in caso di maggiore imposta, il contribuente sia informato dell'esito del controllo. Pertanto il legislatore ha introdotto una fase di **contraddittorio precontenzioso** che serve ad evitare una successiva controversia di fronte al giudice, gravosa per entrambe le parti: la c.d. **comunicazione d'irregolarità**. Va rilevato che non risulta necessario l'invio di nessuna comunicazione laddove dall'esito del controllo non risulti nessuna maggiore imposta, sarebbe inutile infatti comunicare tali risultati al contribuente se non sussistono difformità in merito a quanto dichiarato.

**La Cassazione si pronuncia sulla comunicazione di irregolarità** Negli ultimi anni si è discusso sulla possibilità o meno di impugnare la comunicazione d'irregolarità. Se una parte della giurisprudenza più datata, avallata dalla dottrina dominante, ritiene che la comunicazione d'irregolarità non rientri negli atti autonomamente impugnabili in quanto

non si ravvisa **l'interesse a ricorrere** necessario per l'impugnazione, essendo la pretesa tributaria ancora in itinere, altra parte della giurisprudenza (in particolar modo la Cassazione con la **sentenza n. 7344 dell'11 maggio 2012**) afferma che la comunicazione d'irregolarità è un atto autonomamente impugnabile, dato che la pretesa tributaria è comunque individuabile. Dunque **l'impugnabilità o meno dell'avviso bonario è una scelta facoltativa del contribuente**. Questa nuova ricostruzione fatta dalla giurisprudenza però aumenta l'incertezza e fa venire meno i principi del processo tributario stesso. L'impugnazione dell'avviso bonario, secondo l'idea dei giudici di Cassazione, avrebbe come **ratio** quella di aumentare le chance difensive del contribuente, legittimando la possibilità di una anticipazione della tutela, al fine di pervenire ad una decisione prima dell'emissione della cartella di pagamento. Non bisogna però dimenticare che l'avviso bonario viene considerato come un atto di instaurazione del contraddittorio, con il quale il contribuente si pone in una condizione di parità con l'amministrazione. La comunicazione avrebbe quindi la funzione di instaurare un rapporto tra le parti di natura non contenziosa, ma di **orientare il comportamento futuro del contribuente**.

In conclusione, benché sul punto non sia ancora giunta una risposta definitiva da parte dei giudici di Cassazione, a noi sembra corretto sottolineare e ricordare che l'obiettivo dell'intero sistema tributario costituzionalmente orientato tende al bilanciamento tra i poteri dell'amministrazione finanziaria e i diritti del contribuente, al fine di garantire una pretesa tributaria che rispecchi la reale capacità contributiva del soggetto d'imposta.

(dott.ssa Immacolata Giustozzi)

---