

RASSEGNA TRIBUTARIA

Bimestrale giuridico di approfondimento e politica tributaria diretto da
Michele Cantillo, Franco Gallo, Raffaello Lupi, Enrico Nuzzo, Pasquale Russo e Alfonso Stile

si segnala:

L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi

La disciplina fiscale delle società miste dopo la legge n. 127 del 1997

Liquidazione dell'imposta dovuta e controllo formale delle dichiarazioni

Il passaggio dal criterio del costo specifico al criterio del valore normale

La nuova disciplina dei fondi comuni di investimento immobiliare chiusi

Indici annuali 1997

Et

Editore
Roma - Milano

Spedizione in a.p. - 45%
art. 2, comma 20/b, L. n. 662/1996
Filiale di Roma

6

NOV.-DIC.
Anno
XL

1997

La liquidazione dell'imposta dovuta ed il controllo formale delle dichiarazioni (artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973)

Paola Coppola

SOMMARIO: 1. Premessa all'indagine - 2. La liquidazione delle imposte dirette (art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973): i contenuti e la natura dell'attività - 3. *Segue:* gli effetti della liquidazione - 4. *Segue:* la regolarizzazione degli aspetti formali - 5. La liquidazione dell'Iva dovuta in base alle dichiarazioni (art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972) - 6. Il controllo formale delle dichiarazioni: l'attuale disciplina - 7. *Segue:* il nuovo art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 - 8. La natura del termine per la liquidazione delle imposte - 9. L'intervento del contribuente nella fase della liquidazione dell'imposta - 10. Considerazioni conclusive: la natura dell'"avviso" di liquidazione e del ruolo di riscossione.

1. Premessa all'indagine - Con il D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 emanato in attuazione della delega contenuta nell'art. 3, comma 134, della L. 23 dicembre 1996, n. 662, si è dato avvio ad una vera e propria riforma volta alla razionalizzazione e modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni ed alla semplificazione degli adempimenti a carico dei contribuenti.

Questo obiettivo ha richiesto la previsione di una serie di disposizioni improntate all'esigenza di creare una maggiore trasparenza nei rapporti tra fisco e contribuente idonea a garantire l'efficienza e la tempestività dei controlli e la repressione dei fenomeni di evasione. Sotto questo profilo vanno lette le norme contenenti l'obbligo di redazione di una dichiarazione unificata sia a fini fiscali che contributivi, la presentazione tramite intermediari abilitati della cosiddetta dichiarazione telematica, nonché la statuizione di nuovi termini di presentazione delle dichiarazioni stesse, di nuove modalità e termini di versamento delle imposte, ritenute e contributi ed infine di nuove metodologie di controllo formale delle dichiarazioni (1).

In particolare, con il citato D.Lgs. n. 241/1997, si è pervenuti alla radicale modificazione dell'istituto della "liquidazione dell'imposta dovuta in base alla di-

(1) Si vedano, in particolare, gli artt. 5, 6, 7 e 11 del citato D.Lgs. n. 241/1997.

chiarazione, attualmente disciplinato - per ciò che attiene alle imposte dirette - dall'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973".

L'innovazione cui si accennava non è, peraltro, circoscritta al settore delle imposte dirette ma riguarda anche la disciplina Iva: l'Amministrazione finanziaria potrà, infatti, procedere anche alla liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione, per effetto delle disposizioni recate dall'art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972 introdotto dall'art. 14 del predetto decreto legislativo.

2. La liquidazione delle imposte dirette (art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973): i contenuti e la natura dell'attività - L'art. 13 del citato D.Lgs. ha radicalmente riformulato il contenuto e la portata del citato art. 36-bis, tanto che - almeno ad una prima lettura del testo legislativo - sembrerebbero risolte tutte le questioni interpretative sorte in relazione alle vigenti disposizioni normative.

Più specificamente, il legislatore ha come scisso in due parti il disposto dell'articolo in ultimo citato: la prima parte, ora disciplinata dal riformulato art. 36-bis, costituisce una fase in cui l'Amministrazione finanziaria procederà alla correzione automatica di dati erroneamente dichiarati dal contribuente o dal sostituto d'imposta; la seconda, invece, contenuta nel riscritto art. 36-ter, sembra corrispondere alla vigente attività di controllo formale della dichiarazione anche se, in effetti, ne risultano parzialmente modificati sia l'ambito di operatività, che i contenuti.

Il dato più significativo che emerge dalla lettura delle nuove disposizioni è che la liquidazione delle imposte, oltre che dei contributi o premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dal contribuente o dal sostituto d'imposta (cfr. art. 36-bis), assume finalmente una autonoma collocazione giuridica.

La liquidazione dell'imposta dovuta assurge, infatti, a fase autonoma di controllo che non si colloca né tra gli atti diretti alla ricognizione e 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. Con le modifiche apportate dal citato art. 13, la liquidazione dell'imposta che avviene sulla base di controlli automatici, così come quella operata in base al controllo formale della dichiarazione, come più avanti si specificherà (2), assume una immediata rilevanza esterna, analogamente alle altre ipotesi in cui la stessa viene operata contestualmente all'emissione dell'avviso di accertamento (3), venendo a rappresentare il momento nel quale si

(2) Cfr., *infra*, paragrafo 9.

(3) Cfr. art. 42, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973 che stabilisce come contenuto necessario dell'avviso di accertamento anche l'indicazione delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute d'acconto e dei crediti d'imposta.

perviene alla corretta determinazione dell'imposta corrispondente ad una certa base imponibile dichiarata con l'effetto di ripristinare l'equilibrio patrimoniale tra le parti in causa compromesso da pagamenti effettuati dal contribuente in eccesso o in difetto rispetto al dovuto (4).

La "nuova" liquidazione dell'imposta dovuta, che interesserà le dichiarazioni presentate a decorrere dal 1° gennaio 1999 (5) dovrà, in particolare, avvenire, secondo procedure automatizzate, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria (art. 36-bis citato, commi 1 e 2).

In particolare, 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 precedenti 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 risultanti dalle dichiarazioni stesse; al controllo della rispondenza tra gli importi dichiarati e dei versamenti effettuati, nonché delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta (articolo citato, comma 2) (6). Qualora dai controlli automatici eseguiti dovesse emergere un risultato diverso rispetto a quello dichiarato, l'esito della attività di liquidazione, "andrà comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali e la comunicazione all'Amministrazione finanziaria di eventuali dati ed elementi non considerati nella liquidazione" (articolo citato, comma 3).

Dalla lettura della nuova disposizione in esame, sembra potersi affermare che,

(4) Così, in particolare, POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, pag. 104.

(5) Cfr. art. 16 del citato D.Lgs. n. 241/1997.

(6) Che testualmente recita: "Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'Anagrafe tributaria, l'Amministrazione finanziaria provvede a:

- a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi;
- b) correggere gli errori materiali commessi dal contribuente nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
- c) ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
- d) ridurre le deduzioni dal reddito esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
- f) controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.

per ciò che attiene ai *contenuti* dell'attività, il legislatore abbia come estrapolato dal testo dell'attuale art. 36-*bis* quelle sole ipotesi che non richiedono in nessun caso l'effettuazione di valutazioni giuridiche, mostrando in tal modo di aver recepito, almeno limitatamente a questa prima fase di controllo, l'indirizzo più rigoroso espresso in sede dottrinale e giurisprudenziale, sui limiti di applicazione del vigente art. 36-*bis* (7).

La liquidazione costituisce, infatti, 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: l'attività deve, in sostanza, rimanere limitata alla quantificazione in termini d'imposta di presupposti già determinati dal contribuente o dal sostituto d'imposta quanto alla loro sussistenza e alla base imponibile, solo erroneamente considerati in sede di dichiarazione.

3. *Segue: gli effetti della liquidazione* - Se si passano ad analizzare gli *effetti* della liquidazione, non può non rilevarsi, tuttavia, la mancata compiutezza della nuova disposizione, anche a seguito delle successive disposizioni integrative emanate in materia.

Dalla lettura del comma 3 dell'art. 36-*bis* in questione, la nuova fase di controllo sembrerebbe infatti diretta *esclusivamente* alla *regolarizzazione* degli aspetti formali della dichiarazione, anche per evitare che il contribuente incorra nei medesimi errori nelle successive dichiarazioni, nonché alla *comunicazione* di dati ed elementi non considerati correttamente all'Amministrazione finanziaria, con l'obiettivo, pertanto, di limitare l'insorgere di contenzioso su questioni immediatamente risolvibili.

Nell'attuazione del programma di snellimento dell'attività burocratica e di modernizzazione della gestione delle dichiarazioni cui si accennava, l'Amministrazione con l'ausilio degli intermediari abilitati dovrà, infatti, *collaborare* con il contribuente già nella fase dell'adempimento volontario ed assumere, in questo primo stadio dei controlli formali, un nuovo ruolo non più legato soltanto all'esercizio degli ordinari poteri di accertamento (8). Si consideri al riguardo che, sempre per effetto delle nuove disposizioni contenute nel citato D.Lgs. n. 241/1997, anche gli intermediari abilitati alla trasmissione della dichiarazione potranno controllare la correttezza "formale" di alcuni dati indicati nella dichiarazione già nella fase di presentazione telematica (quali versamenti, mancanza di firma) (9);

(7) Sui quali, più diffusamente, *infra*, paragrafo 6.

(8) Sul punto, cfr., più diffusamente, *infra*, paragrafo 9.

(9) Cfr. art. 5, comma 6, del decreto legislativo citato, nonché la relazione di accompagnamento allo schema del D.Lgs. n. 241/1997, in "Guida normativa", 1997.

inoltre gli istituti di credito e l'Ente Poste potranno eliminare gli errori di rilevazione dati attraverso l'utilizzo di nuove procedure di controllo nella fase di acquisizione delle dichiarazioni. Attraverso il collegamento telematico che verrà attuato, gli uffici finanziari potranno, quindi, tempestivamente effettuare i controlli con i dati delle dichiarazioni degli anni precedenti e con i versamenti, "comunicando gli esiti contabili (pagamenti carenti o rimborsi) prima della presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, in modo da evitare il ripetersi di errori o comportamenti non corretti" (10), e consentire la regolarizzazione del contenuto giuridicamente rilevante della dichiarazione presentata.

Se si considerano, inoltre, il breve termine entro il quale detta attività dovrà essere posta in essere e la mancanza di riferimento nel corpo della disposizione in oggetto ad eventuali criteri selettivi che indichino i soggetti da sottoporre a controllo, si potrebbe pervenire a qualificare questa attività quale 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, dei contributi e premi o nel riporto delle eccedenze d'imposta indicate in precedenti dichiarazioni e per controllare la tempestività e la regolarità dei versamenti in acconto e saldo e delle ritenute d'acconto operate.

Senonché, dall'analisi delle fattispecie di controllo indicate al comma 2 dell'art. 36-bis in questione, è evidente che il Centro di servizio (o l'ufficio imposte) non possa limitarsi alla rilevazione di errori concernenti i meri aspetti formali della dichiarazione, ma che, anzi, nella quasi totalità dei casi, debba determinare una maggiore imposta a carico del dichiarante, o rettificare l'ammontare del credito riportato a nuovo o chiesto a rimborso: in questi casi, l'effetto della liquidazione sarà pertanto *la rilevazione di un maggior debito d'imposta* (e dei conseguenziali interessi e soprattasse) a carico del dichiarante che, una volta reso liquido ed esigibile proprio attraverso l'esercizio della nuova fase di controllo, dovrà solo essere riscosso.

Ma in quest'ultima ipotesi, rimaneva da stabilire in che modo si sarebbe dovuta azionare la pretesa impositiva. Il citato comma 3 dell'art. 36-bis non contiene, infatti, precisazioni al riguardo, se non la previsione dell'obbligo a carico dell'Amministrazione di comunicare al contribuente, o al sostituto, l'esito della liquidazione: la norma non definisce, pertanto, né il contenuto della predetta comunicazione, né specifica se - ed in quali casi - il Centro di servizio debba comunque comunicare l'esito della liquidazione e poi procedere all'eventuale iscrizione a ruolo per la riscossione della maggiore imposta liquidata o se, viceversa, debba procedere comunque all'iscrizione assolvendo, attraverso la notifi-

(10) Così la citata relazione di accompagnamento al decreto legislativo in relazione alle "Nuove modalità di controllo".

ca della cartella di pagamento, anche all'obbligo di comunicazione in questione (11).

In quest'ultimo caso, l'iscrizione a ruolo avrebbe continuato, tuttavia, a cumulare in sé anche la funzione di atto impositivo, venendo a rappresentare il primo atto con il quale il contribuente viene a conoscenza della pretesa dell'Amministrazione e resterebbe vanificato uno degli obiettivi perseguiti con la riforma attuata attraverso l'emanazione del D.Lgs. n. 241/1997 e, cioè l'esigenza, manifestata proprio attraverso la riformulazione dell'art. 36-bis, di tenere distinti il potere di rendere certo e liquido il debito d'imposta rispetto a quello di riscuotere il relativo credito.

La questione è stata risolta solo con un successivo decreto legislativo, il cui schema è stato recentemente pubblicato (12) che, ad integrazione delle disposizioni contenute nel citato art. 13 del D.Lgs. n. 241/1997, ha regolamentato le modalità ed i tempi di riscossione delle somme dovute a seguito dei controlli automatici.

In particolare, ai sensi dell'art. 2, comma 1, di quest'ultimo decreto legislativo, le maggiori somme emergenti dai controlli di cui all'art. 36-bis in esame e, per ciò che attiene all'Iva, dai controlli eseguiti ai sensi dell'art. 54-bis, come più avanti si chiarirà (13), andranno iscritte a ruolo entro il *diverso* termine del 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione rispetto al termine dell'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative

(11) Si consideri che anche la cartella di pagamento emessa ai sensi del vigente art. 36-bis contiene attualmente, anche se in maniera succinta, l'indicazione dei criteri seguiti nella liquidazione (cfr. D.M. 29 settembre 1985, ed il recente D.M. 31 dicembre 1986). Questa considerazione è stata ritenuta, da parte della dottrina, sufficiente per superare i dubbi di legittimità basati sulla mancanza di motivazione del ruolo emesso a seguito della predetta procedura, atteso che il contribuente sarebbe comunque in grado di conoscere i motivi della liquidazione ed avrebbe anche la possibilità di interloquire con il Centro di servizio per fornire dati od elementi utili anche a rimuovere errori o comportamenti non corretti. Ma è evidente che, anche volendo tralasciare la questione dell'eventuale equiparazione dell'indicazione dei criteri seguiti nella liquidazione al requisito della motivazione degli atti impositivi, il contribuente potrebbe agire in tempi molto ristretti, attesa l'esecutorietà del ruolo, con grave pregiudizio della sua situazione patrimoniale e lesione dei suoi diritti di difesa. Sul punto, cfr. D'ALESSANDRO, *Le "devianze" del legislatore tributario; la fattispecie di cui all'art. 36-bis, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*, in "Boll. trib.", 1984, pag. 519. Sul tema della motivazione degli atti tributari, cfr. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1996, pagg. 269 e seguenti; LUPI, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario con particolare riguardo alle imposte dirette e all'Iva*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1987, I, pagg. 274 e seguenti; STEVANATO, *La motivazione degli avvisi di accertamento (rassegna di dottrina e giurisprudenza)*, in "Rassegna tributaria", 1989, II, pagg. 367 e seguenti.

(12) Cfr. schema di decreto legislativo approvato il 14 ottobre 1997, pubblicato sul "Il Sole 24 Ore" del 16 ottobre 1997. *D. Lgs. n. 18.12.97, n. 462*

(13) Cfr., *infra*, paragrafo 5.

all'anno successivo entro il quale l'Amministrazione dovrà procedere alla liquidazione delle imposte dovute (cfr. comma 1 dei citati artt. 36-bis e 54-bis) (14). Con la medesima disposizione si è anche previsto che la predetta iscrizione potrà non essere eseguita, in tutto o in parte, se il contribuente o il sostituto d'imposta provvede a pagare le somme dovute entro trenta giorni "dal ricevimento della comunicazione prevista dai commi 3 dei predetti articoli", ottenendo una riduzione della soprattassa applicabile nella misura di un terzo del dovuto (art. 2 citato, comma 2).

Si è, pertanto, indirettamente, stabilito che l'esito della liquidazione dovrà essere comunicato attraverso l'emanazione di una apposita comunicazione che contenga l'indicazione degli aspetti formali sanabili e/o i motivi della liquidazione dell'eventuale maggiore imposta; conclusione, questa, che trovava, peraltro, già conferma nella relazione di accompagnamento al citato D.Lgs. n. 241/1997 (15).

In questo avviso l'Amministrazione finanziaria, oltre ad indicare gli eventuali errori riscontrati ed i criteri seguiti nella liquidazione, dovrà anche fissare il termine di trenta giorni entro il quale il contribuente - intervenendo in questa prima fase del controllo (16) - potrà procedere alla predetta eventuale regolarizzazione della dichiarazione presentata (17). Presumibilmente entro lo stesso termine, il soggetto interessato potrà determinare anche l'interruzione del procedimento attuato nei suoi confronti o la modifica dei risultati già acquisiti, attraverso l'esibizione di ulteriori dati ed elementi non considerati correttamente in sede di liquidazione. Una volta decorso questo lasso di tempo, il centro di servizio potrà, poi ordinariamente procedere alla riscossione dell'eventuale maggior debito d'imposta liquidato, iscrivendo a ruolo le somme dovute, comprensive dei relativi interessi e soprattasse, come si è innanzi chiarito, entro il termine del 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione

4. Segue: la regolarizzazione degli aspetti formali - Anche con riguardo alle possibilità di sanare gli aspetti formali della dichiarazione il quadro normativo attualmente esistente, se raffrontato con quello vigente in materia Iva, come più avanti si specifica, non si presenta definito in maniera organica e puntuale.

(14) Sulla natura di detto termine cfr. *infra*, paragrafo 8.

(15) Dove viene precisato che, "analogamente a quanto previsto dall'art. 36-ter", e quindi analogamente a quanto, invece, espressamente previsto per il controllo formale della dichiarazione, come più avanti si chiarirà l'esito del controllo sarà reso noto al contribuente o sostituto "con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte o delle ritenute alla fonte, dei contributi o dei premi dichiarati".

(16) Sui limiti di questo intervento, cfr. *infra*, paragrafo 9.

(17) Sulla natura di tale avviso cfr. *infra*, paragrafo 10.

Un dato certo è che, ai sensi dell'art. 5, comma 1, del citato D.Lgs. n. 241/1997 che ha modificato l'art. 8 del D.P.R. n. 600/1973, è stata estesa anche ai modelli di dichiarazione presentati dalle società di persone e dai soggetti all'Irpeg la possibilità di sanare, entro 30 giorni dalla richiesta dell'ufficio, la nullità stabilita per le dichiarazioni prive di sottoscrizione, attualmente prevista per le sole dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche (18); detta regolarizzazione dovrebbe, pertanto, essere del pari concessa senza applicazione di alcuna sanzione (19). Così pure dovrebbe ritenersi non onerosa la regolarizzazione di quegli aspetti formali rilevabili in sede di controllo che manifestano una certa rilevanza ai fini d'una successiva attività di verifica (20), imputabili ad esempio, all'erronea compilazione di un rigo della dichiarazione in luogo di quello appropriato o all'erronea indicazione di un addendo di una sommatoria dichiarata nel totale in modo corretto od ancora all'erronea indicazione dell'ammontare dell'imposta riportata a nuovo (21).

Per ciò che attiene, invece, alle irregolarità rilevate per effetto della liquidazione che determinano un maggior debito d'imposta a carico del contribuente, solo a seguito della emanazione del citato comma 2 dell'art. 2 del D.Lgs. del 14 ottobre 1997 si è disciplinata una specifica ipotesi di regolarizzazione.

Come si è innanzi osservato, la lettura del comma 3 del nuovo art. 36-bis sembrava addirittura escludere dalla finalità della liquidazione l'ipotesi più ricorrente rappresentata, appunto, dalla rilevazione d'un maggior debito d'imposta tanto che non restava che chiedersi se la mancata indicazione di detto effetto derivava dalla necessità di questa procedura insita nel sistema o dal fatto che questa ipotesi doveva ricomprendersi nella più ampia fattispecie della "regolarizzazione degli aspetti formali", espressamente prevista dalla legge; ma, in quest'ultimo caso, non risultando disciplinata una specifica ipotesi di regolarizzazione della maggiore imposta liquidata ex art. 36-bis, non poteva che desumersi l'esistenza di una lacuna normativa.

(18) Cfr. art. 8, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973, come modificato dall'art. 1, comma 9-*quater*, del D.L. 31 maggio 1994, n. 330.

(19) Analogo intervento è stato previsto anche in materia Iva: cfr. art. 37 del D.P.R. n. 633/1972, come modificato dall'art. 11, comma 1, lettera e), del D.Lgs. n. 241/1997.

(20) Si pensi, ad esempio, all'erronea compilazione d'un rigo del prospetto richiedente i dati rilevanti ai fini dei cosiddetti parametri, o all'inesatta compilazione del prospetto dei crediti, che potrebbe determinare la ripresa degli accantonamenti al fondo rischi su crediti fiscalmente deducibili, eccetera.

(21) In queste ipotesi non verrebbe ad integrarsi né un'ipotesi di violazione relativa al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni di cui all'art. 48 del D.P.R. n. 600/1973, né quella residuale di ogni altra violazione di obblighi stabiliti dal decreto sull'accertamento e dalle norme relative alle singole imposte sui redditi, di cui al punto 4) del comma 1 dell'art. 53 del medesimo decreto.

Certo era che, se a seguito della comunicazione dell'esito della liquidazione, il contribuente verifica di non avere valide ragioni per opporsi alla pretesa impositiva, non ci sarebbero state ragioni per escludere la possibilità dell'immediato pagamento delle somme dovute, come del resto già previsto in materia Iva, come subito si chiarirà (22), anziché attendere la successiva iscrizione a ruolo della maggiore imposta, delle soprattasse e dei maggiori interessi per il ritardato pagamento.

Ed infatti, con il comma 2 del citato art. 2 del decreto legislativo nel testo risultante dallo schema approvato il 14 ottobre 1997, come si è innanzi riferito, si è disciplinata la possibilità per il contribuente di evitare, in tutto o in parte, l'iscrizione a ruolo degli importi risultanti dai controlli automatici eseguiti ai sensi dell'art. 36-bis in questione, mediante il pagamento delle somme dovute entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione di cui al predetto comma 3 del citato articolo 36-bis, ottenendo anche la riduzione delle sanzioni amministrative dovute ad un terzo della misura intera applicabile.

5. *La liquidazione dell'Iva dovuta in base alle dichiarazioni (art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972)* - La riforma dell'istituto della liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni ha interessato, come si diceva, anche la disciplina Iva.

Com'è noto, la procedura di controllo formale del dichiarato solo di recente è stata inserita nell'ambito di questo settore impositivo: il comma 6 dell'art. 60 del D.P.R. n. 633/1972, aggiunto dall'art. 10, comma 2, del D.L. 20 giugno 1996, n. 323 ha, infatti, esteso l'obbligo della diretta iscrizione a ruolo del contribuente, oltre che ai casi di omesso pagamento dell'imposta dichiarata e non versata, anche a quelli di recupero della maggiore imposta o di rettifica del credito indicato a seguito della *correzione di errori materiali o di calcolo* rilevati dall'ufficio in sede di controllo della dichiarazione, secondo una procedura simile a quella stabilita in materia di imposte dirette dal vigente art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973.

Gli uffici possono, attualmente, recuperare la maggiore imposta liquidata senza procedere più alla rituale attività di accertamento iscrivendo direttamente a ruolo la maggiore imposta dovuta, unitamente agli interessi ed alla soprattassa nella misura intera pari alla somma non versata o versata in meno (cfr. art. 44, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972). Prima di procedere alla predetta iscrizione, l'ufficio è tenuto, tuttavia, ad invitare il contribuente a pagare direttamente in ufficio le somme dovute entro 30 giorni dalla comunicazione di apposito avviso, unitamente agli interessi ed alla soprattassa nella misura ridotta del 60%.

Con l'art. 14 del D.Lgs. n. 241/1997 si è provveduto, analogamente a quanto disposto in materia di imposte dirette, a disciplinare la liquidazione dell'Iva dovuta in base alle dichiarazioni come un'attività autonomamente rilevante che non rimane più contenuta, quale atto interno, nella diversa fase dell'attività di accertamento (cfr. art. 54-bis del n. D.P.R. n. 633/1972).

(22) Cfr. il successivo paragrafo 5).

Anche relativamente a questa imposta, a partire dalle dichiarazioni presentate a decorrere dal 1° gennaio 1999, l'Amministrazione finanziaria potrà infatti procedere, avvalendosi di procedure automatizzate, alla rettifica dell'imposta o del credito indicati in dichiarazione, sempre sulla base dei soli dati ed elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'Anagrafe tributaria (art. 54-bis, commi 1 e 2, prima parte).

Questa attività di controllo che dovrà essere, del pari, effettuata nel breve termine rappresentato dall'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, rimane circoscritta alla correzione automatica degli errori materiali e di calcolo commessi dal contribuente nella determinazione del volume d'affari e delle imposte; alla correzione degli errori materiali commessi nel riporto delle eccedenze in precedenza dichiarate, ed al controllo della regolarità e tempestività dei versamenti eseguiti in acconto, a conguaglio, nonché di quelli relativi alle liquidazioni periodiche (articolo citato, comma 2, seconda parte) (23).

L'esito del controllo, secondo quanto previsto dal comma 3 del citato art. 54-bis, andrà comunicato al contribuente, ai sensi e per gli effetti del citato comma 6 dell'art. 60 del D.P.R. n. 633/1972, nonché per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali e la segnalazione all'Amministrazione di eventuali dati ed elementi non considerati nella liquidazione.

La liquidazione dell'imposta è stata, pertanto, anche relativamente a questo settore impositivo, disciplinata come un'attività innanzitutto diretta alla regolarizzazione del contenuto della dichiarazione, nell'ambito della quale è concesso al dichiarante di interagire con l'ufficio per la rimozione di aspetti meramente formali e per la comunicazione di ulteriori dati ed elementi non considerati correttamente. La liquidazione, tuttavia, anche nell'ambito della disciplina Iva, comporterà principalmente il recupero della maggiore imposta dovuta determinata per effetto delle correzioni di errori commessi in sede di calcolo del tributo, così come dovrebbe comportare il recupero della minore eccedenza d'imposta risultante a seguito delle predette correzioni nei casi di dichiarazioni presentate con richiesta di computazione in detrazione per l'anno successivo: tale recupero, come è stato chiarito proprio in riferimento alla vigente attività di controllo basata sulla rilevazione degli errori materiali e di calcolo commessi in sede di dichiarazione (24), consente,

(23) In particolare, l'Amministrazione finanziaria dovrà provvedere ai sensi del comma 2 dell'art. 54-bis citato a: a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione del volume d'affari e delle imposte; b) correggere gli errori materiali commessi dal contribuente nel riporto delle eccedenze d'imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni; c) controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti d'imposta risultante dalla dichiarazione annuale a titolo di acconto e di conguaglio nonché dalle liquidazioni periodiche di cui agli artt. 27, 33, comma 1, lettera a), e 74, quarto comma.

(24) Cfr. circolare ministeriale 13 agosto 1996, n. 199/E, in "Boll. trib.", 1996, pag. 1311.

infatti, di lasciare inalterato il credito riportato a nuovo, senza la necessità di dover correggere le successive dichiarazioni presentate.

Sempre considerando gli obiettivi della riforma e considerando altresì l'unitarietà del sistema di gestione e controllo che riguarderà le prossime dichiarazioni presentate, possono trarsi, proprio dalla disciplina Iva, utili spunti di riflessione per la definizione degli effetti della nuova attività di liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni.

Assume, infatti, notevole rilievo nell'indagine che si sta effettuando l'inciso contenuto nel comma 3 dell'art. 54-bis in esame, secondo il quale l'esito della liquidazione è comunicato "ai sensi e per gli effetti del comma 6 dell'art. 60": e ciò per una serie di considerazioni.

Innanzitutto il richiamo alla disciplina prevista nei casi di correzione di errori materiali o di calcolo consente di superare, più agevolmente rispetto alle imposte sui redditi, la questione della individuazione delle modalità con le quali l'Amministrazione sarà tenuta a comunicare al contribuente l'esito della liquidazione.

Il Ministero (25) ha, infatti, chiarito che, nelle ipotesi previste dal citato comma 6 dell'art. 60, gli uffici sono tenuti ad esplicitare nell'avviso inviato alla parte quali siano gli errori a seguito dei quali viene richiesta una maggiore imposta o rideterminato un minor credito (26). Viene, pertanto, suffragata la tesi sopra avanzata in riferimento alla liquidazione delle imposte dirette della necessità della notifica di un apposito avviso contenente l'indicazione dei criteri seguiti nella liquidazione e/o delle irregolarità meramente formali riscontrate ai fini di una eventuale regolarizzazione o dell'esibizione di ulteriori dati ed elementi.

In secondo luogo, l'inciso consente anche di confermare la tesi secondo la quale l'oggetto del potere di liquidazione è stato disciplinato in maniera autonoma e distinta rispetto all'oggetto del potere di riscossione: l'attività diretta alla liquidazione dell'imposta dovuta che dovrà essere compiuta entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo si esaurisce, infatti, nell'emanazione del predetto avviso, mentre l'attività diretta alla riscossione del relativo credito dovrà avvenire, analogamente a quanto già verificato in materia di imposte dirette, entro il più lungo termine del 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Si profila, inoltre, l'esigenza di colmare il mancato coordinamento tra la disciplina della liquidazione in materia di imposte dirette rispetto a quella prevista in materia Iva, non risultando compiutamente regolata la fattispecie della "regolarizzazione della dichiarazione" nelle ipotesi di irregolarità che determinano un maggior debito d'imposta, se si mette a raffronto il comma 3 dei citati artt. 36-bis e 54-bis.

(25) Cfr. circolare ministeriale 13 agosto 1996, n. 199/E in "Boll. trib.", 1996, pag. 1311.

(26) Si legge nella citata circolare: "ciò al fine di evitare che, nell'eventualità di un ricorso contro l'iscrizione a ruolo possa essere eccepita la mancanza di motivazione della pretesa erariale".

In materia Iva, infatti, la comunicazione dell'esito della liquidazione, ai sensi e per gli effetti del comma 6 dell'art. 60, già consente di sanare le irregolarità riscontrate attraverso il pagamento direttamente in ufficio delle maggiori somme liquidate e della soprattassa nella misura ridotta del 60%, senza imporre all'Amministrazione di procedere comunque all'iscrizione a ruolo. Con la previsione della specifica ipotesi di regolarizzazione effettuata con il predetto comma 2 dell'art. 2 del decreto legislativo emanato ad integrazione del citato D.Lgs. n. 241/1997 si è venuta a determinare una sovrapposizione di disposizioni aventi la medesima finalità, ma diversi contenuti, imputabile probabilmente ad una svista del legislatore.

Il rinvio operato dal comma 3 dell'art. 54-bis al comma 3 dell'art. 60 del D.P.R. n. 633/1972, determina infatti la possibilità per il contribuente del pagamento direttamente in ufficio della maggiore imposta e della soprattassa nella misura ridotta del 60%, mentre la previsione di cui al citato comma 2 dell'art. 2 comporta il pagamento della maggiore imposta e della soprattassa nella misura di gran lunga ridotta di un terzo di quella ordinariamente applicabile mediante versamento attraverso delega bancaria, da effettuarsi secondo le disposizioni indicate all'art. 19 del D.Lgs. n. 241/1997.

6. Il controllo formale delle dichiarazioni: l'attuale disciplina - Occorre adesso analizzare entro quali limiti dovrà svolgersi la seconda fase dell'attività di controllo della dichiarazione, disciplinata dal successivo art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973, come modificato dal citato art. 13 del D.Lgs. n. 241/1997, anche per definire in quale rapporto detta attività si colloca rispetto alla liquidazione delle imposte dovute in base alle dichiarazioni.

Per affrontare questa questione occorre premettere che l'esigenza di un controllo formale del dichiarato è emersa nell'ordinamento tributario, limitatamente al settore delle imposte sui redditi, proprio al fine di assicurare una più rapida gestione ed una più efficace verifica della massa di dichiarazioni presentate dai contribuenti.

La complessità delle operazioni di determinazione del presupposto e della base imponibile indussero, com'è noto, il legislatore a prevedere accanto all'ordinaria attività di accertamento dei redditi anche un'attività di riscontro "cartolare" dei dati dichiarati che si prefigurasse lo scopo di pervenire all'esatta quantificazione dell'imposta sulla base del contenuto reale e giuridicamente rilevante della dichiarazione stessa.

Venne pertanto introdotto nel D.P.R. n. 600/1973 l'art. 36-bis (27) e, successivamente, per contrastare la prassi evasiva consistente nel presentare dichiarazioni distinte per ciascun reddito posseduto, anche l'art. 36-ter (28) recante la disciplina della liquidazione dell'imposta in base a più dichiarazioni presentate.

(27) Cfr. art. 2 del D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920.

(28) Cfr. art. 1 del D.P.R. 14 aprile 1982, n. 309.

L'ampio dibattito dottrinale e giurisprudenziale che si è venuto a formare negli anni relativamente all'ambito di applicazione dei citati articoli è, come a tutti noto, sintomatico dei numerosi dubbi interpretativi e degli equivoci originatisi per effetto dell'ambiguità del vigente testo normativo degli articoli in questione. In questa sede risulta, pertanto, opportuno sintetizzare le conclusioni raggiunte, rappresentando le stesse il punto di partenza per la definizione dell'ambito di applicazione delle nuove disposizioni.

Ai sensi del vigente art. 36-bis, l'Amministrazione finanziaria, attraverso l'utilizzo di procedure automatizzate, effettua il ricalcolo del dichiarato provvedendo a rettificare gli errori - elencati tassativamente dalla legge (29) - e a liquidare l'eventuale maggiore imposta dovuta attraverso l'iscrizione a ruolo, senza passare attraverso la preventiva notifica dell'avviso di accertamento, ovvero a provvedere al rimborso delle eventuali somme pagate in eccesso.

Questa procedura ha sollevato dubbi di legittimità costituzionale proprio con riferimento alla mancanza di motivazione della liquidazione effettuata. La Corte ne ha tuttavia escluso la fondatezza (30), osservando che la liquidazione *ex art. 36-bis* è operata sulla base delle dichiarazioni presentate mediante un mero riscontro cartolare, nei casi eccezionali e tassativamente indicati dalla legge, vertenti su errori materiali e di calcolo immediatamente rilevabili, quindi senza necessità di istruttoria, che l'Amministrazione finanziaria ha il potere-dovere di correggere anche a vantaggio del contribuente stesso. Con la conseguenza, ha soggiunto la Corte, che "solo la mancanza di ogni valutazione giuridica rende costituzionale l'art. 36-bis, perché se invece fosse necessaria una valutazione giuridica, sarebbe necessario un vero e proprio atto di accertamento".

Secondo il prevalente indirizzo giurisprudenziale, sia di legittimità che di merito, le fattispecie ricadenti nell'ambito del citato art. 36-bis sono eccezionali e, per-

(29) In particolare gli uffici delle imposte o il Centro di servizio provvede a (cfr. comma 2, disposizione citata): a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti in dichiarazione; b) escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dai certificati dei sostituti d'imposta o risultanti in misura inferiore a quella dichiarata; c) escludere le detrazioni d'imposta non previste dalla legge o non risultanti dai documenti richiesti al contribuente, o allegati alle dichiarazioni o negli elenchi di cui all'art. 78, comma 25, della L. n. 413/1991; d) ridurre le detrazioni esposte in misura superiore a quella spettante; e) escludere la deduzione dal reddito degli oneri non previsti dalla legge o non risultanti dai documenti richiesti al contribuente o non allegati alle dichiarazioni o negli elenchi specificati alla precedente lettera c); f) ridurre la deduzione dal reddito degli oneri esposti in misura superiore a quella risultante dai documenti richiesti al contribuente o allegati alle dichiarazioni ovvero dagli elenchi di cui alla precedente lettera c), ovvero in misura eccedente i limiti fissati dalla legge; g) controllare i crediti d'imposta spettanti ed i versamenti delle somme dovute in base alle dichiarazioni.

(30) Con la ordinanza n. 430 del 7 aprile 1988, in "Rassegna tributaria", 1988, II, pag. 559 con nota di BASILAVECCHIA, *La liquidazione dell'imposta dovuta in base al dichiarato nella valutazione della Corte Costituzionale*, ivi, pagg. 561 e seguenti.

tanto, devono ritenersi insuscettibili di applicazione analogica (31): le ipotesi ivi previste vanno rigorosamente circoscritte agli errori materiali e di calcolo rilevabili *ictu oculi* dal contesto generale delle dichiarazioni, rimanendone escluse quelle che implicano l'applicazione di norme non considerate dal contribuente, un'interpretazione della legge diversa da quella seguita in dichiarazione, valutazione o apprezzamenti di fatto difformi (32). Anche la nozione di errore materiale è stata elaborata dalla giurisprudenza che l'ha circoscritta a mere inesattezze commissive od omissive di trascrizione di dati e notizie immediatamente risultanti dal complesso delle dichiarazioni e dai suoi allegati. Deve trattarsi, cioè, di un errore che non incide nel 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 falsa percezione di fatti (33).

L'ufficio o il Centro di servizio, nell'effettuare il controllo, deve pertanto limitarsi alla correzione di errori riscontrabili a livello "aritmetico contabile" e non a livello "valutativo giuridico" (34); in caso contrario, dunque, il ricorso alla procedura di liquidazione *ex art. 36-bis*, sarebbe illegittimo, anche sotto il profilo della mancanza di motivazione, considerato che la maggiore imposta dovuta viene comunicata al contribuente attraverso l'iscrizione a ruolo e, pertanto, attraverso un atto che incide immediatamente sulla sfera patrimoniale del soggetto passivo d'imposta (35).

(31) Cfr. tra le altre, Cass., 20 novembre 1989, n. 4958 in "il fisco" n. 16/1990, pag. 2701; 25 settembre 1990, n. 9692, in "il fisco" n. 39/1990, pag. 6340; 1° marzo 1991, n. 2174, in "Dir. prat. trib.", 1993, II, pag. 60; Comm. trib. centr., 5 aprile 1985, n. 3221, in "il fisco" n. 22/1985, pag. 3401; 16 maggio 1989, n. 3430, in "il fisco" n. 39/1989, pag. 6165; 3 giugno 1989, n. 4056, in "il fisco" n. 38/1989, pag. 6037; 29 novembre 1989, n. 7153, in "il fisco" n. 20/1990, pag. 3368; Comm. trib. II grado di Matera, 13 maggio 1986, n. 509, in "il fisco" n. 40/1986, pag. 6341; Comm. trib. II grado di Cosenza, 27 ottobre 1988, in "il fisco" n. 12/1989, pag. 1810; Comm. trib. II grado di Piacenza, 13 novembre 1991, in "il fisco" n. 10/1992, pag. 2530; Comm. trib. I grado di Roma, 27 aprile 1990, in "il fisco" n. 46/1990, pag. 7425; Comm. trib. I grado di Reggio Emilia, 2 febbraio 1993, in "il fisco" n. 10/1993, pag. 3181.

(32) Com'è noto, l'applicazione dell'art. 36-bis è stata negata per il recupero a tassazione di agevolazioni ed esenzioni, sia in dottrina che in giurisprudenza. Si confronti al riguardo MARONGIU in nota a Cass., 1 marzo 1991, n. 2174, cit., pagg. 60 e seguenti e in nota a Comm. trib. I grado di Genova, 14 gennaio 1993, n. 92, *Gli illegittimi corollari dell'abuso dell'art. 36-bis*, in "Dir. prat. trib.", 1993, II, pag. 747; BASILAVECCHIA, *Considerazioni in tema di iscrizione a ruolo preceduta (soltanto) da atto di diniego di un'agevolazione*, in nota a Cass., 20 novembre 1989, n. 4958, in "Rassegna tributaria", 1990, II, pagg. 836 e seguenti.

(33) Cfr., Cass. 17 gennaio 1986, n. 261, in "il fisco" n. 18/1986, pag. 2892; Comm. trib. centr., 16 febbraio 1990, n. 1310, in "Boll. trib.", 1990, pag. 779, nonché la stessa Amministratore finanziaria con circolare n. 7/1385 dell'8 maggio 1985, in "il fisco" n. 18/1985, pag. 2786.

(34) Cfr. Cass., 1 marzo 1991, n. 1306, eccetera.

(35) In particolare, la Corte Costituzionale nella citata ord. n. 430 del 24 marzo 1988 ha rilevato

Le argomentazioni innanzi sintetizzate hanno trovato riscontro in sede dottrinale, dove si è venuto a delineare un orientamento prevalente tendente ad un'interpretazione ancora più restrittiva dell'ambito di applicazione del citato art. 36-bis.

Se è vero che il controllo degli uffici deve limitarsi a considerare elementi probatori forniti dallo stesso contribuente in dichiarazione o nei relativi allegati, è anche vero, si è osservato (36), che è discutibile che la liquidazione presupponga solo errori materiali o di calcolo e non anche erronee valutazioni giuridiche: basti considerare le ipotesi previste alle lettere c) ed e) del comma 2 del citato art. 36-bis, che consentono all'ufficio l'esclusione di detrazioni e deduzioni non previste dalla legge o la riduzione di detrazioni e deduzioni esposte in misura superiore a quella spettante, o le ipotesi - ammesse da una parte (minoritaria) della giurisprudenza (37) - in cui sarebbe legittima la rettifica formale che si spinge fino all'interno della determinazione dell'imponibile delle singole componenti reddituali.

Le valutazioni giuridiche che la norma sembra consentire andrebbero, pertanto, 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 (38) e che necessitano - per legittimare la pretesa impositiva - di adeguata motivazione.

Così pure andrebbe circoscritta in quanto all'oggetto il contenuto dell'attività istruttoria che il Centro di servizio può attualmente compiere per acquisire dati ed elementi utili ai fini del controllo, secondo la previsione dell'ultimo comma del citato art. 36-bis. L'istruttoria dovrebbe, infatti, rimanere legata al dato formale del dichiarato e del contenuto degli allegati e non spingersi fino al confronto tra i dati dichiarati ed altri elementi esterni che incidono sul presupposto, per non confondersi con l'attività istruttoria che è alla base dell'accertamento in rettifica del dichiarato (39).

che l'attività di liquidazione, pur non ponendosi sul piano di mera riscossione, non possa tuttavia essere ricompresa negli atti di accertamento, ed ha ritenuto di potersi individuare *tertium genus* di atti impositivi.

(36) Così, BASILAVECCHIA, *op. cit.*, pag. 562.

(37) Così la citata Cass. n. 261/1986 che ha riconosciuto legittima la liquidazione ex art. 36-bis per sostituire il reddito effettivo derivante dalla locazione di fabbricato a quello espresso dalla rendita catastale.

(38) In definitiva, per superare la questione di legittimità costituzionale, seguendo l'orientamento prevalente in dottrina bisognerebbe ritenere che le valutazioni giuridiche poste a base della liquidazione possono legittimare l'iscrizione a ruolo della maggiore imposta solo se operate "in senso conforme e non in contrasto con il contenuto giuridicamente rilevante della dichiarazione": così, MAFFEZZONI, *Il potere di liquidazione dell'imposta ex artt. 36-bis e 36-ter e i suoi limiti*, nota a Cass., 1 marzo 1991, n. 2174, in "Boll. trib.", 1991, pag. 389.

(39) In questo stesso senso: BASILAVECCHIA, *op. cit.*, pag. 563.

Solo seguendo questa stretta interpretazione, dunque, la liquidazione del dichiarato non assume il connotato degli atti di accertamento, ma si pone più sul piano della riscossione, benché non si confonda propriamente con essa.

La mancanza di motivazione, il fatto che la maggiore imposta liquidata viene iscritta a titolo definitivo in ruoli principali e riscossa per l'intero ammontare, l'applicazione di soprattasse e non di pene pecuniarie conseguenti alla determinazione del maggior debito d'imposta, sono stati ritenuti elementi sufficienti ad escludere sia la natura di atto di accertamento dell'attività di liquidazione che la natura di atto di accertamento (o d'imposizione) che cumulerebbe in sé la cartella di pagamento (40).

Va, tuttavia, considerato che solo per effetto delle disposizioni di cui all'art. 36-*bis* in esame la riscossione che è insita nella procedura di liquidazione incide immediatamente nella sfera patrimoniale del dichiarante e in tanto essa si giustifica in quanto il contribuente può far valere in sede giurisdizionale il proprio diritto di difesa.

Ad avvalorare l'eccezionalità di questa procedura, e la sua differenziazione rispetto all'attività di accertamento sta anche l'ulteriore considerazione basata sull'inciso contenuto nel comma 2 del citato art. 36-*bis* secondo il quale gli uffici possono procedere alla liquidazione dell'imposta "anche in sede di rettifica della dichiarazione". Per spiegare tale inciso e per analizzare il rapporto esistente tra il ruolo *ex art. 36-bis* e l'accertamento in senso proprio si è osservato che ogni qual volta l'ufficio si trova di fronte ad una fattispecie di cui al comma 2 della disposizione in esame, anche in sede di rettifica del dichiarato, è obbligato a procedere, entro il termine indicato al comma 1 della stessa norma, all'iscrizione a ruolo e non all'emissione dell'avviso di accertamento (41); ciò per evitare la disparità di trattamento che deriverebbe dalla discrezionalità dell'ufficio di agire differenzialmente di fronte ad ipotesi tassativamente previste dalla legge, attese la mancanza di identità tra le due procedure e la diversità degli effetti dei due distinti atti (42). Solo una volta trascorso tale termine, la rettifica potrà invece essere effettuata secondo il normale procedimento accertativo, benché non ricorrano le ipotesi di rettifica nel merito della sussistenza o dell'ammontare dei presupposti dichiarati, ma soltanto le ipotesi di rilevazione di meri errori formali (43).

(40) Così, FANTOZZI, *Diritto Tributario*, Torino, 1991, pag. 381.

(41) Cfr. GAFFURI, *Considerazioni sull'accertamento tributario*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1981, I, pagg. 534 seguenti.

(42) DE MITA, *Disparità di trattamento per la correzione degli errori nel 740*, in "Fisco e Costituzione", Milano, 1984, pag. 850.

(43) Così, RINALDI, *La tutela giurisdizionale nei confronti dei ruoli formati dal Centro di servizio ed il nuovo processo tributario*, in "Riv. dir. trib.", 1997, pagg. 400 e seguenti.

Proprio tenendo conto di queste peculiarità, si è di recente sostenuto (44) con l'art. 36-bis e le successive modificazioni apportate, il legislatore ha come perseguito l'intenzione di costruire un microsistema che tendesse a garantire l'acquisizione immediata della maggiore imposta dovuta ma che è rimasta un'intenzione malcostruita, venendo a mancare quella coerenza che avrebbe dovuto presiedere anche alla fase attuativa della pretesa e che lo avrebbe reso uno strumento di controllo particolarmente efficace.

Ed invero, 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 hanno, pertanto, oggetti diversi, l'uno postulando l'esercizio dell'altro. L'iscrizione a ruolo in tanto non necessita di motivazione in quanto si riferisce ad un credito tributario già liquidato con separato atto (di accertamento o di liquidazione) che contiene l'indicazione dei criteri ed i fatti che giustificano la pretesa tributaria, come avviene in materia di imposte indirette sui trasferimenti (45): nelle ipotesi previste dall'art. 36-bis, in assenza di un separato atto contenente i motivi del recupero, non è mancato, pertanto, chi ha sostenuto l'illegittimità di detta procedura ed ha auspicato l'emanazione di un vero e proprio avviso di liquidazione debitamente motivato, suscettibile di dar luogo ad iscrizioni a ruolo secondo le norme ordinarie (46); così come non è mancato chi ha sostenuto la necessità di introdurre la previsione dell'obbligo dell'ufficio di comunicare sinteticamente le ragioni che giustificano la liquidazione della maggiore imposta (47).

7. *Segue: il nuovo art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973* - Con la riforma attuata con il citato D.Lgs. n. 241/1997, il legislatore ha recepito proprio questo orientamento più rigoroso sui limiti d'applicabilità del vigente art. 36-bis.

La nuova attività di controllo formale delle dichiarazioni, disciplinata dal riformulato art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 sarà sempre diretta alla verifica della corretta determinazione delle imposte, delle ritenute, dei contributi o premi dichiarati, senza spingersi ad entrare nel merito della effettiva individuazione dei presupposti impositivi ma, a differenza della già considerata attività di liquidazione, non dovrà limitarsi al riscontro automatico effettuato sulla base dei soli dati indicati in dichiarazione o di quelli in possesso dell'Amministrazione attraverso

(44) Cfr. RINALDI, *op. cit.*, pagg. 402 e seguenti.

(45) Sul punto e, in generale, sulla natura giuridica del ruolo, cfr., *infra*, paragrafo 10.

(46) Cfr. MAPPEZZONI, *op. cit.*, pag. 391.

(47) Cfr. GAFFURI, *Considerazioni sull'accertamento tributario*, cit., pag. 536; FARINA, *La penitenzieria del termine per l'iscrizione a ruolo delle imposte ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973*, in "il fisco" n. 32/1996, pag. 1723.

l'Anagrafe tributaria; questa attività potrà, infatti, così come del resto già attualmente previsto, estendersi all'acquisizione anche di ulteriori 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.

Questa attività di controllo, rimanendo comunque legata al contenuto formale della dichiarazione, non comporta ovviamente limitazioni all'azione di accertamento che gli uffici finanziari potranno effettuare con attività successive: il controllo avverrà, infatti, ai sensi del comma 1 del nuovo art. 36-ter, "senza pregiudizio dell'azione accertatrice ai sensi degli artt. 37 e seguenti" del D.P.R. n. 600/1973 (48).

La nuova procedura sarà, in particolare, diretta ad escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni all'Anagrafe tributaria, nonché dalle certificazioni richieste agli stessi contribuenti; ad escludere in tutto o in parte le detrazioni e le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o negli elenchi comunicati all'Anagrafe tributaria da determinati soggetti ai sensi del comma 25 dell'art. 78 della L. n. 413/1991 (49); a determinare i crediti d'imposta nella misura spettante in base ai dati dichiarati o ai documenti richiesti al contribuente; a correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai sostituti nella determinazione delle ritenute alla fonte (articolo citato, comma 2) (50). E

(48) Va notato che, nella riformulazione del citato articolo, si è indicato - nel far salva l'azione accertatrice - l'art. 37 e non più l'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973 per meglio distinguere la fase del controllo formale dalla diversa attività di raccolta ed acquisizione di elementi utili al controllo degli adempimenti effettuati dal contribuente e all'utilizzo di quegli stessi elementi ai fini dell'accertamento; si è peraltro anche provveduto a sopprimere l'inciso precedentemente indicato al comma 2 dell'art. 36-bis, secondo il quale gli uffici avrebbero dovuto provvedere alla liquidazione "anche in sede di rettifica", risultando attualmente disciplinata in via autonoma la fase della liquidazione dell'imposta dovuta, anche per effetto del controllo formale della dichiarazione, rispetto alle ulteriori attività di controllo ed accertamento.

(49) Da tali elenchi trasmessi dagli enti previdenziali, assistenziali, banche ed imprese di assicurazione, l'Amministrazione può desumere l'ammontare della maggior parte di oneri per i quali non viene attualmente più richiesta l'allegazione in dichiarazione: cfr. relazione governativa al disegno di legge (n. 1712 del 13 dicembre 1993) di conversione del D.L. 6 dicembre 1993, n. 503, in "Codice Imposte dirette, IPSOA", sub art. 36-bis, n. 163.

(50) In particolare, l'Amministrazione finanziaria, dovrà provvedere a (cfr. citato comma 2 dell'art. 36-ter): a) escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni di cui all'art. 20, comma 3, D.P.R. n. 605/1973 o delle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi; b) escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi di cui all'art. 78, comma 25, della L. 30 dicembre 1991, n. 413; c) escludere in tutto o in parte le deduzioni

stato, inoltre, confermato il potere dell'Amministrazione finanziaria di liquidare la maggiore imposta dovuta sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati presentati per il medesimo periodo d'imposta dal contribuente, già disciplinato - com'è noto - dal vigente art. 36-ter [articolo citato, comma 2, lettera e)].

Va notato che, in questa seconda fase di controllo, l'esclusione in tutto o in parte delle detrazioni d'imposta, le deduzioni dal reddito o i crediti d'imposta dichiarati dal contribuente è stata circoscritta alle ipotesi in cui gli ammontari di dette somme risultino "non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi di cui al citato art. 78 della L. n. 413/1991", e non se, e nella misura, "non prevista dalla legge": la modifica apportata recepisce, dunque, quell'indirizzo dottrinale e giurisprudenziale innanzi richiamato (51) che ha limitato le ipotesi di controllo formale a quelle che non presuppongono valutazioni giuridiche, ma che coinvolgono i soli elementi desumibili dalle dichiarazioni o dagli allegati alle dichiarazioni stesse.

Il controllo formale delle dichiarazioni - a differenza dell'attività di liquidazione innanzi esaminata - non riguarderà, inoltre, la totalità delle dichiarazioni presentate, ma verrà effettuato nei soli confronti dei contribuenti individuati sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministro delle finanze, tenendo anche conto delle capacità operative degli uffici. Anche il termine entro il quale gli uffici sono legittimati al controllo è stato modificato con la previsione del più lungo termine del 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione stessa (52).

L'Amministrazione sarà, inoltre, tenuta ad invitare il contribuente, anche telefonicamente, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento o altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dai dati forniti da terzi soggetti (articolo citato, comma 3). L'intervento del contribuente, pertanto, come del resto già attualmente previsto dai vigenti artt. 36-bis e 36-ter (53), rimane diretto alla sola acquisizione di

dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi menzionati nella lettera b); d) determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti; e) liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati di cui all'art. 1, comma 4, lettera d), presentati per lo stesso anno dal medesimo contribuente; f) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

(51) Cfr., *supra*, paragrafo 6.

(52) Sulla natura del citato termine, cfr., *infra*, paragrafo 8.

(53) Tale previsione originariamente introdotta con l'aggiunta del comma 3 all'art. 36-bis dall'art. 10-ter del D.L. 2 marzo 1989, n. 69 è stata successivamente corretta dall'art. 1, comma 1, lettera p), n. 3), del D.L. 31 maggio 1994, n. 330.

documenti o di informazioni desumibili dai dati contenuti nella dichiarazione, e non da elementi esterni che potrebbero essere richiesti solo in seguito all'esercizio dell'ordinaria attività di accertamento in rettifica per l'individuazione di diverse ed ulteriori fattispecie d'imponibilità (54).

L'esito del controllo formale sarà, invece, formalmente comunicato al contribuente o al sostituto con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica e per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale.

Si è, pertanto, normativamente disciplinato l'obbligo dell'Amministrazione di esplicitare i motivi della rettifica operata in un apposito avviso da notificare al contribuente: si possono, quindi, ritenere superati tutti i dubbi di legittimità basati sulla mancanza di motivazione sollevati con riferimento all'attuale testo di legge, innanzi richiamati (55). Il contribuente, venendo a conoscenza dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarati potrà sia regolarizzare il contenuto della dichiarazione rettificata che esercitare i propri diritti di difesa in sede contenziosa, o modificare o addirittura interrompere la procedura attuata nei suoi confronti, segnalando eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale (cfr. articolo citato, comma 4); in quest'ultima ipotesi l'Amministrazione finanziaria potrà, pertanto, anche esercitare il proprio potere di autotutela attraverso l'eventuale rinuncia all'imposizione in caso di "autoaccertamento" dell'illegittimità dell'atto o dell'imposizione (56).

Va, infatti chiarito che, sempre per effetto delle integrazioni disposte in materia con l'emanazione del successivo decreto legislativo, al contribuente è stata concessa la possibilità di regolarizzare il maggior debito emerso nei suoi confronti anche a seguito della procedura di controllo formale della dichiarazione, pagando le somme dovute entro i successivi trenta giorni dal ricevimento della comunicazione di cui al citato comma 4 dell'art. 36-ter in esame e di ottenere il beneficio della riduzione della soprattassa applicabile ai sensi del citato art. 92 del D.P.R. n. 602/1973 nella misura dei due terzi del dovuto.

Quanto osservato dovrebbe anche consentire di affermare che la liquidazione della dichiarazione costituisce una fase autonoma e distinta rispetto alla fase del controllo formale, l'una potendosi effettuare anche senza l'esercizio dell'altra: l'acquisizione di dati ed elementi non correttamente considerati nella liquidazione, disciplinata al citato comma 3 dell'art. 36-bis, potrà, quindi, *eventualmente* e

(54) Per ulteriori considerazioni sul tema dell'intervento del privato in questa fase di controllo, *infra*, paragrafo 9.

(55) Cfr., *supra*, paragrafo 6.

(56) Cfr. art. 2 del regolamento sull'autotutela, di cui al D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, in "il fisco" n. 11/1997, pag. 3099.

non necessa
trollo di cui
attività di cc

8. La natur
le riforma d
traverso il c
stione affro
dottrina che
1 del vigen

Com'è no
ste procedo
imposte do
alle dichiar
cante norm
mine quinq
sione delle
bili median
alle dichiar

In preser
strazione h
cómma 1 d
tenuta legit
renti dalla
ché entro il

Proprio
che, chiam

(57) Di cu

(58) Nella
liquidazione d
sta dovesse
602/1973 e,
risce". Le du
seguito del c
quello quinq
l'art. 36-bis,
cembre dell'

(59) Cfr.
guenti.

(60) Cfr.

non *necessariamente* portare anche allo svolgimento della diversa attività di controllo di cui all'art. 36-*ter* in questione, o comportare lo svolgimento di successive attività di controllo o di accertamento (57).

8. La natura del termine per la liquidazione delle imposte - La profonda e radicale riforma dell'istituto della liquidazione dell'imposta dovuta, anche se attuata attraverso il controllo formale del dichiarato, consente di superare l'ulteriore questione affrontata, in realtà, sempre più frequentemente negli ultimi tempi sia in dottrina che in giurisprudenza, relativa alla natura del termine indicato nel comma 1 del vigente art. 36-*bis*.

Com'è noto, la disposizione in ultimo citata stabilisce che gli uffici delle imposte procedono entro il 31 dicembre dell'anno successivo alla liquidazione delle imposte dovute, nonché ad effettuare i rimborsi eventualmente spettanti in base alle dichiarazioni presentate. L'art. 17, primo comma, del D.P.R. n. 600/1973, recante norme sui termini per l'iscrizione a ruolo, stabilisce, invece, il diverso termine quinquennale previsto dall'art. 43 dello stesso decreto anche per la riscossione delle imposte liquidate in base alle dichiarazioni, comprese quelle riscuotibili mediante versamento diretto e non versate, e delle ritenute liquidate in base alle dichiarazioni dei sostituti d'imposta (58).

In presenza di questo contrasto tra le due disposizioni innanzi citate, l'Amministrazione ha, da sempre, contestato la natura perentoria del termine indicato al comma 1 dell'art. 36-*bis* e, con l'avallo di parte della giurisprudenza (59), si è ritenuta legittimata a procedere all'iscrizione a ruolo delle maggiori imposte scaturenti dalla procedura del controllo formale, oltre il predetto termine annuale, purché entro il più lungo termine quinquennale previsto dal citato art. 17.

Proprio di recente, la questione è stata affrontata dalla Corte di Cassazione (60) che, chiamata a pronunciarsi sul tema, ha con fermezza ribadito, conformemente

(57) Di cui ai citati artt. 37 e seguenti del D.P.R. n. 600/1973 (cfr. comma 2 dell'art. 36-*ter*).

(58) Nella sua formulazione originaria, l'art. 36-*bis* non stabiliva, invero, alcun termine per la liquidazione dell'imposta. Era, tuttavia, ritenuto pacifico che l'iscrizione a ruolo della maggiore imposta dovesse avvenire entro quello indicato nella originaria formulazione dell'art. 17 del D.P.R. n. 602/1973 e, cioè, entro "i dodici mesi dalla fine dell'anno o dell'esercizio cui la dichiarazione si riferisce". Le due disposizioni richiamate vennero modificate dal D.P.R. n. 506 del 27 dicembre 1979 a seguito del quale, da un lato, fu elevato il termine indicato al comma 1 dell'art. 17, parificandolo a quello quinquennale fissato dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973; dall'altro, venne integrato il testo dell'art. 36-*bis*, con la previsione dell'obbligo per gli uffici di procedere alla liquidazione entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

(59) Cfr. Comm. trib. I grado di Vicenza, 2 maggio 1994, in "il fisco" n. 8/1995, pagg. 1830 e seguenti.

(60) Cfr. Cass., 29 luglio 1997, n. 7088, in "il fisco" n. 32/1997, pag. 9524.

all'indirizzo espresso dalla Commissione tributaria centrale (61), la natura perentoria del termine indicato al comma 1 dell'art. 36-bis, entro il quale gli uffici devono procedere non soltanto alla liquidazione della maggiore imposta, ma anche alla riscossione del relativo credito (62).

La dottrina che più si è interessata della questione ha ritenuto di poter superare il problema inquadrando l'istituto della liquidazione dell'imposta nell'ambito delle norme sull'accertamento e non in quelle sulla riscossione (63).

Si è, infatti, osservato che l'attività diretta alla rettifica dell'imponibile e/o dell'imposta dichiarati consiste pur sempre in una procedura preordinata all'accertamento, ancorché semplificata in quanto attuata a seguito di un controllo meramente formale della dichiarazione, caratterizzata dal fatto che i suoi esiti acquistano rilevanza esterna attraverso l'iscrizione a ruolo, e non attraverso l'avviso di accertamento. Seguendo questa interpretazione, il termine annuale indicato al comma 1 dell'art. 36-bis sarebbe, pertanto, riferibile all'attività di rettifica della dichiarazione, mentre il termine più lungo desumibile dal combinato disposto degli artt. 17 del D.P.R. n. 602/1973 e 43 del D.P.R. n. 600/1973 sarebbe riferibile alla medesima attività di rettifica allorquando questa, sulla base degli elementi probatori raccolti attraverso una più ampia attività istruttoria, va ad incanalarsi nella notifica dell'avviso di accertamento. Il termine indicato all'art. 17 si porrebbe, invece, solo sul piano della riscossione, riguardando esso sia le imposte liquidate in base al-

(61) Cfr. Comm. trib. centr., 27 ottobre 1994, n. 3513, in "il fisco" n. 4/1995, pag. 865 e seguenti; Comm. trib. centr., 10 aprile 1996, n. 1605, in "il fisco" n. 35/1996, pag. 8541.

(62) La Suprema Corte ha, infatti, ritenuto innanzitutto non risolutiva della questione la qualificazione del termine *de quo*, considerato che, già in materia processuale, l'inutile decorso d'un termine ordinario produce gli stessi effetti preclusivi di quello perentorio. Del pari, ha ritenuto non risolutiva la circostanza che la legge non abbia espressamente sanzionato l'inosservanza del citato termine annuale con la decadenza; l'affermazione secondo la quale le norme che stabiliscono termini a pena di decadenza sono di stretta interpretazione e non possono essere applicate in via analogica, si fonda sul convincimento che tali disposizioni abbiano carattere eccezionale, derogando al generale principio della libertà di esercizio di diritti soggettivi; caratteristica, questa, non presente nell'ambito del diritto pubblico che si caratterizza, invece, per la rigorosa delimitazione dei poteri diretti a garantire il soddisfacimento di finalità di carattere istituzionale. La Corte ha considerato non sostenibile la tesi secondo la quale il contrasto tra i due termini indicati dipenderebbe dalla previsione di due diversi termini di decadenza entro i quali l'Amministrazione avrebbe dovuto procedere alla liquidazione dell'imposta e alla riscossione del relativo credito. Le due operazioni non risultano scindibili; infatti, secondo la vigente disciplina dell'art. 36-bis, non essendo ravvisabile un autonomo atto di liquidazione distinto dalla formazione del ruolo. Conseguentemente, secondo la citata sentenza, il breve termine annuale indicato al comma 1 dell'art. 36-bis, è da intendersi stabilito a pena di decadenza e concerne l'iscrizione a ruolo delle maggiori imposte liquidate, mentre il termine indicato al primo comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 602 riguarda la riscossione delle imposte non versate dal contribuente, ma nella stessa misura risultante dal suo calcolo in dichiarazione.

(63) Così, RUSSO, *Il problema dei termini per la liquidazione delle imposte dovute in base alla liquidazione ai sensi dell'art. 36-bis*, in "Rassegna tributaria", 1995, pagg. 1014 e seguenti.

le dichiarazioni presentate dai contribuenti (articolo citato, comma 1), che le imposte o le maggiori imposte determinate attraverso gli avvisi di accertamento posti in essere dagli uffici e divenuti definitivi (articolo citato, comma 3).

Risulta evidente che le argomentazioni addotte a sostegno della perentorietà del termine indicato al comma 1 dell'art. 36-bis in questione innanzi considerate muovono da un presupposto che oggi non si può più verificare rappresentato dall'estraneità al dato positivo d'una differenziazione tra una preliminare fase di liquidazione del debito d'imposta e la successiva fase della riscossione che, se fosse stata altrimenti prevista, avrebbe rappresentato la soluzione al problema in esame.

In effetti, proprio la distinta configurazione della attività di liquidazione rispetto all'attività di accertamento e di riscossione dell'imposta che si è venuta a determinare attraverso la riformulazione del vigente art. 36-bis, consente la corretta qualificazione della natura dei termini in discorso.

L'attività di liquidazione si esaurisce, infatti, nell'operazione diretta a rendere certo e liquido il debito d'imposta, senza più confondersi con l'attività diretta alla attuazione della pretesa impositiva. L'esito della liquidazione, come si è visto, andrà comunicato al contribuente attraverso la notifica di apposito avviso, sia nel caso in cui vengano rilevate delle irregolarità a seguito della fase automatica di controllo indicata all'art. 36-bis, sia nell'ipotesi in cui il Centro di servizio o l'ufficio delle imposte, debba procedere al controllo formale della dichiarazione nei confronti dei contribuenti individuati sulla base dei criteri selettivi, ai sensi del successivo art. 36-ter. La liquidazione dovrà essere effettuata, rispettivamente, entro i termini perentori dell'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo (art. 36-bis, comma 1), e del 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni stesse (art. 36-ter, comma 1).

Una volta liquidato il debito tributario, l'Amministrazione dovrà azionare la propria pretesa, a pena di decadenza, entro i più lunghi termini indicati, rispettivamente, dal comma 1 dell'art. 2 del D.Lgs. emanato ad integrazione del citato D.Lgs. n. 241/1997 e dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, come modificato, peraltro, dall'art. 15 del citato D.Lgs. n. 241, e cioè entro il 31 dicembre del secondo e del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

9. L'intervento del contribuente nella fase della liquidazione dell'imposta - L'asserita autonomia della fase di liquidazione dell'imposta va analizzata anche sotto il diverso profilo della qualificazione della partecipazione del contribuente (o del terzo) all'attività di controllo formale della dichiarazione.

Si è già osservato che, nella fase della liquidazione dell'imposta di cui al modificato art. 36-bis, la comunicazione dell'esito dell'attività effettuata dall'Amministrazione produce l'effetto di un mero coinvolgimento del dichiarante e non proprio quello di una sua partecipazione alla fase del controllo: la procedura più snella imposta dalle esigenze di speditezza dell'azione amministrativa comporta, in-

fatti, la collaborazione del soggetto interessato, una volta conclusasi l'attività di liquidazione dell'imposta dovuta, al quale viene richiesto o di fornire dati ed elementi non considerati correttamente dal Centro di servizio o di accedere all'eventuale regolarizzazione degli aspetti formali sanabili.

Per ciò che concerne, invece, la seconda fase del controllo formale, la prima riflessione che si può fare è che con la riforma attuata con il citato D.Lgs. n. 241/1997 e successive integrazioni, il legislatore non ha anche modificato lo schema di intervento del privato che resta, sostanzialmente, identico a quello già disciplinato nel comma 3 del vigente art. 36-bis, nel testo risultante a seguito delle disposizioni contenute nel D.L. 31 maggio 1994, n. 330.

Per effetto della semplificazione degli obblighi formali correlati alla dichiarazione apportata dal decreto-legge in ultimo citato e, in particolare, a seguito della soppressione delle norme che prevedevano l'obbligo di allegazione alla dichiarazione dei documenti probatori degli oneri deducibili e dei certificati attestanti le ritenute subite, l'art. 36-bis è stato, com'è noto, modificato per consentire all'Amministrazione di utilizzare non soltanto i dati dichiarati e quelli desumibili dalla documentazione eventualmente allegata, ma anche ulteriori dati ed elementi individuabili sulla base degli elenchi presentati da determinate categorie di soggetti (banche, imprese di assicurazione, enti previdenziali, assistenziali) o delle comunicazioni delle pubbliche amministrazioni (cfr. lettere *b*), *c*), *d*), *e*), comma 2, articolo citato). Di conseguenza, per evitare che dai controlli automatici eseguiti scaturissero indebite iscrizioni a ruolo, si è anche provveduto a disciplinare la partecipazione del contribuente in questa attività di controllo, con la statuizione dell'obbligo da parte dell'Amministrazione di invitare i contribuenti "anche a mezzo telefono o a mezzo posta, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad esibire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti indicati nella dichiarazione ma ad essa non allegati o difformi dai dati forniti da terzi" (cfr. comma 3 dell'art. 36-bis citato, riprodotto nel comma 3 del nuovo art. 36-ter).

Al riguardo va, peraltro, notato che dalla lettera della legge, sia nel testo attualmente vigente, che in quello riformulato nell'art. 36-ter, l'Amministrazione finanziaria sembrerebbe, in particolare, obbligata a formulare la richiesta di chiarimenti "ai fini dei commi 1 e 2" della norma in esame, non risultando l'esistenza di una discrezionalità dell'ufficio nell'inviare o meno la richiesta nel caso in cui sussistono i presupposti per rettificare la dichiarazione.

A fronte di tale obbligo non risulta, correlativamente, la mera facoltà del contribuente di rispondere alla richiesta inoltrata, come avviene, ad esempio, nella ambito della procedura di accertamento basato sui coefficienti presuntivi in base ai quali vengono determinati i ricavi, compensi e volume d'affari dichiarati (64).

(64) Ancora in vigore limitatamente agli accertamenti relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 1995 (cfr. art. 3, comma 179, della L. 28 dicembre 1995, n. 549).

(cfr., il comma 1 dell'art. 12 della D.L. n. 69/1989) (65); assumendo come dato di partenza l'identica formulazione del nuovo comma 3 dell'art. 36-ter rispetto alla stesura del comma 3 dell'art. 36-bis risultante a seguito delle modifiche apportate dal citato D.L. n. 330/1994, sembrerebbe, infatti, che all'obbligo dell'Amministrazione di richiedere chiarimenti, sia correlato l'obbligo del contribuente sottoposto a controllo di fornire i dati richiesti e di trasmettere documenti e dati non allegati alla dichiarazione o difformi dai dati già in possesso dell'Amministrazione, attesa la previsione di una specifica sanzione in caso di mancata ottemperanza all'invito, disposta dall'art. 92-bis del D.P.R. n. 602/1973, introdotto sempre per effetto del predetto DL. n. 330/1994.

A questo proposito va anche considerato che la pena pecuniaria introdotta dal decreto sulla semplificazione di cui al citato art. 92-bis (66), la cui applicabilità esclude la soprattassa di cui al comma 1 dell'art. 92 del medesimo decreto, si affianca all'ulteriore sanzione prevista per le inottemperanze alle analoghe richieste fatte dal Centro di servizio dall'art. 9, comma 3, del D.P.R. n. 787/1980 che rinvia, ove ricorrano i presupposti, alla pena pecuniaria di cui all'art. 53 del D.P.R. n. 600 (67).

Le due sanzioni sembrerebbero, *prima facie*, convivere e sovrapporsi, tanto che si non è mancato chi ha sostenuto l'impossibile applicazione dell'art. 92-bis che sarebbe stato introdotto per mera "svista" del legislatore (68).

In via di stretta interpretazione occorrerebbe, invece, non soltanto considerare che il citato art. 92-bis andrebbe comunque applicato in quanto norma speciale, quanto poi sembrerebbe che le due sanzioni, benché irrogabili a seguito della medesima trasgressione, e cioè della mancata risposta a richieste fatte dal Centro di

(65) Salva, naturalmente, la sanzione indiretta consistente nella impossibilità di far valere i motivi non addotti in risposta alla richiesta di chiarimenti in sede di impugnazione dell'atto di accertamento (art. 12, comma 1, citato). Sul punto, cfr. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, pag. 108 che partendo da questa mancata correlazione trae la conseguenza che con la "richiesta di chiarimenti" si verrebbe a determinare "un'inversione delle posizioni soggettive reciproche del contribuente e dell'ufficio delineate con riguardo alle ipotesi di esercizio dei poteri istruttori": affermazione che non appare, tuttavia, condivisibile alla luce delle considerazioni fatte più avanti nel testo sulla definitiva unicità dello schema di intervento del privato all'attività di controllo ed accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

(66) Che risulta stabilita nella misura che va dal 40 al 120 per cento della maggiore imposta liquidata nei casi in cui il contribuente, a seguito della richiesta, non sia in grado di esibire all'ufficio la documentazione relativa agli oneri, alle detrazioni, alle ritenute o ai versamenti che hanno concorso a determinare l'imposta o il rimborso indicato nella dichiarazione.

(67) L'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 9 testualmente recita: "Per le inottemperanze agli inviti ed alle richieste notificati o la mancata restituzione dei questionari si applica, ove ne ricorrano i presupposti, la pena pecuniaria di cui all'art. 53 del D.P.R. n. 600".

(68) Così: RINALDI, *op. cit.*, pag. 418.

servizio, abbiano ad oggetto due distinte fattispecie: mentre il citato art. 92-bis commina una pena pecuniaria nei soli casi in cui *per effetto della procedura ex art. 36-bis* venga a determinarsi un maggior debito d'imposta a carico del dichiarante, e proprio per questo motivo esclude l'applicazione della soprattassa di cui al comma 1 dell'art. 92 dello stesso decreto, il comma 3 dell'art. 9 del citato D.P.R. n. 787/1980 prevede l'applicabilità della pena pecuniaria a fronte della generica ipotesi dell'inottemperanza agli inviti e alle richieste fatte dal Centro di servizio, a prescindere dall'esito della liquidazione operata.

In ogni caso, anche l'irrogazione dell'eventuale pena pecuniaria di cui all'art. 53 del D.P.R. n. 600/1973, cui rinvia il citato comma 3 dell'art. 9, dovrebbe essere effettuata dall'ufficio imposte, su segnalazione del Centro di servizio, atteso che a quest'ultimo spetta il solo potere di iscrivere a ruolo le maggiori imposte dovute proprio a seguito della procedura di liquidazione *ex art. 36-bis* e le conseguenziali soprattasse ed interessi. Conseguentemente, il contribuente che intende opporsi alla maggiore imposta liquidata nei suoi confronti e alle sanzioni che gli derivano per la mancata ottemperanza agli obblighi di partecipazione all'attività di controllo, dovrà attivare due distinti contenziosi avverso il ruolo notificatogli *ex art. 36-bis* emesso dal Centro di servizio ed il provvedimento di irrogazione della pena pecuniaria emesso dall'ufficio delle imposte.

Questa situazione resta immutata anche a seguito della riforma della liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione anche se la disciplinata rilevanza esterna di questa attività consentirà più agevolmente lo scambio di informazioni tra il Centro di servizio cui spetta il potere di liquidare la maggiore imposta ed altri uffici periferici dell'Amministrazione cui restano i poteri di irrogazione delle pene pecuniarie in discorso.

Fatte queste premesse, va osservato che l'obiettivo perseguito dal legislatore, con la previsione della citata richiesta di chiarimenti, è stato quello di instaurare un contraddittorio tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente nel corso dello svolgimento dell'attività di controllo secondo un modello che, risentendo della tendenza evolutiva dell'intervento del privato all'attività di controllo ed accertamento, conferma il trasferimento dall'Amministrazione finanziaria al contribuente di compiti ed attività relativi alla concreta applicazione del tributo che, tradizionalmente, sono stati ritenuti espressione del potere di imposizione (69).

Ed invero, lo schema di attuazione dell'imposta che attualmente può ritenersi aver raggiunto il suo assetto definitivo, rappresenta la sintesi di un'evoluzione che, a partire dagli anni cinquanta, ha riguardato sia il ruolo del contribuente che i

(69) Su questa tematica, cfr. in particolare, BASCIU, *La partecipazione del cittadino alla fase di attuazione della norma tributaria*, Ed. provv., Napoli, 1975, pagg. 12 e seguenti; CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1966, I, pagg. 17 e seguenti; RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, pagg. 364 e seguenti; NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987, pagg. 109 e seguenti; BASCIU-NUZZO, *Autoliquidazione del tributo*, in "Enc. Giur. Treccani", Vol. IV, 1991, pagg. 1 e seguenti.

poteri dell'Amministrazione finanziaria. Da uno stadio in cui si attribuiva al contribuente un atteggiamento meramente passivo di fronte alla pretesa dello Stato si è, infatti, dapprima pervenuti a ritenere che, ai fini del soddisfacimento dell'obbligo contributivo, fosse necessaria la collaborazione del contribuente all'attività amministrativa destinata comunque a sfociare in uno o più provvedimenti d'imposizione (70) per giungere, infine, ad uno stadio in cui si è affermato che il compito di dare concreta attuazione alla norma tributaria è affidato allo stesso contribuente mentre, di riflesso, all'Amministrazione resta il potere di vigilare sul corretto adempimento e di reprimere le eventuali violazioni in cui sia incorso il contribuente nell'applicare il tributo (71).

Secondo questa prospettiva, la liquidazione dell'imposta dovuta, quale attività diretta alla corretta applicazione della aliquota ad una data base imponibile dichiarata o, come è stato autorevolmente sostenuto, quale attività che ha come effetto quello della "liquidazione di un elemento illiquido della fattispecie materiale, cioè del presupposto in relazione al quale si producono, in virtù di una fonte esterna (nel nostro campo: della legge) gli effetti" (72), è proprio espressione della concezione più evoluta dei rapporti tra cittadino e Stato, atteso che attraverso essa si rende manifesto che tutti gli atti in cui si articola la procedura di attuazione dell'imposta sono atti del contribuente e l'intervento dell'Amministrazione, del tutto eventuale, è diretto ad assicurare l'acquisizione delle somme dovute in caso di inadempimento.

Quanto osservato trova conferma sia in materia di imposte dirette che di Iva in cui il meccanismo impositivo implica l'attivazione di una procedura complessa che si articola in una serie di atti a carico del contribuente preordinati alla determinazione dell'imposta (a cominciare dalla presentazione della dichiarazione o dalle liquidazioni periodiche) che può concludersi o senza l'intervento dell'amministrazione o può richiedere, invece, proprio per effetto dell'espletamento del po-

(70) Cfr. in particolare l'art. 117 del testo unico del 1958 in materia di accertamento dei redditi mobiliari ("per l'accertamento l'Amministrazione si avvale di tutti gli elementi e dati, indicati dal contribuente e raccolti d'ufficio, idonei alla determinazione dei redditi"). La formulazione letterale della citata disposizione, sembrava presupporre uno schema di applicazione dell'imposta, diversamente dalle ipotesi di accertamento dei soggetti diversi da quelli tassabili in base a bilancio, ispirato proprio al principio secondo il quale il compito di determinare la base imponibile fosse affidato all'amministrazione che l'avrebbe dovuto assolvere con la collaborazione del contribuente; schema nel quale la dichiarazione appariva come atto iniziale di un procedimento amministrativo e non un atto funzionalmente autonomo: sul punto, cfr. BASCIU, *La partecipazione del cittadino alla fase di attuazione della norma tributaria*, cit., pagg. 23 e seguenti.

(71) BASCIU-NUZZO, *op. cit.*, pag. 3.

(72) Così, CAPACCIOLI, *op. cit.*, pag. 24; il quale per dimostrare l'autonomia degli effetti della liquidazione rispetto a quelli dell'accertamento in senso proprio muove, tra l'altro, dalla considerazione di immediata comprensibilità che nei casi di responsabilità contrattuale o extracontrattuale, l'eventuale accordo tra danneggiante e danneggiato sull'entità del danno, determini comunque l'effetto della liquidazione, ma escluda l'effetto di accertamento della sussistenza o meno della responsabilità.

teri di controllo, l'emanazione di provvedimenti diretti a riaffermare l'esatto debito d'imposta, come può avvenire, considerando più specificamente l'oggetto del presente lavoro, proprio attraverso la liquidazione dell'imposta a seguito della procedura di controllo automatico e formale della dichiarazione di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973. Così come trova conferma anche in materia di imposte indirette sui trasferimenti di ricchezza in cui il pagamento dell'imposta deve essere preceduto da uno o più atti dell'Amministrazione, ma dove comunque emerge che è il contribuente a determinare, attraverso la presentazione di apposita denuncia o dichiarazione, i dati necessari per l'individuazione della base imponibile cui commisurare l'imposta, mentre all'Amministrazione resta il compito di effettuare l'operazione materiale di applicazione dell'aliquota a quella base imponibile indicata. Senza considerare, poi, che l'evoluzione legislativa in queste materie in ultimo richiamate è nel senso di trasferire al contribuente anche il compito di liquidare direttamente e di pagare autonomamente il tributo (73), secondo quella stessa linea di tendenza innanzi richiamata che ha privilegiato la partecipazione attiva del contribuente nello schema applicativo dell'imposta (74).

Queste precisazioni consentono, in definitiva, di superare quelle diverse soluzioni prospettate in materia dalla dottrina meno recente tendenti ad affermare che la concreta applicazione del tributo fosse espressione di una funzione pubblica che si traduce necessariamente in un provvedimento di imposizione il cui atto iniziale sarebbe costituito dalla stessa dichiarazione (75), che risultano smentite da una serie di argomentazioni e principalmente dal fatto che è la legge a stabilire i presupposti cui si commisura il tributo che, se correttamente adempiuta, non richiede alcun provvedimento dell'Amministrazione e dal fatto che, una volta decorsi i termini entro i quali l'Amministrazione può esercitare i propri poteri di controllo, la somma dovuta, anche se erroneamente determinata, resta quella indicata dal contribuente in sede di dichiarazione.

Il coinvolgimento del contribuente nella fase di attuazione del tributo richiesto sempre più incisivamente dalla legge, principalmente in materia di imposte dirette e d'Iva, costituisce proprio l'espressione più tangibile del ribaltamento di prospettiva innanzi richiamato che finisce per assegnare al solo contribuente il compito di

(73) Cfr., in ultimo, art. 11 del D.L. 28 marzo 1997, n. 79 convertito nella L. 28 maggio 1997, n. 140 contenente disposizioni sull'autoliquidazione delle imposte ipotecarie, catastali, bollo, imposta sostitutiva e Invim in caso di presentazione di dichiarazione di successione con indicazione di beni immobili e diritti reali sugli stessi.

(74) BASCIU-NUZZO, *op. cit.*, pag. 5.

(75) Tema che, com'è noto, investe quello dell'individuazione della fonte genetica dell'obbligazione tributaria. Sul punto, ed in particolare, sulla formulazione della cosiddetta teoria costitutiva, cfr. ALLORIO, *Dir. proc. trib.*, Torino, 1969, pagg. 60 e seguenti; BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. III, Milano, 1969, pagg. 247 e seguenti; G. INGROSSO, *Istituzioni di diritto finanziario*, vol. II, Napoli, 1946, paragrafi 78 e seguenti.

dare attuazione all'imposizione. E ciò sia se si considerano i casi in cui l'Amministrazione, nell'espletamento dei suoi ordinari poteri istruttori, richiede al contribuente (o a terzi) di fornire dati ed elementi utili al controllo ed utilizzabili anche ai fini dell'accertamento della maggiore imposta dovuta (si pensi all'invio di questionari), sia i casi in cui, attraverso la "richiesta di chiarimenti", l'Amministrazione acquisisca elementi utili ai fini della conferma del dichiarato o della riduzione della maggiore imposta accertata, come avviene nell'ambito della procedura di controllo formale, *ex art. 36-bis e 36-ter* del D.P.R. n. 600/1973 e come, del resto, avviene nell'ambito della procedura di accertamento, ad esempio nei casi di accertamento sintetico, *ex art. 38* del D.P.R. n. 600/1973 o di quello effettuabile in base ai predetti coefficienti di congruità, *ex art. 12* del D.L. n. 69/1989.

In conclusione di questa indagine va, inoltre, osservato che il legislatore, nell'emanare nuove disposizioni per attuare la razionalizzazione e la modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni, non ha anche colto l'occasione per mitigare una certa "incoerenza" della riformulata procedura di controllo formale della dichiarazione che si registra, come subito si chiarirà, se si considera il rapporto esistente tra i vari mezzi di tutela apprestati dall'ordinamento a favore del contribuente a fronte della pretesa dell'Amministrazione finanziaria.

Se si mettono a raffronto le norme che attualmente accordano una tutela amministrativa al contribuente proprio in sede di liquidazione della imposta dovuta, anche per effetto della procedura di controllo formale della dichiarazione, e la concomitante peculiare tutela giurisdizionale spettante allo stesso contribuente attraverso il ricorso contro il ruolo formato dal Centro di servizio *ex art. 10* del D.P.R. n. 787/1980 (76), non può non rilevarsi una sorta di sovrapposizione normativa.

Non è certo questa la sede per affrontare la questione della struttura di detto peculiare ricorso e della compatibilità dello stesso con l'attuale disciplina del processo, specie con riguardo alla questione dell'ammissibilità anche per detto ricorso della tutela cautelare di cui all'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 (77): qui può soltanto affermarsi che la riformulazione dei più volte citati artt. 36-*bis* e 36-*ter* incide in maniera rilevante sull'attuale configurazione del ricorso contro il ruolo emesso dal Centro di servizio, che non appare più compatibile con gli altri sistemi di tutela previsti dall'ordinamento.

Va infatti considerato che attraverso la presentazione del predetto ricorso il contribuente formula, in definitiva, una richiesta di riesame tendente all'annulla-

(76) Ai sensi di detta disposizione applicabile anche nel nuovo processo tributario per effetto dell'art. 20 del D.Lgs. n. 546/1992 che fa salva l'applicazione del citato art. 10 del D.P.R. n. 787/1980, una volta che il contribuente viene iscritto a ruolo *ex art. 36-bis* e riceve la cartella di pagamento può adire la competente Commissione provinciale inoltrando, entro 60 giorni dalla notifica della cartella stessa, l'originale del ricorso stesso al Centro di servizio. Decorsi almeno sei mesi ma non più di due anni dall'invio dell'originale, il contribuente può instaurare il processo, depositando altro esemplare in carta semplice alla segreteria della Commissione provinciale adita.

(77) Sulla quale si rinvia allo studio della RINALDI, *op. cit.*, pagg. 422 e seguenti.

mento dell'atto da parte dell'Amministrazione finanziaria, e solo in caso di silenzio di quest'ultima, può instaurare la successiva fase contenziosa.

Se, dunque, la finalità del peculiare ricorso contro il ruolo emesso dal Centro di servizio è quella di evitare l'insorgere di inutile contenzioso su questioni risolvibili in maniera diretta ed immediata già in sede amministrativa, si dovrebbe pervenire alla soppressione della disposizione contenuta nel citato art. 10 del D.P.R. n. 787, non apparendo la stessa conciliabile con la rinnovata disciplina del controllo formale del dichiarato, oltre che con la ormai compiuta disciplina dell'autotutela.

Al contribuente viene, infatti, già accordata sufficiente tutela in questo stadio dell'attività amministrativa attraverso l'instaurazione del contraddittorio con gli uffici finanziari ai sensi del già considerato comma 3 dell'art. 36-ter, rafforzata dal potere della stessa Amministrazione di procedere, in tutto o in parte, all'annullamento di eventuali atti o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento dell'infondata pretesa, anche per motivi di economicità dell'azione amministrativa, senza necessità di istanza di parte ed anche in pendenza di giudizio.

10. Considerazioni conclusive: la natura dell' "avviso" di liquidazione e del ruolo di riscossione - L'esigenza di gestione unitaria delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e quella di rendere più efficace il sistema dei controlli hanno imposto, come si è dimostrato nelle pagine del presente lavoro, la distinzione dell'attività di liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione in due distinte fasi che, pur rimanendo circoscritte al contenuto documentale della dichiarazione, richiedono procedure differenti.

La prima fase rappresenta l'attività di mera liquidazione dell'imposta che consiste nell'esatta determinazione dell'imposta dovuta in base ai dati dichiarati dal contribuente o di quelli già in possesso degli uffici finanziari, che l'Amministrazione dovrà attuare, sia relativamente alle imposte dirette che all'Iva, attraverso una procedura snella, che sfrutta il ricorso a sistemi automatici di controllo e che non richiede il coinvolgimento, se non in via marginale, del contribuente. La seconda fase sarà, del pari, diretta all'esatta quantificazione in termini d'imposta dei presupposti dichiarati dal contribuente, senza entrare nel merito della relativa fondatezza, ma rappresenta una fase di controllo che necessita di una procedura più articolata che richiede il confronto diretto con il contribuente e che utilizza anche il ricorso ai dati ed elementi desunti dalle dichiarazioni presentate da altri soggetti, o dalle informazioni contenute nelle comunicazioni o negli elenchi a disposizione della stessa Amministrazione per effetto della statuizione di specifici obblighi di legge. Proprio la complessità di questa procedura dovrebbe, a ben vedere, giustificare il minor numero dei contribuenti sottoponibili a controllo, rispetto alla massa dei contribuenti per i quali dovrà essere, invece, effettuata l'attività di mera liquidazione dell'imposta.

In entrambi i casi, l'esito della liquidazione operata andrà comunicato in apposito avviso che, oltre ad instaurare un contraddittorio con il contribuente, assolve alla preminente funzione di rendere noti i motivi dei recuperi effettuati; analoga-

mente alle altre ipotesi in cui la liquidazione viene operata o con la notifica di un avviso di liquidazione in senso proprio (come avviene, per lo più, per le imposte indirette sui trasferimenti) o contestualmente all'avviso di accertamento (come avviene in materia d'imposte dirette o d'Iva).

Ma, a differenza degli schemi di attuazione innanzi richiamati, la liquidazione dell'imposta dovuta sulla base della dichiarazione, operata ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973, nonché 54-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, benché assuma una rilevanza giuridica esterna, continua a rimanere una fase caratterizzata dall'assenza di una sua autonomia quale atto contestativo della pretesa tributaria.

Ed invero, 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 del D.Lgs. n. 546/1992, solo per vizi propri.

In materia d'imposte dirette o di Iva, la liquidazione della maggiore imposta dovuta a seguito di rettifica, pur non essendo effettuata con separato atto e contenuta nello stesso avviso di accertamento, eventuali errori commessi dagli uffici in sede di liquidazione potranno, pertanto, essere fatti valere in sede d'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*, 36-*ter* e 54-*bis* innanzi richiamati, 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* ed al *quantum* dell'imposizione. 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. 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 ancora attualmente vigente, 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. Proprio la conoscenza dei motivi degli eventuali recuperi effettuati, ed anche di quelli definitivamente constatati a seguito della partecipazione del contribuente alla attività di controllo, può ritenersi risolutiva della questione sollevata in dottrina e giurisprudenza dell'illegittimità del ruolo emesso ai sensi del vigente art. 36-

bis basata sulla mancanza di motivazione dello stesso. In definitiva, l'autonomia conferita alla fase della liquidazione rispetto alla successiva fase della riscossione, sempreché il ruolo riproduca in maniera *conforme* i risultati acquisiti dall'Amministrazione nell'espletamento della procedura di controllo e comunicati al contribuente nel predetto 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 (78): il ruolo mantiene, in tale ipotesi, la propria natura giuridica di titolo esecutivo di un certo credito corrispondente ad un dato presupposto del tributo definitivamente liquidato dall'Amministrazione finanziaria (79).

Solo nei casi in cui le somme iscritte a ruolo non risultassero conformi ai dati emergenti a seguito dei controlli, sia automatici che formali, riprodotti nella comunicazione dell'esito della liquidazione potrebbe ancora porsi la questione dell'illegittimità di una tale procedura basata sulla mancanza di motivazione, atteso che nel ruolo in tal modo emesso, come rilevato da una parte della dottrina in precedenza richiamata con riferimento alla ancora vigente disciplina (80), andrebbero rinvenuti gli effetti riconducibili all'atto di accertamento (81).

PAOLA COPPOLA
Università di Napoli "Federico II"

(78) Come innanzi riferito: cfr., *supra*, paragrafo 6.

(79) Com'è noto, se si escludono le teorie che attribuiscono al ruolo la natura di atto costitutivo dell'obbligazione tributaria (cfr., in particolare, BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, citato, pagg. 229 e seguenti; CICOGNANI, *Nullità, per insufficiente pubblicazione, del ruolo d'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili e conseguenze relative*, in "Riv. dir. fin.", 1968, II, pagg. 233 e seguenti), la maggior parte delle teorie sia costitutive che dichiarative ritiene il ruolo produttivo dell'esigibilità di un'obbligazione tributaria già esistente: la questione da affrontare è quella di combinare tale atto con gli atti o fatti produttivi dell'obbligazione tributaria a seconda delle diverse teorie e sequenze procedurali: così, FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991, pag. 384. Per un approfondimento sulla natura del ruolo si rinvia a D'AMATI, *Valore giuridico dell'iscrizione nel ruolo del debito d'imposta*, in "Dir. prat. trib.", 1963, II, pagg. 232 e seguenti; DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979, pagg. 266 e seguenti; BASCIU, *Verso la scomparsa del ruolo esattoriale?*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1983, I, pagg. 480 e seguenti; GLENDI, *L'oggetto del processo*, Padova, 1984, pagg. 143 e seguenti; TABET, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, Roma, 1985, pagg. 139 e seguenti; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 1987, pagg. 195 e seguenti; BASILAVECCHIA, *Riscossione delle imposte*, in "Enc. dir.", XL, 1989, pagg. 1180 e seguenti; FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991, pagg. 378 e seguenti.

(80) Cfr., *supra*, paragrafo 6.

(81) Cfr. NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, cit., pagg. 126 e seguenti, secondo cui tali effetti sono rappresentati dalla trasformazione *in via autoritativa e dall'esterno* "della originaria situazione del contribuente da soggetto adempiente (prima dell'accertamento della violazione) in quella nuova di contribuente inadempiente".