



# Fondazione Studi Consulenti del Lavoro

Consiglio Nazionale dell'Ordine

## **Il procedimento di formazione del debito d'imposta nel regime della tassazione separata e le conseguenze sull'attività di riscossione.**

Nell'ambito della nostra attività professionale, di sovente, siamo sollecitati dai nostri clienti, a cui sono state notificate cartelle di pagamento a seguito di iscrizione a ruolo sui redditi soggetti a tassazione separata ex art. 17 - Dpr. n. 917/1986, a valutare l'opportunità di istruire un contenzioso con il Fisco.

A tal fine, risulta di primaria importanza conoscere intimamente la procedura secondo cui si articola l'attività di liquidazione e riscossione in regime di tassazione separata, dalla quale potranno emergere utili spunti su cui predisporre (e/o allestire) una valida attività difensiva da porre innanzi al giudice tributario, nell'interesse dei nostri assistiti.

Orbene, sino all'entrata in vigore dell'art. 1, co. 412 - L. n. 311/2004 (legge finanziaria 2005), il quadro legislativo si presentava lacunoso e senza una "specificata" regolamentazione.

Solo per citare l'esempio più emblematico, basti pensare ai ripetuti contrasti giurisprudenziali che, nel corso degli anni passati, si sono verificati in ordine all'applicabilità, nella materia in argomento, delle regole previste per il controllo automatizzato ex art. 36-bis - Dpr. n. 600/1973.

Il legislatore, infatti, con l'entrata in vigore della citata legge ha rimosso ogni incertezza delineando il corretto procedimento da seguire in ordine alla liquidazione e riscossione delle imposte relative ai redditi soggetti a tassazione separata.

Esattamente, l'art. 1, co. 412 - L. n. 311/2004 dispone che: «**In esecuzione dell'art. 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'art. 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, relativamente ai redditi soggetti a tassazione separata. La relativa imposta o la maggiore imposta, a decorrere dal periodo d'imposta 2001, è versata mediante modello di pagamento, di cui all'art. 19 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241,**

**precompilato dall’Agenzia. In caso di mancato pagamento entro il termine di trenta giorni dal ricevimento dell’apposita comunicazione si procede all’iscrizione a ruolo (...)».**

Dal dettato normativo innanzi richiamato, discende che il procedimento di liquidazione e riscossione è articolato nell’ordine delle seguenti fasi:

- I. Presentazione telematica della dichiarazione: indicazione nel quadro RM del reddito imponibile e, limitatamente ai casi in cui siano state operate, le ritenute subite a titolo di acconto;**
- II. Invio della comunicazione dell’esito della liquidazione ex art. 36 bis - Dpr. n. 600/1973 ed art. 6, co. 5 - L. n. 212/2000 contenente l’imposta da versare;**
- III. Versamento dell’imposta entro 30 gg. dall’invio della comunicazione;**
- IV. Iscrizione a ruolo in caso di mancato pagamento dell’imposta entro i 30 gg. successivi dall’invio della comunicazione;**
- V. Notifica della cartella di pagamento.**

Dalla predetta sequenza procedimentale si apprende che il regime della tassazione separata segue un *iter* che si differenzia radicalmente rispetto a quello che, invece, è riconducibile alla tassazione ordinaria.

Infatti, l’imposta relativa ai redditi a tassazione separata non è calcolata e liquidata, come invece accade per la tassazione ordinaria, spontaneamente dal contribuente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi (cd. principio dell’autoliquidazione - introdotto dalla Riforma Preti del 1971/1973 - su cui è informato il sistema tributario italiano), bensì è determinata successivamente dalla stessa Amministrazione finanziaria sulla base dei dati reddituali dichiarati dallo stesso contribuente ed inseriti nell’apposito quadro “RM” del Modello UNICO.

La *ratio* di questo diverso trattamento tributario deriva dalla speciale natura dei redditi soggetti a tassazione separata che, come è noto ai più, rappresentano fatti economici a formazione pluriennale e, comunque, non periodici.

In buona sostanza, nel regime della tassazione separata l’obbligazione tributaria acquisisce la sua giuridica esistenza non già dalla presentazione della dichiarazione dei redditi, bensì dal momento in cui l’Amministrazione finanziaria, esaurita l’attività di liquidazione, dà comunicazione al contribuente del suo debito d’imposta, indicandone i termini (30 gg.) e le modalità (modello di pagamento predisposto dall’Agenzia delle Entrate) entro cui egli potrà effettuare il pagamento.

Chiarito tutto ciò, la predetta comunicazione, in questo contesto, non riveste, a differenza della procedura ordinaria, la consueta funzione di rendere edotto il contribuente dell'esito dell'attività di controllo ex art. 36 bis - Dpr n. 600/1973, bensì rappresenta l'adempimento per mezzo del quale l'Amministrazione finanziaria pubblicizza il completamento del processo di formazione del debito d'imposta.

**Ne deriva, infatti, che l'attività di riscossione può essere attivata dall'ufficio nei confronti dei contribuenti soltanto qualora siano trascorsi trenta giorni dall'invio della anzidetta comunicazione ex art. dell'art. 1, co. 412 - L. n. 311/2004.**

Più precisamente, rappresentando il ruolo (titolo esecutivo della riscossione del tributo) l'elenco di tutti quei debiti ascrivibili ad un determinato soggetto che non ha ottemperato al pagamento spontaneo nei termini previsti dalla legge, l'iscrizione a ruolo deve essere preceduta dal necessario completamento del percorso di formazione del debito d'imposta.

**Da ciò consegue che l'iscrizione a ruolo operata dall'Ente Impositore in mancanza del preventivo invio dell'esito dell'attività di liquidazione è da ritenersi illegittima, il cui vizio si estenderà sull'atto consequenziale notificato rappresentato dalla cartella di pagamento.**

**Ed ancora, tale violazione giammai potrà comportare soltanto la riduzione delle sanzioni e degli interessi, come peraltro di sovente vorrebbe far intendere l'Ente Impositore (vedi motivazione dell'iscrizione a ruolo contenuto a pag. 2 e seguenti, sotto il dettaglio degli addebiti, delle Cartelle di pagamento), in quanto l'aggravio di tali oneri presuppone che il debito originario abbia raggiunto la sua effettiva compiutezza:** la citata disposizione introdotta con la finanziaria 2005 prevede, a seguito dell'invio dell'anzidetta comunicazione al contribuente, il pagamento dell' «imposta e/o la maggiore imposta» entro il termine di trenta giorni, escludendo perciò, stante l'assoluta assenza di comportamenti tardivi e/o illegittimi a questi imputabili, il pagamento degli interessi e delle sanzioni.

In conclusione, tali superiori valutazioni non possono essere, senz'altro, disattese da un professionista che intenda esplicitare, a beneficio del suo cliente, una puntuale ed efficace attività difensiva in quanto, secondo l'insegnamento dei Massimi giudici, *«l'omissione della notificazione di un atto presupposto (invito ex artt. 6, co. 5 - L. n. 212/2000 e 36 bis - Dpr. n. 600/1973 - n.d.a.) costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenzialmente notificato (la cartella di pagamento; si ricorda che essa vale come notifica del ruolo - n.d.a.) ...»*. (Cfr. Cassazione, SS.UU., sentenza del 3 luglio 2007 - dep. il 25 luglio 2007, n. 16412; In termini Cassazione, SS.UU. sentenza del 4 marzo 2008, n. 5781)

Dal punto di vista della Cassazione, infatti, *«la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di atti, con le relative notificazioni, destinati con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa».*

Dott. Francesco Dipaola  
Tributarista in Barcellona P.G. e Catania  
Indirizzo e-mail: francesco\_dipaola@libero.it

**Tavola n. 1 - Procedura di liquidazione e riscossione relativa ai redditi soggetti a tassazione ordinaria**

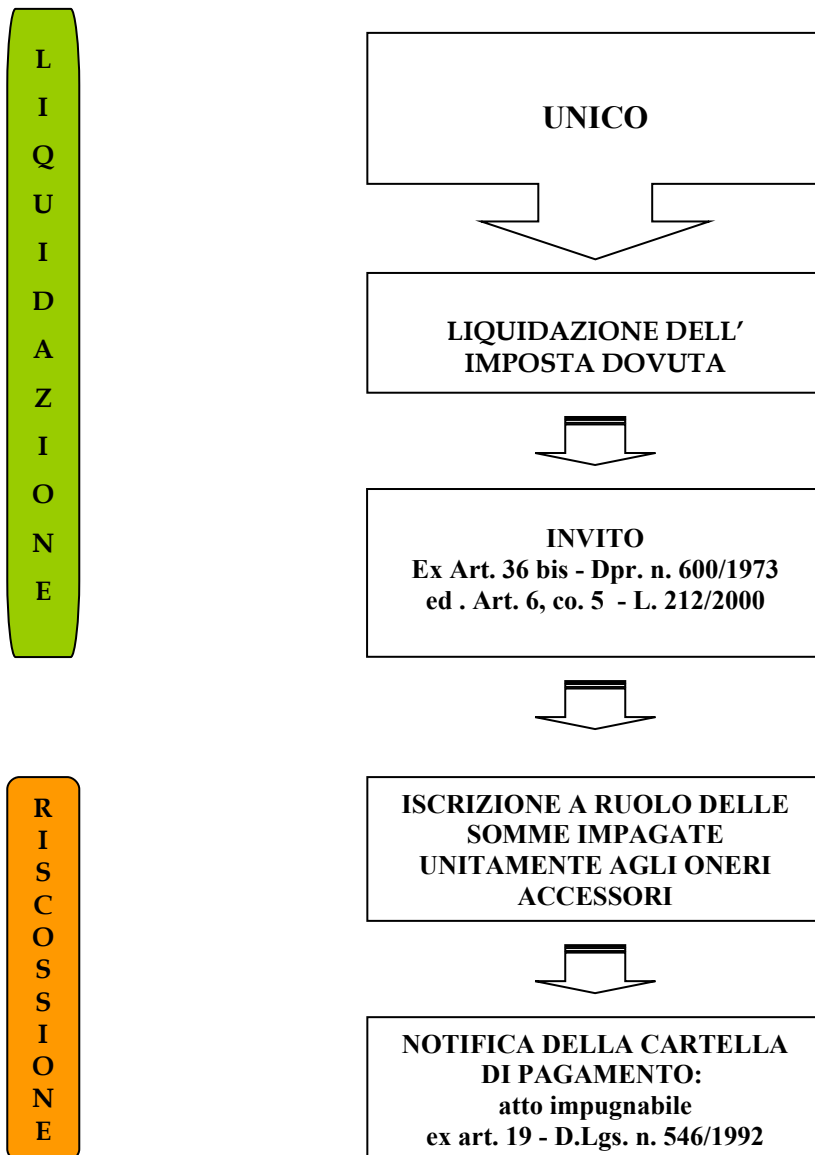


Tavola n. 2 - Procedura di liquidazione e riscossione relativa ai redditi soggetti a tassazione separata

L  
I  
Q  
U  
I  
D  
A  
Z  
I  
O  
N  
E

**UNICO**

**INVITO**  
Ex Art. 36 bis - Dpr. n.  
600/1973 ed Art. 6, co. 5 -  
L. 212/2000  
per mezzo del quale l'A.F.  
comunica ai contribuenti  
l'esito dell'attività di  
liquidazione dell'imposta  
e/o maggiore imposta da  
versare entro 30 gg.

R  
I  
S  
C  
O  
S  
S  
I  
O  
N  
E

**ISCRIZIONE A RUOLO DELLE  
SOMME IMPAGATE  
UNITAMENTE AGLI ONERI  
ACCESSORI**

**NOTIFICA DELLA CARTELLA  
DI PAGAMENTO:  
atto impugnabile  
ex art. 19 - D. Lgs. n. 546/1992**