

La liquidazione delle imposte ai sensi dell'art. 36 bis, D.P.R. n. 600/1973

di Stefano d'Orsi
dottore commercialista
in Bologna
e Raffaele Merola
dottore commercialista
in Foggia

Premessa

La mancanza di un termine entro cui l'Ufficio dovesse procedere alla liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione richiamò l'attenzione del legislatore che, con l'art. 1 del D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920, introdusse l'art. 36 bis nel D.P.R. n. 600/1973.

L'art. 36 bis, infatti, nella sua definitiva stesura prevista dal D.P.R. n. 506/1979, stabilì che, "gli uffici delle imposte, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi, procedono alla liquidazione delle imposte dovute e ad effettuare i rimborsi eventualmente spettanti, in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, sulla scorta dei dati e degli elementi desumibili dalle dichiarazioni stesse e dai relativi allegati ovvero sulla base dei dati dichiarati o comunicati all'Amministrazione finanziaria dai soggetti che hanno effettuato le ritenute".

Da una prima lettura del testo, appare chiaro che la norma prevede un'azione controllo, sebbene di carattere esclusivamente formale, ma che tuttavia, potendo comportare una riliquidazione dell'imposta dovuta, presenta un innegabile carattere accertativo (1). Da qui d'altronde si riesce a cogliere la motivazione che ha indotto il legislatore

ad inserire l'art. 36 bis nel novero delle norme costituenti l'istituto dell'accertamento.

Tesi dell'Amministrazione finanziaria

I Centri di Servizio, di fatto, procedono al controllo formale della dichiarazione non entro il termine previsto dall'art. 36 bis in esame, ma entro il termine quinquennale previsto dall'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973.

Quanto affermato, si desumerebbe anche dallo stesso tenore letterale della norma di cui all'art. 36 bis, D.P.R. n. 600/1973, dove appare evidente che la liquidazione dell'imposta è atto interno dell'ufficio, comunque non sottoposto a censura del contribuente. Liquidata l'imposta, questa deve essere riscossa tramite la procedura dell'iscrizione a ruolo. Solo in questa fase, il legislatore ha ritenuto di stabilire a pena di decadenza che l'Ufficio sia vincolato dal termine di cui al comma 1 dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 (2).

Il termine di cui all'art. 36 bis deve pertanto intendersi *tertium non datur* come meramente procedimentale, di natura organizzativa, interno all'Amministrazione finanziaria, dalla cui inosservanza non si possono, quindi, far discendere effetti esterni sulla validità degli atti da compiere (3).

A parere dell'Amministrazione finanziaria, la

(1) A conferma di un carattere formale del controllo contenuto nella norma - sebbene sempre di controllo si tratti - è la considerazione che il legislatore abbia previsto altre norme circa il controllo della dichiarazione dei redditi sulla base di notizie e documenti in possesso, attività questa cui fa poi seguito la notifica al contribuente di un avviso di accertamento.

(2) Così la Comm. di I grado di Agrigento, Sez. I, Dec. n. 199 del 27 novembre 1995. Dello stesso orientamento i giudici della Commissione Provinciale, che in una recente decisione hanno affermato come il termine previsto dall'art. 36 bis sia da intendere funzionale all'esigenza dell'Amministrazione finanziaria di conoscere tempestivamente l'entità dei crediti da riscuotere, sotto forma di iscrizioni a ruolo, nonché l'entità dei debiti e cioè dei crediti per imposta. A tal fine, pertanto, il termine previsto deve essere considerato come un termine procedimentale, attinente all'organizzazione interna della struttura amministrativa senza alcun effetto nei confronti del contribuente.

(3) Così la Comm. Prov. di Milano, Sez. XLVI, Sent. del 18 ottobre 1996.

norma ha come fine quello di consentire una definizione rapida degli errori formali connessi alle dichiarazioni, evitando successivamente l'emissione di avvisi di accertamento per siffatti errori e rendendo illogico un termine decadenziale.

Posta la problematica in questi termini, risulta difficile resistere alla tentazione di credere, come da qualcuno già sostenuto (4), che l'apparente valenza interna, ai soli fini organizzatori, è tesi di comodo per l'Amministrazione che giace trova nella necessità di sfrontare un forte arretrato esistente nel settore dei controlli formali delle dichiarazioni dei redditi.

La posizione dell'Amministrazione finanziaria, non sembra potersi condividere, a meno di non voler dimostrare che il legislatore, nel dettare la norma, non abbia voluto affidarle - inconsapevolmente a questo punto - una portata in assoluto minore, sia in relazione al fine per cui era stata istituita, sia in relazione alla natura, come tutte le altre norme che regolano l'azione degli organi amministrativi, di norma cogente e vincolante dell'art. 36 bis (5).

Non può, invero, denominarsi "norma organizzativa interna" una disposizione emanata dal legislatore al fine di regolamentare una precisa funzione dell'Amministrazione finanziaria: quella di procedere alla liquidazione ed iscrizione diretta a ruolo di quanto risulti dai dati ed elementi dichiarati dal contribuente in sede di autoliquidazione dell'imposta sui redditi delle persone fisiche.

Si finisce, in buona sostanza, con il definire una intera previsione normativa come strumenti volti non a regolare rapporti giuridici - in questo caso quelli fra Amministrazione dello Stato e cittadino/contribuente - bensì a sollecitare e organizzare la macchina burocratica, sminuendo il tenore letterale di una legge, con il risultato di relegarla a finalità per cui esistono strumenti di ben altra portata e sicuramente più idonei.

L'Amministrazione finanziaria contesta altresì che all'inosservanza dei termini stabiliti dall'art. 36

bis siano collegabili effetti decadenziali di pretese tributarie derivanti dalla rettifica di errori nella dichiarazione, osservando che la natura procedimentale di tale norma e la circostanza che nessun'altra disposizione qualifichi come perentorio il termine da essa stabilito, porta a ritenere che esso abbia natura ordinatoria e che, pertanto, la diretta iscrizione a ruolo delle maggiori imposte liquidate a seguito del controllo formale operato ai sensi dell'art. 36 bis possa essere legittimamente effettuata anche oltre il termine stabilito da detta disposizione, purché entro quello fissato dall'art. 17, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973.

In altri termini, nella norma non compare alcuna comminatoria di nullità per la sua inosservanza, sebbene la decadenza sia un concetto sempre esplicitato dal legislatore tributario ogni qualvolta lo ritenga necessario.

Questa considerazione troverebbe conforto nella stessa legge in base all'art. 152 c.p.c. secondo cui i termini stabiliti dalla legge sono da intendersi come ordinatori tranne che la legge stessa li dichiari perentori ovvero quando la decadenza non vi sia espressamente collegata.

Pertanto, dal confronto dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/1973 con quanto disposto dall'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973, si evince che le imposte liquidate in base alle dichiarazioni dei contribuenti devono essere necessariamente iscritte in ruoli formati e consegnati entro il termine, di natura perentoria, indicato all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, a cui si richiama appunto l'art. 17 (6).

Tesi contro l'Amministrazione

Quello che quindi emerge, a sostegno della posizione dell'Amministrazione finanziaria, è la differenza fra termini perentori e termini ordinatori.

Secondo autorevole dottrina, "la differenza tra termini perentori e ordinatori non consiste nell'effetto che scaturisce dalla loro inosservanza - ossia la decadenza - il quale è connaturato ad entrambi,

(4) In questa direzione si veda D. Mercurio, "Riflessioni sulla natura del termine previsto per effettuare la liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi", in "Il Fisco" n. 34/97, pag. 991 l., che così si esprime: *il legislatore ha voluto fissare un termine per sollecitare l'azione dell'Amministrazione finanziaria, nel preminente, anche se non esclusivo, interesse pubblico; un termine procedimentale finalizzato a scandire un'attività interna, quella di controllo, rettifica e liquidazione, non destinato a concludersi con atto avente rilevanza esterna, autonomamente impugnabile: l'atto avente rilevanza esterna è invero, la sola cartella di pagamenti, ...*

(5) Anche l'interpretazione storica non sembra dare ragione all'Amministrazione finanziaria. Infatti, il testo originario dell'art. 36 bis, entrato in vigore in seguito al D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920, non prevedeva alcun termine entro cui l'ufficio doveva procedere alla liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione. Successivamente, con il D.P.R. 27 settembre 1979, n. 506, venivano modificati sia l'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/1973, sia l'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973. Ne consegue che il legislatore, nel varare norme miranti all'automatica liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione presentata, rilevò la necessità di fissare un preciso termine.

(6) A favore di tale impostazione si veda Comm. Trib. di I grado di Salerno, Sez. I, Dec. n. 294 del 27 marzo 1995; Comm. Trib. di I grado di S. Maria Capua Vetere, Sez. VII, Dec. n. 241 del 5 maggio 1995 e Comm. Trib. Prov. di Padova, Sez. I, Dec. n. 239 del 30 settembre 1997.

bensi nelle modalità con cui tale effetto si determina; e cioè *ipso iure* in un caso e previa valutazione discrezionale del giudice nell'altro caso. L'avverbio espressamente, nel primo comma dell'art. 152 c.p.c., va inteso come manifestamente, onde la perentorietà del termine possa desumersi dal sistema di legge: in particolare si è ritenuto che siffatto carattere possa discendere, oltre che dalla espressa ed univoca volontà legislativa, dalla qualificazione dell'atto o dalla natura stessa del termine, non essendovi alcun ostacolo a verificare se, a prescindere dal dettato normativo, il termine debba essere rigorosamente osservato per lo scopo e la funzione che lo contraddistinguono (7).

Il silenzio della legge non rappresenta, pertanto, un argomento sufficiente ad escludere che il termine di cui al primo comma dell'art. 36 bis sia stabilito a pena di decadenza (8).

La Suprema Corte ha avuto modo recentemente di esprimersi, precisando che la perentorietà del termine può discendere, oltre che dall'espressa ed univoca volontà legislativa, dalla qualificazione dell'atto o dalla natura stessa del termine, non essendovi alcun ostacolo a verificare se, a prescindere dal dettato legislativo, il termine debba essere rigorosamente osservato a pena di decadenza per lo scopo e la funzione che lo contraddistinguono (9).

La previsione del termine perentorio, quando la specifica norma non fa esplicito cenno, può desumersi anche dal carattere generale a cui la norma stessa è informata (10).

Si può concordare che nella specie, anche se l'art. 36 bis non fa alcun esplicito cenno in ordine alla perentorietà del termine ivi stabilito, questa previsione possa senza dubbio emergere dalla

norma di carattere generale, secondo la quale tutti i termini necessari per effettuare i controlli, sia a livello formale che sostanziale, sono fissati a pena di decadenza, pertanto non può fare eccezione quello previsto da detto articolo inserito nel Titolo IV del D.P.R. n. 600/1973 (11).

Labile è, inoltre, l'argomentazione secondo cui il termine fissato dall'art. 36 bis è letteralmente riferito alla liquidazione dell'imposta, pertanto non vi sarebbe motivo di escludere la legittimità della iscrizione a ruolo effettuata dopo l'inutile decorso di tale termine, purché entro quello più ampio stabilito dall'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973.

Al riguardo la Suprema Corte ha testualmente affermato: "È invero agevole replicare che, secondo la disciplina dettata dal citato art. 36 bis, la determinazione del debito d'imposta non ha rilievo rispetto alla fase che attiene al concreto soddisfacimento della pretesa tributaria, non essendo prevista, a differenza dell'ipotesi in cui la rettifica consegue ad un controllo sostanziale della dichiarazione, l'emanazione di un formale ed autonomo atto di liquidazione dell'imposta, di cui sia possibile verificare la tempestività. Non vi è dubbio pertanto, che il termine stabilito dal comma 1 dell'art. 36 bis debba essere riferito all'iscrizione a ruolo e che quest'ultima, conseguentemente, non possa essere effettuata entro il più esteso arco temporale, previsto dal comma 1 dell'art. 17, D.P.R. 602/73" (12).

Conclusioni

Il difficile rapporto fra contribuente ed Amministrazione finanziaria, ormai da tempo, sta attendendo alla stessa certezza del diritto.

(7) Così P. Russo in "Il problema dei termini per la liquidazione delle imposte dovute in base alla liquidazione ai sensi dell'art. 36 bis", in *Rassegna Tributaria*, n. 6/1995, pag. 1014.

(8) Come fra l'altro, è stato riconosciuto dalla Comm. Prov. di Milano (Sent. n. 80/1996), il legislatore, ogni qualvolta abbia inteso derogare dal termine previsto dall'art. 36 bis, si è espresso. Ciò si è già verificato con l'art. 39, comma 3, della legge n. 413/1991, laddove viene precisato che il controllo delle dichiarazioni integrative da condono può essere effettuato entro il termine del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione. Un ulteriore esempio è offerto dall'art. 22, comma 2, del D.P.R. n. 643/1972, in cui il potere di proposta comunale alla rettifica del valore iniziale ai fini Invim è limitato nel tempo, senza alcuna previsione esplicita circa la natura del termine.

(9) "Invero, l'affermazione tradizionalmente ripetuta, secondo cui le norme che stabiliscono termini a pena di decadenza sono di stretta interpretazione e non possono quindi essere applicate analogicamente, si fonda sul convincimento che tali disposizioni abbiano carattere eccezionale, derogando al generale principio della libertà di esercizio del diritto pubblico, il quale è caratterizzato dalla presenza di poteri, il cui esercizio da parte di chi ne è titolare non è libero, ma sottoposto dalla legge a limiti diretti a garantire il soddisfacimento di finalità di carattere istituzionale. Il silenzio della legge non rappresenta quindi un argomento sufficiente ad escludere che il termine stabilito dal primo comma dell'art. 36 bis sia a pena di decadenza. Tanto più che le attività accertatrici sono dalla legge vincolate al rispetto di rigorosi termini di decadenza, la cui esistenza è da considerarsi pertanto connaturata al loro svolgimento, a tutela del buon andamento e dell'imparzialità dell'Amministrazione, oltre che degli interessi dei contribuenti" (Corte di Cassazione, Sez. I civ., Sent. n. 7088 del 9 maggio 1997).

(10) Si veda anche Corte di Cassazione del 29 settembre 1955, n. 2693; del 12 maggio 1966, n. 1251 e 22 aprile 1971, n. 1163.

(11) Si veda D. Mercurio, op. cit.

(12) Si veda Corte di Cassazione Sez. I civ., Sent. n. 7088 del 9 maggio 1997, inoltre Commissione Tributaria Centrale, Sez. XXI, Dec. n. 1605 del 16 febbraio 1996.

Una norma chiara come quella in discussione finisce con il non esserlo più.

L'art. 36 bis, D.P.R. n. 600/1973, disciplina una procedura di accertamento, quella del controllo formale della dichiarazione, che il legislatore ha inteso tenere ben differenziata dal controllo sostanziale da estrinsecarsi secondo le varie tipologie di accertamento previste dagli artt. 38 e segg., D.P.R. n. 600/1973.

Allo stesso modo, il termine previsto dall'art. 36 bis, riferibile alle ipotesi tassativamente previste dalla norma, si contrappone a quello più esteso previsto dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 riferibile all'attività istruttoria ben più complessa che si perfeziona con l'emissione di un avviso di accertamento.

La portata della norma generale dell'art. 36 bis si evidenzia ulteriormente ove il legislatore ha previsto l'autonoma impugnabilità di tale atto nel suo contenuto, confermando la sua natura di atto proprio della fase di accertamento e non della riscossione.

Infine, limitatamente alla disciplina della attività degli organi dell'Amministrazione finanziaria, oltre che alla loro operatività ed organizzazione, è opportuno evidenziare che il legislatore ha previsto le circolari e le risoluzioni come atto tipico e con rilevanza interna all'Amministrazione.

(13) Così M. Blandini in "Un necessario approfondimento dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/1973" in "Il Fisco" n. 19/1997, pag. 51.