

IL 36-BIS NON SI MOTIVA

di **Gianfranco Antico**

Con ordinanza n. 16983 del 4 agosto 2011 (ud. dell'8 luglio 2011) la Corte di Cassazione ha confermato che, se pur la motivazione costituisce elemento imprescindibile di tutti gli atti tributari, tuttavia, laddove il contenuto precettivo del provvedimento – nella specie, cartella di pagamento – sia limitato alla mera liquidazione dell'imposta od all'esazione di importi dei quali sia ritardato od omesso il versamento, il contribuente deve ritenersi edotto delle ragioni della pretesa tributaria attraverso il richiamo alla dichiarazione.

Il pronunciamento

Facendo propri precedenti pronunce (Cass. nn. 26671/2009, 14414/2005) la Corte ha riaffermato 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"*. Lo stesso principio è applicabile per la liquidazione effettuata ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis.

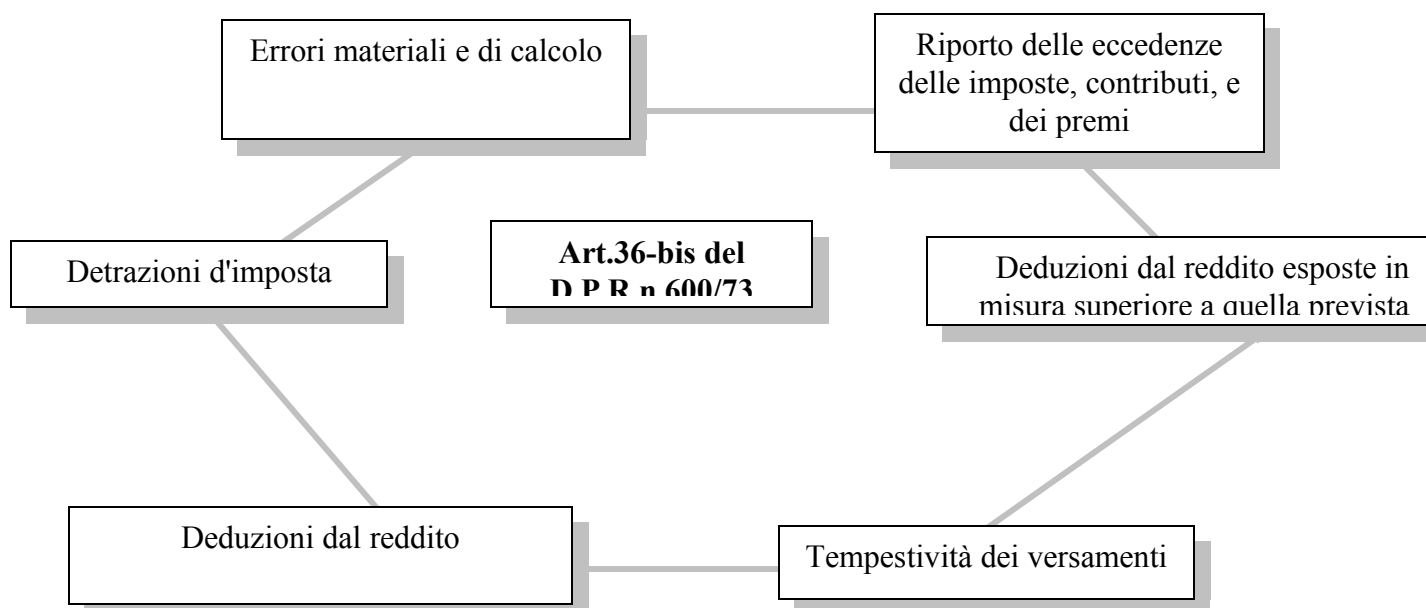
In effetti – prosegue la sentenza – *"solo qualora la liquidazione delle imposte ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, non si sovrapponga alla dichiarazione del contribuente, ma si risolva in una rettifica dei risultati della dichiarazione stessa, così da comportare una pretesa ulteriore da parte dell'amministrazione finanziaria, si è in presenza di un'attività impositiva vera e propria, con la conseguenza che la relativa cartella esattoriale va motivata come l'avviso di accertamento, ossia deve contenere tutte le indicazioni idonee a consentire al contribuente di apprestare un'efficace difesa. Non sussiste invece tale obbligo quando - come nel caso in esame nel quale, come precisato dalla stessa sentenza impugnata, è richiesto anche il pagamento degli interessi e sovrattasse per omesso o ritardato pagamento - la liquidazione avvenga sulla base degli elementi forniti dalla stessa"*

dichiarazione della contribuente, provenienza che poneva evidentemente l'Ufficio nella condizione di formulare la propria richiesta in forza del semplice richiamo alla dichiarazione, senza necessità di indicare i fatti costitutivi dell'obbligazione fiscale”.

La norma

L'art.36 bis del D.P.R. n.00/73 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 art.36 *bis*, del D.P.R. n.600/73, l'esito della liquidazione va comunicato 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 (CTC, Sez. XVIII, dec. n. 3670 del 21 dicembre 1993, emessa l'11 giugno 1993; CTC, 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 (CTC, 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)¹. 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)”*.

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

Sul punto specifico della motivazione si richiama la sentenza n. 10033 del 6 maggio 2011 (ud. del 16 novembre 2010) della Corte di Cassazione, che aveva già affermato che nell'ipotesi di liquidazione della dichiarazione ex art. 36-bis, del D.P.R. n. 600/1973 *“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)”*.

24 agosto 2011

Gianfranco Antico