

## 36-bis del D.P.R. n. 600/73

# La motivazione è insita nella dichiarazione

di **Gianfranco Antico**

L'art.36 *bis* del D.P.R. n. 600/73 prevede che gli uffici, sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni, possano procedere entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo a:

a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi;

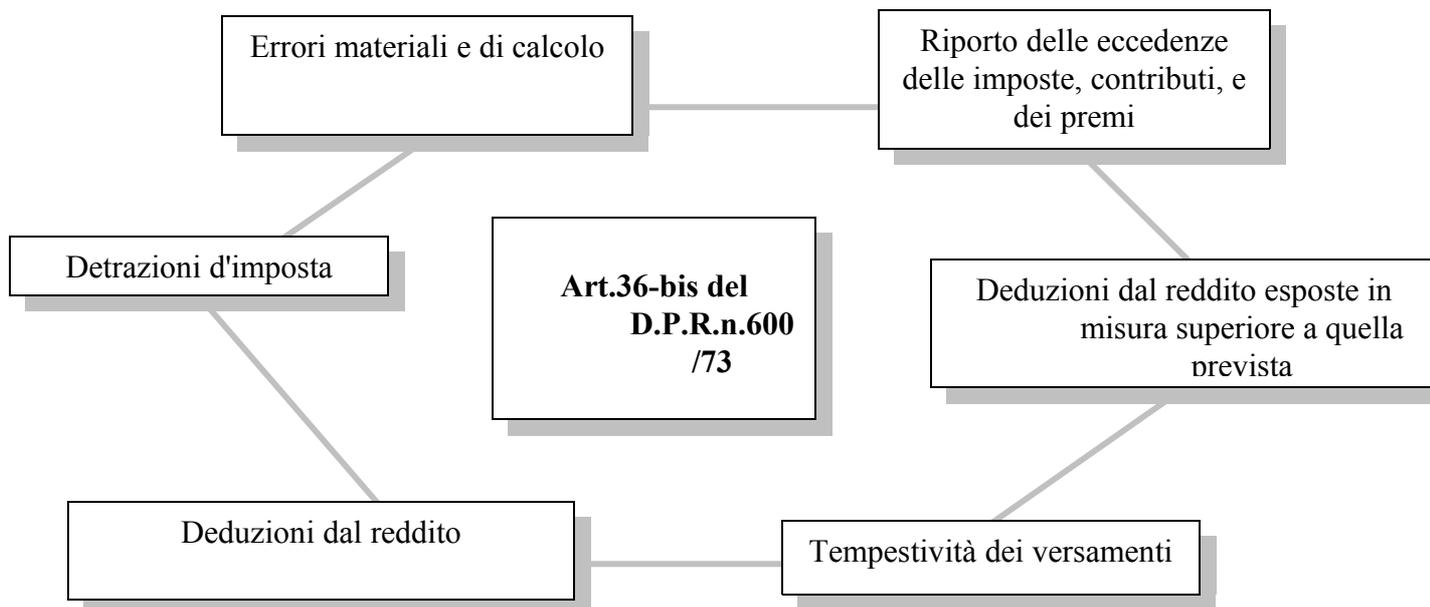
b) correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, contributi, e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;

c) ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;

d) ridurre le deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge ;

e) ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;

f) controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.



Per effetto dei commi 3 e 4, del medesimo articolo 36 *bis*, del D.P.R. n.600/73, l'esito della liquidazione deve essere notificato al contribuente, il quale potrà fornire i necessari chiarimenti entro i trenta giorni successivi.

In sede di controllo, gli operatori verificheranno la correttezza dell'esito determinato dal controllo automatizzato, tenendo conto delle somme trattenute per conto dei contribuenti da parte del sostituto d'imposta, dei versamenti effettuati dal contribuente in sede di autotassazione, e dei rimborsi erogati da parte del sostituto d'imposta.

### **La posizione della giurisprudenza**

Sulla base di alcune interessanti pronunce giurisprudenziali è possibile affermare che:

- le ipotesi di controllo previste dall'art. 36 *bis* del D.P.R. n. 600/73 non sono estensibili (Cass. sent. n. 16512 del 15 maggio 2006, dep. il 19 luglio 2006);
- in sede di controllo formale ex art. 36 *bis* citato non vi è spazio per la risoluzione di questioni giuridiche (C.T.C., Sez. XVIII, dec. n. 3670 del 21 dicembre 1993, emessa l'11 giugno 1993; C.T.C., Sez. XXIV, dec. n.675 del 12 marzo 1994, emessa il 10 febbraio 1994);
- è illegittima l'iscrizione diretta a ruolo dell'Ilor nei confronti di un contribuente che non si ritiene soggetto all'imposta (C.T.C., Sez.IX, dec.n.733 del 16 marzo 1994, emessa il 2 luglio 1993);

- l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad inviare apposita comunicazione al contribuente, all'esito della liquidazione delle imposte sulla base della dichiarazione effettuata ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, degli eventuali errori rinvenuti onde consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Tale obbligo decorre dal periodo d'imposta in essere al 1° gennaio 1999 e non è estensibile, stante il tenore dell'art. 16 del D.Lgs. n. 241 del 1997, ai periodi d'imposta antecedenti l'entrata in vigore della normativa delegata (Cass. sent. n. 110 del 15 novembre 2006, dep. l'8 gennaio 2007).

La Corte di Cassazione, fra l'altro, ha reiteratamente puntualizzato che il potere degli uffici finanziari di escludere, ai sensi dell'art. 36-bis, c. 2, lett. d, del D.P.R. n. 600/1973, la deduzione, dal reddito complessivo delle persone fisiche, degli oneri non contemplati dall'art. 10 del D.P.R. n. 917/1986, non è esercitabile (essendo all'uopo, invece, necessario un formale atto di accertamento compiutamente motivato) quando l'indeducibilità di detti oneri sia ricavabile dall'interpretazione della documentazione allegata o della norma giuridica, giacché il potere di liquidazione ex art.36-bis del D.P.R. n. 600/1973 è utilizzabile solo allorquando l'indeducibilità degli oneri sia desumibile *ictu oculi*, dal controllo formale della dichiarazione (e della allegata documentazione), da cui emerga che il titolo è diverso da quello previsto dalla lettera della legge (vd. Cass. n. 14021/2006, n.8359/2006, n. 21274/2005)<sup>1</sup>. In particolare – nella sentenza n. 14019/2007, la Corte ha affermato che *“la valutazione dell'indeducibilità del contributo dedotto in controversia e la conseguente pretesa fiscale dell'ufficio non scaturì dal puro e semplice riscontro cartolare della dichiarazione del contribuente, essendosi resa, altresì, necessaria un'attività di interpretazione complessiva della norma giuridica contenuta nell'art. 11 della L. n. 576/1980, che ha indotto alla conclusione che il contributo in oggetto - pur trattandosi di contributo previdenziale previsto per legge e, in quanto tale, astrattamente rientrante nell'ambito della previsione dell'art.10, lettera e), del D.P.R. n. 917/1986 - non poteva ritenersi deducibile in considerazione della prevista facoltà del professionista di riversarne l'onere economico sul cliente (e nonostante l'obbligatorietà del versamento del contributo indipendentemente dal correlativo pagamento da parte del cliente e la previsione di un contributo minimo comunque dovuto)”*.

---

<sup>1</sup> Cass. n. 14019 dell'8 maggio 2007 (dep. il 15 giugno 2007)

### **L'ultimo intervento della Cassazione**

Nell'ipotesi di liquidazione della dichiarazione ex art. 36-bis, del D.P.R. n. 600/1973 la cartella di pagamento costituisce l'atto con il quale il contribuente viene a conoscenza per la prima volta della pretesa fiscale e con questa si trova già nella condizione di conoscere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa fiscale, con l'effetto che l'onere di motivazione può considerarsi assolto dall'Ufficio mediante mero richiamo alla dichiarazione medesima.

E' questa la massima della sentenza n. 10033 del 6 maggio 2011 (ud. del 16 novembre 2010) della Corte di Cassazione.

### **Fatto e Diritto**

L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione nei confronti della sentenza della C.T.R. della Campania n. 99/42/06, depositata il 12 maggio 2006, che, accogliendo l'appello della S. s.r.l., in relazione all'IRAP per l'anno 1999, liquidata ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 bis, dichiarava la decadenza dell'amministrazione per aver notificato la cartella di pagamento, relativa all'iscrizione a ruolo dell'imposta, in data 21 ottobre 2003, e quindi oltre il termine, individuato nel 31 dicembre 2002; dichiarava altresì illegittima la cartella esattoriale immotivata e contenente solo il codice tributo.

### **Il pronunciamento**

La Corte, innanzitutto, in ordine al primo motivo si osserva che in tema di riscossione delle imposte sui redditi, *“il D.L. 17 giugno 2005, n. 106, art. 1, convertito con modificazioni nella L. 31 luglio 2005, n. 156 - dando seguito alla sentenza della Corte costituzionale n. 280 del 2005, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 25, nella parte in cui non prevedeva un termine di decadenza per la notifica delle cartelle di pagamento relative alle imposte liquidate D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 36 bis -, ha fissato, al comma 5 bis, i termini di decadenza per la notifica delle cartelle di pagamento relative alla pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni, ed ha stabilito all'art. 5 ter, sostituendo il D.Lgs. 29 febbraio 1999, n. 46, art. 36, comma 2, che per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione delle dichiarazioni, la cartella di pagamento debba essere notificata, a pena di decadenza, per le dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione: il termine si applica, in mancanza di notifica della cartella di pagamento, qualora sia stato notificato il solo avviso di mora - sul presupposto dell'equivalenza del relativo contenuto -, anche a tale atto. La*

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

*norma, di chiaro ed inequivoco valore transitorio, trova applicazione, come tale, non solo alle situazioni tributarie, anteriori alla sua entrata in vigore, pendenti presso l'ente impositore, ma anche a quelle ancora sub iudice (Cass. n. 4745/2006). La cartella in esame, relativa all'anno d'imposta 1999, è stata quindi tempestivamente notificata il 21 ottobre 2003".*

Quanto al secondo motivo, la Corte ha affermato che, in tema di riscossione delle imposte sul reddito, *"la cartella di pagamento, nell'ipotesi di liquidazione dell'imposta ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, costituisce l'atto con il quale il contribuente viene a conoscenza per la prima volta della pretesa fiscale e come tale deve essere motivata; tuttavia, nel caso di mera liquidazione dell'imposta sulla base dei dati forniti dal contribuente medesimo nella propria dichiarazione, nonchè qualora vengano richiesti interessi e sovrattasse per ritardato od omesso pagamento, il contribuente si trova già nella condizione di conoscere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa fiscale, con l'effetto che l'onere di motivazione può considerarsi assolto dall'Ufficio mediante mero richiamo alla dichiarazione medesima (Cass. n. 26671/2009)".*

1 giugno 2011

Gianfranco Antico