

ISTITUTI DEFLATTIVI

Il 36-bis e il 36-ter quasi sempre fuori dal perimetro dell'accertamento con adesione

di **Gianfranco Antico**

Seminario di specializzazione

Intelligenza Artificiale e fisco

Accertamenti e compliance fiscale l'era digitale

Scopri di più

Ai sensi dell'[art. 1, D.Lgs. n. 218/1997](#), l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, nonché il recupero dei crediti indebitamente compensati, possono essere **definiti con adesione del contribuente**.

In pratica, l'ambito di applicazione delle disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 218/1997, sia sotto l'aspetto soggettivo e oggettivo, pur essendo praticamente illimitato, investe sostanzialmente **il perimetro dell'atto impositivo**. L'istituto dell'accertamento con adesione opera, pertanto, **entro l'area in cui si svolge**, in via ordinaria, **l'azione accertatrice** degli uffici.

Di conseguenza, **il particolare contraddittorio**, di cui all'[art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973](#), e all'[art. 54-bis, D.P.R. n. 633/1972](#), non può essere esperito in sede di accertamento con adesione, così che tale controllo non è definibile mediante adesione. Così come **non è chiudibile in adesione il controllo formale vero e proprio**, ex [art. 36-ter, D.P.R. n. 600/1973](#), per il quale è prevista una **specificata modalità di confronto**.

Sul punto, la **Corte di Cassazione** – [ord. n. 18397/2020](#) – ha affermato che la liquidazione, ai sensi dell'[art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973](#), costituisce un'attività **differente da quella accertativa o di rettifica**, cui fa riferimento il D.Lgs. n. 218/1997, in quanto **non prevede una diversa ricostruzione sostanziale dei dati esposti dal contribuente nella dichiarazione né una vera e propria valutazione o stima degli stessi, né lo svolgimento di un'attività istruttoria diversa dal mero raffronto tra la dichiarazione e le risultanze dell'anagrafe tributaria**.

È vero che l'elencazione contenuta nella [circolare n. 235/E/1997](#) sottolinea l'ampiezza dell'istituto, ma è anche vero che l'[art. 1, D.Lgs. n. 218/1997](#), ha come oggetto la definizione degli accertamenti, **restando così esclusa la rettifica della dichiarazione a seguito della liquidazione della dichiarazione**, che non costituisce "atto di accertamento". **Medesime considerazioni** vanno fatte in ordine al controllo formale, ex [art. 36-ter, D.P.R. n. 600/1973](#) (opportunamente l'Assonime – [circolare n. 2/1998](#) – si sofferma su tale norma, ritenendo logico che debba seguire la stessa sorte del c.d. [36-bis](#) e quindi **fuori** dal procedimento di

accertamento con adesione).

Dal punto di vista giuridico, a fondamento di tale tesi, oltre a richiamare l'[art. 1, D.Lgs. n. 218/1997](#), va segnalato che l'[art. 2, comma 5, D.Lgs. n. 218/1997](#), **esclude dalla riduzione delle sanzioni proprio quelle applicate in sede di liquidazione della dichiarazione.**

Tuttavia, va rilevato che **è possibile il recupero a tassazione del c.d. [36-bis](#) o del c.d. [36-ter](#) attraverso l'accertamento ordinario**, tenuto conto che l'[art. 38, D.P.R. n. 600/1973](#), al comma 1, prevede che l'ufficio possa procedere alla rettifica delle dichiarazioni presentate *«quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni d'imposta indicate nella dichiarazione»*, applicando la sanzione per dichiarazione infedele. In queste ipotesi, **è escluso l'utilizzo dell'accertamento parziale, ex [art. 41-bis, D.P.R. n. 600/1973](#).**

Ciò consente agli organi di controllo di usufruire del **maggior termine di decadenza**, di cui all'[art. 43, D.P.R. n. 600/1973](#), ovvero dell'[art. 57, D.P.R. n. 633/1972](#) (**31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione**).

Termine diverso, rispetto a quello previsto dall'[art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973](#), secondo cui gli uffici procedono al controllo **entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo**, fermo restando che, in forza di quanto indicato dall'[art. 25, lett. a\), D.P.R. n. 602/1973](#), **l'agente della riscossione notifica la relativa cartella entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione**, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata.

Mentre il **controllo formale**, di cui all'[art. 36-ter, D.P.R. n. 600/1973](#), **va esercitato entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione**, e la **cartella di pagamento** notificata **entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione**, ex [art. 25, lett. b\), D.P.R. n. 602/1973](#).

Se resta, quindi, possibile il recupero a tassazione del c.d. [36-bis](#) o del c.d. [36-ter](#), attraverso il **controllo ordinario**, ciò **dovrebbe permettere di accedere all'istituto dell'accertamento con adesione**, di cui al D.Lgs. n. 218/1997, anche nell'ipotesi in cui l'atto impositivo contenga, per esempio, **il solo recupero delle detrazioni per ristrutturazioni edilizie.**