

ACCERTAMENTO

Tassazione separata: atto nullo senza l'invito del contribuente

di Enrico Ferra

In relazione alle imposte sui redditi soggetti a **tassazione separata** non opera il criterio dell'**autoliquidazione**, dovendo invece l'Ufficio indicare i criteri di liquidazione e sottoporli al contribuente.

Tale principio è espressamente previsto dall'articolo 1, comma 412, della L. 311/2004, che così dispone: *"In esecuzione dell'articolo 6, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'Agenzia delle entrate comunica mediante raccomandata con avviso di ricevimento ai contribuenti l'esito dell'attività di liquidazione, effettuata ai sensi dell'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, relativamente ai redditi soggetti a tassazione separata. [...] In caso di mancato pagamento entro il termine di trenta giorni dal ricevimento dell'apposita comunicazione si procede all'iscrizione a ruolo [...]"*.

Come è evidente, l'*incipit* della disposizione appena enunciata è un diretto richiamo della norma dello Statuto del Contribuente che impone precisi doveri all'Amministrazione finanziaria in materia di *"conoscenza degli atti"* e, nel caso di specie, il riferimento è al comma 5 del citato articolo 6, che obbliga l'Amministrazione, *"prima di procedere alle iscrizioni a ruolo"*, ad *"invitare il contribuente [...] a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta"*.

Inoltre, l'ultimo periodo del medesimo comma 5 contempla espressamente la sanzione della **nullità** in relazione ai provvedimenti emessi senza il rispetto dell'*iter* previsto (*"sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma"*).

La lettura combinata dell'articolo 1, comma 412, della L. 311/2004 e dell'articolo 6, comma 5, dello Statuto del Contribuente, consente, pertanto, di dedurre che **in materia di tassazione separata**:

- l'Agenzia delle entrate ha il preciso **obbligo di comunicare mediante raccomandata con avviso di ricevimento** ai contribuenti l'esito dell'attività di liquidazione;
- l'**iscrizione a ruolo**, con applicazione di sanzione ed interessi, è subordinata al **mancato pagamento** delle somme richieste entro il termine di **trenta giorni** successivi al ricevimento della comunicazione di cui all'articolo 36-bis del D.P.R. 600/1973;
- sono **nulli** gli atti emessi in violazione di tale *iter* e cioè **senza il preventivo dialogo** con il contribuente e in **assenza della comunicazione**

In materia di **controlli automatici in genere**, la comunicazione ex articolo 36-bis del D.P.R.

600/1973 sarebbe invece richiesta solo nel caso vi sia un risultato diverso rispetto a quello indicato in dichiarazione, ossia un errore del contribuente; e quindi, nelle ipotesi di **omessi versamenti**, l’Ufficio, non trovandosi di fronte ad un risultato diverso, può limitarsi ad iscrivere a ruolo le somme che il contribuente aveva **dichiarato ma non versato**. Di conseguenza, in quest’ultimo caso, sarebbe “inutile” (e non in linea con la *ratio* dell’articolo 6, comma 5, dello Statuto) imporre all’Amministrazione l’obbligo di interloquire preventivamente con il contribuente, il quale non avrebbe un interesse concreto alla piena operatività dell’articolo 36-bis, comma 2, se non per la riduzione delle sanzioni e l’attenuazione degli ulteriori oneri che scaturiscono dalla riscossione coattiva.

Diversamente, in **materia di tassazione separata**, l’orientamento dei giudici di legittimità è pacifico nel senso di ritenere **necessaria**, prima dell’iscrizione a ruolo delle somme dovute, la notifica al contribuente della comunicazione dell’esito dell’attività di liquidazione.

Si cita, al riguardo, la recente ordinanza della **Corte di Cassazione**, la n. **12927 del 22/06/2016**, che nel richiamare una precedente ordinanza (Cass. n. 11000/2014) risolve così il motivo sottopostole dall’Agenzia delle entrate: *“In tema di riscossione delle imposte, la L. 30 dicembre 2004, n. 311, articolo 1, comma 412, obbliga l’Agenzia delle entrate, in esecuzione di quanto sancito dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 6, comma 5, a comunicare al contribuente l’esito dell’attività di liquidazione, effettuata ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, articolo 36 bis, relativamente ai redditi soggetti a tassazione separata, sicchè l’omissione di tale comunicazione determina la nullità del provvedimento di iscrizione a ruolo, indipendentemente dalla ricorrenza, o meno, di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione”*.

Ebbene, in materia di tassazione separata, per la Corte di Cassazione **la nullità del provvedimento di iscrizione a ruolo** in assenza della preventiva comunicazione ex articolo 36-bis opera **indipendentemente dalla ricorrenza o meno di incertezze** su aspetti rilevanti della dichiarazione, che di conseguenza non rappresentano più una scriminante in tal senso.

Allo stesso modo, le altre pronunce della Suprema Corte che hanno escluso l’obbligatorietà dell’avviso ex articolo 36-bis nei controlli automatici in genere (ossia nei casi diversi dalla tassazione separata), hanno richiamato l’ordinanza n. 11000/2014 sopra citata, non evidenziando un ripensamento della Corte, bensì **riconoscendo la diversa casistica** (Cfr., ex multis, Cass. n. 15640/2015, n. 12022/2015, n. 12023/2015, n. 8342/2012).

Ad ulteriore conferma dell’importanza della comunicazione ex articolo 36-bis in materia di tassazione separata, si aggiunge che la stessa Agenzia delle entrate, con l’entrata in vigore dell’articolo 1, comma 412, della L. 311/2004, ha provveduto ad emanare una apposita **circolare**, la n. **30/E/2005**, intitolata *“Comunicazione al contribuente degli esiti della liquidazione automatizzata dell’imposta dovuta sui redditi soggetti a tassazione separata”*, con la quale ha illustrato il contenuto “tipo” di tali comunicazioni.

Anche la rilevanza dell’articolo 6, comma 5, dello Statuto del Contribuente è testimoniata dalla stessa Amministrazione finanziaria nella C.M. n. **77/E/2001**, ove viene precisato che

“dall'esame dell'articolo 6, comma 5, dello Statuto, sono desumibili i seguenti **elementi di novità**:

- l'ulteriore **incombenza per l'Amministrazione finanziaria**, qualora venga ravvisata la sussistenza di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, **di invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari** o produrre i documenti mancanti entro un congruo termine, *in ogni caso non inferiore a trenta giorni*;
- la specificazione delle modalità, comunque non tassative, con le quali avviene la comunicazione (a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici);
- il chiarimento che l'obbligo della comunicazione non sussiste nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto [...];
- l'espressa previsione della **nullità dell'iscrizione a ruolo eseguita senza il rispetto delle regole procedurali anzidette**.

Le regole procedurali introdotte consentono al contribuente, attraverso una ulteriore attività propositiva e prima dell'iscrizione a ruolo da parte degli uffici, di eliminare dubbi e perplessità derivanti dalle dichiarazioni presentate”.

Concludendo, parrebbe agevole desumere come dal quadro normativo richiamato emerga:

- che il carattere **preliminare** dell'esito della liquidazione è **imprescindibile** in relazione agli atti portanti i criteri per la tassazione dei redditi derivanti da una processo produttivo pluriennale;
- che a tale inadempimento consegue l'espressa **nullità insanabile** di tutto il procedimento di liquidazione e di riscossione.

Per approfondire le problematiche relative all'accertamento vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DELL'ACCERTAMENTO

CON MASSIMILIANO TASINI

Milano Treviso