



SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA

Facoltà di Giurisprudenza

**Tesi di dottorato in Diritto dell'Economia e
dell'Impresa**

- Curriculum di Diritto Tributario –

- XXIII Ciclo -

**Il procedimento di liquidazione nelle imposte sui
redditi**

Bartolomeo Paolillo

Indice

Capitolo 1 **Profili teorici della liquidazione**

1.1 Cenni introduttivi

1.2 Art. 36 bis come riferimento normativo dell'attuale attività di liquidazione

1.3 La duplice dimensione della liquidazione: obbligo del contribuente e procedimento amministrativo

1.4 Natura giuridica della liquidazione tra accertamento e riscossione

Capitolo 2 **Il procedimento di liquidazione**

2.1 La liquidazione con riferimento alle imposte dirette

2.2 Articolazione del procedimento

2.3 Esame delle procedure di liquidazione

2.4 L'autoliquidazione dei tributi

Capitolo 3 **La comunicazione di irregolarità**

3.1 Cenni introduttivi

3.2 Inderogabilità della comunicazione

3.3 L'ipotesi della riscossione dell'imposta derivante da redditi soggetti a tassazione separata

3.4 *La comunicazione quale atto endoprocedimentale o provvedimento amministrativo?*

3.5 *Le conseguenze derivanti dalla mancata ricezione della comunicazione di irregolarità*

Capitolo 4

L'iscrizione a ruolo conseguente a liquidazione: natura giuridica ed effetti

4.1 *Profili generali*

4.2 *La motivazione quale garanzia del diritto di difesa del contribuente*

4.3 *Natura giuridica del ruolo e riflessi processuali*

4.4 *Efficacia preclusiva del ruolo*

Conclusioni

CAPITOLO 1

Profili teorici della liquidazione

1.1 Cenni introduttivi

Le modificazioni apportate dal legislatore agli schemi attuativi dei diversi tributi hanno inciso profondamente sull'analisi del fenomeno tributario. Significativo è stato il progressivo mutamento del ruolo dei soggetti coinvolti, in particolare il fatto che l'attività di liquidazione sia tendenzialmente passata dal piano delle prerogative o degli obblighi dell'amministrazione finanziaria a quello degli adempimenti dei soggetti passivi d'imposta.

Il trasferimento del compito di liquidazione al contribuente appare sintomatico dell'intento del legislatore di perseguire una concezione particolarmente evoluta del modo di atteggiarsi dei rapporti tra cittadino e Stato.

Storicamente può rilevarsi che la liquidazione è esaminata nell'elaborazione delle teorie che hanno ricostruito il fenomeno sotto il suo aspetto dinamico: pertanto in essa sono riflessi i passaggi che hanno determinato il sorgere ed il contrapporsi della teoria dichiarativa e di quella costitutiva.

Come è noto, secondo una parte dei sostenitori della teoria dichiarativa¹ la nascita dell'obbligazione tributaria dalla legge comporta la sua illiquidità ed inesigibilità, rendendosi determinante la questione della fonte dell'obbligazione rispetto a quella del debito d'imposta. La distinzione opera tra il momento in cui sorge l'obbligazione e quello in cui matura la sua piena operatività².

La procedura prevista dalla legge per la liquidazione della base imponibile presenta, secondo tale impostazione, una composizione variabile. L'avviso di accertamento può infatti mancare ma non può mancare un atto idoneo a produrre l'effetto di liquidazione della base imponibile³.

Qualora la dichiarazione rimanga l'unico "atto" di tale procedura, la base imponibile resta ferma nella misura esposta nella dichiarazione.

¹ La nascita dell'obbligazione fu identificata, dai primi autori che si occuparono dell'argomento, con la realizzazione del fatto imponibile – o presupposto del tributo – e l'accertamento fu considerato "dichiarativo" di un'obbligazione già sorta: in questo senso v. M. PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937, 121 ss.; E. VANONI, *Elementi di diritto tributario*, Roma, 1934.

² Fra i più illustri esponenti A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, 29 ss, per il quale il debito d'imposta ha nella legge il suo fondamento giuridico ed è quindi un'*obligatio ex lege*, a cui corrisponde un diritto di credito dell'ente pubblico; E. CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in Riv. dir. fin. e sc. fin., 1966, I, 16 ss, secondo il quale la fattispecie d'imposta in genere risponde allo schema "legge – fatto", cioè allo schema in cui la legge regola direttamente il rapporto, e non a quello "legge-potere-fatto", dove la legge conferisce ad un soggetto il potere di dettare la disciplina del fatto: nello schema potere-fatto non c'è spazio per un intermedio potere costitutivo degli effetti giuridici. L'atto di liquidazione in questa prospettiva si qualifica per l'effetto di liquidazione di un elemento illiquido della fattispecie materiale, cioè del presupposto in relazione al quale si producono, in virtù della legge, gli effetti. Per sottolineare una netta autonomia dell'effetto di liquidazione rispetto agli effetti di accertamento in senso proprio, si riporta un esempio di comune esperienza. Si pensi, infatti, alla responsabilità contrattuale o extracontrattuale: l'obbligazione di risarcimento nasce appena si produce un danno che sia conseguenza dell'azione o omissione almeno colposa di un soggetto imputabile; per definire la somma da risarcire, è necessaria un'operazione di stima al fine di rendere liquido un elemento, subito presente ma inizialmente illiquido. Gli atti di liquidazione, prosegue l'Autore, non sono atti di accertamento del diritto o del fatto ma producono solo l'effetto di esprimere in termini monetari definiti l'elemento illiquido della fattispecie.

³ Secondo E. CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, cit., 26, qualora sia emesso un avviso di accertamento, è a quest'ultimo che si ricollega tale effetto di liquidazione.

L'effetto di liquidazione in tal caso si ricollega proprio alla dichiarazione del contribuente. Alla dichiarazione spetta cioè un ruolo pari a quello di ogni altro atto del procedimento di accertamento e vale, di conseguenza, come atto di liquidazione della base imponibile⁴.

Il necessario intervento dell'ente creditore che si manifestava attraverso atti di accertamento o di riscossione portò altra parte della dottrina a riconoscere a detti atti effetti costitutivi dell'obbligazione tributaria. Il problema sul quale si manifestarono i più accesi dissensi tra gli stessi sostenitori di tale teoria fu però quello di stabilire a quale di questi atti riconoscere un contenuto impositivo, di atto cioè costitutivo del debito d'imposta.

Si contrapposero così opposte tesi che individuarono l'atto d'imposizione a volte nel ruolo⁵, in considerazione del fatto che tale atto era presente nella quasi totalità delle fattispecie di applicazione

⁴ Secondo E. CAPACCIOLI, *Riserve e collaudo nell'appalto di opere pubbliche*, Milano, 1960, 185 ss., infatti, l'avviso non produce effetti di accertamento dei presupposti di fatto e degli aspetti giuridici dell'obbligazione tributaria né è un provvedimento amministrativo. L'avviso può mancare e, se interviene, prende esattamente il posto della dichiarazione nella dinamica degli effetti giuridici. Id., *Manuale di diritto amministrativo*, Padova, 1983, 247 ss. V. anche P. RUSSO, *L'accertamento tributario nel pensiero di Enzo Capaccioli: profili sostanziali e processuali*, in Riv. dir. trib., 2010, I, 661 ss. il quale arriva a definire l'accertamento come elemento costitutivo non degli effetti ma della fattispecie: la legge, stabilisce cioè che al verificarsi di certi presupposti da essa stessa determinati si produca un certo effetto, e tra questi presupposti prevede anche la presenza di un atto amministrativo, generalmente con funzione ricognitiva della sussistenza e/o del concreto modo di essere di tutti gli altri elementi fattuali. In questo senso, per la dottrina amministrativistica, si esprime anche D. SORACE, *Accordi amministrativi e accertamenti con adesione*, in Dir. pubbl., 2009, 135 ss.

⁵ Così in particolare A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. III, Milano, 1964, 289 ss., il quale muovendo dalla considerazione che un'obbligazione non può ritenersi esistente fino al momento in cui il debitore non può compiere l'atto che, realizzandone il contenuto materiale, la estingue, concludeva che l'obbligazione d'imposta sorge successivamente al verificarsi della situazione base, giacché per poter eseguire la prestazione è necessario che il debito d'imposta venga accertato ed iscritto a ruolo; G. INGROSSO, *Istituzioni di diritto finanziario*, Napoli, 1946, vol. II, 78 ss.

delle imposte dirette oppure nell'atto di accertamento o direttamente nella stessa dichiarazione presentata dal contribuente⁶.

Secondo quest'ultima ricostruzione, infatti, il debito del singolo verso il fisco nasceva dalla dichiarazione che solo impropriamente si poteva raffigurare come autoimposizione, trattandosi in realtà di doveroso riconoscimento della misura dell'imponibile, al quale la legge riallacciava la costituzione dell'obbligo tributario⁷.

⁶ Si veda E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 578 ss., secondo il quale senza dichiarazione da parte del contribuente il rapporto tributario non viene effettivamente in essere. C. MAGNANI, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, 53, delineava un effetto costitutivo della dichiarazione risolutivamente condizionato alla notificazione dell'avviso di accertamento in rettifica. Per G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, 55, l'avviso di accertamento costituisce, in particolare, un rapporto giuridico complementare a quello sorto sulla base della dichiarazione e, ad entrambi, andrebbe riconosciuto un effetto costitutivo dell'obbligazione.

Queste concezioni partivano dalla considerazione che, secondo le leggi d'imposta, il presupposto faceva sorgere situazioni soggettive attive e passive che non si identificano in un (perfetto) diritto di credito, a favore dell'ente impositore e in un'obbligazione certa, liquida ed esigibile a carico del soggetto passivo. V. al riguardo G.A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in Riv. dir. fin. e sc. fin., 1974, I, 622. *Contra* P. RUSSO, *L'accertamento tributario nel pensiero di Enzo Capaccioli: profili sostanziali e processuali*, cit., 664, il quale sottolinea come il riconoscimento alla dichiarazione dell'effetto costitutivo dell'obbligazione tributaria determina l'attribuzione al contribuente di un potere strutturalmente riservato all'amministrazione in quanto concepito come autoritativo.

⁷ Come sottolineato da A. FEDELE, *A proposito di una recente raccolta di saggi sul "procedimento amministrativo tributario"*, in Riv. dir. fin. e sc. fin., 1971, I, 434, la generale accettazione del principio secondo cui il tributo si identificava pur sempre con un'obbligazione (anche se configurata a seconda delle impostazioni come obbligazioni *ex lege* o obbligazione da provvedimento amministrativo), cominciò ad incrinarsi quando parte della dottrina costitutiva fu indotta a riconoscere, nell'ambito delle imposte dirette, efficacia costitutiva dell'obbligazione tributaria alla dichiarazione. Poiché restava ferma, secondo tale tesi, l'efficacia costitutiva dell'avviso di accertamento, se ed in quanto emanato, appariva chiaramente come il tributo potesse realizzarsi in almeno due distinti rapporti obbligatori. G.A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, cit., 623, riteneva che non si poteva parlare di "auto accertamento" ma di una condotta doverosa posta in essere dal soggetto passivo con la dichiarazione e con il pagamento; restava salvo il potere-dovere della P.A. di controllare tali atti e, se del caso, di sostituirsi al contribuente.

1.2 Art. 36 bis come riferimento normativo dell'attuale attività di liquidazione

Nell'attuale assetto normativo, basato sulla fiscalità di massa e sulla razionalizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni tributarie, il compito di procedere alla determinazione della base imponibile e al calcolo del tributo risulta assegnato direttamente al contribuente. L'attività pubblica assume pertanto una funzione integrativa, con interventi logicamente e temporalmente successivi agli adempimenti dei privati⁸. Ne consegue che la dichiarazione svolge ormai un ruolo preminente nel procedimento di attuazione del tributo, mentre l'accertamento riguarda l'aspetto patologico del fenomeno, diretto ad effettuare una diversa ricostruzione, in fatto e/o in diritto, della fattispecie imponibile ed una conseguente diversa misura del concorso alle spese pubbliche.

L'intervento dell'Amministrazione finanziaria non costituisce quindi un momento indefettibile nello schema di attuazione del prelievo, ma solo un'ipotesi eventuale, che ricorre nei soli casi in cui si venga a riscontrare una deviazione dal sistema legale di determinazione delle singole fattispecie imponibili, al fine di determinare l'*an* ed il

⁸ Con l'entrata in vigore della riforma degli anni 1971 – 1973, si è palesata subito la difficoltà per l'Amministrazione di procedere ad un controllo su tutti i contribuenti. L'attività amministrativa diviene necessariamente eventuale e successiva agli adempimenti dei privati. Cfr. A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 293.

quantum dell'obbligazione tributaria e di reprimere le eventuali trasgressioni commesse dai soggetti passivi d'imposta.

Con la moltiplicazione del numero delle dichiarazioni seguita alla riforma tributaria degli anni settanta, ci si è posti il problema della separazione tra operazioni di accertamento del presupposto e operazioni di mera liquidazione dell'imposta, problema inizialmente risolto con l'introduzione dei Centri di Servizio a cui venne affidata l'attività di controllo delle dichiarazioni e di liquidazione delle relative imposte⁹.

Con l'introduzione degli artt. 36 *bis* (con il dpr 24 dicembre 1976 n. 920) e 36 *ter* (con il dpr 14 aprile 1982 n. 309) nel dpr 29 settembre 1973 n. 600 è stata prevista infatti anche per le imposte sul reddito una fase di liquidazione delle imposte dovute in base alle dichiarazioni. Entrambi questi procedimenti sfociano in un'iscrizione a ruolo a titolo definitivo dell'imposta dichiarata, o delle maggiori imposte, e delle sanzioni irrogate (art. 14, comma 2, lett. a) dPR n. 602/1973).

Il ruolo di riscossione risulta essere in questi casi l'unico atto con cui l'Amministrazione finanziaria fa valere la sua pretesa e, conseguentemente, il primo atto autonomamente impugnabile dal soggetto passivo d'imposta (art. 19 d. lgs. n. 546/1992).

⁹ L'attività affidata ai Centri di Servizio è diversa da quella di liquidazione affidata agli uffici delle imposte indirette: nel sistema di queste ultime l'accertamento è riferito alla valutazione dei beni o diritti e dunque la liquidazione è logicamente un'attività distinta ed essenziale, mentre per le imposte sui redditi un'autonoma attività di liquidazione è emersa solo per esigenze di gestione dell'elevato numero di dichiarazioni e non disgiunta da un'intrinseca attività di controllo. Così A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 537.

Su queste previsioni normative si sono sviluppate diverse impostazioni dottrinali volte a individuare la natura giuridica dell'attività di liquidazione delle imposte sui redditi.

Secondo una parte della dottrina, nelle ipotesi previste dall'art. 36 *bis*, si tratterebbe esclusivamente di un'attività liquidatoria dell'imposta e quindi di mera riscossione, alla stregua di quanto avviene per le imposte sui trasferimenti. A conferma di ciò, si sottolinea(va) il riferimento esplicito operata dalla prime versioni della norma all'attività di accertamento: il secondo comma statuiva infatti che gli uffici procedevano alla riliquidazione della dichiarazione "senza pregiudizio dell'accertamento in rettifica di cui all'art. 38", formulazione differente dall'art. 41 *bis* che invece faceva (e fa tuttora) salva l'esercizio "dell'ulteriore azione accertatrice".

Sulla base di questa impostazione, sarebbero del tutto salvi quindi i principi di unicità e globalità dell'accertamento tributario.

In senso opposto si muove la tesi elaborata da quella parte della dottrina che colloca tale attività sul versante dell'accertamento tributario¹⁰, con la conseguente necessità di una motivazione adeguata anche per fattispecie impositive.

¹⁰ Sul punto v. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2008, 280 ss., secondo cui il sistema di imposizione delle imposte reddituali è caratterizzato da un fenomeno di parcellizzazione degli atti costitutivi del debito da assolvere: dopo la dichiarazione, si può avere la liquidazione ed iscrizione a ruolo di maggiori imposte *ex artt. 36 bis e 36 ter*, e la notificazione di una molteplicità di atti d'imposizione *ex artt. 38, 39, 40, 41, 41 bis e 43 del DPR n. 600/1973*. Nell'ambito di questa disciplina è da ritenere che l'emanazione di più atti successivi dia luogo al sorgere di una pluralità

Le ricadute pratiche dell'accoglimento di questa tesi sono molteplici. *In primis* ne deriva che per lo stesso periodo d'imposta l'Amministrazione finanziaria può notificare un numero maggiore di atti impositivi, superando completamente e definitivamente il principio della globalità dell'accertamento tributario¹¹.

A queste teorie se ne affiancano altre che considerano ormai giuridicamente autonome le attività di controllo formale della dichiarazione o che, in una prospettiva di valorizzazione della partecipazione del contribuente nel procedimento tributario, valorizzano la comunicazione di irregolarità attribuendo alla stessa una funzione *lato sensu* impositiva¹².

Dall'analisi dei rapporti tra accertamento e riscossione alla luce dell'attuale sistema normativo, sembra che l'iscrizione a ruolo ai sensi degli artt. 36 *bis* e 36 *ter* dPR n. 600/1973 sia diventata ormai l'unica ipotesi in cui il ruolo abbia una pluralità di funzioni, adempiendo sia ad una funzione impositiva che ad una funzione di riscossione coatta del tributo.

di obbligazioni distinte, che si riannodano ad un unico presupposto di fatto e che si aggiungono all'obbligazione già sorta per effetto della presentazione della dichiarazione tributaria annuale.

¹¹ Sul punto v. G. INGRAO, *Frammentazione dell'accertamento tributario e violazione del principio di unicità*, in Riv. dir. trib., 2005, I, 868 ss.; G. FRANSONI, *Considerazioni su accertamenti "generali", accertamenti parziali, controlli formali e liquidazioni della dichiarazione alla luce della legge n. 311/2004*, in Riv. dir. trib., 2005, 598 ss., secondo cui non si tratterebbe più di chiedersi se gli atti dell'accertamento tributario siano intercambiabili tra loro, ovvero se le rettifiche effettuate con il 41 *bis* possano essere effettuate con l'art. 38 dPR n. 600/1973, ma ci si deve chiedere se sia ancora generale l'accertamento conseguente all'attività e forme di controllo cui dovrebbe applicarsi il regime del 41 *bis*. Per l'A., quelli disciplinati dagli artt. 36 *bis*, 36 *ter*, 41 *bis*, 38, 41 e 43 dPR n. 600 sono tutti atti dell'accertamento poiché l'accertamento ormai non può essere che parziale.

¹² Così A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008.

1.3 La duplice dimensione della liquidazione: obbligo del contribuente e procedimento amministrativo

Nel linguaggio legislativo il termine liquidazione sembra indicare fondamentalmente la determinazione della prestazione pecuniaria dovuta a titolo d'imposta, ossia l'operazione con la quale si applica l'aliquota (tasso) alla base imponibile (parametro).

Tale operazione, individuabile praticamente in tutte le imposte vigenti nell'ordinamento, è demandata a volte al contribuente a volte all'amministrazione finanziaria¹³.

La determinazione del debito è in prevalenza demandata al contribuente ed è rilevabile in modo dettagliato e articolato sulla base di una dichiarazione o, talvolta, a seconda delle imposte, sulla base del semplice riscontro della somma versata.

Va precisato che come attività dell'amministrazione la liquidazione è prevista ed enunciata nelle varie leggi d'imposta senza una precisa regolamentazione. Le norme cioè non ne disciplinano le modalità di esplicazione né contemplano gli effetti che ne conseguono.

In alcuni casi sembra consistere in un'attività che non dà luogo all'emanazione di un autonomo atto: o perché non è formalizzata (effettuata verbalmente nel registro) o perché è formalizzata in "atti"

¹³ Attualmente spetta all'amministrazione nella maggior parte dei casi di applicazione dell'imposta di registro e nell'imposta sulle successioni e donazioni. V. R. RINALDI, *Profili ricostruttivi della liquidazione d'imposta*, Trieste, 2000, 14.

(avviso di accertamento) che riguardano la determinazione dell'imponibile; oppure è presente in atti (ruolo) che riguardano la riscossione.

In altri casi le disposizioni normative prevedono a cura dell'amministrazione l'emanazione di un apposito atto denominato "avviso di liquidazione" la cui tipologia sembra assumere valenza e rilevanza per il fatto che da tempo è espressamente contemplato nell'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19 d. lgs. n. 546/1992.

Le norme evidenziano una duplice accezione di liquidazione che designa da un lato l'attività e dall'altro l'atto¹⁴: la liquidazione infatti può essere intesa sia come operazione per procedere al pagamento del tributo¹⁵ sia come atto da portare a conoscenza del contribuente e la cui formazione è riservata all'amministrazione finanziaria.

Il progressivo trasferimento del compito di determinazione e versamento dell'imposta dall'amministrazione al contribuente ha indotto parte della dottrina a ritenere decisamente diminuita l'importanza dell'avviso di liquidazione, tradizionalmente previsto e denominato nelle imposte indirette sui trasferimenti¹⁶.

¹⁴ Sulla base di molteplici considerazioni la liquidazione è sembrata quasi un dato scontato, o è considerata in chiave "strumentale" nella ricostruzione dei vari istituti partecipando, a seconda delle concezioni, ora delle caratteristiche dell'accertamento ora di quelle della riscossione.

¹⁵ A.F. BASCIU - E. NUZZO, *Autoliquidazione del tributo*, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1988, 5; dal punto di vista sostanziale l'autoliquidazione è una forma di attuazione dell'imposizione; A.F. BASCIU, *Autoliquidazione del tributo*, in Riv. dir. fin., 1986, I, 174 ss. Cfr. anche DE MITA E., *La funzione e gli atti della riscossione*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario - Annuario*, Padova, 2001.

¹⁶ Così P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, 343.

Per quanto riguarda le imposte sui redditi, un atto autonomo di liquidazione non è previsto dalla legge; la liquidazione in tali casi è operata direttamente dal contribuente in dichiarazione oppure viene esplicitata in una tipologia di atti che mostra una notevole corrispondenza o affinità con l'avviso di liquidazione¹⁷.

Le modificazioni apportate dal legislatore agli schemi attuativi dei diversi tributi hanno inciso profondamente sull'analisi del fenomeno tributario. Significativo è stato il progressivo mutamento del ruolo dei soggetti coinvolti e, specialmente, il fatto che l'attività di liquidazione sia progressivamente passata dal piano delle prerogative o degli obblighi dell'amministrazione finanziaria, a quello degli adempimenti dei soggetti passivi d'imposta.

Il trasferimento del compito di liquidazione dall'amministrazione al contribuente appare sintomatico dell'intento del legislatore di perseguire una concezione particolarmente evoluta del modo di atteggiarsi dei rapporti tra cittadino e Stato.

La liquidazione è una fase che può essere legata ed incidere sulla determinazione dell'obbligazione di imposta da un vincolo procedimentale, in quanto trovando ogni situazione la propria causa nella precedente, o determinando la seguente, si pone in essere un

¹⁷ Poiché in tali imposte la complessità delle operazioni di determinazione del presupposto e della base imponibile assorbiva quelle, minori, di calcolo dell'imposta e dunque quest'ultimo avveniva nell'ambito dell'avviso di accertamento: A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 537.

vero e proprio procedimento il cui atto finale è la determinazione dell'obbligazione di imposta cui segue il pagamento della stessa.

Storicamente l'espressione liquidazione dell'obbligazione tributaria in generale serviva ad indicare che nell'accertamento rientravano le fasi di determinazione della base imponibile, dell'imposta¹⁸ nonché tutti gli altri atti attuativi dei tributi.

La liquidazione consiste nella determinazione, o meglio, nella quantificazione dell'imposta dovuta; quando prende forma in un atto dell'Amministrazione finanziaria si configura come atto amministrativo avente uno speciale contenuto, essendo il potere d'imposizione essenzialmente vincolato e rappresentandone quell'atto l'esercizio.

L'avviso di liquidazione rientra nel novero degli atti amministrativi, genericamente intesi come categoria idonea a designare qualunque manifestazione unilaterale di volontà, giudizio o conoscenza propria di una pubblica amministrazione, che abbia rilevanza esterna e che sia stata posta in essere nell'esercizio di una funzione amministrativa.

Nell'ambito delle diverse categorie o tipologie di atti amministrativi, quella più idonea ad accogliere l'avviso di liquidazione è quella dei provvedimenti intesi quali atti autoritativi e nominati, preordinati alla

¹⁸ A. D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, 230: "L'accertamento dell'imposta in senso lato consiste appunto nell'atto o nella serie di atti necessari per la constatazione e la valutazione tributaria dei vari elementi costitutivi del debito d'imposta (presupposto materiale e personale, base imponibile) con la conseguente applicazione del tasso e quindi la concreta determinazione quantitativa del debito del contribuente".

realizzazione di interessi specifici affidati alle cure dell'amministrazione¹⁹.

La riconducibilità dell'avviso di liquidazione agli atti amministrativi aventi natura di provvedimento, non è stata condivisa da tutti gli Autori che si sono occupati dell'argomento; tuttavia la dottrina prevalente si è espressa in tal senso²⁰²¹.

Quella parte della dottrina che ha ritenuto l'avviso un mero atto di calcolo, inidoneo di per sé a configurare quell'interesse necessario ad

¹⁹ M. S. GIANNINI, *Atto amministrativo*, in Enc. dir., vol. IV, Milano, 1959, 157 ss.; F. SATTA, *Atto amministrativo*, in Enc. giur. Treccani, IV, Roma, 1988, *ad vocem*; S. CASSESE, *Le basi del diritto amministrativo*, Torino, 1991, 259 ss.

²⁰ S. LA ROSA, *Accertamento tributario*, in Boll. trib., 1986, 1556; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 536 afferma la natura provvedimentale di tale atto, incidente esclusivamente sulla liquidazione dell'imposta. Alcuni hanno ritenuto di poter rinvenire la natura provvedimentale direttamente dal contenuto specifico dell'avviso medesimo, in virtù del fatto che lo stesso costituisce senza dubbio il risultato di una serie di giudizi che l'amministrazione è tenuta ad operare nell'esercizio di una propria funzione. Così G. A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in Riv. dir. fin. e sc. fin., 1974, I, 635; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, 1. Altri sono giunti alla medesima conclusione attraverso il riconoscimento della natura autoritativa dell'avviso in questione, quale caratteristica indefettibile e tipica del provvedimento amministrativo in quanto tale. Secondo quest'ultima ricostruzione, l'avviso di liquidazione notificato al debitore, lungi dal contenere esclusivamente l'affermazione definitiva del credito d'imposta, muterebbe il proprio carattere autoritativo dall'essere l'atto nel quale si verrebbe ad estrinsecare il potere unilaterale dell'amministrazione di fissare il *dies a quo* del termine entro cui il pagamento dell'imposta dovrebbe obbligatoriamente essere effettuato. V. MESSINA, *Sull'impugnabilità davanti alle commissioni tributarie dell'avviso di liquidazione*, in Riv. dir. fin., 1977, I, 307. Anche la giurisprudenza ha spesso riconosciuto nell'avviso di liquidazione un autentico provvedimento amministrativo dotato di un suo ben definito carattere normativo. V. Cass. 25/03/1998 n. 3134 in Boll. Trib., 1998, 1417; Cass. 20/07/1994 n. 6753, *ivi*, 1995, 69.

²¹ La crescente complessità delle sequenze e dei meccanismi impositivi, previsti dalla legge, ha reso sempre meno appagante l'adesione alla impostazione di stampo privatistico del "rapporto d'imposta" (anche se "complesso") e sempre più rispondente alla realtà normativa la visione dell'esercizio della funzione (pubblicistica) tributaria in forma procedimentale. Alla luce della fungibilità dei moduli di attuazione dei tributi, Micheli ha sottolineato come perdonare rilevanza il momento genetico dell'obbligazione tributaria e la questione se l'obbligazione nasce dalla legge o dall'atto amministrativo, mentre viene in piena luce l'esistenza di una pluralità di situazioni giuridiche soggettive, attive e passive, in capo a soggetti diversi, che in uno schema procedimentale sono coordinate e tese all'attuazione della potestà d'imposizione ed al prelievo tributario. Sul punto v. G.A. MICHELI, *Lezioni di diritto tributario – Parte generale*, Roma, 1968, 129. Come sottolineato da L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in Studi in memoria di Gian Antonio Micheli, Napoli, 2010, 89 ss., simili risultati sono stati raggiunti analizzando la molteplicità degli schemi normativi che disciplinano l'attuazione del prelievo e riconoscendone la funzione pubblicistica nel contesto di una disamina contrapposta del suo duplice profilo: da un lato, quello statico, al quale attiene l'atto impositivo isolatamente considerato; dall'altro, quello dinamico, che si riferisce al procedimento amministrativo inteso come l'insieme coordinato di atti e di attività rivolti alla realizzazione del tributo.

agire in sede di impugnativa, ha negato la natura provvedimentale dell'avviso medesimo. In questa prospettiva, esso avrebbe unicamente la finalità di agevolare il prelievo diretto del tributo, con la conseguenza che la liquidazione dell'imposta non è oggetto di alcuna determinazione autoritativa²².

Tale contrasto di opinioni è quindi sorto con riferimento alla possibilità di indicare l'avviso come atto destinato a statuire in ordine al *quantum* o all'*an* del tributo e, di conseguenza, nell'esigenza di stabilire se abbia o meno effetti costitutivi del debito d'imposta²³.

La dottrina più recente ha tuttavia abbandonato tale problematica, preferendo procedere all'esame del diritto positivo ove l'evidente

²² F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975; Id., *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, in Riv. dir. fin., 1975, I, 117 ss. Tuttavia l'A., ha successivamente rivisto tale posizione concludendo al riguardo che anche l'avviso di liquidazione parteciperebbe alla funzione determinativa dell'imposta, in qualità di atto integrativo dell'avviso di accertamento, diretto ad operare l'applicazione di norme diverse da quelle sulla base imponibile. Cfr. Id., *Osservazioni sull'impugnabilità dell'avviso di liquidazione delle imposte indirette*, in Dir. prat. trib., 1978, II, 201.

²³ Escludendo pertanto quella parte della dottrina che riconduceva la nascita dell'obbligazione tributaria alla realizzazione del presupposto di fatto, nei confronti della quale il problema del possibile ed eventuale riconoscimento all'avviso di liquidazione di una natura impositiva non si è mai profilato, hanno invece ritenuto di poter negare all'avviso in questione la particolare funzione propria dell'atto impositivo la maggior parte degli autori che già in precedenza si erano espressi con valutazioni negative riguardo al possibile riconoscimento della natura provvedimentale. Cfr. F. GALLO, *L'imposta sulle assicurazioni*, Torino, 1970, 122; F. TESAURO, *Il rimborso d'imposta*, cit., 134, nell'attribuire la funzione impositiva all'avviso di accertamento, avrebbe inizialmente relegato l'avviso di liquidazione tra gli atti di pura riscossione escludendone qualsiasi possibile attinenza con la nascita dell'obbligazione, per riconoscere successivamente all'avviso medesimo una funzione partecipativa; secondo G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 1993, 356, la liquidazione necessariamente avrebbe dovuto presupporre un atto impositivo, provvisorio o definitivo, che potesse giustificarla, non potendo essere concepita come l'atto che per la prima volta potesse concretare una pretesa tributaria. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 96, lungi dall'attribuire all'avviso di liquidazione funzione impositiva, avrebbe addirittura riconosciuto nel ruolo e nell'ingiunzione soltanto titoli formati volti a legittimare la riscossione del credito mentre solamente all'atto di accertamento, quale unico atto di imposizione, si sarebbero potuti collegare effetti di diritto sostanziale. A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, vol. I, Milano, 1987, 296; Id., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1964, vol. III, 292, ritenendo che l'obbligazione non potesse essere adempiuta se non dopo che l'ufficio l'avesse debitamente liquidata, sosteneva che l'atto di imposizione al quale attribuire l'efficacia costitutiva del debito d'imposta avrebbe dovuto essere identificato, per le imposte dirette, nel ruolo e per quelle indirette genericamente nell'atto di liquidazione del tributo dovuto.

diversità degli scopi che legittimano e giustificano l'emissione di un atto, ha indicato come impossibile la ricostruzione generale in chiave sostanziale di un unico modello astratto²⁴.

In materia tributaria, probabilmente si può parlare di procedimento soltanto in senso improprio sia perché è varia la sequenza di atti che le singole leggi d'imposta prevedono sia perché dall'esame di diverse sequenze di atti in materia tributaria emerge che non tutte le fasi attraverso cui può svolgersi il procedimento tributario secondo lo schema tipico devono essere necessariamente percorse²⁵.

La sequenza di atti che compongono il procedimento tributario è infatti "a struttura variabile" in quanto ogni singola fase che si presenta come possibile, rimane sempre eventuale perché non è detto che si verifichi necessariamente. Inoltre, non vi è un ordine preciso, una sequenza prestabilita, degli atti che si devono configurare affinché si possa parlare di procedimento di imposizione. In molte fattispecie,

²⁴ A. F. BASCIU, *Imposizione (procedimento di)*, in Enc. giur. Treccani, XVI, Roma, 1989.

²⁵ Così G.A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, cit., 163 – 164, che si richiama a C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1967, 910, il quale affermava la non inquadrabilità del procedimento tributario in quello amministrativo. Per una ricostruzione dettagliata delle varie posizioni assunte in dottrina sulla nozione di procedimento in materia tributaria si veda F. CICOGNANI, *Le fonti dell'obbligazione tributaria*, Padova, 1977, 259 ss. In particolare secondo S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in Riv. dir. trib., 2008, I, 807, il dibattito su questa concezione del procedimento amministrativo tributario si è poi sostanzialmente concluso con il concorde riconoscimento della valenza meramente descrittiva e sostanzialmente atecnica che a questa nozione doveva attribuirsi nel diritto tributario. Secondo A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 348, non è possibile fare riferimento al procedimento come forma necessaria dell'attuazione dei tributi. Possono tuttavia identificarsi forme di collegamento fra atti diversi dell'amministrazione o dei privati espressamente previste dalle norme relative, con modalità ed effetti di volta in volta differenziati.

infatti, con l'ampliamento del ricorso all'autoimposizione, è eventuale l'atto di imposizione ma non il procedimento²⁶.

²⁶ Come sottolineato da G.A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, cit., 151, a differenza del procedimento amministrativo in senso stretto, l'atto finale della sequenza non è subordinato in senso procedimentale ad alcun atto precedente. A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 348, sottolinea invece che la dichiarazione del contribuente non introduce una sequenza procedimentale ma la particolare forma di controllo che dà luogo alla liquidazione *ex art. 36 bis* DPR n. 600/1973 e *54 bis* DPR n. 633/1972.

1.4 Natura giuridica della liquidazione tra accertamento e riscossione

L'art. 36 *bis* prevede, come già detto, che nelle ipotesi tassative di errori formali e materiali ivi previsti, l'ufficio ha il potere di liquidare l'imposta e di iscriverla a ruolo semplicemente in base all'esame della dichiarazione, senza cioè previa notifica dell'avviso di accertamento.

Al riguardo, parte della dottrina ravvisava nella fattispecie di cui alla norma citata, un vero e proprio procedimento di accertamento: si sosteneva infatti che, provvedendo il contribuente di propria iniziativa a determinare e a versare il tributo, l'art. 36 *bis* disciplinasse in realtà il controllo della dichiarazione, sulla base dei dati ed elementi contenuti nella dichiarazione stessa²⁷.

Anche la giurisprudenza spesso riconosceva alla cartella esattoriale emessa a seguito di una procedura di liquidazione funzione accertativa²⁸. Da ciò discendeva il generale obbligo di motivazione, il cui difetto rendeva illegittimo l'atto²⁹. In base a tale impostazione, le

²⁷ Tale posizione è stata sostenuta da G. GAFFURI, *Considerazioni sull'accertamento tributario*, cit., 534 – 535: secondo l'A., le esigenze di snellezza, che hanno determinato l'introduzione dell'art. 36 *bis*, non possono andare comunque a detrimento della possibilità di difesa del contribuente, che dipende massimamente dalla preventiva conoscenza dei motivi adottati dal fisco per esigere una maggiore imposta. P. BRACCIONI, *Costituzionalità dell'art. 36 bis, d.p.r. 1973, n. 600 e obbligo di motivazione delle cartelle esattoriali*, in Dir. e prat. trib., 1988, II, 733 ss.

²⁸ Comm. trib. 1° grado Pescara, ord. 08/06/1985, ove si riconosce la natura di atto di accertamento e di atto di riscossione con riferimento alla cartella di pagamento emessa ai sensi dell'art. 36 *bis* DPR n. 600. Nello stesso senso cfr Comm. trib. 1° grado Torino 11/11/1983 n. 16308, in Il fisco, 1984, 540; Comm. trib. 1° grado Verona 30/05/1984 n. 431, in Boll. Trib., 1985, 165; Comm. trib. 2° grado Como 20/12/1984, n. 1563, in Boll. trib., 1985, 1856; Comm. trib. 1° grado Verbania 18/03/1985 n. 156, in Corr. trib., 1985, 1597; Comm. trib. 1° grado Udine 19/02/1986, in Boll. trib. 1987, 601.

²⁹ Secondo anche Cass. 27/04/1988 n. 3174, infatti, costituisce atto di accertamento dell'imposta anche quello cui l'amministrazione perviene nella fase di controllo della denuncia fiscale.

procedure delineate dagli artt. 36 *bis* e 36 *ter* sono da considerare procedure accertative, ancorchè semplificate e peculiari³⁰. E' stato al riguardo precisato che solo alcune delle rettifiche rientranti nelle ipotesi previste dalla norma, ovvero quelle relative alla riduzioni di detrazioni d'imposta, deduzioni dal reddito e crediti d'imposta (esposti in misura superiore a quella risultante dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni) presuppongono, sia in pure in forma elementare, una diversa rappresentazione o qualificazione giuridica dei fatti, avvicinandosi in sostanza a veri e propri accertamenti³¹.

Non deve quindi trarre in inganno la qualificazione legislativa, poiché nella dichiarazione non vi è alcunché di illiquido che debba esser

³⁰ P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007, 304: secondo l'A., l'attività di accertamento, avente ad oggetto la determinazione della base imponibile e/o dell'imposta, non è più collegabile in modo esclusivo ad un atto specifico (l'avviso d'accertamento). Al contrario detta attività può consistere in procedure che possono sfociare a seconda dei casi in atti tipologicamente diversi, fisiologicamente destinati ad assumere funzioni ed effetti ulteriori rispetto a quelli propri dell'accertamento (come avviene per il ruolo che è, a regime, solo atto della riscossione). G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2009: al di là degli errori materiali e di calcolo, a fronte dei quali la dichiarazione viene corretta per ricostruire il suo effettivo contenuto, l'inammissibilità di deduzioni o detrazioni per mancanza di requisiti formali, per estraneità alle ipotesi di legge o per superamento dei limiti in cui sono consentite, comporta comunque una determinazione diversa, per ragioni di diritto, da quella fornita dal contribuente. F. MAFFEZZONI, *Il potere di liquidazione dell'imposta ex artt. 36-bis e 36-ter DPR n. 600/1973*, in *Boll. Trib.*, 1992, 389. Anche R. RINALDI, *La tutela giurisdizionale nei confronti dei ruoli formati dal Centro di Servizio ed il nuovo processo tributario*, cit., 394, parte dall'assunto che l'attività di accertamento avente ad oggetto la determinazione della base imponibile e/o dell'imposta non è collegabile in modo esclusivo ad un atto specifico – l'avviso di accertamento - .Il ruolo quindi tiene luogo dell'accertamento, pur con l'avvertenza che il mutamento di funzione di atti di collaudata struttura e tradizione porta confusione e trascura le esigenze di sistematicità dell'ordinamento. Lo stesso Ministero delle Finanze, con la circ. 30/11/1994 n. 197/E, ha specificato che la locuzione atto di imposizione deve ritenersi comprensiva degli avvisi di liquidazione, delle ingiunzioni e dei ruoli, allorché tali atti costituiscono il primo atto che manifesta la pretesa impositiva. M. FARINA, *La perentorietà del termine per l'iscrizione a ruolo delle imposte ex art. 36 bis del D.P.R. n. 600/1973*, in *Il fisco*, 1996, 7721.

³¹ Così A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 295: l'equiparazione - prevista dal comma 4 dell'art. 36 *bis* - dei dati risultanti dalla liquidazione a quelli dichiarati non modifica l'impostazione appena espressa in quanto, secondo l'A., rimane insuperabile la diversa imputazione soggettiva degli atti.

liquidato da parte dell'ufficio. Si è di fronte a discipline che consentono all'Amministrazione di provvedere contestualmente alla contestazione di violazioni sostanziali della normativa tributaria e all'immediato recupero di maggiori imposte. Le deroghe alle generali regole dell'accertamento e della riscossione possono ravvisarsi nel fatto che le iscrizioni a ruolo in questi casi cumulano la duplice natura di atti espressivi delle funzioni sia di accertamento che di riscossione, caratterizzandosi come vere e proprie "rettifiche esecutive"³²; nell'esigibilità immediata dell'intero importo delle maggiori imposte, anche in presenza di impugnazione da parte del contribuente, in deroga alle norme sulla riscuotibilità frazionata delle imposte contestate; infine nell'irrogazione di sanzioni per omesso od insufficiente versamento, in luogo di quelle più onerose previste per le dichiarazioni infedeli.

Contraria a questo tipo di soluzione si è però delineata una diversa corrente dottrinale. In proposito si afferma che l'art. 36 *bis* si colloca al di fuori dell'accertamento e quindi la cartella emessa ai sensi di quest'ultima disposizione non può cumulare in sé la natura di atto di

³² Per S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, 363, infatti, le ragioni giustificatrici di questa disciplina speciale possono ravvisarsi nell'opportunità di consentire l'immediato recupero delle maggiori imposte conseguenti al riscontro di irregolarità che, per il loro emergere dal contenuto stesso della dichiarazione, presentano un elevato grado di attendibilità. Rimane tuttavia irrisolto il problema dell'irrazionale disparità di trattamento che ad una medesima irregolarità può essere riservato a seconda che sia rettificata a mezzo della disciplina di cui al 36 *bis* ovvero in sede di vero e proprio accertamento. Id., *Accertamento tributario*, in Dig. disc. priv., sez. comm., Torino, 1987, 1 ss.

accertamento e di atto della riscossione³³. Secondo tale tesi, si tratta di un'ipotesi di liquidazione infratestuale dell'imposta dichiarata: la fase di accertamento è sospinta più avanti e riferita all'attività valutativa e di controllo del presupposto del tributo.

Una posizione mediana ha assunto la Corte Costituzionale che, dopo aver sottolineato la distinzione tra attività dell'art. 36 *bis* e le attività di accertamento vero e proprio (art. 37 – 38 DPR n. 600/1973), ha rilevato come l'attività di liquidazione del dichiarato, pur non ponendosi su un piano di mera riscossione, non possa essere ricompresa nell'ambito degli atti d'accertamento. La Corte ha così palesato la possibilità di individuare un *tertium genus* di atti impositivi non riconducibili né alla riscossione né all'accertamento.

³³ A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in Riv. dir. fin e sc. fin., 1984, I, 216 ss. ; Id., *Il diritto tributario*, cit., 258 ss: logica conseguenza è che nell'ipotesi di mancata impugnazione del ruolo emesso a seguito di procedura di liquidazione o di giudicato formatosi contro il ruolo, un eventuale successivo avviso di accertamento può perciò determinare il presupposto di fatto e quindi liquidare il tributo anche in base ad una diversa qualificazione degli oneri e delle deduzioni fatti oggetto di rettifica *ex art. 36 bis*, pervenendo così ad una obbligazione tributaria che potrà essere diversa sotto il profilo della valutazione qualitativa e quantitativa dei presupposti da cui discende, ma mai inferiore a quanto già versato sulla base di un atto della riscossione ormai inoppugnabile. Anche per F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, 1994, 180, il primo dei controlli cui è sottoposta la dichiarazione dei redditi è di tipo formale e si inserisce, non nel procedimento di imposizione, ma in quelli rivolti alla riscossione e ai rimborsi. Nello stesso senso M. BASILAVECCHIA, *Riscossione delle imposte*, in Enc. Dir., XL, Milano, 1989, 1194; Id., *La liquidazione dell'imposta dovuta in base al dichiarato nella valutazione della Corte Costituzionale*, cit., 561 ss., il quale parla di "ipotesi di riscossione d'ufficio su controllo", riferendosi al fatto che pur essendo l'attività di liquidazione un'attività di controllo dell'ufficio sugli adempimenti del contribuente, gli atti relativi sono estranei all'accertamento anche perché manca nell'*iter* procedimentale un atto accertativo motivato. V. anche B. SANTAMARIA, *Lineamenti di diritto tributario*, Milano, 1996, 117; E. DE MITA, *La funzione e gli atti della riscossione*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario – Annuario*, Padova, 2001, 1107.

CAPITOLO 2

Il procedimento di liquidazione

2.1 La liquidazione con riferimento alle imposte dirette.

Mentre il potere di liquidazione ha per oggetto la determinazione quantitativa del credito tributario, il potere d'iscrizione a ruolo ha per oggetto la riscossione del credito: i due poteri, pertanto, hanno oggetti diversi, l'uno postulando l'esercizio dell'altro. Nelle ipotesi previste dall'art. 36 *bis*, in assenza di un separato atto contenente l'indicazione dei criteri ed i fatti che giustificano la pretesa tributaria, come avviene in materia di imposte indirette sui trasferimenti, vi sono stati sostenitori della tesi dell'illegittimità di tale procedura.

Il tenore letterale della disposizione sembra confermare che l'attività di liquidazione costituisce l'esercizio di un potere tipico che non può essere surrogato da altri strumenti giuridici, apprestati dall'ordinamento ad altri fini; pertanto non è intercambiabile con quello dell'accertamento in via ordinaria, sicché l'ufficio non può emettere accertamento per la correzione di errori materiali³⁴.

³⁴ Secondo G. GAFFURI, *Considerazioni sull'accertamento tributario*, in Riv. dir. fin. e sc. fin., 1981, I, 532 ss.; Id., *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 1993, 349 ss., l'ordinamento prevede fondamentalmente due tipi di attività ufficiali per la determinazione della base imponibile: la rettifica della dichiarazione presentata dal contribuente e l'accertamento di presupposti tassabili taciuti da chi aveva l'obbligo di comunicarli all'erario. Ove il fisco non si sia avvalso della facoltà di verificare il testo della dichiarazione entro il termine di decadenza, non potrà provvedere ad eseguire le correzioni ammesse dall'art. 36 *bis* mediante un atto di rettifica

E' evidente l'analogia con la liquidazione dell'imposta principale delle imposte indirette rispetto alla quale è ravvisabile però una differenza fondamentale³⁵. Diversamente dall'avviso di liquidazione dell'imposta principale di successione che ordina al contribuente di effettuare il pagamento entro sessanta giorni dal suo ricevimento, la comunicazione si limita a riportare il *quantum* di imposta, già precedentemente determinata nell'*an* e nell'imponibile da un previo atto, definitivo o non³⁶.

In tutte le ipotesi legislativamente disciplinate, con la notifica dell'avviso di liquidazione l'Amministrazione fissa il termine entro cui può avvenire il pagamento spontaneo del tributo.

Come autorevole dottrina³⁷ ha sottolineato, un atto di liquidazione esiste ormai sia nelle imposte indirette che quelle dirette: le differenze

della dichiarazione. Secondo una regola generale di diritto amministrativo, infatti, la scadenza del termine decadenziale determina l'esaurimento del potere, al cui esercizio quel termine è posto.

³⁵ Infatti nelle imposte indirette la liquidazione dell'imposta avviene o verbalmente e, successivamente, con un separato atto (imposta principale) o consegue ad un accertamento di maggior valore (imposta complementare) o viene comunicata solo con un autonomo avviso (imposta suppletiva). Quando emesso, l'avviso di liquidazione assume la natura di atto autonomamente impugnabile ed il ruolo successivamente emesso potrà essere impugnato *ex art.* 19 d. lgs. n. 546/1992, solo per vizi propri. In materia di imposte dirette, come sottolinea P. COPPOLA, *La liquidazione dell'imposta dovuta ed il controllo formale delle dichiarazioni (artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973)*, in *Rass. trib.*, 1997, 1505, la liquidazione della maggiore imposta dovuta a seguito di rettifica, pur non essendo effettuata con separato atto, è contenuta nell'avviso di accertamento; eventuali errori commessi dagli uffici in sede di liquidazione potranno, pertanto, essere fatti valere in sede di impugnazione dell'avviso di accertamento, ed il ruolo successivamente emesso costituisce solo un titolo esecutivo, privo di un proprio contenuto impositivo, impugnabile, anche in questo caso, solo per vizi propri. Nei casi di liquidazione *ex artt.* 36-bis e 36-ter, invece, il ruolo continuerà a rappresentare l'unico atto con il quale si perviene alla definitiva quantificazione della maggiore imposta dovuta: conseguentemente, solo in sede di impugnazione del ruolo, potranno essere fatti valere i vizi relativi all'*an* e al *quantum* dell'imposizione.

³⁶ F. TESAURO, *Osservazioni sull'impugnabilità dell'avviso di liquidazione delle imposte indirette*, in *Dir. prat. Trib.*, 1978, II, 201 ss.; E. ROMANELLI GRIMALDI, *Avviso di liquidazione (dir. trib.)*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1988, 2.

³⁷ A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 1991, 381. Secondo l'A., le caratteristiche comuni sono costituite dalla mancata opposizione di una versione del fisco alla versione del presupposto

derivano soltanto dalla diversa struttura dei due tipi d'imposta e dalla diversa funzione che in esso assume l'atto di accertamento e quindi dalla diversa ampiezza del controllo testuale della dichiarazione.

Nel caso del 36 *bis* viene effettuata da parte dell'ufficio una liquidazione dell'imposta da versare sulla base dell'atto di un privato: l'attività in esame infatti è relativa ad elementi certi che emergono dalla stessa dichiarazione, non è un giudizio unitario sul dichiarato che è riservato all'avviso d'accertamento³⁸.

Detto potere di liquidazione delle imposte è però limitato alle ipotesi tassativamente previste nell'art. 36 *bis*³⁹; esso infatti fu introdotto con l'art. 2 del DPR 24/12/1976 n. 920 proprio allo scopo di consentire agli uffici la rapida correzione di errori materiali individuabili nella dichiarazione alla stregua di un mero controllo formale ed altresì una più sollecita riscossione delle relative imposte: ciò in deroga al

dichiarata dal contribuente e, dunque, dalla mancanza di motivazione e dalla natura di imposta di base o principale dell'imposta liquidata. Le differenze sono costituite dal fatto che nelle imposte indirette l'avviso di liquidazione è distinto dall'eventuale titolo esecutivo, nelle imposte dirette la liquidazione è operata immediatamente con titolo esecutivo (ruolo) impugnabile allora per qualsiasi vizio

³⁸ Secondo E. DE MITA, *La funzione e gli atti della riscossione*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario – Annuario*, Padova, 2001, 1107; Id., *Crisi dell'accertamento?*, in *Rass. trib.*, 1986, I, 347 ss., l'iscrizione a ruolo non è atto idoneo a definire l'imponibile sicchè il mancato ricorso contro l'iscrizione stessa non può produrre effetti preclusivi rispetto alla liquidazione della base imponibile. Manca infatti del tutto ogni valutazione giuridica che possa accomunare tale iscrizione all'accertamento.

³⁹ Cfr. circ. II.DD. 01/06/1984 n. 19; ris. Min. fin., 08/05/1985 n. 7/1385, in *Boll. trib.*, 1985, 932: con tali provvedimenti l'amministrazione riteneva non rientrante tra i poteri dei Centri di Servizio, in sede di liquidazione delle dichiarazioni dei redditi, quello di procedere al recupero a tassazione del reddito di un cespite che il contribuente aveva dichiarato esente. Nello stesso senso, *ex multis*, *Comm. trib.* 1° grado Genova 14/01/1993 n. 92, in *Dir. prat. trib.*, 1993, II, 747 ss., con nota di G. MARONGIU, *Gli illegittimi corollari dell'abuso dell'art. "36 bis"*, 749 ss.; *Cass.* 01/03/1991 n. 2174, in *Dir. e prat. trib.*, 1993, II, 55 ss., con nota di G. MARONGIU, *Le iscrizioni a ruolo e le pesanti, pratiche conseguenze*, 60 ss.: con quest'ultima pronuncia, la Corte non riteneva praticabile l'iscrizione a ruolo *ex art. 36 bis* in quanto, trattandosi di norma eccezionale, applicabile ai soli casi espressamente previsti, non consentiva il disconoscimento di un'esenzione ilor invocata in dichiarazione, essendo necessario invece provvedere con un normale atto di accertamento.

principio secondo cui il potere – dovere di rettificare la dichiarazione va esercitato attraverso atti di accertamento rigorosamente motivati⁴⁰. L'eccezionalità e la tassatività della previsione ne escludono ogni possibile applicazione analogica o estensiva ad ipotesi diverse da quelle espressamente considerate dalla norma.

Nella prima formulazione della norma non era previsto l'invio di una comunicazione di irregolarità. Perciò le correzioni venivano effettuate con un atto interno di cui il contribuente non aveva conoscenza: una volta ricevuta la cartella, il contribuente era costretto a recarsi all'ufficio competente per avere chiarimenti e, successivamente, fare ricorso, chiedere la sospensione della riscossione e sperare infine che il provvedimento di sgravio arrivasse prima che fosse costretto dall'esattore a pagare⁴¹.

⁴⁰ La scelta operata da legislatore sembrò fortemente innovativa, specie perché in contrasto con la visione garantista dei rapporti tra fisco e contribuente, particolarmente minacciati dall'immediata lesione della sfera patrimoniale del debitore d'imposta che l'atto della riscossione è in grado di cagionare, dato che ha efficacia di titolo esecutivo e non è preceduto dall'emissione dell'atto di accertamento. Questa procedura di liquidazione non doveva quindi essere utilizzata strumentalmente per superare la fase propedeutica ed obbligatoria dell'accertamento. L'intento del legislatore all'atto dell'introduzione dell'art. 36-bis nell'ambito del DPR n. 600/1973 era di istituire una procedura snella, semplice, automatica e, in quanto tale, caratterizzata dalla mancanza dell'avviso di accertamento motivato. Così R. RINALDI, *La tutela giurisdizionale nei confronti dei ruoli formati dal Centro di Servizio ed il nuovo processo tributario*, in Riv. dir. trib., 1997, I, 385 ss.; Id., *Rettifica delle dichiarazioni e limiti alla applicazione dell'art. 36-bis*, D.P.R. n. 600/1973, nota a Comm. trib. prov. Salerno, 16/12/1996 n. 593 e Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 12/12/1996, n. 124, in Riv. giur. trib., 1997, 986; Cass. 01/03/1991 n. 2174; Comm. trib. centr. 21/12/1993 n. 3670.

⁴¹ Secondo E. DE MITA, *Disparità di trattamento nella correzione della dichiarazione*, in E. DE MITA, *Fisco e costituzione*, I, Milano, 1984, 849, l'art. 36 bis presentava profili di illegittimità costituzionale in quanto si creava una disparità di trattamento fra l'iscrizione a ruolo e l'avviso di accertamento. L'A. infatti riteneva che la correzione effettuata ai sensi dell'art. 36 bis, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, potesse essere fatta dall'ufficio anche successivamente con motivato avviso di accertamento, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo: la possibilità di difendersi cambiava quindi a seconda che la correzione venisse effettuata con l'uno o l'altro atto. La soluzione percorribile risultava l'abrogazione della norma contestata e la previsione di fattiva collaborazione degli uffici con il contribuente nella stesura della dichiarazione. V. anche MERLINO, *La correzione degli errori materiali contenuti*

E' soltanto con la modifica introdotta dal d.l. 02/03/1989 n. 69 che viene espressamente previsto, al terzo comma, l'invito rivolto al contribuente, anche per via telefonica o a mezzo posta, a confermare l'esatta esposizione dei dati contenuti nella dichiarazione e a rettificare eventuali errori formali.

Con il d.lgs. 09/07/1997 n. 241, viene introdotta come obbligatoria una comunicazione quando risulti una divergenza tra il risultato esposto in dichiarazione e quello indicato nella dichiarazione.

Traendo spunto dalla giurisprudenza formatasi al riguardo, potrebbe dirsi che la liquidazione della dichiarazione è caratterizzata dalla "mancanza di ogni valutazione giuridica": trattasi di una definizione ricavabile dalla pronuncia della Corte Costituzionale del 1988⁴² e ripresa più volte dalle Corte di Cassazione secondo le quali, infatti, esulano dall'ambito della norma (e non rientrano pertanto nelle attività liquidatorie) le ipotesi che implicano l'applicazione di norme non considerate dal contribuente, un'interpretazione della legge diversa da quella seguita in dichiarazione, valutazioni o apprezzamenti di fatto difformi⁴³.

nella dichiarazione dei redditi – Iscrizioni a ruolo a titolo definitivo, in *Il fisco*, 1979, 2844 ss.; R. RINALDI, *Rettifica delle dichiarazioni e limiti alla applicazione dell'art. 36-bis*, D.P.R. n. 600/1973, nota a *Comm. trib. prov. Salerno*, 16/12/1996 n. 593 e *Comm. trib. prov. Reggio Emilia*, 12/12/1996, n. 124, in *Riv. giur. trib.*, 1997, 986.

⁴² Corte Costituzionale, ordinanza 07/04/1988 n. 430.

⁴³ In questi casi infatti il ricorso all'art. 36 *bis* è illegittimo, dovendo l'ufficio procedere alla rettifica attraverso l'ordinaria procedura d'accertamento. Tanto deve dirsi, ad esempio, per il caso in cui il contribuente, ritenendo di trovarsi nelle situazioni previste da leggi agevolative, provveda a calcolare il tributo alla stregua delle stesse. In questa ipotesi, sia che si voglia contestare l'interpretazione della norma agevolativa sia che si intenda negare l'esistenza dei presupposti di

Diversamente dalla precedente formulazione⁴⁴, l'art. 36 *bis* non contiene più alcun riferimento all'attività di accertamento di cui agli articoli 37 e ss. del DPR n. 600/1973. Questa invece viene fatta salva nell'ambito del controllo formale disciplinato dal 36 *ter*.

Il tenore letterale della norma sembra confermare la tesi secondo cui l'attività di liquidazione costituisce l'esercizio di un potere tipico che non può essere surrogato da altri strumenti giuridici, apprestati dall'ordinamento ad altri fini, pertanto non è intercambiabile con quello dell'accertamento in via ordinaria, sicché l'ufficio non può emettere accertamento per la correzione di errori materiali⁴⁵⁴⁶.

fatto indicati nella dichiarazione, l'ufficio deve a ciò provvedere attraverso avviso di accertamento, al fine di consentire al contribuente di svolgere le proprie difese in un ordinario giudizio di merito. Così Cass. 20/11/1989 n. 4958, in *Rass. trib.*, 1990, II, 833 ss., con nota di M. BASILAVECCHIA, *Considerazioni in tema di iscrizione a ruolo preceduta (soltanto) da atto di diniego di un'agevolazione*, 836 ss.

⁴⁴ Recitava il primo periodo del comma 2: "Ai fini della liquidazione delle imposte, anche in sede di rettifica delle dichiarazioni e senza pregiudizio dell'azione accertatrice a norma degli artt. 38 e seguenti, gli uffici possono...". Tale inciso è stato eliminato a seguito della riformulazione della norma ad opera del d.lgs. n. 241/1997.

⁴⁵ G. GAFFURI, *Considerazioni sull'accertamento tributario*, cit, 532 ss. Si veda quanto affermato dallo stesso autore in *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 1993, 349.

⁴⁶ La liquidazione dell'imposta dovuta, secondo P. COPPOLA, *La liquidazione dell'imposta dovuta ed il controllo formale delle dichiarazioni (artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973)*, in *Rass. trib.*, 1997, 1476 ss., assurge a fase autonoma di controllo che non si colloca né tra gli atti diretti alla ricognizione e alla misurazione del debito d'imposta, né in quelli attuativi della pretesa impositiva: questa attività si interpone, infatti, nello schema di applicazione del tributo, tra la fase della presentazione della dichiarazione da parte del contribuente e quella della riscossione dell'imposta da parte dell'Amministrazione, senza rimanere più una fase interna, preliminare alla formazione del ruolo.

La liquidazione costituisce quindi una prima fase di controllo, esperibile nei confronti della massa delle dichiarazioni presentate dai contribuenti, che deve restare circoscritta al contenuto formale dei dati dichiarati per la verifica dell'esattezza numerica del calcolo delle imposte dovute a saldo ed in acconto e del corretto computo di deduzioni dal reddito o detrazioni e crediti d'imposta, senza entrare nel merito della relativa legittimità.

2.2 Articolazione del procedimento

Come già detto, non tutte le dichiarazioni sono oggetto di un controllo sostanziale, ma è tuttora previsto un controllo generalizzato limitatamente agli aspetti formali della dichiarazione.

Sulla base dell' art. 36 *bis* del dpr n. 600/1973 l'ufficio competente dell'Amministrazione finanziaria procede, entro l'inizio del periodo di presentazione della dichiarazione per l'anno successivo⁴⁷ e con l'ausilio di procedure automatizzate, alla "liquidazione" delle dichiarazioni presentate: in tale fase è consentita la rettifica, sulla base dei dati direttamente desumibili dalle dichiarazioni medesime o in possesso dell'anagrafe tributaria, di talune irregolarità puntualmente individuate dalla legge⁴⁸.

⁴⁷ Si tratta di un termine mobile che varia a seconda delle modalità in concreto osservate dal singolo contribuente per la presentazione della dichiarazione: sono infatti previsti diversi termini di presentazione a seconda che la stessa sia presentata all'Amministrazione finanziaria in via telematica o in formato cartaceo. Di conseguenza, a diversi termini di presentazione della dichiarazione corrispondono diversi termini di liquidazione della stessa. Se si considerano il breve termine entro il quale detta attività va posta in essere e la mancanza di ogni riferimento nella norma a criteri selettivi che indichino i soggetti da sottoporre a controllo, si potrebbe pervenire a qualificare questa attività come una sorta di prolungamento dell'ordinario termine di presentazione della dichiarazione, entro il quale sia il contribuente che l'Amministrazione saranno in grado di interagire per rimuovere gli errori commessi in sede di dichiarazione o di liquidazione nella determinazione delle imposte. Così P. COPPOLA, *La liquidazione dell'imposta dovuta ed il controllo formale delle dichiarazioni (artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973)*, cit., 1479. Sul punto v. P. RUSSO, *Il problema dei termini per la liquidazione delle imposte dovute in base alla liquidazione ai sensi dell'art. 36-bis*, in *Rass. trib.*, 1995, 1014 ss. Il legislatore con l'art. 28 della l. n. 449/1997 stabilì il carattere ordinatorio del termine suddetto. L'inutile decorso del termine pertanto non comporta nessuna decadenza per l'Amministrazione finanziaria, né fa sorgere alcun diritto corrispondente in capo al contribuente. Così Cass., sez. trib., 24/09/2003 n. 14164.

⁴⁸ In particolare, in base al contenuto del comma 2, dell'art. 36 *bis*, l'Amministrazione dovrà procedere alla correzione degli errori materiali e di calcolo commessi dal contribuente nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi, nonché nel riporto delle eccedenze d'imposta, dei contributi e dei premi risultanti dalle dichiarazioni; alla riduzione delle detrazioni d'imposta, delle deduzioni dal reddito, dei crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati e risultanti dalle dichiarazioni

La liquidazione dell'imposta dovuta è una fase autonoma di controllo, assumendo, con le modifiche normative introdotte, immediata rilevanza esterna.

Il comma 3, infatti, prevede che, se dai controlli automatici dovesse emergere un risultato diverso da quello dichiarato, l'esito dell'attività di liquidazione deve essere comunicata al contribuente o al sostituto d'imposta (per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali). Gli aspetti contenutistici dell'art. 36 *bis* sembrano soddisfare le esigenze di una disciplina più attenta alle garanzie del contribuente spostando l'attenzione sugli effetti della liquidazione.

L'Amministrazione Finanziaria non può limitarsi alla rilevazione di errori meramente formali della dichiarazione, ma deve determinare una maggiore imposta a carico del contribuente, o rettificare il credito richiesto a rimborso o eventuali perdite. L'esito della liquidazione sarà la rilevazione di una maggiore imposta che, divenuta liquida ed esigibile a seguito dell'iscrizione a ruolo, dovrà solo essere riscossa.

Tale esito viene poi reso noto attraverso l'emanazione di una comunicazione contenente l'indicazione degli aspetti formali sanabili e i motivi della liquidazione, nel caso di una maggiore imposta. Nello stesso avviso, l'Amministrazione fissa, inoltre, un termine di 30 giorni

stesse; al controllo della rispondenza tra gli importi dichiarati e i versamenti effettuati, nonché delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.

che permetta al contribuente di regolarizzare la dichiarazione presentata, ovvero determinare anche l'interruzione del procedimento nei suoi confronti o la modifica dei risultati già acquisiti, attraverso l'esibizione di ulteriori dati ed elementi. Entro tale termine di trenta giorni il contribuente può versare l'importo richiesto, indicato nella comunicazione, versando la sanzione ridotta del 10% (cioè 1/3 del 30%), oltre al pagamento degli interessi fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello di elaborazione della comunicazione⁴⁹.

I dati contabili risultanti dalla liquidazione “...*si considerano, a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente o dal sostituto d'imposta...*” (ai sensi del comma 4 dell'art. 36 *bis*), al quale deve essere comunicato l'esito della liquidazione per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali e la comunicazione all'Amministrazione di eventuali dati ed elementi non considerati nella liquidazione.

L'art 36 *bis*, però, nulla dispone né in relazione al contenuto della comunicazione, né specifica il comportamento che l'Ufficio deve tenere. La prassi seguita dall'Amministrazione Finanziaria è - in assenza di ulteriori chiarimenti da parte del contribuente ovvero del pagamento in via breve da parte dello stesso - quella della iscrizione a

⁴⁹ Recentemente, sempre allo scopo di ridurre ulteriormente il ricorso all'iscrizione a ruolo del tributo incentivando il contribuente a pagare spontaneamente in base alla comunicazione preventiva, con l'art. 1, comma 144, della l. n. 244/2007 è stato introdotto l'art. 3 *bis*, comma 4°, nel d. lgs. n. 462/1997 che ha previsto la possibilità di ottenere la rateizzazione delle somme dovute in base ai controlli *ex artt.* 36 *bis* e 36 *ter* dPR n. 600/1973 o 54 *bis* dPR n. 633/1972.

ruolo, da parte dell'Ufficio, delle maggiori imposte, delle sanzioni e degli interessi derivanti dalla liquidazione della dichiarazione; successivamente l'agente della riscossione notifica le relative cartelle di pagamento entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (art. 25, comma 1 lett a), dPR n. 602/1973).

2.3 Esame delle procedure di liquidazione

Secondo il diritto vigente, il procedimento di liquidazione dell'imposta sui redditi avviene tramite apposite procedure automatizzate aventi ad oggetto le dichiarazioni presentate ogni anno dai contribuenti⁵⁰. A tale scopo la legge prevede che il controllo dei dati debba essere effettuato entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo e che questo debba essere effettuato, sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria⁵¹.

In particolare, l'ufficio centrale dell'Amministrazione finanziaria (che ha definitivamente sostituito i Centri di servizio nell'anno 2001) procede alla correzione degli errori materiali e di calcolo commessi dal contribuente nella determinazione degli imponibili e delle imposte, dei contributi previdenziali e dei premi assicurativi, nonché nel riporto

⁵⁰ In questo caso non è consentito agli uffici nessuna valutazione giuridica sui fatti o presupposti del tributo dal momento che i dati vengono forniti esclusivamente dal contribuente. In questo senso A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in Riv. dir. fin., 1984, 229 ss.; Id., *Accertamento tributario*, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1988, 1 ss., e più recentemente Id., *Accertamento tributario (Teoria generale)*, in Enc. giur. Treccani, Roma, 2006, 1 ss. Sembra essere concorde sul punto P. COPPOLA, *La liquidazione dell'imposta dovuta e il controllo formale della dichiarazione (artt. 36-bis e 36-ter del d.p.r. n. 600/1973)*, in Rass. trib., 1997, 1477 ss.

⁵¹ La presentazione della dichiarazione legittima e rende doveroso il suo riscontro da parte dell'Agenzia delle entrate. Tuttavia sino a che le dichiarazioni sono state presentate su base cartacea, la necessità di trasferire i dati sugli elaboratori ha notevolmente allungato i tempi del controllo, rendendolo, almeno per certi aspetti, più simile ad un riscontro a campione. Solo con la totale informatizzazione della trasmissione delle dichiarazioni, si è reso di fatto possibile un controllo generalizzato e relativamente tempestivo. Così A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 294.

delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti da precedenti dichiarazioni.

Rientra tra le attività di liquidazione anche la riduzione delle detrazioni d'imposta, delle deduzioni dal reddito e dei crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione⁵².

L'ufficio, inoltre, controlla la rispondenza tra gli importi dichiarati e i versamenti effettuati, ivi incluse le ritenute alla fonte operate dal dichiarante in qualità di sostituto d'imposta.

Nel caso in cui, all'esito di tali controlli, emerga un risultato diverso da quello indicato dal contribuente in dichiarazione, è normativamente previsto l'invio di una comunicazione di irregolarità contenente l'indicazione del debito d'imposta con le sanzioni per omesso o ritardato versamento (art. 17, comma 3, del d. lgs. n. 472/1997).

Siffatta comunicazione, prevista esplicitamente dal 3° comma dell'art. 36 *bis*, è soggetta alla disciplina di cui all'art. 6, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente (l. 27 luglio 2000 n. 212), che obbliga l'Amministrazione finanziaria ad assicurare l'effettiva conoscenza al contribuente degli atti a lui destinati ed è finalizzata

⁵² Con la novella recata dal d. lgs. n. 241/1997, il legislatore ha scisso negli attuali artt. 36 *bis* e 36 *ter* buona parte delle attività regolate dal vecchio art. 36 *bis*. In base all'art. 36 *bis*, l'attività dell'Amministrazione finanziaria è "automatizzata" in quanto non richiede lo svolgimento di una previa istruttoria, mentre in base all'art. 36 *ter* gli uffici devono svolgere un minimo di attività istruttoria, necessaria a seguito dell'abolizione dell'obbligo di allegazione dei documenti giustificativi degli oneri sostenuti e delle ritenute subite dal contribuente. Per un'accurata ricostruzione storica, v. G. M. CIPOLLA, *Le nuove disposizioni sulla liquidazione delle imposte sui redditi, dell'IVA e dei contributi, e sul controllo formale delle dichiarazioni*, in M. MICCINESI (a cura di), *Commento agli interventi della riforma tributaria*, Padova, 1999, 46.

sostanzialmente ad evitare la reiterazione di errori in successive dichiarazioni, nonché a consentire la regolarizzazione degli aspetti formali dei dati presentati⁵³.

Il contribuente, una volta ricevuta la comunicazione, ha la possibilità nei successivi trenta giorni, di fornire tutti i chiarimenti necessari sui dati dichiarati.

Sembra trattarsi di comunicazione effettuata nel solo interesse dell'ufficio: come autorevole dottrina⁵⁴ ha sottolineato, la stessa possibilità di “fornire chiarimenti” è testualmente configurata come facoltà da esercitarsi nel solo interesse dell'amministrazione finanziaria; sussiste infatti solo l'obbligo dell'ufficio di attendere il decorso del suddetto termine al fine di procedere all'iscrizione a ruolo (ai sensi dell'art. 2, comma 2, d. lgs. 18 dicembre 1997 n. 462), senza peraltro dover motivare la mancata considerazione dei chiarimenti forniti dal contribuente.

Il contribuente viene pertanto messo nelle condizioni di poter adempiere spontaneamente al versamento tramite delega bancaria, al

⁵³ Tuttavia secondo A. FEDELE, che tra l'altro ravvede nelle ipotesi di cui alle lett. c), d) ed e), del 2° comma dell'art. 36 *bis*, delle fattispecie molto simili a veri e propri accertamenti, questa regolarizzazione degli aspetti formali non sarebbe compatibile con le correzioni e riduzioni previste sempre al 2° comma. Cfr. A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 296.

⁵⁴ Secondo A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 296., infatti, la comunicazione di irregolarità non costituisce una sollecitazione del contribuente nell'attività di controllo, sia pure in forma meramente collaborativa. Tuttavia lo stesso Autore rileva come una simile lettura si porrebbe in contrasto con l'art. 6, comma 5, Statuto del contribuente, ove si richiede esplicitamente l'invito a fornire chiarimenti o a trasmettere documenti, pena la nullità dei provvedimenti emessi successivamente in violazione di tale regola; pertanto ritiene più corretta un'interpretazione che accentui la procedimentalizzazione in chiave difensiva della comunicazione e ne riconosca la necessità, a pena di invalidità dell'iscrizione a ruolo.

fine di evitare l'iscrizione a ruolo e di beneficiare della riduzione ad un terzo delle sanzioni applicabili per l'omesso versamento (*ex art. 2, comma 2, d. lgs. n. 462/1997*).

Va tuttavia rilevato che l'ufficio finanziario sembra non abbia l'esplicito obbligo di motivare la mancata presa in considerazione dei chiarimenti forniti dal contribuente; pertanto non sussistono in tal caso le caratteristiche di un vero e proprio contraddittorio tra contribuente ed ufficio. Anche se ormai l'art. 12, comma 3, del dPR n. 602/1973 impone la motivazione della cartella esattoriale nel caso di iscrizione a ruolo non preceduta dall'avviso di accertamento, tale obbligo sembrerebbe non attenere alla reale fondatezza del debito d'imposta ma esclusivamente alla legittimazione formale dell'atto⁵⁵.

Ricapitolando, ai sensi dell'art. 36 *bis*, l'Amministrazione finanziaria effettua il ricalcolo del dichiarato attraverso l'utilizzo di procedure automatizzate, provvedendo a rettificare gli errori – che la legge elenca tassativamente – e a liquidare l'imposta dichiarata ma non versata, o l'eventuale maggiore imposta dovuta, attraverso una diretta iscrizione a ruolo a titolo definitivo, senza passare quindi attraverso la preventiva notifica di un atto di accertamento adeguatamente motivato, oppure procedendo al rimborso d'ufficio delle eventuali somme pagate in eccesso dal contribuente.

⁵⁵ Come evidenzia E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2007, 356.

Questa procedura ha sollevato in passato dubbi di legittimità costituzionale proprio con riferimento alla mancanza di motivazione dell'atto emanato a seguito della liquidazione. La Corte Costituzionale con l'ordinanza n. 430 del 24/03/1988 ne ha tuttavia escluso la fondatezza sulla base della considerazione che l'art. 36 *bis* contempla un mero riscontro cartolare delle dichiarazioni presentate, nei casi eccezionali e tassativamente indicati dalla norma, senza la necessità di alcuna istruttoria. Con la conseguenza che solo la mancanza di ogni valutazione giuridica dei fatti rende costituzionale l'art. 36 *bis*, poiché, nel caso in cui tale valutazione fosse necessaria, sarebbe indispensabile un vero e proprio atto di accertamento⁵⁶.

Secondo il prevalente indirizzo giurisprudenziale, sia di legittimità che di merito, le fattispecie ricadenti nell'ambito dell'art. 36 *bis*, sono eccezionali, e pertanto devono ritenersi insuscettibili di interpretazione analogica: le ipotesi ivi previste vanno circoscritte agli errori di calcolo e materiali rilevabili *ictu oculi* dal contesto generale delle dichiarazioni, rimanendone escluse quelle che implicano

⁵⁶ Secondo M. BASILAVECCHIA, *La liquidazione dell'imposta dovuta in base al dichiarato nella valutazione della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 1988, II, 561, la liquidazione in base al dichiarato e l'accertamento in rettifica differiscono per l'oggetto dell'attività istruttoria: nel primo le valutazioni da compiere attengono esclusivamente al dato formale del "dichiarato" in sé considerato, mentre le ipotesi di rettifica prevedono un confronto tra i dati dichiarati e le realtà storiche degli elementi fattuali presupposto della dichiarazione. L'Autore, inoltre, sottolinea come la previsione della norma consenta l'effettuazione di valutazioni giuridiche nei casi contemplati dalle lett. c) ed e) dell'art. 36 *bis*. Tali valutazioni giuridiche andrebbero tuttavia circoscritte a quelle che coinvolgono elementi desumibili direttamente dal contenuto della dichiarazione e non da prove o circostanze esterne che richiedono l'effettuazione di una più ampia attività conoscitiva. Sul punto v. P. COPPOLA, *La liquidazione dell'imposta dovuta e il controllo formale della dichiarazione (artt. 36-bis e 36-ter del d.p.r. n. 600/1973)*, cit., 1487; G. MARONGIU, *Gli illegittimi corollari dell'abuso dell'art. "36 bis"*, in *Dir. e prat. trib.*, 1993, II, 749 ss.

l'applicazione di norme non considerate dal contribuente, un'interpretazione della legge diversa da quella seguita in dichiarazione, valutazioni o apprezzamenti di fatto difformi⁵⁷. Deve trattarsi di un errore che non incide quindi sul processo formativo della volontà determinando la formazione di un convincimento ma che riguarda un elemento già predeterminato dalla legge che inficia la dichiarazione per una percezione di fatti⁵⁸.

Inoltre il legislatore considera i dati contabili risultanti dalla liquidazione automatica a tutti gli effetti come dichiarati dal contribuente o dal sostituto d'imposta⁵⁹. Ne consegue che il titolo legittimante l'iscrizione a ruolo è rappresentato dalla dichiarazione presentata dal contribuente, anche se corretta dall'ufficio.

Terminato il confronto dei dati, l'Amministrazione comunica il risultato al contribuente attraverso la comunicazione di irregolarità⁶⁰;

⁵⁷ In tali situazioni infatti l'ufficio deve procedere alla rettifica tramite l'ordinaria procedura di accertamento. In tal senso cfr. Cass. 28/06/1989 n. 4958 in Rass. trib., 1990, II, 833 ss. con nota di M. BASILAVECCHIA, *Considerazioni in tema di iscrizione a ruolo preceduta (soltanto) da atto di diniego di un'agevolazione*. Con tale pronuncia la Corte dichiara l'illegittimità della diretta iscrizione a ruolo, ex art. 36 bis del DPR n. 600/1973, della maggiore imposta dovuta per effetto del disconoscimento di un'esenzione applicata nella dichiarazione dei redditi. Secondo tale Autore, infatti, nell'ipotesi di esenzione richiesta in dichiarazione, le valutazioni in fatto e/o in diritto sono possibili solo attraverso una percezione della realtà produttiva del cespite che esula dal controllo documentale: esse sono proprie, pertanto, dell'accertamento in senso stretto.

⁵⁸ Cass. 17/01/1986 n. 261; Comm. Trib. centr. 16/02/1990 n. 1310; Circ. Amministrazione finanziaria n.7/1385 del 08/05/1985. L'ufficio deve pertanto limitarsi alla correzione di errori riscontrabili a livello "aritmetico-contabile" e non a livello "valutativo-giuridico": in caso contrario il ricorso alla procedura di liquidazione sarebbe illegittimo. In tal senso P. COPPOLA, *La liquidazione dell'imposta dovuta e il controllo formale della dichiarazione (artt. 36-bis e 36-ter del d.p.r. n. 600/1973)*, cit., 1488.

⁵⁹ In base a tale disposizione quindi saranno dovute dal contribuente soltanto le sanzioni stabilite per l'omesso o il tardivo versamento e non anche quelle per l'infedeltà della dichiarazione. Così G. M. CIPOLLA, *Le nuove disposizioni sulla liquidazione delle imposte sui redditi, dell'IVA e dei contributi, e sul controllo formale delle dichiarazioni*, cit., 47.

⁶⁰ Tale comunicazione è concepita come atto volto soltanto a sollecitare la partecipazione del contribuente all'attività di controllo. In quanto non riconducibile in nessuna delle tipologie di atti

decorsi trenta giorni senza che il contribuente abbia proposto chiarimenti (o che questi siano stati ritenuti comunque utili dall'ufficio finanziario), o abbia versato spontaneamente la somma dovuta a titolo d'imposta, procede a formare il ruolo e ad inviarlo all'agente della riscossione (oggi Equitalia s.p.a.).

Quest'ultimo deve provvedere alla notifica della cartella di pagamento al contribuente interessato, a pena di decadenza, 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 tributaria scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è stata presentata (art. 25 del DPR n. 602/1973).

La cartella di pagamento, riproduttiva del contenuto del ruolo ed oggi anche di una embrionale motivazione, contiene l'intimazione ad adempiere entro il termine di sessanta giorni dalla notifica e l'esplicito avvertimento che in mancanza si procederà all'esecuzione forzata del credito tributario.

previsti dall'art. 19 del d. lgs. n. 546/1992, tale comunicazione non è un atto autonomamente impugnabile. Vedi in tal senso G. M. CIPOLLA, *Le nuove disposizioni sulla liquidazione delle imposte sui redditi, dell'IVA e dei contributi, e sul controllo formale delle dichiarazioni*, cit., 49. E'opportuno fare una precisazione terminologica: spesso le comunicazioni di irregolarità vengono anche definiti avvisi bonari. Tale equiparazione tuttavia non è corretta perché gli avvisi bonari di pagamento sono gli atti emanati dal Concessionario della riscossione in relazione a somme già iscritte a ruolo, per le quali non è stata ancora notificata la cartella di pagamento. La natura giuridica di tali avvisi di pagamento bonari, previsti dall'art. 25 d. lgs. n. 472/1997, è quella di atti amministrativi non vincolanti. Al riguardo cfr. G. INGRAO, *L'impugnabilità degli avvisi bonari di pagamento e delle comunicazioni di irregolarità*, in *Rass. Trib.*, 2005, 940.

2.4 L'autoliquidazione dei tributi

Nell'attuale sistema normativo l'accertamento, lungi dal rappresentare un momento essenziale ed indefettibile nello svolgimento del procedimento impositivo, viene emesso solo nel caso in cui si sia verificata una deviazione dal sistema ipotizzato in via generale dal legislatore⁶¹. Si è potuto sostenere al riguardo che l'atto destinato a completare lo schema fisiologico di applicazione del tributo sia rappresentato proprio dalla dichiarazione in quanto, nella maggioranza dei casi, alla presentazione della stessa non segue né un'attività istruttoria diretta a verificare la completezza e la regolarità dei dati in essa indicati né un'attività di accertamento in rettifica, salve le limitate ipotesi di controllo⁶².

A seguito della riforma fiscale del 1972/1973, nell'ordinamento tributario era stata introdotta l'attività c.d. di autoliquidazione. Questa particolare forma di attuazione del tributo poteva riguardare soltanto quelle imposte in cui le attività dirette alla determinazione del

⁶¹ P. COPPOLA, *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005, 14 ss. Lo stesso A.F. BASCIU, *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, Napoli, 1966, 65 ss., sottolineava l'eccezionalità dell'intervento dell'amministrazione sulla base della formulazione dell'art. 31 del TU n. 645/1958 il quale espressamente sanciva che "l'Amministrazione finanziaria, previo controllo delle dichiarazioni presentate, procede *se del caso* all'accertamento degli imponibili dichiarati e all'accertamento d'ufficio di quelli omessi".

⁶² Come rilevato da P. COPPOLA, *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, cit., 125, l'attività di controllo ha carattere selettivo e la sua funzione dissuasiva, che sollecita l'adempimento volontario, può realizzarsi anche se riguarda un numero modesto di contribuenti. Infatti, sottolinea l'A., le dichiarazioni assoggettate a controllo rappresentano una percentuale alquanto esigua: sul punto v. A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova disciplina dell'accertamento*, in Riv. dir. fin e sc. fin., 1984, I, 236 ss; L. PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in Riv. dir. fin., 1982, I, 105.

quantum dovuto assumevano una rilevanza giuridica autonoma, che da sempre era stata demandata all'Amministrazione finanziaria nell'ambito di quelli che venivano definiti tributi con accertamento, dal momento che soltanto con riferimento ad essi aveva un senso parlare di liquidazione e quindi anche di autoliquidazione del contribuente⁶³.

Non a caso si cominciò a parlare di autoliquidazione, e sostanzialmente nello stesso senso anche di autotassazione, per indicare le ipotesi in cui la realizzazione dell'interesse materiale dello Stato all'acquisizione delle somme dovute a titolo d'imposta avveniva senza l'emanazione di un qualsiasi atto o provvedimento dell'Amministrazione finanziaria⁶⁴.

Autoliquidazione dell'imposta voleva dire allora esecuzione da parte

⁶³ In dottrina è stato precisato che mentre nel linguaggio corrente si usa il termine "liquidazione" per indicare l'insieme delle attività che conducono alla quantificazione della somma dovuta, cioè le fasi dell'individuazione della base imponibile e quella della applicazione dell'aliquota d'imposta, tale termine nel linguaggio del legislatore designa esclusivamente la fase di applicazione dell'aliquota alla base imponibile (vedi ad esempio, l'art. 41 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, concernente la disciplina dell'imposta di registro, nel quale liquidazione è espressamente definita come l'applicazione dell'aliquota alla base imponibile; l'art. 27 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, riguardante l'imposta sul valore aggiunto, nella quale si parla di liquidazioni periodiche per indicare l'imposta dovuta sulla base delle registrazioni eseguite nel corso del mese; l'art. 33 del D.P.R. 31 ottobre 1990, n. 346, relativo alle imposte sulle successioni e donazioni, nel quale si parla di liquidazione dell'imposta in base alle dichiarazioni presentate). E' inoltre vero, che in alcune disposizioni di legge si parla di liquidazione per indicare, oltre che l'applicazione dell'aliquota alla base imponibile, anche un'attività preliminare di controllo sulla correttezza formale dell'atto che contiene l'individuazione di tale ultimo dato (si v. per esempio la norma di cui all'art. 36 *bis* del D.P.R. 29 settembre, n. 600, in materia di accertamento delle imposte sui redditi); altrettanto vero, però, è che la liquidazione, anche in questi casi, si configura come una fase autonoma e successiva rispetto alla determinazione della base imponibile e il suo contenuto tipico resta la quantificazione della somma dovuta. Sul tema, cfr. BASCIU A.F. e NUZZO E., *Autoliquidazione del tributo*, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1991, I, 2.

⁶⁴ Ciò spiega perché il problema centrale dell'autotassazione consista nello stabilire in qual modo e secondo quali schemi si concili tale attribuzione di compiti e responsabilità al contribuente col fatto che la corretta applicazione del tributo costituisce l'oggetto di un interesse pubblico alla cui tutela è istituzionalmente preposta l'Amministrazione finanziaria. Cfr. BASCIU A.F. e NUZZO E., *Autoliquidazione del tributo*, cit., 1 ss.

dello stesso contribuente di quella particolare attività dotata di rilevanza giuridica, atta all'individuazione della base imponibile e all'applicazione dell'aliquota d'imposta.

Ad ogni modo, entrata a regime questa nuova forma di attuazione del tributo, con l'enorme quantità di versamenti autoliquidati, si pose il problema del loro controllo, al fine di correggere gli eventuali errori formali e quindi recuperare le maggiori imposte⁶⁵.

A tal riguardo l'art. 2 del D.P.R. 24 dicembre 1976 n. 920 introdusse il controllo formale delle dichiarazioni (art. 36 *bis* del D.P.R. n. 600/73), successivamente modificato dall'art. 1 del D.P.R. 27 settembre 1979.

Inoltre, per porre rimedio al problema della gestione della enorme massa di dichiarazioni, l'art. 8 della Legge 24 aprile 1980, n. 146, istituì i c.d. Centri di servizio delle imposte dirette ovvero dei particolari uffici dell'Amministrazione finanziaria collocati sul territorio italiano⁶⁶ ai quali venne affidato il preciso compito di ricevere e controllare le dichiarazioni tributarie ed i certificati sostitutivi presentati ai fini delle imposte sul reddito dai soggetti

⁶⁵ A seguito della riforma tributaria emersero fenomeni connessi alla gestione della massa delle dichiarazioni, del loro trattamento meccanografico e quindi i fenomeni connessi alla crescente propensione all'evasione fiscale. Pertanto il legislatore ha dovuto far fronte all'esigenza di elaborare meccanograficamente la grande quantità di dichiarazioni e si è posto il problema dello strumento giuridico attraverso il quale apportare rettifiche alle dichiarazioni stesse. Infatti in via generale l'atto di rettifica era costituito esclusivamente dall'atto di accertamento, mentre occorreva ora distinguere tra la rettifica puramente materiale e risultanti dalla mera elaborazione meccanografica delle dichiarazioni e la rettifica che involgono poteri di apprezzamento e di valutazione della capacità contributiva e che quindi devono essere contenute nell'avviso di accertamento. Così A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in Riv. dir. fin., 1984, 228 ss.

⁶⁶ L'art.1 del dPR n. 787/1980 ha fissato il numero dei Centri in quattordici uffici: Bari, Bergamo, Bologna, Cagliari, Firenze, Genova, Milano, Palermo, Pescara. Roma, Salerno, Torino, Trento e Venezia.

aventi domicilio fiscale nella loro circoscrizione.

Pertanto, attraverso l'art. 36 *bis* i Centri di servizio potevano effettuare un controllo formale sulla totalità delle dichiarazioni presentate, ma senza ricorrere ad alcuna attività istruttoria ed attenendosi a stringenti limiti di legge, con la possibilità di procedere all'iscrizione a ruolo delle imposte non versate dal contribuente/sostituto o al rimborso di quelle versate in eccesso.

Entro stringenti limiti indicati dal legislatore, il controllo formale poteva riguardare sia questioni di agevole soluzione - quali, appunto, l'esattezza dei calcoli effettuati dal contribuente oppure l'allegazione alla dichiarazione delle ricevute di versamento delle imposte o i documenti giustificativi degli oneri sostenuti e delle ritenute subite - che alcune questioni più complesse e, potremmo dire, di diritto, quali le esclusioni di deduzioni o detrazioni non spettanti⁶⁷.

Al di fuori dei limiti indicati dalla legge, l'Amministrazione finanziaria era invece obbligata ad emanare un formale avviso di accertamento in rettifica (artt. 37 o 38 D.P.R. n. 600/1973) per la non secondaria ragione che tale atto, diversamente dalla semplice cartella

⁶⁷ Sull'applicabilità della procedura dettata dall'art. 36 *bis* vedi RINALDI R., *Liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione*, in Giur. trib., 1997, 984 ss. Il controllo *ex* 36 *bis* era previsto per la totalità delle dichiarazioni dei redditi, mentre successivamente venne limitato alle sole dichiarazioni individuate in base ai criteri selettivi fissati dal Ministro delle finanze. Inoltre l'art. 36 *bis* all'ultimo comma prevedeva l'instaurazione del contraddittorio con il contribuente il quale poteva essere invitato anche a mezzo telefono o a mezzo posta, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad esibire o a trasmettere ricevute di versamento ed altri documenti indicati nella dichiarazione, ma ad essa non allegati o difformi dai dati forniti da soggetti terzi. In questo senso CIPOLLA G. M., *Le nuove disposizioni sulla liquidazione delle imposte sui redditi, dell'IVA e dei contributi, e sul controllo formale delle dichiarazioni*, in M. MICCINESI (a cura di), *Commento agli interventi della riforma tributaria*, Padova, 1999, 27 ss.

di pagamento, doveva essere tassativamente motivato e comunicato al contribuente.

Al contempo, il decreto sulla riscossione (D.P.R. n. 602/73), nel prevedere le ipotesi di iscrizione a ruolo (artt. 14 e 15), aveva riprodotto la vecchia terminologia di iscrizioni del T.U.I.D. del 1958 (iscrizione a titolo definitivo, a titolo provvisorio o in base ad accertamenti non definitivi)⁶⁸ per cui i titoli erano, grosso modo, quelli previsti dai vecchi artt. 174 e 175 del T.U.: la dichiarazione (non più l'omessa dichiarazione), gli accertamenti definitivi (avviso non impugnato, decisione definitiva del giudice tributario) per le iscrizioni dette a titolo definitivo; avviso di accertamento e decisione impugnabile per le iscrizioni a titolo provvisorio.

Ma dopo l'intervento apportato con l'art. 3 del D.P.R. 24 dicembre 1976 n. 920, l'art. 14 D.P.R. n. 600/1973 si era complicato rispetto alla formulazione originale a causa dell'aggiunta della nuova iscrizione a ruolo in base alla dichiarazione (iscrizione d'imposte e

⁶⁸ In particolare, dopo le modifiche apportate con l'art. 3 del DPR 24 dicembre 1976, n. 920 e dalla Legge 23 febbraio 1978 n. 38, i ruoli di riscossione si distinguevano ancora in principali, suppletivi, speciali e straordinari:

a) Nei ruoli principali venivano iscritte le imposte principali liquidate in base alla dichiarazione ai sensi dell'art. 36 *bis* del D.P.R. n. 600/1973, al netto dei versamenti diretti risultanti dalle allegazioni alla dichiarazione.

b) Nei ruoli suppletivi erano iscritte le imposte e le maggiori imposte liquidate in base agli accertamenti in rettifica o d'ufficio.

c) Nei ruoli speciali venivano iscritti le ritenute alla fonte liquidate in base alle dichiarazioni dei sostituti d'imposta ai sensi dell'art. 36 *bis* del D.P.R. n. 600/73, al netto dei versamenti diretti risultanti dalle allegazioni alla dichiarazione, nonché quelle liquidate in base agli accertamenti in rettifica e di ufficio.

d) Nei ruoli straordinari venivano iscritte le imposte per le quali sussisteva un fondato pericolo per la riscossione.

Così E. DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979, 224.

ritenute liquidate in base al nuovo art. 36 *bis* del D.P.R. 600/73).

Infatti il testo non era ben formulato e non lasciava distinguere chiaramente quale fosse stata la differenza tra le ipotesi di iscrizioni a ruolo in base alla dichiarazione cioè le imposte liquidate dal contribuente in dichiarazione ed iscritte a ruolo solo se non versate (art. 17, comma 1 D.P.R. n. 602/1973), e la nuova ipotesi della liquidazione dell'imposta effettuata dall'ufficio *ex art. 36 bis*, D.P.R. n. 600/1973, al netto dei versamenti.

Quest'ultimo articolo prevedeva infatti un potere di correzione delle dichiarazioni, anche a favore del contribuente, limitato ad alcune ipotesi tassativamente previste⁶⁹. Pertanto, una volta liquidata l'imposta (o secondo alcuni riliquidata), l'ufficio la iscriveva a ruolo per la parte eccedente quella già versata, o procedeva al rimborso della parte eccedente quella riliquidata.

Dunque, la correzione della dichiarazione tributaria sembrò diventare il titolo per l'iscrizione della somma corretta dall'ufficio. Del resto, in questo caso, titolo per l'iscrizione poteva sembrare non esattamente la dichiarazione bensì un documento interno all'Amministrazione finanziaria contenente la correzione (o la rettifica) della dichiarazione di cui il contribuente non aveva conoscenza, infatti non vi era alcuna motivazione⁷⁰.

⁶⁹ Così DE MITA E., *Le iscrizioni a ruolo*, cit., 221 ss.

⁷⁰ In questo modo ne risultava che l'iscrizione a ruolo di una dichiarazione corretta con il 36 *bis*

Successivamente, con il D.P.R. 14 aprile 1982 n. 309, il legislatore aggiunse un nuovo articolo 36 *ter* al D.P.R. n. 600/1973, molto simile all'art. 36 *bis*, per consentire all'Amministrazione finanziaria di contrastare una particolare forma di evasione allora molto diffusa⁷¹. Precisamente il 36 *ter* consentiva agli uffici dell'Amministrazione finanziaria di procedere alla liquidazione dell'IRPEF dovuta sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati di sostituti d'imposta presentati per lo stesso anno dal contribuente.

Entrambi gli articoli (36 *bis* e 36 *ter*) erano rubricati come "Liquidazione delle imposte dichiarate" e facevano espressamente salva l'ulteriore azione di accertamento tributario. Inoltre in entrambi i casi era prevista una forma di contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente prima di procedere all'iscrizione a ruolo

poteva acquistare la portata di un vero atto di accertamento in rettifica, non solo quando la riliquidazione si fosse fondata sulla disconosciuta idoneità della documentazione allegata, ma anche quando l'ufficio, procedeva ad una riliquidazione dei fatti tassabili. L'Autore fa l'esempio di un reddito che il contribuente dichiara essere soggetto a tassazione separata, mentre l'ufficio lo ricalifica cumulandolo con gli altri redditi. Così DE MITA E., *Le iscrizioni a ruolo*, cit., 221 ss. Tuttavia, oggi DE MITA non sembra più essere di tale avviso, dal momento che in un suo recente scritto considera questa attività dell'Amministrazione puramente meccanografica e automatizzata, dunque la classifica come attività di riscossione e non più di accertamento. Così DE MITA E., *La funzione e gli atti della riscossione*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario – Annuario*, Padova, 2001, 1096 ss. Della stessa opinione, peraltro sin dall'introduzione di questo atto (art. 36 *bis*) nell'ordinamento, è A. FANTOZZI, *I rapporti*, cit., 228 ss. che lo colloca sul versante della riscossione. Secondo questo Autore con il 36 *bis* il legislatore avrebbe introdotto un vero e proprio atto di liquidazione del tributo anche nelle imposte sul reddito, nel quale, senza pregiudizio per l'ulteriore attività di accertamento, possono essere rettificati errori ed essere escluse detrazioni non giustificate sulla base della dichiarazione. Si tratta cioè di un controllo testuale che non può risalire a dati estranei alla dichiarazione e che si estrinseca in una iscrizione a ruolo della differenza dovuta.

⁷¹ La disposizione in parola mirava a contrastare la prassi adottata dai contribuenti di presentare più dichiarazioni, più modelli 101 o più modelli 201, concernenti lo stesso soggetto (lavoratore, dipendente o pensionato) e riferiti allo stesso periodo d'imposta, per sottrarsi all'onere della progressività dell'imposta. Così G.M. CIPOLLA. *Le nuove disposizioni*, op cit., 45.

delle maggiori imposte⁷², ma soltanto la cartella di pagamento emessa *ex art. 36 ter* doveva contenere una motivazione sull'operato degli uffici⁷³.

Così, proprio la mancanza di una motivazione nell'ipotesi dell'art. 36 *bis* divenne oggetto di diffusi dibattiti sia dottrinali⁷⁴ che giurisprudenziali.

Infatti, secondo una parte della dottrina, sulla base degli articoli citati, i Centri di servizio si sarebbero limitati a confrontare le dichiarazioni presentate con un programma meccanografico per rettificare gli errori - elencati tassativamente dalle norme - da esse risultanti, e a liquidare tramite emissione di cartella esattoriale la maggiore imposta

⁷² Tuttavia sia nel caso dell'art. 36 *bis* che in quello del 36 *ter* la previsione normativa di un contraddittorio tra Amministrazione e contribuente rimase per lo più lettera morta. Cfr. G.M. CIPOLLA, *Le nuove disposizioni*, cit., 45.

⁷³ L'art. 36 *ter* del D.P.R. n. 600/1973 consentiva all'Amministrazione finanziaria di procedere alla liquidazione dell'IRPEF dovuta sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati dei sostituti d'imposta presentati per lo stesso anno dal contribuente, ma la legge obbligava l'ufficio a seguito della formazione del ruolo, ad inserire i motivi della liquidazione all'interno della cartella esattoriale notificata al contribuente. Cfr. G.M. CIPOLLA, *Le nuove disposizioni*, cit., 45. Secondo A. FANTOZZI, *Accertamento tributario*, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1988, 7, questa parvenza di motivazione nel 2° comma dell'art. 36 *ter* è stata introdotta dal legislatore per tacitare le numerose accuse di incostituzionalità della norma, affermate da quella parte di dottrina che la riteneva attività di accertamento.

⁷⁴ L'art. 2 del D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920, introdusse l'art. 36 *bis* allo scopo di consentire agli uffici dell'Amministrazione finanziaria, nell'ambito della fase destinata all'attività di liquidazione del tributo (che venne così normativamente distinta da quella di accertamento), la rapida correzione di errori materiali individuabili nella dichiarazione alla stregua di un mero controllo formale ed altresì una più sollecita riscossione delle relative imposte; e ciò in deroga al principio secondo cui il potere-dovere di rettificare la dichiarazione va esercitato attraverso gli atti di accertamento rigorosamente motivati. Con il procedimento in esame, infatti, la liquidazione delle maggiori imposte è portata a conoscenza del contribuente direttamente con la notifica dell'iscrizione a ruolo, vale a dire con un atto che non richiede alcuna motivazione (in quanto di regola trova fondamento in precedente avviso di accertamento) e che, essendo tipicamente destinato alla riscossione, ha efficacia di titolo esecutivo ed è perciò immediatamente lesivo della sfera patrimoniale del debitore. In verità, il fatto che la cartella esattoriale ai sensi dell'art. 36 *bis* cumuli anche la funzione di atto di accertamento, ne renderebbe necessaria la motivazione, secondo i principi generali; e questa esigenza il legislatore ha in effetti avvertito nell'analogo fattispecie di cui all'art. 36 *ter* (concernente la riliquidazione dell'imposta per il possesso di più redditi di lavoro dipendente), prevedendo espressamente che nella cartella occorre indicare i motivi che hanno dato luogo alla liquidazione. Così G. MARONGIU, *Le iscrizioni a ruolo non precedute da accertamenti e le pesanti e pratiche conseguenze*, in Dir. prat. trib., 1993, II, 57-58.

eventualmente dovuta, ovvero a provvedere – sempre automaticamente - al rimborso di quanto pagato in eccesso⁷⁵.

Pertanto, in questi casi, titolo per l'iscrizione a ruolo sarebbe stata sempre la dichiarazione del contribuente, ed il ruolo avrebbe svolto la funzione di mero atto di liquidazione e riscossione del tributo⁷⁶. Questa parte della dottrina finì per collocare queste attività sul versante della riscossione.

Diversamente, la restante parte della dottrina, partendo dal presupposto che la legge definiva queste attività “liquidazione dell'imposta” ma che poi queste si concludevano semplicemente con un'iscrizione a ruolo, ed il fatto che solo il 36 *ter* prevedesse un'apposita motivazione, finì per collocare tali attività sul versante dell'accertamento⁷⁷. Per questa parte della dottrina il ruolo, in questi casi, sarebbe tornato a svolgere la doppia funzione di atto della riscossione e dell'accertamento, rievocando così la natura del ruolo come atto complesso.

⁷⁵ Per FANTOZZI l'art. 36 *bis* è da collocare fuori dall'attività di accertamento, essendo un atto di liquidazione e riscossione del tributo. Così A. FANTOZZI, *I rapporti*, op. cit., 229 ss.

⁷⁶ FANTOZZI indicò la tutela giuridica della situazione soggettiva del contribuente collegata all'emanazione di tale cartella esattoriale. Il contribuente poteva ricorrere al giudice (*ex art. 16 d.P.R. 636/72*) facendo valere sia i vizi dell'atto che l'insussistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria in mancanza di un previo accertamento, ma senza doversi ritenere che la cartella di pagamento cumuli in sé la natura di atto di accertamento e della riscossione, bensì giustificando tale evenienza con la necessità di consentire al contribuente di negare il proprio debito, soltanto con riguardo al fatto che ha comportato l'esclusione di una detrazione o di una ritenuta. Vedi A. FANTOZZI, *I rapporti*, cit., 229.

⁷⁷ Una parte della dottrina colloca questi atti sul versante dell'accertamento, peraltro a conferma della scelta del legislatore di inserirli nel D.P.R. n. 600/73 che disciplina proprio l'accertamento tributario. Così LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, 350. Anche P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2007, 202, ed ancora G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 236 ss.

Il ruolo avrebbe avuto la funzione di riliquidare l'imposta erroneamente dichiarata dal soggetto passivo. Di conseguenza la motivazione sarebbe stato un requisito imprescindibile e necessario, a garanzia della difesa delle ragioni del contribuente.

Collocato il ruolo (o meglio ricollocato) fra gli atti d'imposizione, di conseguenza, fu ritenuto illegittimamente privo di una motivazione.

Così venne posta questione di legittimità costituzionale in merito alla prospettata lacuna dell'art. 36 *bis*, ma la Consulta non ritenne la questione fondata⁷⁸.

Inoltre, a seguito della novella recata dal D.lgs. n. 241/97, il legislatore ha modificato le due procedure. In pratica ha scisso nei

⁷⁸ La Corte Costituzionale ha avuto occasione di pronunciarsi con ordinanza di manifesta infondatezza della questione esaminata per la prima volta con la pronuncia n. 430, del 7 aprile 1988, ribadita da successiva ordinanza, n. 174 del 1989, respingendo i dubbi di costituzionalità che erano stati sollevati in riferimento agli artt. 3, 24, 53 e 115 della Cost., proprio lamentando che, con il censurato meccanismo procedurale, si consentirebbe la determinazione di maggiori redditi imponibili e la riscossione delle relative imposte, senza fornire alcuna esplicita motivazione in ordine all'operato dell'ufficio. Per disattendere il sollevato dubbio i giudici della Consulta hanno infatti osservato che la liquidazione *ex art. 36 bis* è operata sulla base delle dichiarazioni presentate dai contribuenti, mediante "un mero riscontro nei casi eccezionali e tassativamente indicati dalla legge, vertendosi su errori materiali e di calcolo immediatamente rilevabili (senza necessità dunque di alcuna attività istruttoria) che l'Amministrazione finanziaria ha il potere-dovere di correggere, anche a vantaggio del contribuente stesso". Ha sostenuto, la Corte, che è proprio la mancanza di ogni valutazione giuridica (che, ove viceversa sussistesse, non consentirebbe per diritto vivente di percorrere tale *iter* procedimentale privo di contraddittorio imponendo di far ricorso ad un vero e proprio atto di accertamento), a dare certezza della razionalità della disposizione impugnata ed al tempo stesso della insussistenza di identità fra questa eccezionale ipotesi e quella ordinaria che necessita di un atto di accertamento contenente esplicita motivazione. Così G. MARONGIU, *Le iscrizioni a ruolo non precedute ai accertamenti e le pesanti e pratiche conseguenze*, cit., 58-59. Sul punto v. anche M. BASILAVECCHIA, *La liquidazione delle imposte dovute in base al dichiarato nella valutazione della Corte costituzionale*, cit., 561 ss.

Inoltre con la sentenza del 20 novembre del 1989 n. 4958, che per la prima volta ha affrontato l'esegesi dell'art. 36 *bis*, la Cassazione ha escluso che quest'ultimo consenta il diniego di una esenzione (da effettuare invece con atto di accertamento) ma soltanto sulla base della pretesa eccezionalità dell'art. 36 *bis* che sarebbe desumibile dal fatto, appunto, che il titolo esecutivo cumulerebbe in sé la natura di atto di accertamento. Dalla natura di norma eccezionale dell'art. 36 *bis* discenderebbe la stretta sua applicazione solo ai casi in esso testualmente previsti che riguarderebbero soltanto errori materiali e di calcolo rilevabili *ictu oculi* dal controllo formale delle dichiarazioni. Alle conclusioni della Corte deve pervenirsi non in base alla (errata) natura di accertamento dell'atto bensì in base alla sua natura di atto di liquidazione finalizzato alla mera correzione di errori indicati legislativamente (come del resto correttamente rilevato dalla Corte). Così A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 541.

nuovi artt. 36 *bis* e 36 *ter* del D.P.R. n. 600/73 buona parte delle attività regolate dal vecchio art. 36 *bis*, mentre ha conservato nel nuovo art. 36 *ter* la procedura prevista dal vecchio art. 36 *ter*. Più in particolare, il controllo eseguito in base al nuovo art. 36 *bis* sembra oggi finalizzato a correggere gli errori materiali e di calcolo riguardanti i versamenti delle imposte, dei premi e dei contributi dovuti e la determinazione degli imponibili, nonché a correggere gli errori riguardanti le detrazioni, deduzioni e crediti d'imposta purché si tratti di errori ben visibili e rilevabili direttamente dalla dichiarazione.

Il controllo eseguito in base al vecchio art. 36 *ter* sembra, invece, finalizzato a correggere gli errori, potremmo dire di diritto, commessi in dichiarazione e comunque richiede lo svolgimento da parte degli uffici finanziari di un'attività più complessa, che esorbita dal controllo automatico effettuato sulla base dei dati dichiarati e di quelli in possesso dell'Anagrafe tributaria.

Infatti, oggi l'ufficio può procedere all'acquisizione di elementi desunti dal contenuto delle dichiarazioni presentate da altri soggetti o dagli elenchi forniti da determinati enti, od ancora dall'esame di altri documenti richiesti al contribuente stesso.

Pertanto, in base al nuovo 36 *bis* l'attività dell'Amministrazione finanziaria risulta ancora automatizzata⁷⁹ e priva di attività istruttoria,

⁷⁹ Lo stesso legislatore, nel comma 3° del nuovo art. 36 *bis*. nonché nell'art. 2 comma 1 del D.lgs. n. 462/97 precisa che l'attività regolata dal nuovo 36 *bis* consiste nell'effettuazione di controlli

mentre stando al nuovo art. 36 *ter* sembrerebbe che gli uffici possano svolgere un minimo di attività istruttoria, dal momento che il nuovo articolo oltre a mantenere la vecchia disciplina del 36 *ter*, disciplina anche l'effettuazione dei controlli che si rendono necessari a seguito dell'abolizione dell'obbligo di allegare alla dichiarazione dei redditi i documenti giustificativi degli oneri sostenuti e delle ritenute subite dal contribuente.

Inoltre, quasi a conferma della diversa natura dell'attività svolta, gli articoli in parola sono stati rubricati, l'uno (il 36 *bis*) "Liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni", l'altro (il 36 *ter*) "Controllo formale delle dichiarazioni"⁸⁰.

Al tempo stesso il legislatore ha previsto anche una diversa procedura per la liquidazione e per il controllo formale. Nel primo caso l'Amministrazione finanziaria effettua un controllo di massa delle dichiarazioni presentate, mentre nel secondo caso gli uffici

automatici.

⁸⁰ Seppur modificata la rubrica dell'art. 36 *ter*, che oggi parla di controllo formale delle dichiarazioni, allo stato delle norme, FANTOZZI ritiene che il problema non sia stato ancora risolto (l'A. parla infatti in questo caso di controllo extratestuale), ribadendo che l'art. 36 *bis* configura ancora oggi un'ipotesi di liquidazione infratestuale dell'imposta dichiarata che il legislatore vuole porre subito in riscossione correggendo gli errori testuali (cd. controllo testuale). Del resto, ribadisce questo A., l'ultimo comma dell'art. 36 *bis* enuncia che i dati contabili risultanti dalla liquidazione si considerano a tutti "gli effetti come dichiarati", mentre l'art. 36 *ter* tuttora fa salva l'eventuale e successiva azione accertatrice esperibile *ex artt.* 37 ss. del d.P.R. n. 600/1973. In questo senso A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 256 ss.; A.F. BASCIU, *Verso la scomparsa del ruolo esattoriale?*, in Riv. dir. fin., 1983, I. 475. Diversamente l'attività dei Centri di servizio è stata considerata di accertamento, sia pure in un'ampia accezione del termine, da C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 406 ss. Propende per l'attribuzione all'accertamento S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, 113.

dell'Amministrazione finanziaria procedono sulla base dei criteri selettivi disposti dal Ministro delle finanze anno per anno.

Infine, le modifiche del 1997 non avevano previsto un contraddittorio tra Amministrazione e contribuente prima della liquidazione. Dell'esito della stessa era data comunicazione al contribuente ai sensi dell'art. 36 *bis*, comma 3°. Pertanto questo era il primo atto portato a conoscenza del contribuente a seguito del controllo automatico. Tuttavia l'art. 2, comma 10, del D.L. 30-9-2005, n. 203, conv. con modif. in legge 2-12-2005, n. 248 ha modificato il 3° comma del 36 *bis*, introducendo la possibilità per il contribuente (o il sostituto), dopo la comunicazione (3° comma prima parte) di fornire chiarimenti ed evidenziare dati non considerati prima dall'ufficio, analogamente a quanto avviene da sempre per il 36 *ter*.

Nel controllo formale (36 *ter*), sin dal 1997 è previsto che prima dell'ultimazione del controllo, il contribuente (o il sostituto) può essere invitato a fornire chiarimenti o a produrre documenti (comma 3°) Lo stesso articolo dispone altresì, nel 4° comma, che in un secondo momento, dopo cioè l'instaurazione del contraddittorio con il contribuente, l'esito del controllo formale, al pari di quanto previsto dall'art. 36 *bis*, comma 3° per l'esito del controllo automatico, è comunicato al contribuente (o al sostituto d'imposta) con la particolarità che in tal caso nella comunicazione devono essere

indicati “i motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarati”.

E ancora, il controllo automatico deve essere effettuato “entro l’inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all’anno successivo” (art. 36 *bis*, comma 1°) mentre il controllo formale deve essere effettuato entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (art. 36 *ter* comma 1°).

Inoltre è previsto, unicamente nel nuovo art. 36 *bis* (e non anche nel nuovo art. 36 *ter*), che i dati contabili risultanti dalla dichiarazione “si considerano, a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente e dal sostituto d’imposta”. In base a quest’ultima disposizione, saranno quindi dovute dal contribuente, in caso di violazioni, soltanto le sanzioni stabilite per omesso o il tardivo versamento e non anche quelle per l’infedeltà della dichiarazione.

Queste le possibili differenze che una parte della dottrina parrebbe individuare dal dettato normativo⁸¹. Tuttavia secondo altra parte della dottrina si tratterebbe in questi casi di discipline che consentono

⁸¹ Così G.M. CIPOLLA, *Le nuove disposizioni*, op. cit., 46 ss. L’Autore ritiene che si debba riconoscere una diversa natura all’attività *ex 36 bis* rispetto a quella svolta *ex 36 ter*. Ritiene che al 36 *ter* corrispondano ipotesi di rettifica della dichiarazione non sempre distinguibili in modo netto da quelle previste nell’art. 36 *bis*, D.P.R. n. 600/1973, ma nel complesso più fortemente caratterizzate nel senso della contrapposizione di una diversa rappresentazione e qualificazione dei fatti, di regola sulla base di prove documentali; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, op. cit., 298. Ritiene che nelle ipotesi del 36 *bis* e 36 *ter* si tratti di un terzo genere di attività dell’Amministrazione che avrebbe ormai raggiunto una autonoma collocazione giuridica P. COPPOLA, *La liquidazione delle imposte dovute ed il controllo formale della dichiarazione (art. 36 bis e 36 ter del d.P.R. n. 600/1973)*, in *Rass. trib.*, 1997, 1475; Idem, *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005, 123 ss.

all'Amministrazione finanziaria di provvedere direttamente sia alla contestazione di violazioni sostanziali della norma tributaria, che all'immediato recupero delle maggiori imposte, derogando alle canoniche regole che disciplinano sia il procedimento di accertamento che l'attività di riscossione⁸².

Pertanto, le ragioni giustificatrici di queste speciali discipline sarebbero da ravvisare nell'opportunità di consentire l'immediato recupero delle maggiori imposte conseguenti al riscontro di irregolarità che per il loro emergere dal contenuto stesso della dichiarazione (o dai suoi allegati, dal raffronto con altri elementi in possesso dell'anagrafe tributaria, ecc.) presentano un elevato grado di attendibilità. E proprio le modifiche apportate con il D.lgs. n. 241/1997 rappresenterebbero un obiettivo avvicinamento di questo tipo di rettifica ai normali accertamenti tributari.

Al tempo stesso, un'altra parte della dottrina ritiene che i procedimenti *ex artt. 36 bis e 36 ter* siano particolari ipotesi di accertamento in rettifica delle dichiarazioni, attraverso i quali la prassi operativa degli uffici dell'Amministrazione finanziaria avrebbe scardinato il

⁸² Secondo LA ROSA tali deroghe sono da ravvisare: a) nel fatto che in questi casi le iscrizioni a ruolo finiscono con il cumulare la duplice natura di atti espressivi delle funzioni sia di accertamento che di riscossione, e quindi con il caratterizzarsi come vere e proprie rettifiche esecutive; b) nell'esigibilità immediata dell'intero importo delle maggiori imposte, anche in presenza di impugnazione da parte del contribuente, in deroga alle norme sulla riscuotibilità frazionata delle imposte contestate; c) nell'irrogazione di sanzioni per omesso e insufficiente versamento, in luogo di quelle (più onerose) previste per le dichiarazioni infedeli. In questo senso v. S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, op. cit., 360 ss.

procedimento canonico di rettifica, derogando quindi alle previsioni dell'art. 38 del dPR n. 600/73⁸³.

Inoltre, la comunicazione dei risultati del controllo, prescritta da entrambe le norme, non si tradurrebbe nella formalizzazione della pretesa impositiva in un atto a rilevanza esterna, visto che tale formalizzazione avviene esclusivamente e direttamente per il tramite della successiva iscrizione a ruolo⁸⁴.

Pertanto, secondo questa impostazione, l'avviso di accertamento non sarebbe l'unico strumento di estrinsecazione della rettifica operata dall'ufficio in punto di determinazione dell'imponibile e/o di

⁸³ Ci si riferisce alla previsione della necessità che prima dell'iscrizione a ruolo venga comunicato al contribuente l'esito sia della liquidazione che dell'eventuale controllo formale, ed in questo secondo caso con la specificazione dei motivi della rettifica. Cfr. S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, op. cit., 360 ss. Ritene che queste attività siano accertative, e si interroga sulla tipicità del loro utilizzo G. FRANSONI, *Considerazioni su accertamenti generali, accertamenti parziali, controlli formali e liquidazioni della dichiarazione alla luce della legge n. 411/2004*, in Riv. dir. trib., 2005, I, 591 ss.

Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, op. cit., 300 ss. L'A. fa un esame comparato delle due procedure evidenziando differenze ma anche punti di collegamento ed aspetti in comune. Il controllo *ex art. 36 bis* viene compiuto su dati forniti dal contribuente o già in possesso dell'Amministrazione finanziaria, quindi senza alcuna indagine. Onde una serie di corollari: il controllo è generalizzato; non viene svolta alcuna attività istruttoria; nè viene istaurato un contraddittorio; nè è prescritto che nella comunicazione vengano indicati i motivi del controllo. Dal canto suo l'art. 36 *ter* prevede un controllo sempre formale, ossia non esteso al merito sopra indicato, ma in questi casi l'ufficio non si limita al controllo testuale dei dati dichiarati bensì, li pone in confronto con quelli desunti da altri documenti richiesti al contribuente o al sostituto d'imposta, nonché con le dichiarazioni ed elenchi di soggetti terzi. Si comprende allora perché qui la competenza è riconosciuta agli uffici periferici; il controllo viene effettuato a campione sulla base di criteri selettivi; essendo prevista una limitata attività istruttoria, è prevista l'instaurazione di un contraddittorio con il soggetto passivo; deve essere comunicato l'esito del controllo e indicati i motivi che stanno a fondamento della verifica. Questi chiarimenti aiutano ad effettuare il coordinamento di queste disposizioni con l'art. 38 del D.P.R. n. 600/73. La conclusione viceversa muta se, come ritiene Russo, si assegna agli artt. 36 *bis* e 36 *ter* un ambito più circoscritto in coerenza con la *ratio* ad essa sottesa: in specie assumendo che la notifica dell'avviso di accertamento sia ancora indispensabile ove l'ufficio intenda contestare le deduzioni e/o le detrazioni indicate in dichiarazione sotto il profilo della loro effettiva sussistenza in fatto, così come affermato e documentato dal contribuente.

⁸⁴ Quest'ultima considerazione, peraltro in linea con la dottrina maggioritaria, trova però una diversa impostazione secondo l'interpretazione di quella parte di dottrina che attribuisce proprio agli avvisi bonari quella funzione *lato senso* impositiva che si vuole invece riconoscere all'iscrizione a ruolo *ex art. 14, lett. a)*, D.P.R. n. 602/1973. Sul punto vedi A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008; Idem, *Il ruolo tra pluralità di atti ed unicità della funzione*, in Riv. dir. trib., 2008, I, 243.

liquidazione dell'imposta, potendo questa essere portata a conoscenza del soggetto passivo mediante il ruolo di riscossione, nel quale rifluiscono una pluralità di atti sostanziali (il ruolo ritornerebbe allora ad essere un atto complesso).

Dunque per questa parte della dottrina le attività previste dagli artt. 36 *bis* e 36 *ter* (come palesato dalla loro collocazione nel decreto accertamento) sarebbero vere e proprie procedure di accertamento, ancorché semplificate e peculiari, poiché i loro esiti acquistano rilevanza all'esterno non già per il tramite di un atto-avviso di accertamento, bensì attraverso l'atto-iscrizione a ruolo⁸⁵.

A questo punto, stando alla ricostruzione delle diverse teorie proposte si potrebbe concludere con le ragioni di quella parte di Autori che sembrano ancora attribuire entrambe le attività in questione esclusivamente al versante della riscossione e non anche dell'accertamento tributario⁸⁶.

Secondo questa parte della dottrina le diverse ed opposte visioni teoriche potrebbero essere superate riconoscendo alle attività *ex artt.*

⁸⁵ Pur non essendovi alcun dubbio che per lungo tempo nell'ordinamento tributario è rimasto fermo il principio che l'atto di accertamento doveva trasfondersi nell'avviso di accertamento notificato al contribuente, ed avente il corredo di una motivazione a garanzia dello stesso, oggi questo principio avrebbe subito delle deroghe proprio con gli artt. 36 *bis* e 36 *ter* del D.P.R. n. 600/73. Dunque, l'attività di accertamento avente ad oggetto la base imponibile e/o dell'imposta non sarebbe più collegabile ad un atto specifico (avviso di accertamento), mentre andrebbe vista ed esaminata nell'ottica di procedure differenziate, introdotte dalla legge, che possono sfociare a seconda dei casi in atti tipologicamente diversi e destinati ad assumere funzioni ed effetti ulteriori rispetto a quelli propri dell'accertamento. Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, op. cit., 300 ss.

⁸⁶ Di questo avviso FANTOZZI A., *L'accertamento tributario (Teoria generale)*, op. cit., 4 ss.; Cfr. E. DE MITA, *La funzione e gli atti della riscossione*, op. cit., 1096 ss.

36 *bis* e 36 *ter* natura di mera liquidazione dell'imposta per queste fondamentali ragioni.

In primo luogo, partendo dal presupposto che sin dalle prime versioni di tali articoli la legge faceva espressamente salva l'attività di accertamento (anche se oggi soltanto nell'art. 36 *ter*, 2° comma) e non l'ulteriore attività di accertamento come recita invece l'art. 41 *bis* del D.P.R. 600/1973, che inequivocabilmente è ritenuto un atto dell'accertamento, escludendo così che di accertamento possa trattarsi. Sarebbe allora perfettamente giustificata l'assenza di un espresso obbligo di motivazione all'interno del 36 *bis* (e quella del tutto embrionale prevista dall'art. 36 *ter*, che si riduce all'indicazione meccanografica di un'attività causale e non certo di un *iter* logico) dal momento che in questi casi i dati sono stati forniti dal contribuente stesso e non ricavati dall'ufficio attraverso un'attività istruttoria vera e propria (come avviene invece per l'attività di accertamento tributario). In secondo luogo si evidenzia che la disciplina prevista per i tributi liquidati *ex artt.* 36 *bis*, 36 *ter* è quella propria delle imposte principali o di base, che beneficiano di un'immediata iscrizione a ruolo a titolo definitivo⁸⁷.

In terzo luogo l'art. 36 *bis* dispone che i dati contabili risultanti dalla

⁸⁷ FANTOZZI rileva che questi tributi sono imposte principali o di base, dal momento che: a) sono iscritte in ruoli ordinari; b) ad essi si applica l'interesse del 2,5% semestrale; c) sono iscritti a ruolo a titolo definitivo per l'intero ammontare e riscossi in unica soluzione; d) infine, ad essi si applica la sanzione prevista dall'art. 13 del D.lgs. 471 del 1997 per le ipotesi di ritardo o omesso versamento e non la sanzione prevista per le ipotesi di infedele dichiarazione. Così A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, op. cit., 541 ss.

dichiarazione si considerano come dichiarati, pertanto le sanzioni non saranno quelle per omessa presentazione della dichiarazione bensì quelle per omesso o ritardato pagamento⁸⁸.

Dunque non si tratterebbe di atti dell'accertamento, perché le liquidazioni si basano sempre sulla dichiarazione del contribuente che rimane comunque il titolo per l'iscrizione a ruolo delle maggiori imposte, portata a conoscenza del contribuente attraverso una cartella esattoriale e non con un avviso di accertamento del quale la motivazione è necessariamente un elemento.

Tuttavia bisogna aggiungere che a seguito dell'entrata in vigore dello Statuto del contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212) la legge obbliga gli uffici a motivare il ruolo, anche soltanto sinteticamente, nei casi in cui non sia preceduto da un avviso di accertamento (art. 12, 3° comma D.P.R. n. 602/73), ma questo non sembrerebbe ricondurre il ruolo di riscossione alla funzione di un atto dell'accertamento.

Inoltre, sarebbe poco indicativo il fatto che la legge, oggi, preveda forme di comunicazione al contribuente (i cosiddetti avvisi bonari), poiché in loro assenza o in caso di mancato accoglimento da parte dell'ufficio, l'Agenzia procede comunque alla riscossione notificando una cartella esattoriale⁸⁹.

⁸⁸ Cfr. A. FANTOZZI, *L'accertamento tributario (teoria generale)*, cit ., 5 ss.

⁸⁹ Del resto, è lo stesso art. 6 comma 5° dello Statuto del contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212) - che raccoglie ad unità e sanziona di nullità gli obblighi di comunicazione al contribuente in funzione partecipativa previsti da entrambi gli artt. 36 *bis* e *ter* - a prevedere che, prima di

Dunque, secondo questa parte della dottrina dovrebbe escludersi sia la natura di accertamento dell'attività posta in essere dell'ufficio in base agli artt. 36 *bis*, 36 *ter*⁹⁰ sia la natura di atto di accertamento che cumulerebbe in sé la cartella esattoriale e quindi il ruolo inteso come atto complesso⁹¹.

Ciò significa che tutta la disciplina in questione appare in realtà coerente con un'attività ed un atto di mera liquidazione del tributo sulla base del controllo testuale della dichiarazione tributaria⁹².

Concludendo, e delineate le diverse concezioni del fenomeno che finisce per riproporre il discusso tema della funzione del ruolo di

procedere alle iscrizioni a ruolo delle imposte liquidate in base alle dichiarazioni, l'Amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari. Si tratterebbe dunque di una norma frutto del nuovo sistema di partecipazione del contribuente all'attuazione del tributo, che tende a raccordare gli atti di liquidazione assorbiti nel ruolo, privi di motivazione, con gli atti di accertamento, che prevedono la contestazione valutativa al contribuente e quindi la conseguente motivazione dell'atto impugnabile. Sul punto vedi A. FANTOZZI, *Accertamento tributario (Teoria generale)*, op. cit... 4 ss. Di avviso contrario è invece S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, op. cit., 364 secondo il quale la previsione della necessità che, prima dell'iscrizione a ruolo, venga comunicato al contribuente l'esito sia della liquidazione che dell'eventuale controllo formale (ed in questo secondo caso anche con la specificazione dei motivi della rettifica) rappresentano un obiettivo avvicinamento di questo tipo di rettifica ai normali accertamenti.

⁹⁰ E' invece di questo avviso LA ROSA. Ma anche CARINCI A., *La riscossione*, op. cit.. 281 ss. che ritiene l'avviso bonario inviato prima di procedere all'iscrizione l'atto di accertamento con cui viene portata a conoscenza l'attività impositiva dell'Amministrazione finanziaria al contribuente inciso.

⁹¹ E' di questo avviso RUSSO.

⁹² Così BASILAVECCHIA, *Riscossione delle imposte*, in Enc. Dir., XL, Milano, 1989, 1194. Secondo l'A. la prima ipotesi di riscossione d'ufficio su controllo, per quanto riguarda le imposte dirette, sarebbe proprio quella prevista dagli artt. 36 *bis* e 36 *ter* del D.P.R. 600/1973. I tratti comuni alle due ipotesi sono relativi: alla iscrizione delle somme dovute in ruolo principale; all'applicabilità del 9 % annuo sulle maggiori somme da versare; al carattere definitivo dell'iscrizione a ruolo, che viene effettuato per l'intero ammontare dell'imposta richiesta: alla riscossione in una unica soluzione; all'indennità di mora; all'applicabilità della soprattassa di cui all'art. 92. Tali dati, unitamente alla carenza nell'*iter* procedimentale di un atto accertativo motivato e alla non applicabilità di pene pecuniarie, dimostrano chiaramente che, pur essendo frutto di un controllo dell'ufficio sugli adempimenti del contribuente, tali atti sono estranei all'accertamento in senso proprio, quale attualmente è delineato, con accentuata coloritura sanzionatoria, dal sistema normativo. La spiegazione risiede nella circostanza che, liquidando *ex artt. 36 bis* o *36 ter*, l'ufficio finanziario si limita ad attuare correttamente l'imposta utilizzando comunque dati già spontaneamente forniti dal contribuente. In particolare, l'art. 36 *bis* prevede il c.d. controllo testuale delle dichiarazioni, mentre il 36 *ter* consente il recupero di maggiori imposte.

riscossione nel procedimento di attuazione del tributo, alla luce delle recenti modifiche normative, va tenuto presente che oggi entrambi gli atti, l'avviso di accertamento sempre e l'iscrizione a ruolo soltanto se non preceduta dall'atto presupposto, devono comunque essere motivati (art. 12 del D.P.R. n. 602/1973).

CAPITOLO 3

La comunicazione di irregolarità

3.1 Cenni introduttivi

L'atto destinato a rendere edotto il contribuente dell'esito dell'attività di liquidazione non è più la cartella, riflesso dell'iscrizione a ruolo, ma la comunicazione di irregolarità.

La norma infatti espressamente prevede: “Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione..., l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali”.

Va rilevato che viene esclusa ogni comunicazione ove il riscontro non evidenzia difformità: fuori dal caso di risultato erroneo rivelato dal controllo automatico, nessun obbligo di comunicazione è previsto dalla legge per la liquidazione di imposte, contributi, premi e rimborsi. Sarebbe inutile comunicare al dichiarante i risultati del controllo automatico e interloquire con lui, se questi coincidono col dichiarato, ossia se non emerge alcun errore, o, con riferimento all'art. 6, comma

5, l. n. 212/2000, se non sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione⁹³.

Tutto il procedimento sembra mirato ad imputare alla dichiarazione il titolo dell'iscrizione a ruolo. La costruzione normativa tende a consolidare in capo al dichiarante il risultato dell'attività liquidatoria dell'ufficio.

Se la cartella, ed il ruolo prima, è strutturalmente inidonea ad assolvere all'obbligo di motivazione, la comunicazione sembra pensata ed introdotta in quest'ottica⁹⁴.

Tale comunicazione, come sostenuto da parte della dottrina, non sembra in realtà volta a salvaguardare il diritto di difesa del contribuente in quanto è priva di una motivazione che dia conto e giustificazione dell'operato dell'amministrazione, nell'ottica e nella prospettiva dell'atto compiuto, perfetto, in grado di incidere direttamente sulla sfera del destinatario, inducendolo ad un comportamento in genere processuale per bloccare e impedire gli effetti. Essa è mirata ad evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali; solo in un

⁹³ Così Cass., 23/07/2010 n. 17396, in *bancadati fisconline*: secondo la Corte, infatti, la comunicazione in questione è una comunicazione di "irregolarità"; da ciò ne deduce che non sussiste l'obbligo in capo all'Amministrazione di comunicare la "regolarità" della dichiarazione. Nel caso di specie infatti l'iscrizione a ruolo e l'emissione della cartella non conseguivano ad una rettifica della dichiarazione in sede di controllo, bensì all'omesso o insufficiente pagamento delle rate alla scadenza.

⁹⁴ R. RINALDI, *Profili ricostruttivi della liquidazione d'imposta*, Trieste, 2000, 216 – 217: la norma sembra sottolineare l'automaticità, ossia la mancanza di ogni valutazione da parte dell'amministrazione finanziaria dei dati indicati in dichiarazione; Id., *Limiti di applicabilità dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973*, in Riv. giur. trib., 1997, 552 ss.

momento successivo, e cioè con l'iscrizione a ruolo, si produrranno degli effetti giuridici⁹⁵.

Tale comunicazione non si traduce nella formalizzazione della pretesa impositiva in un atto a rilevanza esterna: tale formalizzazione avviene con la successiva iscrizione a ruolo, avverso la quale soltanto il contribuente o il sostituto d'imposta è legittimato a far valere le proprie ragioni in sede giurisdizionale⁹⁶.

Un simile adempimento è stato ancora più valorizzato con l'introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente: l'art. 6, comma 5, della l. n. 212/2000 infatti, nel prevedere espressamente tale comunicazione, ne sanziona l'omissione con la nullità dei provvedimenti eventualmente emessi successivamente⁹⁷.

La comunicazione in questo modo è stata elevata a precisa scelta di sistema nel senso che il procedimento di formazione del ruolo deve oggi ritenersi arricchito di una fase necessaria, quella della

⁹⁵ R. RINALDI, *Profili ricostruttivi della liquidazione d'imposta*, cit., 218 – 219, la quale tuttavia, partendo dal presupposto che la liquidazione è fase obbligatoria e che la conseguente comunicazione è atto obbligatorio, ritiene difficile ipotizzare le conseguenze in caso di mancata formalizzazione. Secondo l'A., il legislatore sembra qualificare volutamente tale atto in maniera atecnica, in modo da porlo al di fuori delle fattispecie nominativamente contemplate nell'art. 19, d. lgs. n. 546/1992.

⁹⁶ Così P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 303, secondo il quale l'avviso di accertamento non è l'unico strumento di esternazione della rettifica operata dall'ufficio in punto di determinazione dell'imponibile e/o di liquidazione dell'imposta, potendo la medesima essere portata a conoscenza del soggetto passivo mediante quel particolare atto della riscossione costituito dal ruolo. In questa maniera l'A. sostiene la tesi del ruolo quale "atto formalmente unico a contenuto complesso" in quanto in esso possono rifluire una pluralità di atti sostanziali. Si è in presenza cioè di un mutamento procedurale consistente nel trasferire l'atto sostanziale di accertamento della base imponibile dal terreno dell'avviso di accertamento a quello dell'atto della riscossione (iscrizione a ruolo).

⁹⁷ Prima dell'adozione dell'art.6, comma 5, della l. n. 212/2000 era pacifico che la comunicazione preventiva non fosse prescritta a pena di nullità; sul punto cfr. L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno "I settanta anni di Diritto e pratica tributaria", Genova, 23 luglio 1999, Padova, 2000, 589

comunicazione preventiva al contribuente, prescritta a pena di nullità del successivo ruolo⁹⁸.

Tale fase, tuttavia, risulta necessaria solo per un tipo di ruolo, cioè solo nel caso in cui, in sede di liquidazione dei tributi risultanti dalla dichiarazione, “sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione”. Ciò porta a ritenere che la prescrizione della comunicazione sia limitata ai casi in cui a ruolo va iscritto il risultato di un’attività di liquidazione e/o controllo della dichiarazione che rettifichi quanto dichiarato, quando cioè la procedura di formazione del ruolo si attegga a procedura mediante la quale si perviene a definire una pretesa e non a riscuotere un credito.

L’esercizio del potere di controllare la tempestività dei versamenti anche prima della presentazione della dichiarazione, con possibilità di iscrivere a ruolo a titolo definitivo, così come previsto dal comma 2 *bis* dell’art. 36 *bis*, resta comunque subordinato alla sussistenza di un pericolo per la riscossione; la previsione di una comunicazione preventiva anche in questo caso è proprio volta a giustificare al contribuente l’esercizio di un potere “tanto eccezionale”⁹⁹.

⁹⁸ In questo senso appare orientata la giurisprudenza di merito: v. Comm. trib. prov. Potenza 18/01/2007 n. 261; Comm. trib. prov. Bari 14/01/2008 n. 445. Sul punto in particolare A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell’attuazione del tributo*, Pisa, 2008; Id., , *Il ruolo tra pluralità di atti ed unicità della funzione*, in Riv. dir. trib., 2008, I, 254 – 255; sul punto anche G. INGRAO, *L’omessa notifica dell’ “atto presupposto” tra vizio del procedimento e vizio proprio dell’ “atto consequenziale”*, nota a Cass. SS.UU. 25/07/2007 n. 16412, in Riv. dir. trib., 2007, II, 564.

⁹⁹ Accanto alla tradizionale attività di liquidazione basata, sia ai fini dell’Iva che delle imposte sui redditi, su dati ed elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e su quelli in possesso dell’anagrafe tributaria, si aggiunge – a seguito dell’introduzione del comma 2 *bis* per

Nei casi in cui invece il ruolo non viene impiegato per determinare una pretesa, quale risultato del controllo della dichiarazione, bensì per la mera esazione di somme già definite, la comunicazione non sembra prescritta¹⁰⁰.

Problematica risulta essere l'esatta identificazione della natura e degli effetti di tale comunicazione.

Come evidenziato in dottrina, tali comunicazioni di irregolarità vanno tenute distinte dai cc.dd. avvisi bonari, che sono inviti emanati non dall'ufficio bensì dall'agente della riscossione, per somme iscritte a ruolo¹⁰¹.

Il nuovo testo dell'art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 462 del 1997 (concernente l'unificazione delle procedure di liquidazione, riscossione ed accertamento delle imposte dirette e dell'Iva) prevede

effetto del d.l. 30/09/2005 n. 203 - il potere dell'ufficio di anticipare i controlli ad una fase anteriore a quella dichiarativa. L'esercizio di tale potere è subordinato alla circostanza che, secondo il prudente apprezzamento dell'ufficio, vi sia pericolo per la riscossione. Come chiarito con circolare del 23 maggio 1978, n. 29 (in *bancadati fisconline*), parte 7, elementi sintomatici di pericolo per la riscossione possono emergere, ad esempio, quando risulti che il contribuente ha ridotto artificialmente il suo debito di imposta ed è in procinto di liquidare il suo patrimonio per sottrarsi ad ogni azione di recupero o comunque quando risulti che la situazione patrimoniale del debitore sia tale che un rinvio della riscossione dell'imposta possa determinare l'impossibilità del recupero totale per il concorso di altri creditori privilegiati. Così circ. Agenzia delle Entrate 13/03/2006 n. 10/E.

¹⁰⁰ *Contra* Comm. trib. reg Puglia 06/03/2007 n. 16 (in *Boll. trib.*, 2007, 1399, con nota di D. CARNIMEO, *Obbligatorio l'avviso bonario al contribuente prima dell'iscrizione a ruolo*), che ha ritenuto la comunicazione d'irregolarità prescritta anche nel caso di una procedura *ex art. 36 bis* diretta all'esazione di somme non dichiarate e non versate.

¹⁰¹ G. INGRAO, *Impugnabilità degli avvisi bonari di pagamento e delle comunicazioni di irregolarità*, in *Rass. trib.*, 2005, 941. Ha escluso l'impugnabilità degli inviti al pagamento emessi dal concessionario, in quanto ricondotti alla "sfera privatistica di un creditore che rivolge un invito di pagare al suo debitore, senza che ad esso possano essere ricondotti effetti negativi, significativi e rilevanti per il destinatario" Cass. 28/01/2005 n. 1791 (in *Rass. trib.*, 2005, 937 con nota di G. INGRAO, *cit.*, ed in *GT - Riv. giur. trib.*, 2005, 651, con nota di M. ADDA, *Sull'interpretazione della tassatività dei casi di impugnazione degli atti tributari*).

una duplice disposizione di favore per il contribuente e per il sostituto d'imposta.

Viene previsto, infatti, che il termine di trenta giorni per eseguire il pagamento della maggiore imposta liquidata e beneficiare così della riduzione ad un terzo delle sanzioni dovute, oltre che dalla data di ricevimento della comunicazione prevista dai commi 3 dei citati artt. 36-*bis* e 54-*bis*, possa decorrere anche dalla data della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto d'imposta.

Al riguardo vanno distinte due ipotesi:

- se la comunicazione contiene l'espreso e specifico invito, da parte dell'ufficio, alla presentazione di documenti o chiarimenti, il contribuente aderendo tempestivamente alla richiesta, acquisisce il diritto a ricevere la comunicazione definitiva e, effettuando poi il pagamento entro trenta giorni, usufruisce della riduzione a un terzo della sanzione, sia che l'imposta dovuta sia stata rideterminata in sede di autotutela, sia che la stessa sia stata confermata. In altre parole, se l'iniziativa è dell'ufficio, il contribuente viene in ogni caso riammesso nei termini ai fini della riduzione di cui trattasi;

- qualora, invece, l'iniziativa in ordine alla presentazione di documenti o chiarimenti sia assunta autonomamente dal

contribuente, la possibilità per lo stesso di pagare entro trenta giorni dalla comunicazione definitiva, mantenendo il diritto alla riduzione della sanzione, sussiste solo se l'imposta viene rideterminata in sede di autotutela. Non si verifica quindi la riammissione nei termini se le deduzioni di parte vengono disattese dall'ufficio e l'imposta liquidata viene confermata.

Resta inteso che nella comunicazione definitiva (anche in tal caso necessaria) vanno indicati i motivi che hanno indotto l'ufficio a respingere le deduzioni del contribuente¹⁰².

Come sostenuto da parte della dottrina¹⁰³, dovrebbe riconoscersi a tale comunicazione una valenza procedimentale sino a qualificarla come vero e proprio atto della funzione di liquidazione. La logica conseguenza di tale affermazione è il riconoscimento al ruolo di una funzione meramente riproduttiva della comunicazione/atto della funzione di liquidazione, e perciò di mera riscossione.

Tuttavia l'opinione maggioritaria in dottrina¹⁰⁴ reputa non impugnabile la predetta comunicazione, cui viene accordata portata

¹⁰² Cfr. Circ. 77/E-45808 del 03 agosto 2001.

¹⁰³ Così A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, cit., 185.

¹⁰⁴ R. RINALDI, *Profili ricostruttivi della liquidazione d'imposta*, cit., 221; M. BASILAVECCHIA, *Termini decadenziali per la liquidazione delle imposte*, nota a Cass. SS.UU. 12/11/2004 n. 21498, in *Corr. trib.*, 2005, 48; Per P. COPPOLA, *La liquidazione dell'imposta dovuta e il controllo formale della dichiarazione (artt. 36-bis e 36-ter del d.p.r. n. 600/1973)*, cit. 1505, l'avviso comunicato al contribuente per rendere noto l'esito della liquidazione operata resta una comunicazione informale che non comporta effetti preclusivi sulla misura della prestazione, potendo essere l'imposta riliquidata nel modo corretto e definitivo solo in un successivo momento una volta che l'Amministrazione o ha acquisito nuovi dati ed elementi forniti dallo stesso contribuente o, non avendoli ricevuti, ritiene definitivi i risultati raggiunti; Id., *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005, 131; G. INGRAO, *Impugnabilità degli avvisi bonari di pagamento e delle comunicazioni di irregolarità*, cit., 958; A. MESSINA,

meramente endoprocedimentale. L'esito della liquidazione, secondo tale impostazione, resta una comunicazione informale che non comporta effetti preclusivi sulla misura della prestazione, potendo l'imposta essere riliquidata nel modo corretto e definitivo solo in un successivo momento, una volta che l'amministrazione o ha acquisito nuovi dati ed elementi forniti dallo stesso contribuente o, non avendoli ricevuti, ritiene definitivi i risultati raggiunti¹⁰⁵. Gli eventuali vizi della procedura, in tale ordine di idee, anche se riferibili alla comunicazione, diventano reclamabili solo in sede di ricorso contro il successivo ruolo. E' proprio prendendo le mosse da questa soluzione interpretativa che si giunge ad affermare che il titolo d'iscrizione a ruolo è costituito non da un atto ma dal risultato di un'attività: il ruolo in tal caso viene ad assumere i connotati di un atto della funzione di liquidazione, ossia di definizione del *quantum debeatur*, oltre che atto della riscossione.

E'tuttavia opportuno precisare come il dato positivo, oltre ad ampliare le ipotesi in cui tale comunicazione è prevista, ne abbia arricchito e sviluppato lo spessore funzionale. Oltre alla comunicazione della liquidazione e del controllo formale, si possono menzionare la

Conformazione allo Statuto dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973: quali novità?, in *Il fisco*, 2001, 9503.

¹⁰⁵ In sostanza il ruolo di riscossione emesso a seguito delle predette procedure di controllo resta il titolo esecutivo della pretesa impositiva ma, a differenza dello schema di attuazione vigente in precedenza, costituisce l'atto conclusivo di una procedura diretta alla quantificazione del debito d'imposta che si snoda attraverso le distinte fasi della presentazione della dichiarazione, del controllo automatico o formale della stessa e della comunicazione degli esiti del controllo eseguito. Cfr. P. COPPOLA, *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005, 131.

comunicazione di cui al comma 412 dell'art.1 l. 30/12/2004 n. 311, relativa alla liquidazione dell'imposta sui redditi soggetti a tassazione separata nonché l'invito che l'ufficio è tenuto a notificare al garante nel caso in cui intenda procedere nei suoi confronti, a seguito del mancato pagamento di una delle rate, successive alla prima, in cui è stato ripartito il debito per le somme dovute in ragione dell'accertamento con adesione, acquiescenza o conciliazione (*ex art. 8, comma 3-bis d. lgs. n. 218/1997 ed art. 48, comma 3-bis d. lgs. n. 546/1992*).

3.2 Inderogabilità della comunicazione

La comunicazione risulta finalizzata a sollecitare una partecipazione/collaborazione del contribuente, nella prospettiva di una maggiore efficienza per l'azione dell'Amministrazione.

Alcuni Autori¹⁰⁶ hanno attribuito a tale “contatto” una funzione tipicamente collaborativa, in cui l'interesse del privato alla corretta definizione dell'imposta coincide con quello dell'Amministrazione alla soluzione di questioni che ad un primo esame risultano di non univoca soluzione e che pertanto richiedono l'apporto di chiarimenti ed integrazioni ad opera del contribuente.

Secondo altri¹⁰⁷, invece, la partecipazione avrebbe finalità spiccatamente difensive poiché consente al contribuente di opporsi, già in via amministrativa, alla ricostruzione effettuata dall'amministrazione in senso difforme rispetto a quella contenuta in dichiarazione, senza attendere la notifica della cartella di pagamento.

La stessa Amministrazione finanziaria¹⁰⁸, infatti, ha ribadito il carattere obbligatorio della stesse comunicazioni. Sussiste quindi per

¹⁰⁶ Cfr. P. COPPOLA, *La liquidazione dell'imposta dovuta ed il controllo formale delle dichiarazioni*, cit., 1499.

¹⁰⁷ Così L. SALVINI, *La “nuova” partecipazione*, cit., 13; S. LA ROSA, *Principi*, cit., 188.

¹⁰⁸ Con la circ. 13/08/1996 n. 199/E, infatti, l'Amministrazione stabiliva che l'emissione dell'avviso fa parte del procedimento di riscossione del tributo ed ha quindi carattere obbligatorio. Circ. 03/08/2001 n. 77/E. Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Avviso bonario e comunicazione al contribuente*, in *Corr. trib.*, 2008, 872, il quale sottolinea il carattere inderogabile della comunicazione sia alla stregua del dato testuale dell'art. 6, comma 5, della l. n. 212/2000, sia per la funzione che l'informazione circa gli esiti della liquidazione assume, al fine di orientare il

l'Amministrazione non una semplice facoltà ma un vero e proprio obbligo di comunicare l'esito di tale controllo al contribuente, mediante l'invio della comunicazione al fine di consentirgli di formulare eventuali eccezioni alla liquidazione fatta dall'Amministrazione, di beneficiare dell'applicazione delle sanzioni nella prevista misura ridotta e di compensare l'eventuale eccedenza dovuta con i crediti tributari esistenti¹⁰⁹.

Una volta sancita l'obbligatorietà della comunicazione, occorre che questa sia fatta con modalità tali da offrire certezza sia dell'*an* sia del quando, posto che l'onere di provare il corretto e tempestivo adempimento dell'obbligo incombe sull'amministrazione, non sul contribuente¹¹⁰.

Sicché desta perplessità la scelta - effettuata con l'art 1, comma 62, della l. n. 296/2006 - di sopprimere, all'art.2 *bis*, lett. b), del dl n. 203/2005, l'avviso di ricevimento nei casi in cui la comunicazione *ex art. 6, comma 5, l. n. 212/2000* deve essere fatta con raccomandata e

comportamento successivo del contribuente, evitando ove possibile il ricorso alla riscossione mediante ruolo, più traumatica, conflittuale e, per entrambe le parti, costosa.

¹⁰⁹ Cfr. Comm. trib. prov. Latina, 17/04/2007, n.60. A. DI PIETRO, *Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*, in AA.VV., Trattato di diritto tributario, diretto da A. AMATUCCI, Padova, 2001, 536, osserva come la semplificazione degli adempimenti formali per il contribuente, non più tenuto ad allegare la documentazione giustificativa della compilazione della dichiarazione, abbia reso imprescindibile il suo coinvolgimento nella procedura di controllo della dichiarazione, posto che l'amministrazione non dispone più dei supporti documentali necessari a tale riscontro.

¹¹⁰ Conformemente all'insegnamento giurisprudenziale (cfr. Cass. 09/05/2003 n. 7093; Cass. 15/10/2007 n. 21539) che addebita all'amministrazione l'onere di provare la tempestività nell'esercizio dell'azione amministrativa.

non con mezzi telematici¹¹¹. La comunicazione costituisce infatti un atto a recettività teleologica: ciò significa che è necessaria la collaborazione del destinatario dell'atto in ordine alla realizzazione dei fini dello stesso, integrati nel caso di specie dal sollecito a pagare ovvero a fornire chiarimenti. Ne discende che la prova del corretto adempimento dell'obbligo non può essere data dalla semplice dimostrazione dell'avvenuto invio della comunicazione ma solo dalla prova della sua ricezione¹¹². Da un'analisi letterale del comma 5 dell'art. 6 dello Statuto¹¹³, laddove fa riferimento alle “incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione”, e del comma 3 dell'art. 36 *bis*, nella parte in cui prescrive la comunicazione in caso di “risultato

¹¹¹ Come efficacemente sottolinea A. CARINCI, *Il ruolo tra pluralità di atti ed unicità della funzione*, in Riv. dir. trib., 2008, I, 257, questa modifica normativa sembra contraddire quanto stabilito dall'art.6, comma 1, dello Statuto del contribuente, laddove prescrive che l'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati.

¹¹² Diversamente, infatti, la previsione stessa dell'obbligo verrebbe svuotata per mancanza delle garanzie necessarie alla realizzazione delle finalità per cui la comunicazione è prevista. Così A. CARINCI, *Il ruolo tra pluralità di atti ed unicità della funzione*, cit., 257.

¹¹³ L'obbligo di cui all'art. 6, comma 5, sembra riferito ad un adempimento diverso dalla comunicazione preventiva e, propriamente, ad un invito al contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti, laddove sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione. Si tratta cioè di un adempimento più circoscritto quanto a finalità, giacché di stampo collaborativo/contraddittorio e non anche informativo circa il risultato dell'attività. Tuttavia, come nota A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, cit., 287, in sede di disciplina attuativa ad opera del d. lgs. n. 32/2001, la funzione del predetto invito al contribuente è stata fatta confluire direttamente nella comunicazione circa l'esito dell'attività. In questo modo ne è risultato arricchito il contenuto funzionale della comunicazione ma, al contempo, si è resa riferibile direttamente alla stessa la sanzione della nullità per il caso di omissione. Ciò è reso evidente dal comma 2 *bis* del d.l. 30/09/2005 n. 203, che nel disciplinare la forma dell'invito di cui all'art. 6, comma 5, espressamente riferisce il termine di cui all'art. 2, comma 2, d. lgs. n. 462/1997 all'effettuazione di tale comunicazione.

All'art. 6, comma 5, dello Statuto fa riferimento F. GALLO, *Verso un “giusto processo” tributario*, in Rass. trib., 2003, 17 ss., in quanto fattispecie di espansione del contraddittorio tra amministrazione finanziaria e contribuente nella fase istruttoria anteriore all'emanazione dell'atto di accertamento, e, più in generale, espressione della progressiva riduzione dei profili autoritativi nell'attività dell'amministrazione finanziaria e di una nuova concezione dell'interesse fiscale, che abbracciando anche l'interesse del contribuente, si caratterizza per la natura composita fino a ricomprendere “l'interesse del contribuente alla coamministrazione, alla cooperazione e partecipazione all'attività amministrativa, alla semplificazione, all'efficienza, alla sufficiente motivazione, al contraddittorio amministrativo e così via”.

diverso rispetto a quello indicato in dichiarazione”, emerge inoltre che la comunicazione è richiesta solo quando il controllo della dichiarazione¹¹⁴, il cui risultato andrebbe iscritto a ruolo, comporta una diversa determinazione del debito.

Particolarmente significativa è la nuova formulazione dell’art. 2, comma 2, d.lgs. n. 462/1997 laddove contempla una “comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti”. L’Amministrazione è pertanto tenuta a procedere con ulteriore comunicazione nel caso in cui i rilievi e i chiarimenti, presentati dal contribuente, siano risultati almeno in parte corretti.

Al riguardo in via interpretativa è stato precisato che, anche nel caso in cui i rilievi presentati non meritino accoglimento, se ne deve dare comunicazione al soggetto passivo, indicando i motivi che hanno indotto l’ufficio a respingere le deduzioni del contribuente¹¹⁵.

In questo modo costituisce oggetto di comunicazione preventiva al ruolo non solo il risultato dell’attività ma anche l’eventuale revisione

¹¹⁴ La comunicazione non appare prescritta, ad esempio, per l’iscrizione a ruolo di imposte dichiarate e non versate. *Contra* Comm. trib. reg. Puglia 06/03/2007 n. 16 (in Boll. trib., 2007, 1399, con nota di D. CARNIMEO, *Obbligatorio l’avviso bonario al contribuente prima dell’iscrizione a ruolo*), che ha sanzionato con l’invalidità una cartella di pagamento, formata per omesso o carente versamento d’imposta dichiarata, proprio perché non preceduta dall’invito di cui all’art. 6 l. n. 212/2000. Ad avviso della Commissione, infatti, la formula di cui all’art. 6, comma 5, citato, che prescrive l’invito nel caso in cui sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, andrebbe interpretata comprendendo anche le ipotesi di incertezze sull’effettuazione o meno del pagamento. Tale conclusione tuttavia non è condivisa da A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell’attuazione del tributo*, cit., 238, in quanto da un lato forza eccessivamente il dato letterale della norma e dall’altro l’esigenza sottesa alla comunicazione di motivare la pretesa iscritta a ruolo non appare rinvenibile nel caso di somme dichiarate e non versate.

¹¹⁵ Cfr. circ. 03/08/2001 n. 77/E-45808; circ. 13/03/2006 n. 10/E.

di tale risultato, in conseguenza dell'accoglimento dei rilievi del contribuente, come pure il totale rigetto di questi ultimi.

3.3 L'ipotesi della riscossione dell'imposta derivante da redditi soggetti a tassazione separata

Come ho avuto modo di accennare, tradizionalmente, la liquidazione dell'imposta relativa ai redditi soggetti a tassazione separata¹¹⁶, di cui agli artt. 17 ss. del D.P.R. n. 917/86, è svolta dall'ufficio finanziario¹¹⁷. Per questa tipologia di redditi, il contribuente è tenuto soltanto a dichiararne la realizzazione, senza dover anche attendere alla liquidazione della relativa imposta, perché questa alla stregua delle disposizioni contenute nel TUIR (Testo unico per le imposte sui redditi del 1986) compete direttamente all'Amministrazione finanziaria¹¹⁸.

Fino alla recente legge n. 311 del 30 dicembre 2004, il risultato di tale attività di liquidazione ufficiosa, a carattere necessario, andava iscritto direttamente a ruolo. Questa, infatti, è stata tradizionalmente considerata una ipotesi di cumulo in capo al ruolo della funzione di liquidazione e di riscossione, peraltro fisiologica, del tributo¹¹⁹.

¹¹⁶ La liquidazione dei redditi soggetti a tassazione separata è l'operazione con la quale l'Agenzia determina l'imposta dovuta su determinati redditi (assoggettati ad un regime di favore, come per esempio il trattamento di fine rapporto, le indennità equipollenti, arretrati di lavoro dipendente) per i quali sono state già versate delle somme a titolo d'acconto.

¹¹⁷ In argomento M. BEGHIN, *Determinazione dell'imponibile e dell'imposta*, in *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 1994, I, 164 ss.

¹¹⁸ Quando con l'art. 17, della legge 2 dicembre 1975, n. 576, fu previsto il versamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche alla Tesoreria dello Stato (mediante delega ad aziende di credito) nel termine stabilito per la presentazione della dichiarazione, da questo adempimento venne esclusa proprio l'imposta dovuta sui redditi soggetti a tassazione separata. Per questa, infatti, fu stabilita *ex art.* 16 della Legge n. 576/1975, la diretta iscrizione a ruolo entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione. Cfr. CARINCI A., *La riscossione a mezzo ruolo*, op. cit., 116.

¹¹⁹ Sull'argomento v. BASILAVECCHIA M., *Ruolo d'imposta* op. cit., 178.

Ma con la citata legge il quadro legislativo appare profondamente mutato. Ai sensi del comma 412, dell'art. 1, della legge n. 311/2004, l'Agenzia delle entrate comunica mediante raccomandata con avviso di ricevimento ai contribuenti l'esito dell'attività di liquidazione, effettuata ai sensi dell'art. 36 *bis* del D.P.R. n. 600/1973, e successive modifiche, relativamente ai redditi soggetti a tassazione separata.

In pratica, è stata introdotta anche per questa particolare ipotesi una comunicazione preventiva analoga a quella dell'art. 36 *bis*, comma 3°, D.P.R. n. 600/73, con il medesimo obiettivo di rendere l'iscrizione a ruolo soltanto eventuale (l'iscrizione, è prevista solo nel caso di omesso pagamento entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione).

Vi sono tuttavia delle sostanziali differenze tra le due comunicazioni. Infatti, mentre la comunicazione del 36 *bis* assolve alle funzioni di rendere edotto il contribuente del risultato dell'attività di liquidazione e di consentirgli di formulare rilievi, nonché di evitare la reiterazione degli errori e concedere uno sconto sulle sanzioni, la comunicazione in esame sembra soddisfare solamente l'esigenza di comunicare al contribuente l'esito della liquidazione, per consentire il pagamento del *quantum* d'imposta. Soprattutto non sembra affatto rivestire un valenza endoprocedimentale diretta ad instaurare un contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente prima di procedere

all'iscrizione a ruolo, atteggiandosi invece solamente come la compiuta formalizzazione del risultato dell'attività di liquidazione dell'ufficio.

E' infatti significativo che nel caso in cui si debba procedere all'iscrizione a ruolo, oltre alle somme liquidate, vengono iscritte anche le sanzioni per ritardati od omessi versamenti diretti, pari al trenta per cento dell'importo non versato (*ex art. 13, comma 2°*, D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471)¹²⁰, nonché gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo (di cui all'art. 20 del D.P.R. n. 602/1973), a decorrere dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione.

Indubbiamente, la previsione delle sanzioni e degli interessi porta a rendere, di per sé, la comunicazione costitutiva dell'obbligo di pagare le somme con la stessa liquidate. Non a caso è stato previsto che la comunicazione in oggetto sia effettuata con raccomandata con avviso di ricevimento, stante le conseguenze pregiudizievoli derivanti dall'inosservanza del termine. Sembrerebbe che il legislatore abbia voluto fornire un'adeguata certezza all'adempimento della formalità in oggetto.

¹²⁰ Collegano la forza impositiva di un atto al fatto che con questo si applicano sanzioni, tra le altre, Cass. 07/04/2006 n. 8275 e Cass. 10/02/2006 n. 2962. Cfr. CARINCI A.. *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, op. cit, 190; G. BOLETTI, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010, 91 – 92.

Tutto ciò, secondo una parte minoritaria della dottrina¹²¹, dovrebbe portare a qualificare tale comunicazione come un vero e proprio atto di liquidazione del tributo ed il successivo, ormai eventuale, ruolo in termini di solo atto della riscossione coatta di una somma altrimenti determinata.

Conclusivamente, però, bisogna tenere conto del fatto che la dottrina maggioritaria ancora oggi esclude categoricamente l'impugnabilità di questi c.d. avvisi bonari innanzi alle competenti Commissioni tributarie¹²².

Ciò comporta che nel caso dei redditi soggetti a tassazione separata la funzione di liquidazione va ancora ricondotta al ruolo che si può definire, nuovamente, come l'atto che cumula insieme alla tradizionale funzione di riscossione l'altrettanto tipica (almeno in questo caso) funzione di liquidazione.

¹²¹ Così A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione dei tributi*, op. cit., 190 ss.

¹²² L'impugnabilità delle comunicazioni in esame è tradizionalmente negata, in ragione della loro mancata inclusione nell'elenco degli atti impugnabili, di cui all'art. 19 del D.lgs. n. 546/1992. In tal senso si veda F. TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giur. trib.*, 2007, 12; R. RINALDI, *Profili ricostruttivi della liquidazione d'imposta*, op. cit., 231; G.M. CIPOLLA, *Le nuove disposizioni sulla liquidazione e riscossione delle imposte sui redditi, dell'IVA dei contributi e dei premi dovuti agli enti previdenziali, sul controllo formale delle dichiarazioni, sulla soppressione dei servizi di cassa e sui versamenti unitari per tributi determinati dagli enti impositori diversi dallo Stato*, op. cit., 47 ss.; P. COPPOLA, *La liquidazione dell'imposta dovuta ed il controllo formale della dichiarazione*, op. cit., 1505.

3.4 La comunicazione quale atto endoprocedimentale o provvedimento amministrativo?

La comunicazione è prescritta per informare il contribuente della pretesa avanzata, per consentirgli di fornire chiarimenti e/o produrre documenti, per sollecitarne l'adempimento spontaneo (del caso beneficiando di una riduzione delle sanzioni applicabili) proprio per evitare la formazione del ruolo.

Questa varietà di finalità rende inappagante una qualificazione di tale atto in termini di semplice vicenda endoprocedimentale, mera fase di un unico ideale procedimento di formazione del ruolo, sprovvista di un'autonomia di effetti rispetto all'atto finale.

La comunicazione rappresenta infatti l'atto mediante il quale vengono determinati i profili qualitativi e quantitativi della pretesa impositiva, nonché la relativa motivazione; ciò troverebbe conferma nel dato positivo. L'art. 2, comma 2, d.lgs. n. 462/1997, nel disciplinare l'ipotesi di accoglimento da parte dell'ufficio delle osservazioni formulate dal contribuente, richiede espressamente l'adozione di una comunicazione definitiva, contenente la "rideterminazione in sede di autotutela".

Il riferimento espresso all'autotutela dà prova del fatto che la comunicazione costituisce un atto eventualmente da sostituire e non

una mera sollecitazione a fornire informazioni o produrre deduzioni nell'ambito di un'unitaria vicenda procedimentale.

Da quanto detto, si potrebbe pervenire alla conclusione di identificare direttamente nella comunicazione l'atto mediante il quale si compie la funzione impositiva; il ruolo quindi conserverebbe la sola funzione di atto della riscossione in quanto riproduttivo del contenuto della comunicazione medesima¹²³.

Ciò ha degli importanti risvolti per quanto riguarda la tutela processuale del contribuente.

La comunicazione, seguendo il ragionamento appena esposto, rappresenta l'atto idoneo a definire la pretesa impositiva e per questo suscettibile di impugnazione dinanzi alle Commissioni Tributarie.

La Corte di Cassazione è giunta tuttavia a conclusione diametralmente opposte: sostiene infatti che, perché si possa parlare di avviso di accertamento o di liquidazione, è necessario che il testo manifesti una pretesa tributaria compiuta e non condizionata, ancorché accompagnata dalla sollecitazione a pagare spontaneamente per evitare spese ulteriori (o anche essere ammesso a qualche beneficio). Queste comunicazioni rappresenterebbero soltanto un invito a fornire eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, manifestano quindi una volontà impositiva

¹²³ A. CARINCI, *Il ruolo tra pluralità di atti ed unicità della funzione*, cit., 270.

ancora *in itinere* e non formalizzata in un atto cancellabile solo in via di autotutela (o attraverso l'intervento del giudice)¹²⁴.

Come però sostenuto da attenta dottrina¹²⁵, anche con la comunicazione di irregolarità la pretesa tributaria è determinata e manifestata al contribuente nei suoi profili qualitativi e quantitativi; nel caso in cui si debba procedere ad una nuova determinazione, occorre adottare una nuova comunicazione. L'art. 2, comma 2, d. lgs. n. 462/1997 si esprime in termini di "rideterminazione in sede di autotutela"¹²⁶, requisito che la Corte evoca esplicitamente quale condizione di impugnabilità di un atto.

¹²⁴ Cfr. Cass. SS.UU. 24/07/2007 n. 16293; Cass. SS.UU. 26/03/1999 n. 185. Secondo l'opinione tradizionale, la comunicazione dei controlli non si traduce nella formalizzazione della pretesa impositiva e, quindi, in un atto a rilevanza esterna, dal momento che tale formalizzazione avviene esclusivamente e direttamente tramite la successiva iscrizione a ruolo, avverso la quale il contribuente è legittimato a far valere le proprie doglianze in sede giurisdizionale. Le comunicazioni pertanto sarebbero finalizzate a consentire la partecipazione del contribuente all'attività di controllo. V. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 295; G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 1999; R. RINALDI, *Profili ricostruttivi della liquidazione d'imposta*, cit.

¹²⁵ A. CARINCI, *Il ruolo tra pluralità di atti ed unicità della funzione*, cit., 243.

¹²⁶ Secondo Carinci, tale disposizione confermerebbe esplicitamente che la nuova pretesa non può essere iscritta direttamente a ruolo ma deve essere manifestata al contribuente mediante una nuova comunicazione e che, quindi, il ruolo mantiene un contenuto meramente riproduttivo della comunicazione. L'A. inoltre evidenzia il pregiudizio che potrebbe subire il contribuente nel caso in cui non impugnasse la comunicazione vista l'incertezza dell'attuale quadro normativo. Il contribuente infatti potrebbe vedersi precluso nelle sue difese per non aver promosso tempestivamente il ricorso avverso un atto, la comunicazione, della cui impugnabilità ancora si controverte. La soluzione a questo problema, secondo l'A., non può essere quella, ipotizzata in giurisprudenza (Cass. 08/10/2007 n. 21045), di negare agli atti non compresi nell'elenco di cui all'art. 19, di cui si intende comunque ammettere l'impugnabilità, l'idoneità a cristallizzare i propri effetti a seguito della mancata impugnazione. Come noto, la previsione di un elenco di atti impugnabili, quale condizione di accesso alla tutela giudiziale dinanzi alle Commissioni tributarie, si giustifica essenzialmente con la scelta di subordinare l'accesso alla tutela giustiziale a forme particolarmente qualificate di interesse, un interesse che peraltro il legislatore ha preventivamente identificato con la situazione correlata all'emissione di determinati atti (quelli dell'art. 19), connotati dall'idoneità a realizzare gli effetti propri della funzione coinvolta e, soprattutto, a cristallizzarli laddove non impugnati tempestivamente. Ammettere l'impugnabilità di un atto, prosegue l'A., solo perché afferma una pretesa impositiva, senza peraltro avere l'idoneità di definirla, rende superfluo attendere che tale pretesa sia quella definitiva, con la conseguenza di dover accettare un accertamento sull'esercizio di una funzione non ancora completata ossia, in ultima analisi, un accertamento negativo, che tuttavia per insegnamento pacifico non è ritenuto ammissibile nel processo tributario. L'impugnabilità di un atto non può allora che discendere

Per l'esatta qualificazione di tale comunicazione, è necessario procedere ad una distinzione tra provvedimento ed atto amministrativo¹²⁷.

La categoria dell'atto amministrativo ricomprende ogni "dichiarazione di volontà, di desiderio, di conoscenza, di giudizio, compiuta da un soggetto dell'amministrazione pubblica nell'esercizio di una potestà amministrativa"¹²⁸: vi rientrano quindi gli atti endoprocedimentali, quali pareri e valutazioni tecniche, le proposte, le intimazioni, le certificazioni, con funzione spesso strumentale rispetto al provvedimento.

Quest'ultimo, invece, consiste in una manifestazione di volontà, adottata dall'amministrazione all'esito del procedimento, volta alla cura di un concreto interesse pubblico e diretta a produrre

dall'idoneità dello stesso a realizzare gli effetti della funzione svolta. La soluzione al problema va quindi ricercata nella verifica del rispetto di tutte le condizioni prescritte per poter ritenere maturata una decadenza dall'impugnazione. E' evidente che una simile decadenza non può intervenire se non è individuabile un *dies a quo* puntuale, stante la mancanza di una formalità di comunicazione dell'atto in grado di fornire la necessaria certezza circa la decorrenza del termine oppure quando difettano i riferimenti puntuali in merito all'impugnabilità dell'atto, così come prescritto dall'art. 19, comma 2, d. lgs. n. 546/1992, dall'art. 7, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente. Sicché, in mancanza di queste condizioni, il contribuente dovrebbe essere rimesso in termini per impugnare sulla considerazione che non ha potuto ricorrere tempestivamente avverso l'atto perché non è stato messo nelle condizioni di farlo; ciò almeno fino a quando non viene acquisita a regime l'impugnabilità della comunicazione.

¹²⁷ La motivazione della maggiore ampiezza della nozione di atto è storica. Il termine provvedimento è nato solo negli anni '50 per delimitare una peculiare tipologia di atto: quello terminale del procedimento, impugnabile dinanzi al giudice amministrativo. Il provvedimento, in quanto atto principale, si distingue rispetto agli altri atti amministrativi, che rivestono nell'iter procedimentale un'importanza strumentale e non sono direttamente impugnabili. Cfr. R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari*, in FANTOZZI A. – FEDELE A. (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 299.

¹²⁸ G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, I, Milano, 1958.

unilateralmente effetti giuridici nei rapporti esterni con il destinatario¹²⁹.

Il provvedimento quindi è lo strumento attraverso il quale la p.a., in seguito ad un esame della situazione concreta e degli interessi pubblici e privati in essa coinvolti e in base ad un potere conferitole da una norma di legge, cura concretamente gli interessi pubblici in modo tale da produrre effetti giuridici, indipendentemente dalla validità dello stesso provvedimento, e senza bisogno di una collaborazione da parte del destinatario.

Il procedimento amministrativo risulta finalizzato all'emanazione di un provvedimento, con cui la p.a., manifestando la sua volontà, cura concretamente un interesse pubblico; tale provvedimento è normalmente preceduto da una serie di atti che lo preparano, costituendone il presupposto non solo cronologico ma anche contenutistico.

In campo tributario sembra possa distinguersi il provvedimento con riferimento agli atti di accertamento, di riscossione e di irrogazione sanzioni, emessi a seguito di attività amministrative principali ed impugnabili dinanzi le Commissioni tributarie, dall'atto amministrativo secondario, connesso o collegato, all'esplicazione di

¹²⁹ La bibliografia sul punto è corposa. Al riguardo P. VIRGA, *Il provvedimento amministrativo*, Milano, 1968.

attività principali ma non impugnabile dinanzi alle Commissioni tributarie.

Secondo tale impostazione, di conseguenza, solo gli atti impugnabili sono l'espressione finale dell'attività dell'Amministrazione finanziaria; tutti gli altri sono atti strumentali¹³⁰. La comunicazione di irregolarità, secondo una prima impostazione, rientra nella categoria degli atti amministrativi endoprocedimentali¹³¹, come tale non suscettibile di rendere definitiva la pretesa erariale nel caso di inerzia del contribuente¹³².

¹³⁰ Così R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari*, cit., 299 – 300.

¹³¹ Per G. INGRAO, *L'impugnabilità degli avvisi bonari di pagamento e delle comunicazioni di irregolarità*, cit., 940, l'impiego di tale atto non vincolante comporta conseguenze positive sia per l'Amministrazione, in termini di minori adempimenti formali preventivi alla riscossione delle somme, sia per il contribuente, in termini di riduzione del *quantum* dovuto a titolo di sanzioni. L'A. qualifica la comunicazione di irregolarità come atto amministrativo non vincolante. Pur non essendo tipico atto impositivo, tale atto ha comunque una rilevanza esterna in quanto esplicita le ragioni ed il contenuto della pretesa fiscale e genera, inoltre, effetti giuridici in capo al contribuente, in quanto gli consente di estinguere anticipatamente ed in modo meno oneroso il debito tributario. Nello stesso senso L. FERLAZZO NATOLI, *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in Riv. dir. trib., 2007, I, 1088: l'A. ritiene infatti che le comunicazioni di irregolarità siano atti amministrativi istruttori emanati dall'Agenzia delle Entrate che consentono di avviare un contraddittorio procedimentale, mirato a segnalare dati non considerati o "valutati" erroneamente dall'ufficio; non si tratta di atti provvedimenti mentali, in grado di consolidarsi in caso di inerzia del contribuente. Tuttavia, prosegue l'A., si potrebbe consentire nel caso di specie un'impugnazione facoltativa della predetta comunicazione sulla considerazione che l'interesse a ricorrere si configurerebbe nel diritto al conseguimento di un risultato pratico vantaggioso in relazione al bene della vita che si tenta di ottenere (evitare di soggiacere ad una pretesa ingiusta). L. FERLAZZO NATOLI – G. INGRAO, *L'interesse ad agire nelle opposizioni alla comunicazione di irregolarità fatte al contribuente*, nota a Comm. trib. reg. Lazio, 13/12/2006, n. 123, in Riv. giur. trib., 2007, 352, ritengono auspicabile un intervento normativo mirato ad inserire le comunicazioni di irregolarità nell'elencazione tassativa di cui all'art. 19 d. lgs. n. 546/1992 e che al fine di evitare duplicazioni di tutela preveda, inoltre, che la cartella di pagamento, anche quando sia preceduta da una comunicazione di irregolarità, sia impugnabile solo per vizi propri. Allo stato attuale, tuttavia, se si vuole offrire una tutela al contribuente, non resta che affermare che la comunicazione di irregolarità è da annoverarsi tra gli atti impositivi o, più propriamente, di liquidazione.

¹³² A giudizio di G. BOLETTA, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, cit., 104, l'art. 36 bis, disponendo che "i dati contabili risultanti dalla dichiarazione... si considerano a tutti gli effetti come dichiarati dal contribuente e dal sostituto d'imposta" sembra negare espressamente che la comunicazione possa assumere autonoma rilevanza; differentemente l'art. 36 ter, nella parte in cui prevede che "l'esito del controllo venga comunicato... con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica" sembra affermare che il titolo per la riscossione dell'eventuale maggiore imposta liquidata in esito al controllo sia proprio la rettifica,

I vizi degli atti tributari non immediatamente impugnabili si riflettono sul successivo provvedimento notificato al contribuente (e ricompreso tra quelli indicati nell'art. 19 d. lgs. 546/1992). Gli atti endo-procedimentali, i quali sfociano nell'atto conclusivo di quella determinata fase di attività amministrativa, sono impugnabili unitamente all'atto conclusivo¹³³.

In quest'ottica è stato tuttavia osservato che il sistema presenta delle carenze di tutela con riferimento agli interessi lesi in via immediata da atti degli uffici non impugnabili in commissione tributaria¹³⁴. Ferma restando la possibilità di una tutela mediata del contribuente, da esperirsi attraverso il ricorso alle commissioni tributarie, si è a volte riscontrata la necessità di agire in via diretta, avverso atti non impugnabili in quella sede. Tali esigenze emergono a causa del carattere "speciale" della giurisdizione tributaria, l'estensione della quale è affidata al combinato dettato degli artt. 2 e 19 d. lgs. n. 546/1992.

formalizzata e motivata nella comunicazione. Di conseguenza, nel primo caso la comunicazione ha funzione di mero antecedente procedimentale, nel secondo caso, invece, ben potrebbe essere considerata atto strumentale alla determinazione della pretesa. Cfr. R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario. Principi generali e questioni di diritto positivo*, Milano, 2001, 393; secondo M.T.MOSCATELLI, *Il contraddittorio nella fase di liquidazione e controllo formale del tributo alla luce dell'art. 6 comma 5 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in A. FANTOZZI – A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 271, va riconosciuta natura provvedimento esclusiva al ruolo in considerazione del carattere informale della comunicazione dell'esito del controllo.

¹³³ Cass. 24/07/2007 n. 16293: secondo tale pronuncia, non è immediatamente impugnabile la comunicazione di irregolarità in quanto manifesta una volontà impositiva ancora *in itinere* e non formalizzata in atto definitivo cancellabile solo in via di autotutela o attraverso l'intervento del giudice.

¹³⁴ M. MILANESE, *Natura tributaria dell'atto e tutela giurisdizionale*, in A. FANTOZZI – A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 360.

Con l'art. 7, comma 4, dello statuto, è stata espressamente riconosciuta l'impugnabilità autonoma degli atti tributari dinanzi agli organi di giustizia amministrativa, qualora ne ricorrano i presupposti¹³⁵. Anche su questo piano, è stato sostenuto che le comunicazioni in oggetto non sono suscettibili di produrre una lesione diretta ed immediata della situazione soggettiva del contribuente in quanto non impongono il pagamento del *quantum* dovuto o la contestazione entro determinati termini, ma semplicemente segnalano l'esistenza di un'irregolarità: in questa maniera si concede l'opportunità al contribuente di estinguere anticipatamente il debito tributario, beneficiando di una riduzione delle sanzioni ovvero consentendogli di attivarsi per ottenere la loro totale o parziale archiviazione.

Secondo la giurisprudenza del Supremo Collegio, tuttavia, costituisce atto impugnabile – pur non essendo incluso nell'elenco di cui all'art. 19 d. lgs. n. 546 – ogni atto che, al di là del criterio nominalistico, abbia natura sostanzialmente impositiva.

¹³⁵ Come evidenziato da M. MILANESE, *Natura tributaria dell'atto e tutela giurisdizionale*, cit., 361, per proporre ricorso al giudice amministrativo avverso atti tributari, devono sussistere le condizioni richieste per l'esperibilità di un'azione in tale sede. Le condizioni soggettive dell'azione sono l'esistenza di una situazione giuridica e un interesse all'azione. E' necessario quindi distinguere l'interesse a ricorrere (processuale) dall'interesse legittimo, quale situazione giuridica di diritto sostanziale. L'interesse a ricorrere richiede i seguenti presupposti: a) che vi sia una lesione effettiva della sfera giuridica del soggetto; b) che si ottenga un immediato vantaggio per la sfera giuridica del soggetto tramite l'annullamento del provvedimento lesivo. In materia tributaria, secondo L. FERLAZZO NATOLI, *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in Riv. dir. trib., 2007, I, 1081, l'attualità della lesione non si verifica con riguardo ai PVC, alle circolari ministeriali e con riguardo alle cartelle di pagamento aventi funzione liquidatoria, cioè qualora seguano un avviso di accertamento o una sentenza.

Costituisce avviso di accertamento o di liquidazione (e come tali impugnabili) un documento in cui l'Amministrazione indica l'ammontare dell'imposta dovuta, il termine per il pagamento, la (sia pur generica) indicazione delle sanzioni e l'avvertimento che, in caso di mancato pagamento, le somme dovute verranno iscritte a ruolo, anche se il documento stesso non contenga l'indicazione dell'organo giudiziario avanti a cui è impugnabile (e del termine per impugnare)¹³⁶.

Ricorrendo tutti i presupposti appena enunciati, sembra quindi possa riconoscersi alla comunicazione natura di provvedimento impositivo autonomamente impugnabile dinanzi agli organi di giustizia tributaria.

¹³⁶ Né vale a mutarne la natura il fatto che non sia stato notificato, che manchi l'indicazione del termine per l'impugnazione, dell'autorità cui rivolgersi e delle relative formalità in quanto trattasi di mere irregolarità o, comunque, di requisiti previsti a tutela del contribuente. Cfr. Cass. 07/04/2005 n. 7312; Comm. trib. reg. Roma 13/12/2006 n.123; *contra* Cass. 07/04/2005 n. 1791

3.5 Le conseguenze derivanti dalla mancata ricezione della comunicazione di irregolarità

Laddove non sussistano dubbi od incertezze nella determinazione delle imposte così come liquidate sulla base della dichiarazione, secondo parte della giurisprudenza di merito, l'Amministrazione finanziaria non è tenuta all'invio della comunicazione di irregolarità finalizzata a consentire al contribuente di fornire i chiarimenti necessari a dissipare le perplessità derivanti dalle notizie e dati esposti. La riduzione delle sanzioni, prevista dall'art. 2, comma 2, d.lgs. n. 462/1997, viene comunque applicata anche in mancanza della comunicazione: in tal caso tuttavia è onere del contribuente rappresentare il disguido all'ufficio entro 30 giorni dalla notifica della cartella di pagamento¹³⁷.

L'invio della predetta comunicazione, secondo tale impostazione, non costituisce atto obbligatorio ma è concepito al fine di informare il contribuente dell'esistenza di eventuali errori rilevati dall'Amministrazione finanziaria in sede di controllo formale della

¹³⁷ V. Comm. trib. reg. Roma 23/06/2009 n. 150; Comm. trib. reg. Roma 10/02/2009 n. 36; Comm. trib. prov. Siracusa 12/01/2009 n. 9: secondo tale ultima pronuncia, la richiesta del pagamento di omessi versamenti di imposte in dipendenza della liquidazione della dichiarazione, non necessita di preventiva comunicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

dichiarazione dei redditi¹³⁸. A conferma di ciò, si sottolinea la non impugnabilità della comunicazione (in quanto non rientrante nell'elenco di cui all'art. 19 d. lgs. n. 546/1992) nonché la mancata previsione della notifica a mezzo raccomandata postale o ufficiale giudiziario¹³⁹. Di contro, deve darsi atto dell'esistenza di altro orientamento giurisprudenziale di merito¹⁴⁰ proteso a riconoscere un generale principio di nullità delle cartelle di pagamento che non siano state precedute dalla predetta comunicazione.

L'omissione di tale adempimento, secondo questa posizione, sostanzia una lesione dei diritti del contribuente poiché, non ricevendo prima dell'iscrizione a ruolo alcuna comunicazione, i tempi consentiti allo stesso contribuente per ricorrere risultano ridotti a soli 30 giorni e non più sessanta nel presupposto che, a fronte della richiesta del contribuente entro il trentesimo giorno dalla notifica della cartella, in conseguenza del mancato invio della comunicazione stessa, l'ufficio

¹³⁸ Così Comm. trib. reg. Napoli, 07/05/2009 n. 142:

¹³⁹ Cfr. R. RINALDI, Relazione al Convegno "L'attualità dei principi nel Diritto tributario", Bologna, 14 – 15 dicembre 2007: per l'A, la comunicazione per il caso di liquidazione andrebbe ricondotta alla previsione di cui al comma 2 – e non al comma 5 – dell'art. 6 dello Statuto, laddove s'impone all'Amministrazione di informare il contribuente di ogni fatto o circostanza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, senza comminare perciò alcuna nullità per il caso di inosservanza di tale obbligo. *Contra* P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 303, secondo il quale l'omissione della comunicazione si configura quale vizio di legittimità dell'iscrizione a ruolo che recepisce le risultanze dei controlli. M. BASILAVECCHIA, *Avviso bonario e comunicazione al contribuente*, nota a Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 28/12/2007 n. 585, in *Corr. trib.*, 2008, 873, sottolinea che l'onere della dimostrazione dell'avvenuta ricezione spetta all'Ufficio. Il contenuto di tale onere probatorio non si arresta alla dimostrazione, magari presuntiva, dell'avvenuto invio della comunicazione, ma deve coinvolgere anche la ricezione dall'avviso da parte del destinatario. In mancanza, va dichiarata da parte del giudice la nullità della cartella di pagamento (*rectius* dell'iscrizione a ruolo).

¹⁴⁰ Comm. trib. prov. Napoli, 04/06/2008 n. 338; Comm. trib. prov. Milano 06/06/2008 n. 145; Comm. trib. prov. Bari, 14/01/2008 n. 445; Comm. trib. reg. Napoli, 10/03/2008 n. 52; Comm. trib. reg. Bari, 06/03/2007 n. 16; Comm. trib. prov. Potenza 18/01/2007 n. 261.

esperisca i controlli e risponda contestualmente nello stesso termine alla richiesta¹⁴¹.

Si sottolinea inoltre che tali comunicazioni assolvono la funzione di anticipazione del contraddittorio in quanto consentono al contribuente di esercitare una tutela preventiva delle proprie ragioni in relazione alla pretesa tributaria determinata dall'Erario.

A rafforzare l'obbligatorietà della richiesta di chiarimenti e documenti mancanti, è stata introdotta, nella stesura definitiva dello Statuto dei diritti del contribuente, la sanzione della nullità dei provvedimenti emessi in violazione dell'art. 6, comma 5.

In merito c'è da chiedersi se, parlando di nullità, il legislatore abbia in modo impreciso fatto riferimento all'illegittimità del successivo atto ovvero, avendo presente la distinzione tra atti nulli ed atti annullabili, abbia optato per la prima e più grave sanzione di invalidità¹⁴².

La mancata comunicazione, secondo una recente pronuncia di merito, costituisce vizio di annullabilità dell'atto, più precisamente vizio

¹⁴¹ Comm. trib. prov. Bari, 07/11/2008 n. 145.

¹⁴² M. BASILAVECCHIA, *Avviso bonario e comunicazione al contribuente*, cit., 874, ritiene che si tratti di nullità in senso proprio sia alla luce dell'art. 21 *septies* della l. n. 241/1990, che riconduce alla nullità appunto le ipotesi di testuale comminatoria di legge in tal senso, sia alla luce della particolare rilevanza che le disposizioni statutarie, in quanto tali e poiché attuative della Costituzione, assumono nell'assetto normativo tributario. L'atto sin dall'inizio è improduttivo di effetti: questa affermazione, prosegue l'A., è molto importante sotto il profilo pratico perché nega, ad esempio, che l'atto debba essere impugnato nel termine decadenziale o che ad esso si debba prestare osservanza, ancorché normalmente dotato di esecutorietà e quindi idoneo a modificare le posizioni giuridiche del destinatario.

derivante da violazione di legge¹⁴³. Diviene quindi necessario verificare l'applicabilità dell'art. 21 *octies*, comma 2¹⁴⁴, l. n. 241/1990. Al riguardo è stata sostenuta la non operatività della disposizione da ultimo citata alla comunicazione di irregolarità per una serie di ragioni. Dapprima si sottolinea la natura speciale delle norme di cui agli artt. 36 *bis* e 54 *bis* le quali hanno la funzione di tutelare il diritto di difesa del contribuente nella fase terminale del procedimento, quando la pretesa fiscale è stata già puntualmente determinata dall'ufficio. Inoltre, qualora si ritenesse applicabile il comma 2 dell'art. 21 *octies*, le conseguenze sarebbero sempre quelle dell'impossibilità della sanatoria, visto che, anche nel caso di totale fondatezza della pretesa erariale, comunque l'ammontare delle sanzioni - e quindi il contenuto dispositivo del provvedimento - sarebbe stato diverso nel caso di osservanza della norma sull'invio della comunicazione¹⁴⁵.

¹⁴³ Comm. trib. prov. Cosenza 01/07/2008 n. 306: dopo aver sottolineato come in relazione al provvedimento tributario la differenza tra nullità ed annullabilità si diluisce molto, in considerazione della necessaria tempestiva impugnazione dell'atto, la Commissione conclude per l'annullabilità dell'atto stesso; Comm. trib. reg. Napoli, 10/03/2008 n. 52: tale pronuncia, dopo aver distinto gli atti nulli dagli atti annullabili, qualifica come ipotesi di nullità assoluta - in forza dell'art. 6, comma 5, dello Statuto - l'emissione di una cartella non preceduta dalla comunicazione. V. sul punto A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in Riv. dir. trib., I, 2011, 153.

¹⁴⁴ Che testualmente recita: "Non è annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato".

¹⁴⁵ Nessuna efficacia sanante può essere attribuita alla previsione della cartella di riduzione delle sanzioni in caso di mancata ricezione della comunicazione. L'inefficacia ai fini di un'eventuale sanatoria di tale procedura risulta palese in quanto, in caso contrario, si sposterebbe un adempimento dal soggetto obbligato (l'ufficio che deve fare la comunicazione) ad un altro soggetto (il destinatario della cartella che deve comunicare di non aver ricevuto la comunicazione). Inoltre, si traslerebbe dalla fase procedimentale, dove non vi sono ancora atti amministrativi

Per quanto nella normativa tributaria non manchino precedenti nei quali il riferimento alla nullità risulta utilizzato in maniera atecnica (si pensi all'ipotesi di mancanza dei requisiti dell'avviso di accertamento previsti dall'art. 42 del DPR n. 600/1973), non va dimenticato l'orientamento di quella parte della giurisprudenza amministrativa volta ad interpretare come vera e propria nullità quella comminata da leggi recenti, cui pertanto va applicato il relativo regime civilistico in termini di imprescrittibilità, insanabilità e rilevabilità d'ufficio.

E' stato rilevato che il vizio che colpisce i provvedimenti emessi in assenza della richiesta di chiarimenti e documenti viene inquadrato nell'ambito delle nullità relative di protezione¹⁴⁶.

esecutivi ed esecutori, alla fase provvedimentoale (dove invece si è in presenza di un'iscrizione a ruolo esecutiva ed esecutoria) un istituto attinente la tutela del diritto di difesa del contribuente: mentre la comunicazione "blocca" l'iscrizione a ruolo per almeno 30 giorni (cioè per il termine, dilatorio, concesso al contribuente per rappresentare le sue eventuali ragioni), la "rappresentazione del disguido (derivante dalla mancata ricezione della comunicazione), successiva alla notifica della cartella di pagamento, non interrompe o sospende alcun termine, per cui può facilmente accadere che l'esperimento di opportuni controlli da parte dell'ufficio possa concludersi dopo i sessanta giorni dalla notifica della cartella stessa, obbligando il contribuente o a versare quanto riportato in cartella oppure ad impugnare la cartella stessa con ulteriore aggravio di spese per lo stesso. Cfr. Comm. trib. prov. Cosenza, 01/07/2008 n. 306.

¹⁴⁶ Così V. CARBONE, *Relazione di sintesi*, in Atti del Convegno di Studi "La Sezione tributaria della Corte di Cassazione nel sistema della giustizia tributaria: bilancio e prospettiva di un anno della sua istituzione", in Rass. trib., 2001, 1275: si riconduce il carattere relativo della nullità in questione all'esigenza di tutela del contribuente, il quale si trova "in una posizione assai debole, sbilanciata e asimmetrica rispetto al fisco". Cfr. M.T. MOSCATELLI, *Il contraddittorio nella fase di liquidazione e controllo formale del tributo alla luce dell'art. 6. comma 5 dello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 274 – 275

CAPITOLO 4

L'iscrizione a ruolo conseguente a liquidazione: natura giuridica ed effetti

4.1 Profili generali

La riscossione per ruolo nasce come procedimento tipico di esazione delle imposte dirette erariali (sul reddito e sul patrimonio) e relative sovrimposte (comunali e provinciali); si caratterizza fin dalla sua origine per essere un sistema fondato sulla separazione tra titolarità del credito e titolarità dell'azione esecutiva¹⁴⁷.

La riscossione a mezzo ruolo interessò inizialmente le sole imposte dirette per le quali rappresentò per anni l'unica modalità di esazione; con il passare del tempo, la riscossione per ruolo ha perso le sue originarie connotazioni: da un lato ha cessato di essere l'unico sistema di riscossione delle imposte dirette¹⁴⁸, dall'altro ha cessato di

¹⁴⁷ Il sistema esattoriale fu introdotto all'indomani dell'unità d'Italia con l. 20/04/1871 n. 192 (c.d. legge Sella); fu scelto da legislatore tra i numerosi sistemi di riscossione presenti negli antichi Stati pre-unitari in quanto, per le caratteristiche che presentava, sembrò il più adatto alla riscossione delle imposte periodiche. Il sistema esattoriale prevedeva che il privato cui era stato dato in concessione il pubblico servizio di riscossione, avesse l'obbligo di pagare alle singole scadenze all'ente creditore le somme corrispondenti ai crediti iscritti a ruolo indipendentemente dalla loro effettiva riscossione (c.d. obbligo del non riscosso per riscosso), salvo recuperare in un secondo momento nei confronti dei debitori ovvero chiederne il rimborso all'ente stesso a seguito dell'infruttuosa escussione del debitore. Attraverso tale sistema, dunque, l'esattore garantiva all'ente creditore una periodica e puntuale riscossione delle entrate. Per una ricostruzione accurata, v. G. BOLETTI, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010, 2 – 3.

¹⁴⁸ Per le quali sono previste anche altre forme di acquisizione, quali la ritenuta diretta, la ritenuta con rivalsa ed il versamento diretto. Cfr. sul punto A.F. BASCIU, *Verso la scomparsa del ruolo esattoriale?*, in Riv. dir. fin. e sc. fin., 1983, I, 465.

rappresentare la principale attività degli esattori, impegnati sempre più nella gestione degli incassi dei versamenti.

A partire dagli anni '80 la riscossione per ruolo è stata oggetto di un processo riformatore volto a ridurre ulteriormente il suo ambito di applicabilità quale strumento ordinario di riscossione e ad ampliarne il suo utilizzo quale mezzo di riscossione coattiva in caso di inadempimento¹⁴⁹.

Il processo di valorizzazione della riscossione coattiva ha trovato la sua massima espressione nella riforma degli anni '90: con la l. 28/09/1998 n. 337 il legislatore ha delegato il Governo ad emanare uno o più decreti per il riordino della disciplina della riscossione e del rapporto con i concessionari¹⁵⁰.

L'impianto complessivo della riforma ha determinato una radicale modifica di tutto l'apparato della riscossione coattiva delle entrate pubbliche, completando quel processo di unificazione avviato con la riforma del 1986 – 1988.

¹⁴⁹ Con il DPR 28/01/1988 n. 43, infatti, è stata determinata l'abolizione del sistema di riscossione coattiva mediante ingiunzione fiscale, sistema utilizzato fino ad allora per il recupero coattivo delle imposte indirette con la conseguente estensione del procedimento di riscossione coattiva a mezzo ruolo alle stesse.

¹⁵⁰ La legge delega indicava sostanzialmente tre linee guida per raggiungere tale obiettivo: abolire l'obbligo del "non riscosso per riscosso", estendere la riscossione a mezzo ruolo a tutte le entrate, anche non tributarie, dello Stato e degli enti pubblici diversi dallo Stato, osservare la procedura ad evidenza pubblica per l'affidamento della concessione. La delega ha dato luogo a tre decreti legislativi: il d. lgs. 22/02/1999 n. 37 ha provveduto ad abolire l'obbligo del non riscosso per riscosso; il d. lgs. 26/02/1999 n. 46 ha generalizzato l'impiego del ruolo come strumento di riscossione coattiva delle entrate dello Stato e degli altri enti pubblici; il d. lgs. n. 112 del 1999 infine ha operato una profonda revisione della figura del concessionario e del suo rapporto con le amministrazioni concedenti. Più diffusamente G. BOLETTA, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, cit., 7.

Il ruolo si caratterizza allo stato attuale per essere l'atto principale di un procedimento che si compone di due momenti fondamentali: il primo, costitutivo dell'atto (compilazione¹⁵¹ e sottoscrizione), il secondo, integrativo della sua efficacia (consegna del ruolo all'agente della riscossione e notifica delle singole iscrizioni da parte di quest'ultimo mediante la cartella di pagamento).

Sotto il profilo formale il ruolo rappresenta l'atto unitario attraverso il quale un complesso di atti giuridici (titoli esecutivi) autonomi gli uni dagli altri vengono esternati, ed è pertanto riconducibile alla categoria degli atti plurimi.

Per poter essere efficaci, i singoli titoli esecutivi contenuti nel ruolo devono necessariamente pervenire a conoscenza dei destinatari: essi pertanto hanno natura recettizia¹⁵².

L'iscrizione a ruolo di imposte liquidate dal contribuente nella dichiarazione e non versate, così come l'ipotesi di iscrizione a ruolo di imposte liquidate dall'Amministrazione nell'atto di rettifica della

¹⁵¹ La fase di compilazione del ruolo è idealmente scomponibile in due momenti: il primo riguardante il ruolo atto unitario – cioè l'atto che nel suo insieme si riferisce ad un certo complesso di individui -, il secondo, riguardante le singole posizioni debitorie in esso contenute. Una volta compilato in tutte le sue parti, il ruolo si presenta come un elenco di debitori e relativi debiti e viene ricondotto da alcuni autori tra gli atti plurimi (v. E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003; A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008), da altri tra gli atti collettivi (al riguardo cfr. N. DOLFIN – G. FALSITTA, *Tributi (riscossione)*, in Enc. dir., Agg., VI, 2002; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2003; S. La ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000).

¹⁵² La recettività è propria di tutti i provvedimenti aventi effetti limitativi della sfera giuridica dei privati, i quali per espressa disposizione normativa, non possono essere efficaci se non quando i destinatari di essi ne acquisiscano integrale e compiuta conoscenza. Conseguenza della recettività dell'iscrizione a ruolo è il fatto che l'annullamento dell'atto mediante il quale essa viene notificata al contribuente (ossia la cartella di pagamento), così come la notifica oltre i termini di decadenza di essa, rende l'iscrizione inefficace, in quanto comporta l'impossibilità di perseguire la pretesa mediante il procedimento di riscossione speciale disciplinato dal titolo II del DPR n. 602/1973.

dichiarazione o nell'accertamento d'ufficio, presentano una caratteristica comune, cioè il fatto che l'iscrizione non ha un contenuto innovativo bensì riproduttivo di quello degli atti precedenti.

Altro oggetto presentano invece le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi soggetti a tassazione separata e le iscrizioni a ruolo delle maggiori imposte risultanti dalla liquidazione e dal controllo formale del contribuente.

Quanto alla prima ipotesi (redditi soggetti a tassazione separata), fino a poco tempo fa, l'iscrizione a ruolo, oltre a costituire lo strumento esclusivo e fisiologico di riscossione del tributo, costituiva il primo atto nel quale veniva liquidata l'imposta e a partire dal quale essa diveniva esigibile.

Di recente, con la l. n. 311/2004, il legislatore ha previsto che relativamente ai redditi soggetti a tassazione separata, l'Agenzia delle Entrate comunichi ai contribuenti mediante raccomandata con avviso di ricevimento l'esito dell'attività di liquidazione effettuata ai sensi dell'art. 36 *bis* e che solo in caso di mancato pagamento entro il termine di trenta giorni dal ricevimento dell'apposita comunicazione, essa proceda ad iscrizione a ruolo, con applicazione della sanzione prevista dall'art. 13, comma 2, d. lgs. n. 471/1997.

4.2 La motivazione quale garanzia del diritto di difesa del contribuente

Con riguardo alla natura del ruolo e della cartella di pagamento, bisogna appurare se si tratta di atti provvedimenti o di meri atti.

Come visto in precedenza, è stato autorevolmente sostenuto che il provvedimento amministrativo può definirsi quella manifestazione di volontà posta in essere da un'autorità amministrativa, o da un privato investito di pubblica potestà, nell'esercizio di una potestà amministrativa, escludendo gli atti meramente materiali di esecuzione di una legge o di un precedente provvedimento¹⁵³.

Muovendo da questa definizione, si può affermare che, con riguardo alla cartella di pagamento, qualora questa segua un avviso di accertamento o una sentenza, non può assegnarsi propriamente carattere provvedimentale. Si tratterebbe cioè di un atto materiale di riscossione, riproduttivo di un precedente provvedimento, avente efficacia di titolo esecutivo.

Diversamente, qualora la cartella segua il controllo della dichiarazione, si potrebbe sostenere la sua natura provvedimentale, in quanto rappresenta l'atto finale del procedimento di riscossione con intervento dell'ufficio e l'atto iniziale del procedimento di riscossione coattiva. Essa ha carattere innovativo e quindi ha la forza tipica di un

¹⁵³ Così P. VIRGA, *Il provvedimento amministrativo*, cit., 3 ss.

atto provvedimento che, sebbene limitato quanto al contenuto, espande i suoi effetti sino all'esistenza stessa della pretesa¹⁵⁴.

A queste conclusioni sembra uniformarsi anche la giurisprudenza di legittimità la quale ha affermato che il concetto di atto di imposizione può riferirsi anche alle cartelle di pagamento emesse a seguito del controllo formale della dichiarazione¹⁵⁵.

L'elemento che induce a sostenere l'obbligo di motivare la cartella di pagamento, a prescindere dall'eventuale natura provvedimento, è rappresentato dalla sua attitudine a consolidare la pretesa fiscale ove non impugnata dal contribuente¹⁵⁶.

¹⁵⁴ Così M. BASILAVECCHIA, *Ruolo d'imposta*, in Enc. dir., XLI, Milano, 1989, 182: la definitiva consolidazione di effetti che segue alla mancata rimozione del provvedimento si pone quale argomento interpretativo di indubbio peso per postulare un'autonomia, sul piano effettuale, così intensa da non poter essere intaccata neppure da successivi atti impositivi; Id., *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in Dir. e prat. trib., 2007, I, 145.

¹⁵⁵ Cfr. Cass. 15/04/2005 n. 7892. La sentenza afferma l'ammissibilità di una lite fiscale pendente avente ad oggetto l'impugnazione di una cartella di pagamento scaturita da un controllo formale della dichiarazione. La norma di riferimento (art. 16, comma 3, l. n. 289/2002) definisce lite pendente quella avente ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni ed ogni altro atto di imposizione. Secondo la Cassazione, anche le cartelle in parola possono essere considerate atti impositivi; e ciò a differenza delle cartelle che fanno seguito ad un avviso di accertamento.

¹⁵⁶ Il confronto tra il modello di procedimento tributario, considerato come espressione di una potestà vincolata dalla legge, con quello di procedimento amministrativo, ricondotto invece all'esercizio di un'attività idonea a contemperare una serie di interessi coinvolti attraverso l'esercizio di poteri discrezionali, aveva generato una progressiva distanza tra i due modelli. Un ostacolo all'evoluzione in senso garantistico della disciplina dei procedimenti tributari è stato rinvenuto nella marginalizzazione della discrezionalità rispetto all'esercizio della funzione di controllo e verifica dei contribuenti. Sul tema si veda il contributo di L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Padova, 1990, 18 ss; C. CALIFANO, *La motivazione della cartella di pagamento non preceduta da avviso di accertamento*, in Dir. e prat. trib., 2005, II, 515. La valorizzazione del ruolo del procedimento di imposizione rispetto al rapporto tributario ha consolidato la teorizzazione circa la natura vincolata della funzione impositiva rispetto alle peculiarità di alcuni segmenti dell'azione di attuazione del tributo, ove invece sembra fondato riconoscere significativi margini di discrezionalità. Si pensi ad es. alle modalità dell'istruttoria e della riscossione, nonché all'accertamento con adesione, come puntualmente rileva L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, ed. provv., Pescara, 2003, 256 ss.

L'obbligo della motivazione deve ritenersi sempre operante, salvo le opportune differenziazioni per quanto riguarda il contenuto della motivazione stessa¹⁵⁷.

Con l'approvazione dello Statuto del contribuente l'interpretazione dottrinale e giurisprudenziale che già propendeva per l'obbligo di motivazione della cartella si arricchisce di ulteriori e rilevanti elementi testuali.

Con l'art. 7, comma 1, infatti, viene sancito il principio generale dell'obbligo di motivazione di tutti gli atti dell'amministrazione finanziaria, ricollegandosi espressamente a quanto previsto dalla legge generale sul procedimento amministrativo¹⁵⁸.

Con il d. lgs. 26/01/2001 n. 32, di attuazione della l. n. 212/2000, è stato modificato l'art. 12 DPR n. 602/1973, in tema di formazione e

¹⁵⁷ Cass. 12/08/2004 n. 15638, in Dir. e prat. trib., 2005, II, 501 ss., con nota di C. CALIFANO, *La motivazione della cartella di pagamento non preceduta da avviso di accertamento*: la Corte, pronunciandosi in merito all'obbligatorietà della motivazione della cartella di pagamento, sancisce il principio secondo cui l'Ente impositore è tenuto a chiarire, sia pure succintamente, le ragioni dell'iscrizione a ruolo al fine di garantire al contribuente un pieno esercizio del diritto di difesa in funzione delle effettive ragioni di fatto e di diritto che hanno fondato tale maggiore richiesta. Secondo il giudice di legittimità, la necessità di un'adeguata motivazione non può essere riservata solo agli avvisi di accertamento, ma deve sempre sussistere in relazione ai presupposti ed alle finalità dell'atto.

¹⁵⁸ L'ampiezza della previsione induce a ritenere che essa riguardi non solo gli avvisi di accertamento, ma anche gli atti del procedimento sanzionatorio, gli atti di riscossione, quelli endo-procedimentali ed in genere tutti gli atti emanati dall'amministrazione finanziaria e dai concessionari della riscossione nell'esercizio delle loro funzioni. Così G. INGRAO – L. FERLAZZO NATOLI, *La motivazione della cartella di pagamento: elementi essenziali*, in Riv. dir. trib., 2005, II, 550 ss. Si consideri inoltre che il terzo comma dell'art. 7 dello Statuto prevede espressamente l'obbligo di motivare il titolo esecutivo nel caso in cui non sia preceduto da avviso di accertamento. Il legislatore con tale previsione si riferisce evidentemente alle ipotesi in cui la cartella di pagamento è il primo atto notificato al contribuente, ovvero ai casi di atti emessi a norma degli artt. 36 bis e ter DPR n. 600. Al riguardo v. R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari*, cit., 301.

contenuto dei ruoli, prevedendo l'obbligo di motivazione, anche sintetica, del ruolo secondo le indicazioni prescritte dallo Statuto¹⁵⁹¹⁶⁰.

Il mero riferimento ai dati numerici non può tuttavia ritenersi esaustivo dell'obbligo di motivazione, perché nella sostanza ostacola l'immediata comprensione della richiesta e quindi l'esercizio del diritto di difesa del contribuente¹⁶¹. Ciò è ancora più evidente quando la cartella non è preceduta dall'atto di accertamento¹⁶².

Nel caso in cui la cartella faccia seguito ad una iscrizione a ruolo ai sensi dell'art. 36 *bis*, infatti, l'iscrizione a ruolo è preceduta dalle comunicazioni di irregolarità che, oltre ad illustrare il contenuto della rettifica, concedono al contribuente la possibilità di provvedere al

¹⁵⁹ Ci si è accorti subito, però, che l'attuazione dei principi dello Statuto ha peccato di incompletezza in quanto si è trascurato di modificare l'art. 25 del dPR n. 602, in tema di cartella di pagamento, nel senso di prevedere espressamente anche l'obbligo di motivazione di questo atto. Infatti, se è vero che la cartella di pagamento riproduce il contenuto del ruolo, ciò che è disposto per il ruolo non può non estendersi alla cartella di pagamento. Come ha efficacemente sottolineato G. INGRAO - L. FERLAZZO NATOLI, *La motivazione della cartella di pagamento: elementi essenziali*, cit., 552, il ruolo è comunque un atto sostanzialmente interno di cui il contribuente non ha autonoma contezza: esso viene riprodotto nella cartella di pagamento sulla quale non può che riflettersi l'obbligo di motivazione.

¹⁶⁰ L'art. 17 dello Statuto specifica infatti che le prescrizioni contenute nello Statuto si applicano anche nei confronti dei soggetti che rivestono la qualifica di concessionari e di organi indiretti dell'Amministrazione finanziaria. Siccome la cartella di pagamento è un atto proprio del Concessionario, il quale si limita a recepire il ruolo, l'obbligo di motivazione deve gravare sull'Ente impositore che ha emesso il ruolo e non sul Concessionario che non è titolare della pretesa impositiva.

¹⁶¹ La motivazione non è un elemento satellite, esterno all'atto, che può intervenire anche successivamente ovvero essere ricostruito mediante l'attività esplorativa/informativa del contribuente. La motivazione è quindi un requisito intrinseco degli atti impositivi, la cui mancanza costituisce vizio dirimente di legittimità dell'atto. Così F. BRIGHENTI, *Cartella di pagamento: motivazione necessaria (anche per i tributi locali)*, in Boll. trib., 2005, 902 (nota a Cass., 06/09/2004 n. 17947).

¹⁶² Con la sentenza 16/09/2005 n. 18415 la Corte di cassazione ha preso una posizione decisa a favore dell'obbligo di motivazione della cartella, in difformità rispetto alle decisioni assunte dai giudici di merito, dichiarando nulla una cartella di pagamento contenente solo i codici numerici dei tributi richiesti. Già in precedenti occasioni la Corte aveva affermato l'obbligo di motivazione degli atti della riscossione, involgendo sia la cartella di pagamento che l'avviso di mora. Cfr. in particolare Cass. 12/08/2004 n. 15638; Cass. 11/11/2003 n. 16875; Cass. 16/04/2002 n. 11227; Cass. 06/09/2004 n. 17947, ove si è rimarcato che la mancanza di quegli elementi che comportano l'impossibilità di effettuare un controllo di correttezza dell'imposizione comporta l'illegittimità dell'atto di riscossione e quindi l'impossibilità di esercitare il diritto di difesa.

pagamento di quanto richiesto, beneficiando di una riduzione delle sanzioni¹⁶³.

Il riferimento alle comunicazioni potrebbe ritenersi così esaustivo dell'obbligo di motivazione della cartella di pagamento, salvo le opportune riserve dovute alla mancanza di informazioni descrittive contenute nelle comunicazioni medesime. Va considerato tuttavia che non è previsto l'obbligo di notifica della comunicazione ma un mero invio. Da ciò consegue che il contribuente potrebbe non riceverla materialmente; pertanto, il mero riferimento a questo atto, a prescindere da una constatata insufficienza descrittiva, non sarebbe esaustivo dell'obbligo di motivazione¹⁶⁴.

Considerato che l'art. 6, comma 5, della l. n. 212 sanziona con la nullità il mancato invio della comunicazione, parte della dottrina, tuttavia, ritiene sufficientemente assolto l'onere di motivazione della cartella col mero richiamo alla comunicazione stessa, indicandone in particolare il numero, la data di emissione e di ricezione da parte del contribuente¹⁶⁵.

¹⁶³ L'iscrizione a ruolo effettuata in esito alla liquidazione automatica può assumere funzione di atto mediante il quale vengono irrogate le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi: in relazione a questo aspetto il ruolo sembra avere effetti innovativi e sostanziali e non costituisce mero atto di riscossione. Così G. BOLETTI, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, cit., 99 -100.

¹⁶⁴ Così G. INGRAO - L. FERLAZZO NATOLI, *La motivazione della cartella di pagamento: elementi essenziali*, cit., 555.

¹⁶⁵ Così G. INGRAO - L. FERLAZZO NATOLI, *La motivazione della cartella di pagamento: elementi essenziali*, cit., 555. Se si ragionasse diversamente, il contribuente potrebbe contestare l'illegittimità della cartella ex art. 6, comma 5, l. n. 212 qualora non abbia ricevuto la comunicazione, oppure sostenere che si tratta di comunicazione informale carente in punto di descrizione degli addebiti mossi e come tale inadeguata a soddisfare l'esigenza di motivazione della cartella tramite il rinvio. Delle due l'una: o si afferma che la comunicazione è un atto

Per rendere l'azione di riscossione pienamente conforme ai principi costituzionali in tema di diritto di difesa del contribuente (art. 24 Cost.) e di buon andamento dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.), basterebbe intervenire normativamente stabilendo che la comunicazione di irregolarità, oltre a contenere l'illustrazione numerica delle maggiori somme che si pretende iscrivere a ruolo, evidenzi anche una parte descrittiva, di agevole comprensione per il contribuente e che questi atti vengano notificati ai contribuenti e non semplicemente comunicati¹⁶⁶.

Occorre quindi includere negli atti di riscossione tutti i riferimenti necessari per consentire al contribuente di esercitare agevolmente il diritto di difesa.

informale di limitata rilevanza e la sua mancanza non può mai comportare l'annullamento della cartella (e quindi la motivazione della stessa deve riportare tutte le indicazioni contenute nella comunicazione); ovvero – come sembra, secondo l'A., più consoni ai principi dello Statuto – che la comunicazione è un atto amministrativo dovuto, la cui mancanza provoca la nullità della cartella (e quindi in sede di motivazione il Concessionario può ad essa rinviare).

¹⁶⁶ In tal senso v. G. INGRAO – R. LUPI, *Avvisi di pagamento del concessionario, comunicazioni di irregolarità dell'Agenzia delle Entrate, conoscenza legale e "impugnazione facoltativa"*, in Dial. dir. trib., 2005, 1171 ss.

4.3 Natura giuridica del ruolo e riflessi processuali

Per giurisprudenza recente, qualora la liquidazione delle imposte si risolva in una rettifica dei risultati della dichiarazione che comporti una pretesa ulteriore da parte dell'Amministrazione finanziaria, si è in presenza di un'attività impositiva rientrante in quella di accertamento, con la conseguenza che la cartella esattoriale che rechi la pretesa fiscale deve essere motivata come il suddetto avviso, ossia deve contenere tutte le indicazioni idonee a consentire al contribuente di apprestare un'efficace difesa¹⁶⁷.

A questo punto non rimane che considerare il ruolo di riscossione come un atto con funzioni a volte differenti e composite, nel senso che, sebbene in via generale il ruolo sia sempre un atto della riscossione, va riconosciuto che ci sono dei casi eccezionali in cui è anche atto d'imposizione¹⁶⁸.

¹⁶⁷ Alla cartella di pagamento sono applicabili i principi di ordine generale indicati per ogni provvedimento amministrativo dall'art. 3, L. 7 agosto 1990, n. 241 (poi recepiti, per la materia tributaria, dall'art. 7, L. 27 luglio 2000, n. 212), ponendosi una diversa interpretazione in insanabile contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione, tanto più quando tale cartella non sia stata preceduta da un motivato avviso di accertamento. Cfr. Cass. 11/06/2007 n. 13581; Cass. 12/08/2004 n. 15638; Cass. 06/09/2004 n. 17947; Cass. 20/12/1999 n. 14306.

¹⁶⁸ Rileva che in certi casi anche il ruolo è un atto mediante il quale può essere determinato l'imponibile e/o l'imposta, integrando così un atto relativo alla funzione dell'accertamento, L. PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2006, 714. M. BASILAVECCHIA, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. e prat. trib.*, 2007, I, 144 – 145, rileva inoltre che si è determinata nel sistema tributario italiano una sostanziale omogeneizzazione della disciplina della funzione impositiva, mediante la creazione di un sistema di regole destinato ad applicarsi alle diverse attività di competenza delle Amministrazioni finanziarie. A livello giurisprudenziale, infatti, è ormai acquisito che il ruolo abbia natura provvedimentale e che tale natura sia comune agli atti di accertamento e di liquidazione (Cass., sez. un., 12/11/2004 n. 21498; Cass., sez. un., 05/10/2004 n.

Ci troveremmo allora di fronte ad una varietà di funzioni che tuttavia non mutano i caratteri strutturali della procedura di riscossione in base ai ruoli, che restano quelli dell'esazione di un credito. Infatti le diverse ed ulteriori funzioni, che possono essere rinvenute in capo al ruolo, si cumulano con (e non si sostituiscono a) quella di riscossione.

Indubbiamente la disciplina originaria del ruolo è pensata al soddisfacimento della sola funzione di riscossione; tuttavia, è chiaro che nel momento in cui, per ragioni di semplificazione dell'azione amministrativa, di sua celerità ed efficienza, viene affidata direttamente al ruolo una funzione impositiva, diversa da quella di riscossione, occorre che con il ruolo siano assicurate le medesime

19854). Coerentemente, e soprattutto grazie allo Statuto dei diritti del contribuente, è acquisito ormai che anche atti della riscossione, quali ruolo e cartella di pagamento, debbano avere una motivazione dignitosa, ancorché variabile in funzione dell'ampiezza delle precedenti fasi. Il contraddittorio, inoltre, non è più una possibilità esclusiva delle fasi di accertamento e irrogazione della sanzione, in quanto è ormai principio riconosciuto, per effetto della previsione contenuta nel comma 5 dell'art. 6 l. n. 212/2000, che le iscrizioni a ruolo, quantomeno quelle di carattere valutativo che in qualche modo correggono l'adempimento spontaneo del contribuente, debbano essere preceduti da avvisi, formalizzati in comunicazioni ritualmente trasmesse al destinatario. L'A. osserva in conclusione che il ruolo è divenuto non tanto l'espressione generalizzata della riscossione ufficiosa, quanto un atto impositivo per certi versi non dissimile dagli altri; è comunque destinato a perdere la sua specificità con una futura eventuale confluenza nell'Amministrazione finanziaria della funzione di riscossione e ad essere assorbito in una nozione più ampia e generica di provvedimento impositivo. In senso conforme G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2009, 221: al di là degli errori formali e di calcolo, a fronte dei quali la dichiarazione viene corretta per ricostruire il suo effettivo contenuto, l'inammissibilità di deduzioni o detrazioni per mancanza di requisiti formali, per estraneità alle ipotesi di legge o per superamento dei limiti in cui sono consentite, comporta comunque una determinazione diversa, per ragioni di diritto, da quella fornita dal contribuente. Per G. MARONGIU – A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2009, 115, la comunicazione e il ruolo operano su piani diversi. La prima provoca la partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento per consentire all'ufficio l'eventuale autotutela, e al contribuente di meglio valutare l'opportunità di un'eventuale impugnazione del ruolo nell'eventualità della sua emissione; il ruolo è l'atto impositivo autoesecutivo idoneo ad incidere nella sfera giuridica del destinatario e oggetto dell'eventuale impugnazione.

garanzie formali ordinariamente riconosciute al contribuente nell'esercizio di tale funzione¹⁶⁹.

L'attività di accertamento, avente ad oggetto la determinazione della base imponibile e/o dell'imposta, non è quindi collegabile in modo esclusivo ad un atto specifico (l'avviso di accertamento), secondo l'impostazione sistematica originariamente recepita. Al contrario, detta attività va esaminata nell'ottica di procedure differenziate successivamente introdotte dalla legge: procedure che possono sfociare a seconda dei casi in atti tipologicamente diversi, fisiologicamente destinati ad assumere funzioni ed effetti ulteriori rispetto a quelli propri dell'accertamento (come avviene appunto per il ruolo che è, a regime, solo atto della riscossione)¹⁷⁰.

Va rilevato come secondo una recente tesi dottrinale, le funzioni impositive ulteriori rispetto a quella di riscossione, di cui si è appena detto, possono essere riferite oggi alla comunicazione. Logica conseguenza di questa tesi è che il ruolo può essere allora concepito come atto della sola funzione di riscossione¹⁷¹.

¹⁶⁹ Argomentare diversamente significherebbe infatti riconoscere nell'impiego del ruolo, quale atto di una funzione impositiva diversa dalla riscossione, lo strumento per eludere forme e condizioni altrimenti prescritte per gli atti di quella funzione. Forme e condizioni che invece, soprattutto dove poste a presidio di valori ed interessi insopprimibili a tutela del contribuente, devono trovare adeguato riconoscimento anche nel caso di un esercizio di quella funzione mediante il ruolo. La riscossione in base a ruolo, insomma, non può costituire una sorta di zona franca dalle garanzie e tutele altrimenti accordate al contribuente. Vedi sul punto A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, cit., 286. Cfr M. BASILAVECCHIA, *Ruolo d'imposta*, cit., 183: il ruolo non costituisce solo un atto meramente riproduttivo dell'accertamento, ma si può caratterizzare come atto "innovativo".

¹⁷⁰ Così P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 304.

¹⁷¹ Così A. CARINCI, *Il ruolo tra pluralità di atti ed unicità della funzione*, cit., 276: l'esigenza di formalizzare un momento contraddittorio con il contribuente, di promuovere l'adempimento

spontaneo, di rendere l'esecuzione coattiva un'estrema *ratio*, di manifestare tempestivamente e motivatamente la pretesa, costituiscono tutti risultati resi possibile proprio concependo la comunicazione come atto necessario della procedura ed il ruolo come atto meramente eventuale, previsto per il caso in cui si debba attendere alla riscossione coattiva. Del resto, è direttamente con la comunicazione che viene formalizzata al contribuente l'avvenuta determinazione dei profili qualitativi e quantitativi della pretesa, nei casi di attività impositive condotte mediante la procedura in base a ruolo: il ruolo in questi casi, quando previsto, deve riprodurre solamente il contenuto della comunicazione.

4.4 *Efficacia preclusiva del ruolo*

Resta da stabilire se la mancata impugnazione della cartella emessa ai sensi dell'art. 36 *bis* precluda poi il riesame della detraibilità di oneri e deduzioni che venga successivamente rimessa in discussione con l'eventuale avviso di accertamento ovvero se il giudicato formatosi sul ricorso contro il ruolo *ex art. 36 bis* si imponga al successivo avviso di accertamento.

La soluzione del problema passa attraverso l'identificazione della natura di tali atti.

Qualora si accogliesse quella teoria sostenuta da autorevole dottrina¹⁷² secondo cui gli atti in questione sono atti di liquidazione e non di accertamento, ne conseguirebbe che la loro efficacia preclusiva si estende solo al *quantum* da versare e non invece ai fatti materiali in ragione dei quali è dovuto il pagamento. Si ritiene cioè che nell'ipotesi di mancata impugnazione del ruolo e di giudicato formatosi contro il ruolo, la preclusione riguardi soltanto l'impossibilità di contestare la misura del debito d'imposta resosi definitivo. A conferma di tale tesi,

¹⁷² A. FANTOZZI, *Accertamento tributario*, cit., 8; Id., *Accertamento tributario. I) Teoria generale*, cit., 5; secondo P. COPPOLA, *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, cit., 131, l'autonomia conferita alla fase della liquidazione rispetto alla successiva fase della riscossione, semprechè il ruolo riproduca in maniera conforme i risultati acquisiti nell'espletamento della procedura di controllo e comunicati al contribuente nell'avviso di liquidazione, non pregiudica più la natura del ruolo fino a far ritenere che esso cumuli in sé anche la natura di atto impositivo: il ruolo mantiene infatti la propria natura giuridica di titolo esecutivo corrispondente ad un dato presupposto del tributo definitivamente determinato dal contribuente in sede di dichiarazione.

si sottolinea infatti che dalla liquidazione *ex art. 36 bis* deriva l'applicazione della sanzione per omesso o insufficiente versamento, e non di quella per infedele dichiarazione.

Corollario di quanto appena esposto è che il successivo avviso di accertamento possa determinare il presupposto di fatto e conseguentemente liquidare il tributo anche in base a diversa qualificazione degli oneri e deduzioni fatti oggetto di rettifica *ex art. 36 bis*, pervenendo così ad una obbligazione tributaria che potrà essere diversa sotto il profilo della valutazione qualitativa e quantitativa dei presupposti da cui discende ma mai inferiore a quanto già versato sulla base di un atto di riscossione ormai inoppugnabile¹⁷³.

Tuttavia, la diversa disciplina del procedimento e delle sanzioni, nonché la formulazione dell'art. 41 *bis* del dPR n. 600 (laddove prevede che "...i competenti uffici dell'agenzia delle entrate qualora...risultino elementi che consentono di stabilire...l'esistenza di deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in tutto o in parte non spettanti, nonché l'esistenza di imposte o di maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi di cui agli articoli 36 *bis* e 36 *ter*, possono limitarsi ad accertare...il reddito o il maggior reddito imponibili...) potrebbero

¹⁷³ Secondo A. FANTOZZI, *Accertamento tributario*, cit., 8, l'eventuale minore capacità contributiva accertata in via definitiva con l'avviso di accertamento non può dare luogo al rimborso rispetto a quanto riscosso in base al ruolo emesso *ex art. 36 bis* e non impugnato.

essere considerati elementi rivelatori di una volontà legislativa finalizzata ad una limitazione del potere di accertamento¹⁷⁴.

Quando l'iscrizione a ruolo costituisce la prima manifestazione dell'intervento dell'ufficio, è ad essa che devono essere imputati gli eventuali effetti preclusivi nei confronti dei destinatari: il mancato ricorso entro i sessanta giorni dalla notifica della cartella esattoriale impedisce di far valere successivamente le ragioni dell'illegittimità della pretesa fiscale¹⁷⁵.

Qualora si ritenesse che il ruolo emesso in seguito a liquidazione è comunque espressione del potere di accertamento e di riscossione, ne conseguirebbe la preclusione del riesame della detraibilità di oneri e deduzioni in sede di eventuale, successivo accertamento¹⁷⁶.

L'iscrizione a ruolo rende dunque esigibile la somma iscritta: l'atto non produce altro effetto, qualunque sia il titolo sulla base del quale essa è avvenuta. Questa tesi ha ricevuto l'avallo della Corte Costituzionale (215/1975): “quando l'iscrizione sia legalmente

¹⁷⁴ Secondo A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 299, ove si ritenesse possibile per l'ufficio procedere mediante accertamento ai medesimi controlli di cui agli artt. 36 *bis* e 36 *ter*, ne conseguirebbe anche la possibilità per l'ufficio di annullare, in autotutela, l'iscrizione a ruolo, e quindi emanare entro il termine di cui all'art. 43 DPR n. 600/1973 un avviso di accertamento con una diversa soluzione delle medesime questioni.

¹⁷⁵ In questo caso nel ruolo deve in questi casi essere introdotta una motivazione, anche sintetica. Così A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 339.

¹⁷⁶ Così G. BOLETTI, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, cit., 166. Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 304, il quale tuttavia osserva come, mentre l'art. 13 d. lgs. n. 471/1997 stabilisce la sanzione per omesso o ritardato versamento anche per l'ipotesi della liquidazione della dichiarazione ai sensi del 36 *bis*, all'emanazione dell'avviso di accertamento invece si accompagna l'irrogazione delle più gravi sanzioni in tema di infedele dichiarazione: si appalesa all'evidenza, quindi, l'illogicità di far dipendere l'applicazione dell'uno o dell'altro regime dalla scelta unilaterale ed insindacabile dell'amministrazione finanziaria in ordine al tipo di procedura di accertamento in concreto adottata.

avvenuta, l'amministrazione finanziaria ha il diritto di pretendere dal contribuente il pagamento dell'imposta dovuta e di perseguire la realizzazione della pretesa in sede di esecuzione".

Queste conclusioni non sono condivise dalla giurisprudenza di merito la quale afferma la valenza sostanziale dell'iscrizione a ruolo.

In particolare in varie occasioni la Corte ha affermato che costituisce atto di accertamento dell'imposta quello cui l'amministrazione perviene, nella fase di controllo della denuncia fiscale, quando fa proprio l'imponibile dichiarato dal contribuente perché al momento ritenuto corretto, determinando in conformità l'ammontare del debito.

L'iscrizione dell'imposta, che conseguentemente viene fatta nei ruoli, costituisce atto d'imposizione promanante dall'amministrazione finanziaria e non mero atto esecutivo dell'atto di liquidazione fatto dal contribuente in via di cooperazione con l'amministrazione predetta, cui istituzionalmente è riservata la facoltà impositiva¹⁷⁷.

E' interessante notare come una recente giurisprudenza di merito¹⁷⁸ ha attribuito alla comunicazione dell'esito dei controlli formali natura di

¹⁷⁷ Cfr. Cass. 27/04/1988 n. 3174. Si veda per un giudizio critico E. DE MITA, *La funzione e gli atti della riscossione*, cit., 1104 ss.; Id., *Peggio del "solve et repete": paghi e non hai tutela*, in Boll. trib., 1988, 1080; Id., *Forme della riscossione e ripetizione dell'indebito*, in Studi in onore di Allorio, Milano, 1989: secondo l'A., infatti, l'iscrizione a ruolo dell'imposta dichiarata e non versata costituisce attività necessaria, riproduttiva del contenuto della dichiarazione stessa e che non involge nessun giudizio circa la determinazione dell'imponibile e dell'imposta. Si tratta quindi di un'attività meccanica, per nulla valutativa. L'accertamento invece è attività eventuale, che viene effettuata sulla base dei criteri selettivi fissati annualmente dal Ministro dell'economia e delle finanze. Nel caso del 36 *bis*, l'attività di liquidazione è relativa ad elementi certi che emergono dalla stessa dichiarazione, non è un giudizio unitario sul dichiarato che è riservato all'avviso di accertamento. In quest'ottica, ci si trova di fronte ad una fase della riscossione che non è assolutamente riconducibile all'accertamento.

¹⁷⁸ Comm. trib. prov. Torino, 25/09/2008 n. 42.

atto di contestazione di cui all'art. 16, comma 2, d. lgs. n. 472/1997 e, di conseguenza, ha dichiarato che l'iscrizione a ruolo ai sensi dell'art. 36 *bis* deve ritenersi viziata e meritevole di annullamento allorquando l'Amministrazione finanziaria non alleggi la prova dell'avvenuta notifica della comunicazione al contribuente circa la difformità di risultanze tra i dati della dichiarazione e la liquidazione, dal momento che tale adempimento, nell'ipotesi di irrogazione di sanzioni, è indispensabile per rendere edotto il contribuente ai sensi dell'art. 16 suddetto.

CONCLUSIONI

Nel corso di questo lavoro si è posto il problema della natura provvedimentale dell'atto destinato a rendere edotto il contribuente dell'esito dell'attività di liquidazione nell'ambito delle imposte dirette nonché della natura giuridica del ruolo conseguente a tale attività.

E' necessario, a conclusione di questo percorso, dare atto di una recente novità legislativa con la quale viene ribaltata la prospettiva sin qui evidenziata.

Con l'art. 29 del dl n. 78/2010, convertito con l. n. 122/2010, viene stabilito che a decorrere dal 1° luglio 2011, l'avviso di accertamento emesso ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva ed il connesso provvedimento di irrogazione sanzioni costituiranno titolo esecutivo.

In particolare tale norma, al fine di pervenire ad una più tempestiva ed efficace realizzazione della pretesa impositiva, stabilisce che detti atti devono contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso, all'obbligo di pagamento degli importi indicati ovvero, in caso di tempestiva impugnazione dell'atto, degli importi dovuti a titolo provvisorio di cui all'art. 15 dPR n. 602/1973.

Tali atti divengono esecutivi decorsi sessanta giorni dalla loro notifica; in caso di inadempimento, decorsi trenta giorni dal termine

ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme risultanti dagli avvisi di accertamento è affidata in carico agli agenti della riscossione. Viene quindi eliminata la fase dell'iscrizione a ruolo, per cui l'agente della riscossione, sulla base del titolo esecutivo così formato e senza la preventiva notifica della cartella di pagamento, può procedere ad espropriazione forzata con i poteri, le modalità e le facoltà previste dalle disposizioni che regolano la riscossione a mezzo ruolo.

La lettera h) della norma citata, inoltre, in considerazione della necessità di razionalizzare e velocizzare tutti i processi di riscossione coattiva, assicurando il recupero di efficienza di tale fase dell'attività di contrasto all'evasione, prevede che debbano essere introdotte, a mezzo regolamento, disposizioni finalizzate a razionalizzare, progressivamente le procedure di riscossione coattiva delle somme dovute a seguito delle attività di liquidazione, controllo e accertamento sia ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto sia ai fini degli altri tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate nonché ai fini delle altre entrate riscuotibili a mezzo ruolo.

Il nuovo regime è destinato pertanto ad essere applicato non in tutti i casi di rettifica ed accertamento per imposte sui redditi ed Iva, bensì solo e limitatamente a quelli in cui si proceda con avviso di accertamento. Restano quindi escluse le liquidazioni e i controlli formali di cui all'art. 36 *bis* - 36 *ter* dPR n. 600/1973 e art. 54 *bis* dPR

n. 633/1972. Come già detto, per queste ultime ipotesi la razionalizzazione del modello esattivo, da attuare mediante regolamento di delegificazione ed in conformità con le soluzioni introdotte dalla novella, è rinviata ad un secondo momento: al riguardo è stato correttamente sostenuto che una simile razionalizzazione, ispirata all'accelerazione dei processi di riscossione coattiva, appare in questi casi difficilmente ipotizzabile in quanto l'atto di pretesa è già titolo esecutivo¹⁷⁹.

Il cumulo in capo all'avviso di accertamento delle funzioni di atto impositivo e di titolo esecutivo è quindi limitato ad alcune ipotesi; l'avviso diviene strumento di riscossione coattiva¹⁸⁰. Il ruolo, anche in materia di imposte sui redditi ed Iva, non scompare in quanto rimane pienamente operativo nei casi succitati. La conseguenza di tutto ciò è la naturale compresenza di un doppio di regime di riscossione e, con esso, di una moltiplicazione di procedure esattive nei confronti del medesimo debitore, in ragione e per l'effetto di titoli esecutivi differenti.

¹⁷⁹ Vedi sul punto A. CARINCI, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex DL n. 78/2010*, in Riv. dir. trib., 2011, I, 163.

¹⁸⁰ Nella relazione di accompagnamento al dl n. 78/2010 si evidenzia che la disposizione di cui all'art. 29 è finalizzata ad intensificare il processo di accelerazione della riscossione delle somme dovute a seguito dell'attività di accertamento dell'Agenzia delle Entrate in materia di imposte sui redditi e di Iva. La più tempestiva ed efficace realizzazione della pretesa tributaria conseguirà, da una parte, alla significativa riduzione dei tempi mediamente intercorrenti tra la notifica degli avvisi di accertamento e quelli della notifica della cartella di pagamento e, dall'altra, al prevedibile incremento della propensione all'utilizzo degli istituti definatori della pretesa tributaria. Il procedimento antecedente alla eventuale fase dell'esecuzione forzata e le relative nuove modalità e, in taluni casi, i nuovi termini, impegnano il contribuente e, parimenti, l'Agenzia delle Entrate e l'agente della riscossione, al rispetto di perentorie scadenze e di intense e proficue modalità di colloquio tra l'ente creditore e l'agente della riscossione.

Sarebbe quindi auspicabile che in una prospettiva di sistematicità dell'ordinamento tributario, il legislatore preveda un atto esecutivo anche nell'ambito della liquidazione delle imposte dirette, atto autonomamente impugnabile che cumulerebbe in sé anche la funzione riscossiva.

Al fine di eliminare definitivamente quindi il ricorso all'iscrizione al ruolo anche con riferimento alla liquidazione, sarebbe necessaria quindi l'apposita previsione di un autonomo avviso di liquidazione anche in materia di imposte dirette che, come previsto già per l'avviso di accertamento, abbia la capacità non solo di definire la pretesa tributaria laddove non impugnato, ma anche di costituire titolo esecutivo e precetto ai fini dell'eseribilità delle procedure esecutive.

In tal modo si rispetterebbe la *ratio* sottesa alla novella legislativa citata, volta infatti ad eliminare il ricorso ad un ulteriore procedimento (consistente appunto nella formazione di un ruolo e nella notifica di un ulteriore provvedimento, la cartella di pagamento) al fine di rendere più efficace l'azione amministrativa¹⁸¹.

Di conseguenza risulterebbe necessario coordinare le norme che riguardano l'attività di liquidazione da parte dell'Ufficio.

¹⁸¹ Come sottolineato da A. CARINCI, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex DL n. 78/2010*, cit. 160 – 161, fino ad oggi si è dibattuto di quanto il ruolo fosse prossimo all'atto di accertamento e, conseguentemente, di quali elementi tipici di quest'ultimo il ruolo dovesse essere costituito. Con l'art. 29 dl n. 78 non si è più caricato di funzione impositiva l'atto di riscossione quanto di funzione esattiva quello di accertamento.

In particolare, con riferimento all'art. 6, comma 5, l. n. 212/2000, la sanzione della nullità derivante dall'omesso invito del contribuente a fornire giustificazioni, andrebbe ricollegata all'avviso di liquidazione e non più all'iscrizione a ruolo. Forse, sarebbe più opportuno elevare a scelta di sistema il principio di un contraddittorio anticipato al fine di consentire al contribuente un'efficace difesa preventiva rispetto all'emanazione di un atto che a questo punto potrebbe definirsi come provvedimento amministrativo esecutivo.

BIBLIOGRAFIA

- ADDA M., *Sull'interpretazione della tassatività dei casi di impugnazione degli atti tributari*, in GT – Riv. giur. trib., 2005, 651 ss.
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969.
- BASCIU A.F., *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, Napoli, 1966.
- BASCIU A.F., *Verso la scomparsa del ruolo esattoriale?*, in Riv. dir. fin. e sc. fin., 1983, I, 465 ss.
- BASCIU A.F., *Autoliquidazione del tributo*, in Riv. dir. fin., 1986, I, 174 ss.
- BASCIU A.F., *Imposizione (procedimento di)*, in Enc. giur. Treccani, XVI, Roma, 1989
- BASCIU A.F. - NUZZO E., *Autoliquidazione del tributo*, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1991, I.
- BASILAVECCHIA M., *Accertamento tributario*, in Dig. disc. priv., sez. comm., Torino, 1987, 1 ss.
- BASILAVECCHIA M., *La liquidazione dell'imposta dovuta in base al dichiarato nella valutazione della Corte Costituzionale*, in Rass. trib., 1988, II, 561 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Ruolo d'imposta*, in Enc. Dir., XLI, Milano, 1989, 179 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Riscossione delle imposte*, in Enc. Dir., XL, Milano, 1989, 1179 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Considerazioni in tema di iscrizione a ruolo preceduta (soltanto) da atto di diniego di un'agevolazione*, in Rass. trib., 1990, II, 833 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in Dir.e prat. trib., 2007, I, 127 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Avviso bonario e comunicazione al contribuente*, in Corr. trib., 2008, 872 ss.
- BEGHIN M., *Determinazione dell'imponibile e dell'imposta*, in Imposta sul reddito delle persone fisiche, Torino, 1994, I, 164 ss.

BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1964.

BERLIRI A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1987.

BOLETTO G., *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010.

BRACCIONI P., *Costituzionalità dell'art. 36 bis, d.p.r. 1973, n. 600 e obbligo di motivazione delle cartelle esattoriali*, in *Dir. e prat. trib.*, 1988, II, 733 ss.

BRIGHENTI F., *Cartella di pagamento: motivazione necessaria (anche per i tributi locali)*, in *Boll. trib.*, 2005, 902 ss.

CALIFANO C., *La motivazione della cartella di pagamento non preceduta da avviso di accertamento*, in *Dir. e prat. trib.*, 2005, II, 505 ss.

CAPACCIOLI E., *Riserve e collaudo nell'appalto di opere pubbliche*, Milano, 1960.

CAPACCIOLI E., *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1966, I, 3 ss.

CAPACCIOLI E., *Manuale di diritto amministrativo*, Padova, 1983.

CARBONE V., *Relazione di sintesi*, in *Atti del Convegno di Studi "La Sezione tributaria della Corte di Cassazione nel sistema della giustizia tributaria: bilancio e prospettiva di un anno della sua istituzione"*, in *Rass. trib.*, 2001, 1275 ss.

CARINCI A., *Termini di notifica della cartella di pagamento e funzioni del ruolo: perplessità applicative e dubbi sistematici in merito al nuovo art. 25 del DPR n. 602/1973*, in *Rass. trib.*, 2005, 1689.

CARINCI A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008.

CARINCI A., *Il ruolo tra pluralità di atti ed unicità della funzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 243 ss.

CARINCI A., *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex DL n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 159 ss.

CARNIMEO D., *Obbligatorio l'avviso bonario al contribuente prima dell'iscrizione a ruolo*, in *Boll. trib.*, 2007, 1399 ss.

CASSESE S., *Le basi del diritto amministrativo*, Torino, 1991.

CICOGNANI F., *Le fonti dell'obbligazione tributaria*, Padova, 1977.

CIPOLLA G. M., *Le nuove disposizioni sulla liquidazione delle imposte sui redditi, dell'IVA e dei contributi, e sul controllo formale delle dichiarazioni*, in M. MICCINESI (a cura di), *Commento agli interventi della riforma tributaria*, Padova, 1999.

COPPOLA P., *La liquidazione dell'imposta dovuta e il controllo formale della dichiarazione (artt. 36-bis e 36-ter del d.p.r. n. 600/1973)*, in *Rass. trib.*, 1997, 1475 ss.

COPPOLA P., *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005.

DE MITA E., *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979.

DE MITA E., *Crisi dell'accertamento?*, in *Rass. trib.*, 1986, I, 347 ss.

DE MITA E., *Peggio del "solve et repete": paghi e non hai tutela*, in *Boll. trib.*, 1988, 1077 ss.

DE MITA E., *Forme della riscossione e ripetizione dell'indebito*, in *Studi in onore di Allorio*, Milano, 1989.

DE MITA E., *La funzione e gli atti della riscossione*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario – Annuario*, Padova, 2001.

DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2007.

DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, ed. provv., Pescara, 2003.

DI PIETRO A., *Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI A., Padova, 2001.

DOLFIN N. –FALSITTA G., *Tributi (riscossione)*, in *Enc. dir., Agg.*, VI, 2002.

FALSITTA G., *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972.

FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2009.

FANTOZZI A., *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin e sc. fin.*, 1984, I, 216 ss.

FANTOZZI A., *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1984, 229 ss.;

FANTOZZI A., *Accertamento tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, 1 ss.

FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 1991.

FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003.

FANTOZZI A., *Accertamento tributario (Teoria generale)*, in Enc. giur. Treccani, Roma, 2006, 1 ss.

FANTOZZI A., *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in Riv. dir. trib., 2011, I, 137 ss.

FARINA M., *La perentorietà del termine per l'iscrizione a ruolo delle imposte ex art. 36 bis del D.P.R. n. 600/1973*, in Il fisco, 1996, 7721 ss.

FEDELE A., *A proposito di una recente raccolta di saggi sul "procedimento amministrativo tributario"*, in Riv. dir. fin. e sc. fin., 1971, I, 433 ss.

FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005.

FERLAZZO NATOLI L., *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in Riv. dir. trib., 2007, I, 1075 ss.

FERLAZZO NATOLI L.– INGRAO G., *L'interesse ad agire nelle opposizioni alla comunicazione di irregolarità fatte al contribuente*, in Riv. giur. trib., 2007, 352 ss.

FRANSONI G., *Considerazioni su accertamenti generali, accertamenti parziali, controlli formali e liquidazioni della dichiarazione alla luce della legge n. 411/2004*, in Riv. dir. trib., 2005, I, 591 ss.

GAFFURI G., *Considerazioni sull'accertamento tributario*, in Riv. dir. fin. e sc. fin., 1981, I, 532 ss.

GAFFURI G., *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 1993.

GAFFURI G., *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 1999.

GALLO F., *L'imposta sulle assicurazioni*, Torino, 1970.

GALLO F., *Verso un "giusto processo" tributario*, in Rass. trib., 2003, 11 ss.

GIANNINI A. D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937.

GIANNINI M. S., *Atto amministrativo*, in Enc. dir., vol. IV, Milano, 1959, 157 ss.

GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984.

INGRAO G., *Frammentazione dell'accertamento tributario e violazione del principio di unicità*, in Riv. dir. trib., 2005, I, 868 ss.

INGRAO G. - FERLAZZO NATOLI L., *La motivazione della cartella di pagamento: elementi essenziali*, in Riv. dir. trib., 2005, II, 542 ss.

INGRAO G. –LUPI R., *Avvisi di pagamento del concessionario, comunicazioni di irregolarità dell'Agenzia delle Entrate, conoscenza legale e “impugnazione facoltativa”*, in Dial. dir. trib., 2005, 1171 ss

INGRAO G., *L'impugnabilità degli avvisi bonari di pagamento e delle comunicazioni di irregolarità*, in Rass. Trib., 2005, 940 ss.

INGRAO G., *L'omessa notifica dell' “atto presupposto” tra vizio del procedimento e vizio proprio dell' “atto consequenziale”*, in Riv. dir. trib., 2007, II, 544 ss.

INGROSSO G., *Istituzioni di diritto finanziario*, Napoli, 1946, vol. II.

LA ROSA S., *Accertamento tributario*, in Dig. disc. priv., sez. comm., Torino, 1987, 1 ss.

LA ROSA S., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000.

LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006.

LA ROSA S., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in Riv. dir. trib., 2008, I, 803 ss.

LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario. Principi generali e questioni di diritto positivo*, Milano, 2001.

MAFFEZZONI F., *Il potere di liquidazione dell'imposta ex artt. 36-bis e 36-ter DPR n. 600/1973*, in Boll. Trib., 1992, 389.

MAGNANI C., *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965.

MANZONI I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993.

MARONGIU G., *Le iscrizioni a ruolo non precedute da accertamenti e le pesanti e pratiche conseguenze*, in Dir. prat. trib., 1993, II, 55 ss.

MARONGIU G., *Gli illegittimi corollari dell'abuso dell'art. “36 bis”*, in Dir. e prat. trib., 1993, II, 749 ss.

MARONGIU G. – MARCHESSELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2009.

MERLINO, *La correzione degli errori materiali contenuti nella dichiarazione dei redditi – Iscrizioni a ruolo a titolo definitivo*, in *Il fisco*, 1979, 2844 ss.

MESSINA A., *Conformazione allo Statuto dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973: quali novità?*, in *Il fisco*, 2001, 9503.

MESSINA, *Sull'impugnabilità davanti alle commissioni tributarie dell'avviso di liquidazione*, in *Riv. dir. fin.*, 1977, I, 307 ss.

MICELI R., *La motivazione degli atti tributari*, in FANTOZZI A. – FEDELE A. (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 282 ss.

MICHELI G.A., *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1974, I, 635 ss.

MICHELI G.A., *Lezioni di diritto tributario – Parte generale*, Roma, 1968.

MORTATI C., *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1967.

MOSCATELLI M.T., *Il contraddittorio nella fase di liquidazione e controllo formale del tributo alla luce dell'art. 6 comma 5 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in FANTOZZI A. – FEDELE A (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 258 ss.

PERRONE L., *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, I, 97 ss.

PERRONE L., *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2006, 707 ss.

PERRONE L., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Studi in memoria di Gian Antonio Micheli*, Napoli, 2010, 81 ss.

PERRUCCI U., *L'errore nella dichiarazione dei contribuenti*, in *Boll. trib.*, 1994, 194 ss.

PUGLIESE M., *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937.

RINALDI R., *La tutela giurisdizionale nei confronti dei ruoli formati dal Centro di Servizio ed il nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 385 ss.

RINALDI R., *Limiti di applicabilità dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973*, in *Riv. giur. trib.*, 1997, 552 ss.

RINALDI R., *Rettifica delle dichiarazioni e limiti alla applicazione dell'art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973*, in Riv. giur. trib., 1997, 984 ss.

RINALDI R., *Profili ricostruttivi della liquidazione d'imposta*, Trieste, 2000.

RINALDI R., Relazione al Convegno "L'attualità dei principi nel Diritto tributario", Bologna, 14 – 15 dicembre 2007.

ROMANELLI GRIMALDI E., *Avviso di liquidazione (dir. trib.)*, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1988.

RUSSO P., *Il problema dei termini per la liquidazione delle imposte dovute in base alla liquidazione ai sensi dell'art. 36-bis*, in Rass. trib., 1995, 1014 ss.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 1999.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007.

RUSSO P., *L'accertamento tributario nel pensiero di Enzo Capaccioli: profili sostanziali e processuali*, in Riv. dir. trib., 2010, I, 661 ss.

SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Padova, 1990.

SALVINI L., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno "I settanta anni di Diritto e pratica tributaria", Genova, 23 luglio 1999, Padova, 2000, 589

SANTAMARIA B., *Lineamenti di diritto tributario*, Milano, 1996

SATTA F., *Atto amministrativo*, in Enc. giur. Treccani, IV, Roma, 1988, *ad vocem*.

SELICATO P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001.

SORACE D., *Accordi amministrativi e accertamenti con adesione*, in Dir. pubbl., 2009, 135 ss.

TESAURO F., *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975;

TESAURO F., *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, in Riv. dir. fin., 1975, I, 117 ss.

TESAURO F., *Osservazioni sull'impugnabilità dell'avviso di liquidazione delle imposte indirette*, in *Dir. prat. trib.*, 1978, II, 201 ss.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, 1994.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, 1997.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2003.

TESAURO F., *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giur. trib.*, 2007, 12 ss.

TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977.

VANONI E., *Elementi di diritto tributario*, Roma, 1934.

VIRGA P., *Il provvedimento amministrativo*, Milano, 1968.

ZANOBINI G., *Corso di diritto amministrativo*, I, Milano, 1958.