

Giurisprudenza

Il termine annuale del 36-bis non ha natura perentoria

2 Luglio 2007

Il suo decorso non preclude l'azione accertativa da parte dell'Amministrazione finanziaria

Thumbnail Image not found or type unknown
Con la sentenza n. 11244 del 16/05/2007, la Corte di cassazione ha confermato, in materia di notificazione di cartelle esattoriali, la non perentorietà del termine di cui all'articolo 36-*bis* del Dpr 600/1973 e la sufficienza ad evitare la decadenza della sola iscrizione al ruolo nel termine indicato all'articolo 43 dello stesso decreto.

La controversia portata all'attenzione dei Supremi giudici attiene, quindi, alla valutazione della perentorietà o meno dei termini indicati all'articolo 36-*bis* del Dpr 600/1973 e al successivo articolo 43.

In particolare, l'articolo 36-*bis* prevede che l'Amministrazione finanziaria proceda, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti di imposta. Il successivo articolo 43, invece, individua i termini entro i quali, a pena di decadenza, devono essere notificati gli avvisi di accertamento. Tali termini sono individuati al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, ovvero al quinto anno successivo, in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla.

Nel caso di specie, il contribuente aveva impugnato una cartella esattoriale emessa ai sensi dell'articolo 36-*bis*, sostenendo che la stessa fosse stata notificata oltre i termini previsti dalla norma. Il ricorso veniva accolto in primo grado e la decisione veniva confermata dai giudici di secondo grado. Contro tale sentenza, l'Amministrazione finanziaria ricorreva per cassazione.

Al fine di valutare la perentorietà o meno dei termini in questione, i Supremi giudici, richiamando la sentenza n. 16826/2006 della medesima Corte, procedono a una puntuale ricognizione circa la legittimità della pretesa erariale in tema di accertamenti e controlli delle dichiarazioni fiscali.

In particolare, i giudici di piazza Cavour ricordano come, ai sensi dell'articolo 25 del Dpr 602/1973, per le somme dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36-*bis*, la notifica delle cartelle di pagamento, a pena di decadenza, doveva essere effettuata entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Tale termine, con il decorso del tempo, veniva dapprima ampliato con l'articolo 11 del Dlgs 46/1999, laddove prevedeva la notifica entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo, per poi essere soppresso dal successivo Dlgs 193/2001, articolo 1, comma 1, lettera b.

A seguito di tale soppressione, interveniva la Corte costituzionale che, con la sentenza n. 280/2005, dichiarava non conforme alla Costituzione la nuova previsione legislativa.

A seguito della pronuncia da parte del Giudice delle leggi, il contesto che si presentava era caratterizzato da una evidente separazione tra il sistema antecedente gli interventi legislativi aventi per oggetto l'articolo 25 del Dpr 602/1973, ritenuto costituzionalmente conforme in quanto consentiva di individuare in maniera precisa il termine ultimo entro il quale il contribuente doveva avere conoscenza della pretesa del fisco, e il sistema nato a seguito delle predette modifiche, non ritenuto conforme per l'indeterminatezza che ne era derivata in ordine all'individuazione del termine.

La stessa Corte costituzionale, in merito, aveva auspicato un intervento del legislatore al fine di dare chiarezza e certezza al sistema. Tale intervento è stato realizzato con il DI n. 106/2005, convertito con modificazioni dalla legge n. 156/2005, che, all'articolo 1, comma 5-*bis*, proprio al fine di garantire l'interesse del contribuente alla conoscenza in termini certi della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni e di assicurare l'interesse pubblico alla riscossione dei crediti tributari, fissa, a pena di decadenza, un termine preciso entro il quale si possa procedere alla notifica delle relative cartelle di pagamento.

La previsione è applicabile, tra l'altro, anche ai giudizi pendenti alla data di entrata in vigore della legge di conversione n. 156 del 2005, ovvero alle dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001. Ciò a condizione che non si tratti di dichiarazioni per la cui liquidazione i ruoli sono stati formati e resi esecutivi entro il 30 settembre 1999. In questo caso, proseguono i supremi Giudici, occorre distinguere:

- a. l'ipotesi di rettifica cartolare (o formale), per le quali la cartella di pagamento deve essere notificata al contribuente entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione
- b. le ipotesi di "controllo formale", per le quali, a pena di decadenza, deve provvedere sia all'iscrizione entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, sia alla notifica della cartella di pagamento al contribuente entro il giorno cinque del mese successivo a quello nel quale il ruolo sia stato consegnato al concessionario.

Con l'intervento legislativo sopra richiamato, si è, quindi, provveduto a individuare un termine preciso entro il quale procedere alla notifica della cartella di pagamento.

Per quanto attiene, invece, al termine annuale di cui all'articolo 36-*bis*, è da segnalare che, già con le sentenze n. 21498 e 23826 del 2004, la stessa Cassazione a Sezioni unite aveva rilevato che tale termine non ha natura perentoria e il suo decorso non preclude all'Amministrazione finanziaria il potere di procedere alla rettifica della dichiarazione dei redditi. Tale conclusione nasce dalla considerazione che, in materia tributaria, ogni decadenza deve essere espressamente prevista e, in mancanza di tale previsione, il termine fissato dalla legge deve essere interpretato come un "invito a non indugiare", sottoposto al termine di prescrizione del diritto in questione.

Di conseguenza, se da un lato, necessariamente al contribuente deve essere garantita la conoscenza in termini certi della pretesa erariale, dall'altro, a tale scopo non assolve il termine indicato all'articolo 36-*bis* ma piuttosto il termine di decadenza entro cui va circoscritta l'azione accertatrice. Tale azione va ricollegata, nell'ipotesi di controllo formale, al termine di iscrizione a ruolo di cui all'articolo 17 del Dpr 602/1973, nell'ipotesi di rettifica cartolare, al termine entro il quale può avvenire la notifica dell'atto impugnabile di cui all'articolo 43 del Dpr 600/1973.

di

Maria Ingraffia

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/termine-annuale-del-36-bis-non-ha-natura-perentoria>