

## Giurisprudenza

# Nessuna traccia di incompatibilità tra condono "tombale" e "36-bis"

6 Febbraio 2013

Il controllo automatizzato corregge solo errori formali e di calcolo; legittimo, perciò, l'atto impositivo con il quale è liquidata l'eventuale maggiore imposta riscontrata

**Thumbnail**  
Image not found or type unknown

Il condono "tombale" (ex articolo 9, legge 289/2002) va considerato come preclusivo dell'accertamento ma non della procedura di liquidazione - effettuata ai sensi del combinato disposto degli articoli 57 della legge 413/1991, 36-*bis* e 36-*ter* del Dpr 600/1973 e 54-*bis* del Dpr 633/1972 - in quanto, tramite tali disposizioni, l'Amministrazione finanziaria si limita esclusivamente a cogliere la effettiva rilevanza delle varie componenti reddituali ai fini della corretta determinazione dell'imponibile. Questo il *dictum* della Cassazione contenuto nella sentenza n. 1438 del 22 gennaio, che ha accolto il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate.

## Il fatto

A seguito del controllo automatico della dichiarazione ai sensi del citato articolo 36-*bis* - che permette all'Amministrazione finanziaria, attraverso procedure automatizzate, di procedere alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, laddove ci siano errori nell'indicazione di eccedenze, deduzioni e detrazioni d'imposta - vengono riscontrati, nei confronti di un contribuente, omessi versamenti di imposte così come dallo stesso liquidate.

La relativa cartella di pagamento - impugnata dall'interessato - viene confermata dal giudice di prime cure, mentre il successivo appello trova accoglimento presso la competente Commissione tributaria regionale.

Per i giudici del gravame, il disposto di cui all'articolo 9, comma 10, della legge 289/2002 - secondo cui "*il perfezionamento della procedura prevista dal presente articolo comporta: a) la preclusione,*

*nei confronti del dichiarante e dei soggetti coobbligati, di ogni accertamento tributario;" - preclude, in presenza di definizioni per condono, ogni altra tipologia di accertamento tributario e ciò impedisce all'ufficio finanziario di esercitare gli ordinari poteri connessi alla procedura di accertamento, con l'effetto che l'atto impositivo emanato in relazione ai periodi di imposta definiti tramite condono è affetto da nullità.*

Avverso tale pronuncia, l'Amministrazione finanziaria propone ricorso per cassazione, deducendo la violazione dell'articolo 9, comma 9, della legge 289/2002, in riferimento agli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del Dpr 600/1973, e 54-*bis* del Dpr 633/1972.

L'ufficio ricorrente precisa che la cartella di pagamento impugnata è la conseguenza di una iscrizione a ruolo derivante dal controllo automatico della dichiarazione, anno di imposta 2001, eseguito a norma dei richiamati articoli 36-*bis* e 54-*bis*, dal quale erano emersi omessi e tardivi versamenti di imposta.

Pertanto, il giudice d'appello era incorso in un palese errore nell'interpretazione del citato articolo 9 della legge 289/2002, laddove aveva ritenuto che tale norma impedisse ogni tipo di accertamento e, quindi, anche quelli emessi a seguito di liquidazione dell'imposta, come nel caso di specie.

### **La sentenza di legittimità**

La Corte suprema accoglie le doglianze dell'Amministrazione partendo dal dato letterale dell'articolo 9, comma 9, che disciplina la definizione automatica per gli anni pregressi, secondo cui *"la definizione automatica, limitatamente a ciascuna annualità, rende definitiva la liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione con riferimento alla spettanza di deduzioni e agevolazioni indicate dal contribuente o all'applicabilità di esclusioni. Sono fatti salvi gli effetti della liquidazione delle imposte e del controllo formale in base rispettivamente all'articolo 36-*bis* ed all'articolo 36-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, nonché gli effetti derivanti dal controllo delle dichiarazioni IVA ai sensi dell'articolo 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni;..."*.

Il successivo comma 10, come detto, preclude la possibilità, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di effettuare ogni tipo di accertamento nei confronti del contribuente che ha perfezionato la procedura di condono.

Sulla base di quest'ultimo assunto, continua la Cassazione, i giudici d'appello hanno erroneamente ritenuto illegittima la cartella di pagamento impugnata, in quanto emessa in violazione della citata disposizione normativa.

A tal riguardo, la Corte fa rinvio a sue precedenti pronunce emesse in un caso analogo, ossia con riferimento alle dichiarazioni integrative previste dalla legge 413/1991.

In quella circostanza, infatti, la Cassazione ha avuto modo di precisare che *"le dichiarazioni integrative presentate in base alla L. 30 dicembre 1991, n. 413, mentre precludono l'accertamento dell'amministrazione finanziaria, a norma dell'art. 57, lasciano salvi gli effetti della liquidazione dell'imposta in base alla dichiarazione a norma dei D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 36 bis e 36 ter, perchè la dichiarazione tributaria è atto direttamente attuativo della legge tributaria, e produce di per sé un effetto di liquidazione dell'imposta, rispetto al quale l'eventuale ulteriore liquidazione dell'ufficio, a seguito dell'esercizio del potere di accertamento formale automatizzato D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, non innova se non per la correzione degli errori materiali e di calcolo, tanto è vero che il comma 4 dello stesso articolo adotta il principio dell'imputazione diretta della liquidazione al dichiarante (Cass. nn. 2340/2001, 16486 del 2004; 8355 del 2006, 12580/2008)"*.

In sostanza, conclude la Corte, l'attività di liquidazione in esame non ha natura di accertamento vero e proprio perchè è direttamente imputata al contribuente a norma del citato articolo 36-bis, oltretutto la stessa *"...disposizione della L. n. 289 del 2002, immutata la natura sostanziale delle liquidazioni predette e riproposte tipologie di dichiarazioni integrative analoghe a quelle previste con la L. n. 413 del 1991, ha previsto (art. 9) l'espressa salvezza delle medesime in relazione al condono tombale (cfr. Cass. 12360 del 07/06/2011)"*.

Infine, si evidenzia che, con la sentenza 12360/2011, la Cassazione ha esteso la possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di procedere alla liquidazione delle imposte ex articolo 36-bis anche nell'ipotesi in cui il contribuente si sia avvalso del condono disciplinato dall'articolo 8 della legge 289/2002 (riguardante l'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi), senza che assuma rilievo la circostanza che la norma non preveda una specifica clausola di salvezza per tale forma di liquidazione, prevista, invece, nel successivo articolo 9.

di

**Marco Denaro**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/nessuna-traccia-incompatibilita-condono-tombale-e-36-bis>