

## Nuovo fronte difensivo per le cartelle notificate oltre l'inizio del periodo di trasmissione della dichiarazione successiva

di Marco Ertman

Pubblicato il 17 maggio 2018

Sebbene le Agenzie delle Entrate siano progressivamente sempre più tempestive nei controlli automatizzati, la liquidazione automatizzata e l'iscrizione a ruolo che ne consegue, difficilmente rispettano il termine previsto dalla norma. Che il termine ex art. 36-bis non sia previsto a pena di decadenza, in quanto ordinatorio, lo statui il legislatore nel 1997 con una norma di interpretazione autentica che, però, rischia di non essere più attuale...

Sebbene le Agenzie delle Entrate siano progressivamente sempre più tempestive nei controlli automatizzati, la **liquidazione automatizzata** ex **art. 36-bis** e l'**iscrizione a ruolo** che ne consegue difficilmente rispettano il termine previsto dalla norma. In tale frangente l'amministrazione finanziaria si avvantaggia metodicamente della natura, ritenuta ordinatoria, del termine il cui spirare è comunemente ritenuto improduttivo di effetti o preclusioni.

Che il termine ex art. 36-bis non sia previsto a pena di decadenza, in quanto ordinatorio, lo statui il legislatore nel 1997 con una norma di interpretazione autentica che, però, rischia di non essere più attuale.

A fronte delle innumerevoli cartelle di pagamento notificate per effetto della liquidazione automatizzata, si profila quindi un argomento difensivo inesplorato che, se troverà il conforto della giurisprudenza, potrebbe rendere ragione alla tutela del contribuente.

### L'ORIGINE DELLA NATURA ORDINATORIA

Ai sensi della versione vigente dell'**art. 36-bis del DPR 600/1973** l'attività di liquidazione automatizzata delle imposte sui redditi dovrebbe aver luogo entro l'inizio del periodo previsto per l'invio delle dichiarazioni relative all'anno successivo e, laddove emerga una difformità rispetto a quanto dichiarato, l'esito di tale controllo dovrebbe essere comunicato al contribuente al fine di evitare che reiteri i medesimi errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali.

Sulla natura del termine dell'art. 36-bis è sorta una querelle datata 1997, quando una copernicana sentenza della Suprema Corte di Cassazione aveva deciso la sua natura perentoria, dichiarando quindi la decadenza dell'amministrazione finanziaria in tutte le ipotesi in cui non avesse rispettato i tempi del procedimento. Più precisamente, la **Suprema Corte di Cassazione, con sentenza nr. 7088 del 29 luglio 1997**, aveva disposto:

- "Il silenzio della legge non rappresenta quindi un argomento sufficiente ad escludere che il termine stabilito dal primo comma dell'art. 36-bis sia stabilito a pena di decadenza. Tanto più che le attività accertative (e di conseguente rettifica delle dichiarazioni dei contribuenti) sono dalla legge vincolate al rispetto di rigorosi termini di decadenza, la cui

esistenza è da considerare pertanto connaturata al loro svolgimento, a tutela del buon andamento e dell'imparzialità dell'amministrazione, oltre che degli interessi dei contribuenti. ... Una volta chiarito che **il termine stabilito dal primo comma dell'art. 36-bis, appena ricordato, è da intendersi stabilito a pena di decadenza e concerne l'iscrizione a ruolo delle maggiori imposte liquidate a seguito del controllo "formale"** della dichiarazione espletato ai sensi di tale disposizione, appare evidente che quello fissato dal primo comma dell'**art. 17 del D.P.R. n. 602/1973** riguarda invece la **riscossione delle imposte** nell'ammontare risultante dalla dichiarazione del contribuente, senza che la stessa sia in alcun modo rettificata."

Nella **sentenza n. 7088/1997** l'insegnamento della Corte di Cassazione era affatto chiaro: il termine previsto dall'articolo 36-bis del dpr 600/1973 doveva essere interpretato come perentorio in quanto attività accertativa e, quindi, la liquidazione automatizzata dell'imposta doveva concludersi con l'iscrizione a ruolo dei maggiori tributi entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, a pena di decadenza e secondo quanto stabilito dalla norma vigente *ratione temporis*.

L'argomento della perentorietà del termine fu dirompente perché l'amministrazione finanziaria aveva già al tempo la mala abitudine di lasciar metodicamente scadere il termine previsto ex art. 36-bis, per cui il principio di diritto elaborato dalla **Suprema Corte** con la **sentenza n. 7088/1997** aveva ripercussioni potenzialmente deflagranti per la finanza dello Stato.

In buona sostanza il gettito atteso dalle liquidazioni automatizzate ex art. 36-bis fu stato posto seriamente a rischio dall'effetto congiunto della perentorietà del termine decisa dalla Cassazione e della scarsa attitudine delle agenzie fiscali alla tempestività nella liquidazione automatizzata delle imposte che amministravano.

L'integrità dell'erario, pregiudicata dal diritto vivente, venne opportunamente protetta dal legislatore che, con l'**art. 28 della Legge n. 449 del 27 dicembre 1997**, interpretò l'articolo 36-bis chiarendo la natura ordinatoria del termine e la più totale assenza di effetti preclusivi al suo superfluo spirare:

- "Il primo comma dell'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nel testo da applicare sino alla data stabilita nell'articolo 16 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, deve essere interpretato nel senso che il termine in esso indicato, avendo carattere ordinatorio, non è stabilito a pena di decadenza."- **art. 28 L. 449/1997**.

L'emanazione di una norma interpretativa consentì anche il corollario della retroattività dei suoi effetti. L'art. 28 della Legge 449/1997, interpretando l'articolo 36-bis nella versione in vigore fino 31 dicembre 1998, dispiegò infatti la propria efficacia a ritroso nel tempo fino al 1994, retroagendo alla data di emanazione della norma interpretata e di fatto "condonando" al fisco il costante ritardo con cui notificava gli esiti della liquidazione automatizzata ed effettuava le iscrizioni a ruolo.

Dopo alcuni arresti della giurisprudenza di merito<sup>[1]</sup> e una interessantissima sentenza di legittimità<sup>[2]</sup>, che sembrò opporre un sincero attrito alla norma interpretativa, intervennero le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, anch'esse salvifiche per le ragioni dell'Erario:

- “anche in materia tributaria la decadenza deve essere (ed è) espressamente prevista (v. **artt. 43 D.P.R. n. 600/1973, 17 D.P.R. n. 602/1973, 57 D.P.R. n. 633/1972, 76 e 77 D.P.R. n. 131/1986**), sicché, in mancanza di un’esplicita previsione, il termine fissato dalla legge per il compimento di un atto ha efficacia meramente esortativa (cioè costituisce un invito a non indugiare) e l’atto può essere compiuto dall’interessato fino a quando ciò non gli venga precluso dalla sopravvenuta prescrizione del relativo diritto (v., nella specie, **art. 43 D.P.R. n. 600/1973**)” (**Cass. n. 7058/1999 citata, in motivazione**).”

L’autorevolezza delle Sezioni Unite tacitò l’argomento della perentorietà del termine previsto ai sensi dell’art. 36-bis, nel testo vigente fino alle dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 1998.

Nel 1997 l’esercizio disinvolto della funzione legislativa che non innova la norma fiscale, ma la interpreta in contrasto con il precedente diritto vivente, facendo in tal modo retroagire gli effetti di tale interpretazione ai periodi d’imposta passati, era perfettamente lecito posto che mancavano ancora pochi anni all’approvazione dello Statuto del Contribuente, Legge 212/00, con cui è stata disciplinata la potestà del legislatore ordinario di approvare leggi di interpretazione autentica in materia fiscale<sup>[3]</sup>.

L’**art. 28 della L. 449/1997**, in virtù della propria funzione interpretativa dell’art. 36-bis del dpr 600/1973, retroagì garantendo quindi all’amministrazione finanziaria una sostanziale remissione in termini di tutta la tardiva attività di liquidazione automatizzata ex art. 36-bis.

## LA NORMA INTERPRETATIVA

L’**art. 28 della L. 449/1997** ha stabilito che l’art. 36-bis del DPR 600/1973 fosse soggetto ad un termine ordinatorio, a mera funzione esortativa, il cui spirare era del tutto improduttivo di effetti e preclusioni per l’agire dell’amministrazione finanziaria.

In vero quando il legislatore del 1997 ha definito la natura del termine dell’art. 36-bis, ha sostanzialmente interpretato la norma per il solo passato.

Testualmente l’art. 28 della L. 449/1997 recita infatti:

“Il primo comma dell’articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, **nel testo da applicare sino alla data stabilita nell’articolo 16 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241** (n.d.r. 1 gennaio 1999), deve essere interpretato nel senso che il termine in esso indicato, avendo carattere ordinatorio, non è stabilito a pena di decadenza.”

La legge d’interpretazione autentica ha dunque avuto quasi solo effetti retroattivi posto che si riferiva esclusivamente a una versione dell’art. 36-bis già superata al tempo e che ha trovato applicazione solo fino alle dichiarazioni presentate al 31 dicembre 1998<sup>[4]</sup>.

L’art. 28 della L. 449/1997 ha allora interpretato il passato tenore letterale dell’art. 36-bis e non le successive versioni che si sono succedute nel tempo.

Ai fini del presente lavoro è dunque necessario appurare se tra il testo dell'art. 36-bis interpretato dal legislatore del 1998 e la successiva stesura, già nota alla data di emanazione della norma di interpretazione, vi fossero similitudini tali da consentire l'estensione di tale interpretazione al testo di legge successivo, ovvero se le modifiche apportate da una versione all'altra dell'art. 36-bis fossero così tanto rilevanti che, quando la norma interpretativa ha chiarito il "testo da applicare sino alla data stabilita nell'**articolo 16 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241**", tale interpretazione fosse relegata alla passata versione.

Ai fini della comparazione fra nuovo e vecchio testo di legge, si rileva che il secondo comma della versione interpretata dell'art. 36-bis, in vigore fino alle dichiarazioni presentate entro il 1998, recitava:

"Ai fini della liquidazione delle imposte, anche in sede di rettifica delle dichiarazioni e **senza pregiudizio dell'azione accertatrice** a norma degli artt. 38 e seguenti, gli Uffici possono:

1. a) correggere gli errori materiali ..."

Nel successivo tenore letterale dell'art. 36-bis le parole "senza pregiudizio dell'azione accertatrice" sono state soppresse. Posto che l'art. 43, ultimo comma, del medesimo dpr 600/1973 dispone il principio dell'unitarietà dell'accertamento<sup>[5]</sup>, la modifica all'art. 36-bis non è di poco tenore giuridico.

Stanti il disposto dell'art. 43 del dpr 600/1973<sup>[6]</sup> ed il principio dell'unitarietà dell'accertamento, l'amministrazione finanziaria non può infatti reiterare nuovi d'accertamenti ordinari per la medesima annualità d'imposta e in capo allo stesso contribuente se non a causa della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, in assenza dei quali il primo avviso di **accertamento** notificato è chiamato ad esprimere una pretesa d'imposta irretrattabile.

Ne emerge che la versione interpretata dell'art. 36-bis collocava la liquidazione automatizzata delle imposte nell'alveo delle attività di accertamento, altrimenti il riferimento del legislatore al "pregiudizio dell'azione accertatrice" non avrebbe avuto alcun senso. A ben vedere in tal senso si era espressa anche la sentenza n. 7088/97 della Cassazione quando i supremi giudici scrivono: "Tanto più che le attività accertative (e di conseguente rettifica delle dichiarazioni dei contribuenti) sono dalla legge vincolate al rispetto di rigorosi termini di decadenza..."

Qualificandosi al tempo la liquidazione automatizzata delle imposte come una forma minore e meccanizzata d'accertamento, era del tutto coerente interpretare la natura del termine dell'art. 36-bis considerandolo meramente esortativo. In tal modo la decadenza dell'amministrazione finanziaria sarebbe intervenuta solo dopo, con lo spirare del termine previsto per la notifica al contribuente degli avvisi di accertamento, ex art. 43 del dpr 600/1973.

Di contro, già con la versione dell'art. 36-bis introdotta dall'art. 13 del D.Lgs. 241/1997, che è coeva alla norma d'interpretazione autentica, le parole "senza pregiudizio dell'azione accertatrice" sono state eliminate e, al terzo comma, è stata introdotta la finalità di prevenire la reiterazione di errori del contribuente in dichiarazione e di consentire la regolazione degli aspetti formali:

- "Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello

indicato nella dichiarazione, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta **per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali** e la comunicazione all'Amministrazione finanziaria di eventuali dati ed elementi non considerati nella liquidazione." - 36-bis, terzo comma, dpr 600/73 nel testo introdotta dal D.Lgs 241/1997.

Con il novellato art. 36-bis la liquidazione automatizzata quindi prende forma d'altro rispetto all'accertamento ordinario, di cui non costituisce più una sotto categoria.

In definitiva le differenze tra il testo dell'art. 36-bis interpretato dall'art. 28 della L. 449/1997 ed i successivi sono tali da provare che, quando il legislatore ha previsto che il termine della versione interessata dalla norma d'interpretazione autentica fosse ordinario, ha interpretato solo ed esclusivamente detta versione e non le successive.

In via molto più diretta siffatta conclusione è suffragata anche dall'architettura della norma interpretativa perché, se il legislatore del 1997 avesse voluto stabilire durevolmente la natura ordinatoria del termine non avrebbe certo posto il riferimento letterale al "testo da applicare sino alla data stabilita nell'articolo 16 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241".

Gli arresti di legittimità successivi alla norma interpretativa rimarcano con sufficiente uniformità tale aspetto, facendo incidentalmente riferimento all'art. 36-bis vigente *ratione temporis*:

"Innescandosi sui principi sopra formulati, questa Corte ha avuto modo di ribadire la propria giurisprudenza ed ha rilevato che il termine stabilito nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 bis (**nel testo applicabile *ratione temporis*, introdotto dal D.P.R. 27 settembre 1979, n. 506, art. 1**), entro il quale l'Amministrazione Finanziaria deve provvedere alla liquidazione dell'imposta, ha natura ordinatoria secondo l'interpretazione, avente efficacia retroattiva, che ne ha dato la L. 27 dicembre 1997, n. 449, art.28, comma 1." - Cass. civ. Sez. V, Sentenza del 10 febbraio 2010, n. 2918.

La perentorietà o l'ordinarietà del termine entro il quale l'amministrazione finanziaria deve esperire la liquidazione automatizzate ex art. 36-bis è dunque, a dispetto dell'apparenza e della comune convinzione, una questione ancora aperta anche dopo la norma interpretativa.

## LA NATURA DEI TERMINI TRIBUTARI

Se la norma interpretativa non è la pietra tombale della perentorietà del termine ex art. 36-bis del dpr 600/1973, nel testo ora vigente, si rende allora necessario approfondire quale sia la vera natura dei termini tributari.

I termini posti a carico dei contribuente sembrerebbero essere perentori quando siano previste sanzioni per inadempimento e preclusioni in caso di mancato rispetto da parte privata. V'è da chiedersi allora se il sistema possa tollerare una totale asimmetria a favore dell'amministrazione finanziaria per cui tutti i termini posti a carico delle agenzie fiscali sono ordinari, salvo espressa previsione di decadenza, mentre i termini posti a carico dei cittadini sono di regola perentori.

Tale asimmetria, fortunatamente, su un piano sistematico non beneficia del conforto della

giurisprudenza amministrativa, di legittimità e costituzionale.

L'art. 152 c.p.c., comma secondo, dispone la natura ordinatoria del termine processuale salvo diversa disposizione di legge. Tale norma è, direttamente od indirettamente, richiamata da chi sostiene che i termini tributari a carico dell'amministrazione fiscale siano perentori solo se espressamente previsti tali dal legislatore. L'art. 152 c.p.c., però, disciplina esclusivamente i termini processuali civili. Non è quindi affatto ovvio che l'art. 152 c.p.c. introduca un principio generale destinato a dispiegarsi anche al di fuori del processo civile[7].

Ciò che però maggiormente rileva sono i principi di diritto elaborati in materia di natura dei termini dalla giurisprudenza.

Nel procedimento amministrativo il Consiglio di Stato, Sez. IV, ha infatti deciso che:

- "... con riferimento alla qualificazione dei termini de quibus, non appare pertinente né decisivo il richiamo al disposto di cui all'art. 152, comma 2, cod. proc. civ. (su cui insistono le parti appellanti), secondo cui tutti i termini processuali sono ordinatori, salvo quelli espressamente qualificati come perentori.

Infatti, la Sezione ritiene di aderire al prevalente indirizzo giurisprudenziale secondo cui la disposizione innanzi citata vale esclusivamente per i termini processuali, mentre con riguardo ai termini esistenti all'interno del procedimento amministrativo il carattere perentorio o meno va ricavato dalla loro ratio (cfr. **Cons. Stato, sez. VI, 21 settembre 2007, nr. 4890; id., 25 gennaio 2007, nr. 268; id., 27 dicembre 2006, nr. 7948; Cons. Stato, sez. II, 9 aprile 2007, parere nr. 1634**) - **Cons. Stato Sez. IV, Sent., 16/11/2011, n. 6051**.

- "Precisa il Collegio, inoltre, nel silenzio delle parti, che vero è che i termini in questione, così come previsto dall'art. 152 c.p.c., non sono previsti espressamente come perentori, ma (cfr. **Corte Cost., Ord. 1.4.2003, n. 107**) "il carattere perentorio di un termine non deve necessariamente risultare esplicitamente dalla norma, potendosi desumere dalla funzione, ricavabile con chiarezza dal testo della legge, che il termine è chiamato a svolgere (così, **Cass. - Sez. Un. 3 febbraio 1994, n. 1111**)" e anche **Cass. Civile Sent. n. 1064 del 19-01-2005**" - **T.A.R. Sicilia Catania Sez. IV, Sent., 03/03/2014, n. 676**.

Tale principio di diritto, recepito dal giudice amministrativo, è perfettamente in linea con la giurisprudenza di legittimità:

- "E' poi principio generalmente recepito dalla giurisprudenza di questo Supremo Collegio, che la decadenza per inosservanza del termine, non deve necessariamente risultare esplicitamente dalla norma, potendosi desumere dalla funzione che il termine è chiamato a svolgere, ricavabile con chiarezza dal testo della legge stessa (**Cass. 27 febbraio 1975 n. 789**)" - **Cass. Civ. Unite, 03-02-1994, n. 1111**;
- "Alla stregua del principio costantemente affermato da questa Corte, sebbene l'art. 152 c.p.c. disponga la generale ordinatorietà dei termini, salvo che la legge ne dichiari espressamente la perentorietà, da tale norma non si può desumere che, ove manchi un'esplicita dichiarazione in tal senso, debba senz'altro escludersi che un termine sia perentorio, dal momento che nulla vieta di verificare se, a prescindere dal dettato di una

norma, un termine debba essere rigorosamente osservato, in relazione alla finalità che persegue ed alla funzione che adempie (per tutte, **Cass. 177/88**).” - **civ. Sez. I, 06/06/1997, n. 5074**;

- Conformi: **civ. Sez. V, Sent., 26-09-2012, n. 16365** - **Cass. civ. Sez. V, Sent., 23-09-2011, n. 19544**; **Cass. Civ. Sez. V, 21-07-2006, n. 16826**.

In fine la Corte Costituzionale autorevolmente ha suffragato tale orientamento della Cassazione:

- “il carattere perentorio di un termine non deve necessariamente risultare esplicitamente dalla norma, potendosi desumere dalla funzione, ricavabile con chiarezza dal testo della legge, che il termine è chiamato a svolgere (così, **Cass. - Sez. Un. 3 febbraio 1994, n. 1111**);” - **Corte Costituzionale, Ord., 01-04-2003, n. 107**.

In materia tributaria le corti di merito hanno più volte ribadito il principio di diritto in virtù del quale, nel silenzio della norma, il carattere perentorio di un termine possa essere desunto dalla funzione che la norma medesima è chiamata a svolgere:

- “il carattere perentorio di un termine non deve necessariamente risultare esplicitamente dalla norma, potendosi desumere dalla funzione, ricavabile dal testo della legge, che il termine è chiamato a svolgere” - Commissione Tributaria Reg. Campania Napoli Sez. XXXIII, Sent., 13/12/2016, n. 11230;
- “La natura perentoria di un termine non deve necessariamente ed esplicitamente risultare dalla norma, ben potendosi desumere dalla funzione preclusiva che la legge conferisce a tale termine” - Commissione Tributaria Reg. Lazio Roma Sez. XX, 21-11-2008, n. 160;
- “In definitiva, il Collegio ritiene di dover condividere il criterio interpretativo, costantemente seguito, sia dalla Corte Costituzionale, che dalla Cassazione, secondo il quale “il carattere perentorio di un termine non deve necessariamente risultare esplicitamente dalla norma, potendosi desumere dalla funzione, ricavabile con chiarezza dal testo della legge, che il termine è chiamato a svolgere” - **Commissione Tributaria Reg. Sicilia Palermo Sez. XII, Sent., 27/06/2017, n. 2382**.

A ben vedere, nell’attuale versione dell’art. 36-bis del dpr 600/1973 la finalità della norma è espressa dallo stesso legislatore che scrive: “per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali”.

Se la ratio è anche quella di prevenire la reiterazione di errori del contribuente in dichiarazione, tale finalità è pienamente rispettata solo se l’esito della liquidazione automatizzata è effettivamente comunicato al contribuente entro l’inizio del periodo previsto per l’invio della dichiarazione successiva, come infatti indicato dalla norma.

Se un contribuente deve poter evitare un errore del passato, è del tutto evidente che l’amministrazione finanziaria deve renderlo edotto di tale errore prima che elabori e trasmetta la dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo.

La presunta natura ordinatoria del termine ex art. 36-bis è quindi incompatibile con la ratio esibita dal legislatore.

In sintesi se - come insegnano Cassazione, Consiglio di Stato e Corte Costituzionale - la natura

perentoria di un termine deve essere desunta anche dalla finalità della norma, nel caso dell'art. 36-bis non si può negare che lo scopo di prevenire errori nella successiva dichiarazione sia un indice della natura perentoria del termine.

Si profila quindi un argomento difensivo dirimente a fronte delle innumerevoli iscrizioni a ruolo per le liquidazioni automatizzate ex art. 36-bis i cui esiti siano stati comunicati al contribuente oltre il termine ivi previsto.

Se tale eccezione di decadenza incontrerà il favore della giurisprudenza potrebbe ripristinare la necessaria condizione d'equilibrio fra le autorità fiscali, dedite all'azione di controllo, e i contribuenti ripristinando la correttezza del procedimento amministrativo fiscale.

Marco Ertman

17 maggio 2018

[1] Sent. n. 471 del 10 novembre 1998 della Comm. Trib. Prov. di Roma, Sez. XL – Pres. Cicala, Est. Morsillo – Sent. n. 519 del 26 novembre 1999 della Comm. Trib. Prov. di Vicenza, Sez. VIII – Pres. Petruzzelli, Rel. Vedove.

[2] Sent. n. 17507 del 9 dicembre 2002 della Corte Cass., Sez. tributaria: “Ritiene per altro questo Collegio, in primo luogo, che la citata norma della L. n. 449/1997 abbia carattere innovativo ed abbia – se mai – trasformato in ordinatori i termini ancora pendenti alla data della sua entrata in vigore (e non quelli già scaduti); che comunque **la trasformazione del termine da perentorio in ordinatorio comporti la applicazione, in via analogica, della disciplina di cui all'art. 154 del codice di procedura civile, secondo cui “i termini non perentori possono essere prorogati, ma una volta scaduti producono effetti analoghi a quelli propri dei termini perentori”** (Cass. 25 luglio 1992, n. 8976, id., 1993, I, 1176; 23 gennaio 1991, n. 651, id., Rep. 1991, voce Prova civile in genere,

1. 10; 23 febbraio 1985, n. 1633, id., 1986, I, 764).

Ritiene cioè il Collegio che nella sentenza n. 11325/1998 sia accolta una interpretazione dell'art. 28 della L. 27 dicembre 1997, n. 449, probabilmente conforme all'intenzione del Ministero che ha proposto la norma “interpretativa” con il presumibile obiettivo di ribadire la potestà della amministrazione di perseguire i contribuenti con cartelle esattoriali, anche emesse anni dopo la consegna della denuncia. E di ribaltare la precedente normativa così come applicata dalla stessa Corte di Cassazione.

È però da considerare se la “intentio legislatoris” si sia tradotta in una puntuale “voluntas legis”; dal momento che il Parlamento non ha approvato una norma che esplicitamente abolisca il termine previsto dall'art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e che imponga di applicare la nuova disposizione in tutte le controversie non ancora concluse con una sentenza passata in giudicato.

**Per quanto attiene agli effetti temporali della norma del 1997, si deve in primo luogo sottolineare che essa - nonostante qualunque contraria indicazione - non è “interpretativa”, ma “innovativa”, perché non mira a ristabilire la certezza del diritto**



**di fronte ad un oscillare di giudicati, ma a ribaltare la norma così come intesa dalla Corte di Cassazione**, cioè dall'organo preposto proprio ad "assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme applicazione della legge, l'unità del diritto oggettivo nazionale", come recita l'ancora vigente art. 65 dell'ordinamento giudiziario del 1941.

Ciò ovviamente non significa che la disposizione non possa essere qualificata come "innovativa retroattiva", ma simile ipotesi costituisce deroga al principio di cui all'art. 11 delle disposizioni preliminari del codice civile."

[3] Oggi che lo Statuto dei Diritti del Contribuente è finalmente legge ordinaria dello Stato, il legislatore continua comunque a ricorrere alle norme interpretative con effetti retroattivi, ma almeno solo "in casi eccezionali", derogando allo Statuto e qualificando tali norme espressamente come norme di interpretazione autentica.

**[4] D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 - Art. 16**

"Le disposizioni del presente capo si applicano alle dichiarazioni presentate a decorrere dal **1° gennaio 1999.**"

[5] Tale principio oggi verte in stato di semi abbandono stante l'abuso dell'accertamento parziale ex art. 41-bis, che è esperibile anch'esso senza pregiudizio per l'ulteriore azione accertatrice, esattamente come la versione dell'art. 36-bis interpretata dal legislatore e vigente fino alle dichiarazioni presentate al 1998.

**[6] D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - Art. 43**

"... omissis ...

3. Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, **in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle entrate**. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte."

[7] Inoltre, se per astratto si ammettesse l'applicazione dell'art. 1 dell'art. 152 c.p.c. anche all'accertamento tributario, sarebbe del tutto coerente anche l'applicazione dell'art. 154 c.p.c. in virtù del quale anche i termini ordinatori producono la decadenza al loro spirare, salvo proroga del giudice. In buona sostanza l'art. 154 c.p.c., se fosse per coerenza applicato ai termini tributari, renderebbe in concreto superflua ogni tenzone in merito alla natura del termine ex art. 36-bis del dpr 600/1973, posto che nessuna proroga potrebbe essere disposta prima della sua scadenza.

\*\*\*

L'articolo è stato di tuo gradimento?

Scopri l'Abbonamento a  **COMMERCIALISTA  
TELEMATICO**.com

Ogni giorno **approfondimenti in materia  
fiscale**, **utilità gratuite** e **sconti riservati**

[Clicca Qui per avere più informazioni](#)

\*\*\*

**Copyright © 2020 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l**