

Algoritmi e automatismi nei controlli della dichiarazione: profili problematici (*)

Algorithms and automatism in the tax return's controls: problematical aspects

di Alessandro Zuccarello - 2 giugno 2022

Abstract

Le liquidazioni delle dichiarazioni tributarie costituiscono una delle più datate forme di impiego dell'intelligenza artificiale nel diritto tributario. Questi controlli automatizzati presentano tuttavia una serie di profili problematici che si riscontrano sia nella programmazione del sistema informatico che esegue il controllo sia sul versante della tutela del contribuente.

Parole chiave: liquidazione delle dichiarazioni tributarie, intelligenza artificiale, controlli automatici, tutela del contribuente

Abstract

The settlements of tax returns are one of the oldest forms of use of the artificial intelligence in the field of tax law. These automated controls have many problematical profiles that are found both in the computer system programming and on the side of taxpayer's protection.

Keywords: *settlement of tax returns, artificial intelligence, automated controls, taxpayer's protection*

SOMMARIO: **1.** L'impiego dell'intelligenza artificiale nei controlli delle dichiarazioni. - **2.** Il raggio di operatività delle liquidazioni di cui agli artt. 36-bis e 54-bis. - **3.** I "nuovi" limiti delle liquidazioni. - **4.** Alcuni esempi tratti dalla casistica. - **5.** Conclusioni.

1. L'impiego dell'intelligenza artificiale in campo tributario non è di certo una novità. Fra le tante forme di utilizzo ci si intende soffermare nel prosieguo sui controlli automatizzati delle dichiarazioni tributarie, denominati liquidazioni.

Questi istituti, introdotti già da tempo, sono disciplinati dall'art. 36-bis D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per le imposte sui redditi, e, per l'IVA, dall'art. 54-bis D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

(*) Intervento svolto dall'Autore al Convegno "Intelligenza artificiale. Profili sostanziali e procedurali" che ha avuto luogo il 22 aprile 2022 presso il Dipartimento di Scienze Politiche e sociali dell'Università degli Studi di Catania.

Ambedue le disposizioni si riferiscono ad un controllo eseguito da un cervello elettronico e ciò è previsto esplicitamente a livello normativo. Più in particolare, nell'art. 36-*bis*, introdotto ben prima del corrispondente 54-*bis*, sin dal 1979 si prevede che le liquidazioni siano effettuate per mezzo di «procedure automatizzate» (cfr. art. 1 D.P.R. 27 settembre 1979, n. 506).

Questa tipologia di controlli agevola l'operato degli Uffici, tenuti a far fronte ad un numero elevatissimo di dichiarazioni tributarie e si sostituiscono all'accertamento sia pure entro un campo che, quantomeno nelle intenzioni del legislatore, dovrebbe essere ben definito. Nel prosieguo si cercherà di illustrare quanto il raggio di azione delle liquidazioni si sia ampliato nel corso degli anni.

E questo ampliamento è stato determinato sia dallo sviluppo tecnologico sia dall'ampliamento dei confini normativi cui la liquidazione soggiace.

2. Come si è detto, le liquidazioni si sostituiscono all'accertamento e ciò deriva dal fatto che per mezzo di un cervello elettronico l'Amministrazione può procedere alla rideterminazione di *an* e *quantum debeatur* rispetto a quanto dichiarato dal contribuente (sulla natura accertativa delle liquidazioni si vedano ad esempio GAFFURI G., *Considerazioni sull'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1981, I, 534; RUSSO P., *Il problema dei termini per la liquidazione delle imposte dovute in base alla liquidazione ai sensi dell'art. 36-bis*, in *Rass. trib.*, 1995, 1018; FRANSONI G., *Considerazioni su accertamenti "generalisti", accertamenti parziali, controlli formali e liquidazione della dichiarazione alla luce della L. n. 311/2004*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 600; ZAGÀ S., *Le discipline del contraddittorio nei procedimenti di «controllo cartolare» delle dichiarazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 6, 857; LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2020, 339 ss.). E l'*iter* procedurale prescinde, in questi casi, dalla notificazione di un formale avviso di accertamento. Il controllo sfocia direttamente in una iscrizione a ruolo che viene preceduta da una mera comunicazione di irregolarità, grazie alla quale il contribuente: può far valere le proprie ragioni prima che la pretesa venga iscritta a ruolo ovvero può regolarizzare la propria posizione ed accedere alla definizione agevolata delle sanzioni.

L'attitudine a sostituire l'accertamento in ogni caso si configura come limitata, essendo volta a colpire solo quegli errori che emergano *ictu oculi* dalle dichiarazioni. In ragione di ciò la liquidazione è normativamente assoggettata ad un duplice ordine di limiti: limiti interni e limiti esterni.

I limiti interni si identificano negli interventi consentiti all'Amministrazione in sede di liquidazione. E questi interventi sono individuati tassativamente tanto dall'art. 36-*bis* quanto dal 54-*bis*. A titolo di esempio può richiamarsi la correzione degli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi, espressamente prevista dall'art. 36-*bis*, comma 2, lett. a); ovvero la correzione degli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni, prevista dalla lettera b) del medesimo comma.

I limiti esterni, viceversa, segnano il perimetro della liquidazione; sono i confini entro i quali le attività tassativamente previste nelle disposizioni degli artt. 36-*bis* e 54-*bis*, di cui si è detto, possono essere effettuate. E questi limiti, individuati a livello legislativo, sono costituiti innanzitutto da precise indicazioni di legge (si pensi ad esempio al caso della riduzione di deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta utilizzati in misura non conforme alla soglia prevista dalla legge), dalla stessa dichiarazione (nel caso in cui l'inesattezza emerga da una disarmonia interna fra gli elementi della stessa dichiarazione) e dall'anagrafe tributaria. Il contenuto della dichiarazione, infatti, può essere confrontato con quello dell'anagrafe tributaria: si tratta di un limite non previsto nella formulazione originaria dell'art. 36-*bis* che si riferiva esclusivamente ai dati contenuti nella stessa dichiarazione e nei suoi allegati. Nel corso del tempo si è tuttavia assistito ad una progressiva espansione dei limiti esterni. A partire dal 1993 (cfr. art. 1 D.L. 6 dicembre 1993, n. 503), infatti, è stato consentito all'Amministrazione di avvalersi, in sede di liquidazione, anche dei «*dati dichiarati o comunicati all'Amministrazione finanziaria dai soggetti che hanno effettuato le ritenute*».

Solo nel 1997 è stata previsto che l'Amministrazione possa procedere alla liquidazione utilizzando anche i dati in possesso dell'anagrafe tributaria (cfr. art. 13 D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 e la modifica è entrata in vigore nel 1999).

Ambedue le categorie di limiti, tuttavia, non sono state idonee a circoscrivere in modo preciso i confini della liquidazione e tutto ciò trova conferma nella prassi applicativa; prassi in cui si riscontra un certo allontanamento dalla *ratio* ispiratrice degli artt. 36-*bis* e 54-*bis* con conseguente espansione del loro raggio di applicazione.

3. L'espansione dei confini delle liquidazioni è dovuta ad un duplice ordine di ragioni. In primo luogo può evidenziarsi una certa ampiezza a livello di formulazione normativa tanto dell'art. 36-*bis* quanto del 54-*bis* e ciò traspare dalla lettura che ne dà l'Amministrazione finanziaria.

Sul versante dei limiti interni, può rilevarsi che sebbene il legislatore si sia sforzato di individuare specificamente gli interventi effettuabili in sede di liquidazione, alcune forme di intervento si prestano ad essere applicate estensivamente o, meglio, evolutivamente.

Il perno su cui spesso si appigliano le interpretazioni estensive è il comma 2, lett. a) dell'art. 36-*bis* (ma analoghe considerazioni potrebbero svolgersi per l'art. 54-*bis*, comma 2, lett. a) che prevede la possibilità di correggere gli «*errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione del volume d'affari e delle imposte*».

L'indicazione della tipologia di errori commessi dai contribuenti non è sufficientemente precisa. Sebbene vi rientrino di certo i refusi o i meri errori di calcolo commessi nella compilazione della dichiarazione, il tenore letterale consente di sussumere sotto la disposizione anche errori più complessi (si pensi ad esempio alle questioni che possono sorgere rispetto all'aliquota applicabile; e questo lo si vedrà meglio in seguito).

Nella sua *ratio* la disposizione si riferisce agli errori che emergono *ictu oculi* dalla dichiarazione e la cui individuazione non implica, pertanto, particolari sforzi interpretativi. La giurisprudenza, infatti, ha affermato che *«la previsione dell'art. 36-bis, secondo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, introdotta ... allo scopo di rendere possibile la più sollecita correzione da parte dell'ufficio degli errori individuabili nella dichiarazione sulla scorta di un mero controllo formale, ha carattere eccezionale, e non tollera applicazione estensiva a ipotesi diverse da quelle tassativamente indicate dalla legge...»* (cfr. ad esempio Cass., 17 marzo 2000, n. 3119).

Non sembra tuttavia che queste indicazioni trovino sempre puntuale rispetto nella prassi applicativa. E ciò è dovuto solo in parte alla vaghezza degli enunciati normativi. Come si è detto le liquidazioni *ex artt. 36-bis e 54-bis* vengono effettuate da un cervello elettronico che è programmato in base a degli algoritmi. Questi algoritmi dovrebbero essere niente più e niente meno che la traduzione dei precetti contenuti negli articoli citati. Ma su questo è possibile riservare qualche dubbio.

Va da sé che i profili di incertezza sulla esatta portata degli enunciati normativi degli artt. *36-bis e 54-bis* non possono che riflettersi sulla programmazione del sistema informatico.

E sul punto, inoltre, va rilevato un certo deficit di trasparenza. Infatti, non sono noti gli algoritmi in base ai quali è programmato il sistema informatico preposto al controllo e questo rende incerti gli esiti delle liquidazioni, posto che non è possibile individuare con precisione quali siano le correzioni che il cervello elettronico andrà ad effettuare.

A questo proposito possono richiamarsi le pronunzie del Consiglio di Stato che riguardano proprio l'impiego di procedure "robotizzate" nell'esercizio dell'attività amministrativa. Con le sentenze 8 aprile 2019, n. 2270 e 13 dicembre 2019, n. 8472 il Consiglio di Stato ha riconosciuto che l'impiego di questi strumenti tecnologici sia strumentale ad una maggiore efficienza ed economicità dell'attività amministrativa ma, al contempo, debba essere assoggettato ad alcuni principi. Fra i vari principi menzionati nelle sentenze viene in rilievo quello di conoscibilità che deve riguardare l'algoritmo.

Va da sé che la conoscibilità dell'algoritmo in sé non sarebbe molto utile. L'algoritmo è costituito da un insieme di calcoli matematici, attraverso i quali vengono date ad un cervello elettronico una serie di istruzioni e questi calcoli rimangono oscuri per chi non abbia delle conoscenze tecniche specifiche. Proprio per queste ragioni il Consiglio di Stato (cfr. n. 2270/2019 cit.) ha rimarcato la necessità che *«la "formula tecnica", che di fatto rappresenta l'algoritmo, sia corredata da spiegazioni che la traducano nella "regola giuridica" ad essa sottesa e che la rendano leggibile e comprensibile, sia per i cittadini che per il giudice»*.

Queste stesse esigenze possono richiamarsi rispetto alle liquidazioni delle dichiarazioni.

Ma la dilatazione delle liquidazioni non è dovuta solo agli algoritmi. Al rilievo dello sviluppo tecnologico va difatti aggiunta la modifica dei limiti esterni che sembra aver avuto un effetto dirompente sulle liquidazioni.

Come si è detto, a far tempo dal 1997 la menzione, nel comma 2 degli artt. 36-*bis* e 54-*bis*, dell'anagrafe tributaria ha impresso un decisivo ampliamento all'area delle correzioni effettuabili.

L'anagrafe tributaria, disciplinata dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605, è un archivio di informazioni che, nel proposito del legislatore, si configura come funzionale all'accertamento. La sua gestione, grazie all'impiego della tecnologia, è diventata sempre più efficiente e rapida nel corso degli anni.

Conclusivamente, se si tiene conto dell'impiego sinergico di algoritmi (si suppone) sempre più evoluti ed anagrafe tributaria è facile avvedersi della semplicità con cui le liquidazioni abbiano dilatato la loro area d'azione.

4. Il discorso svolto fin ora trova conferma nelle pronunzie della Suprema Corte di Cassazione. Infatti nella casistica emergono con chiarezza l'importanza dell'impiego dell'anagrafe tributaria nelle liquidazioni ed il deficit di trasparenza nella programmazione del cervello elettronico che esegue questi controlli automatizzati.

Sul rilievo dell'anagrafe tributaria valga come importante esempio la sentenza delle Sezioni Unite, 8 settembre 2016, n. 17758 della quale non si intende contestare in questa sede la soluzione interpretativa. Piuttosto si vuole mettere in rilievo la tipologia del "dato" da cui muove la rettifica alla dichiarazione.

Nel caso di specie il soggetto passivo aveva operato in dichiarazione la detrazione del credito IVA derivante dal precedente periodo di imposta nel quale non era stata presentata la dichiarazione.

L'Amministrazione aveva escluso tale detrazione in sede di liquidazione *ex art. 54-bis* D.P.R. n. 633/1972 ed aveva proceduto ad iscrivere a ruolo la pretesa corrispondente.

In questo caso il cervello elettronico preposto al controllo delle dichiarazioni, riscontrando non già la presenza ma l'assenza di un dato all'interno dell'anagrafe (e cioè la dichiarazione relativa al precedente periodo d'imposta), aveva proceduto ad escludere la detrazione.

E la Corte ha avallato questa soluzione, affermando il principio di diritto per cui *«in fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, è consentita l'iscrizione a ruolo dell'imposta detratta ... ben potendo il fisco operare, con procedure automatizzate, un controllo formale che non tocchi la posizione sostanziale della parte contribuente e sia scevro da profili valutativi e/o estimativi e da atti d'indagine diversi da mero raffronto con dati ed elementi in possesso dell'anagrafe tributaria...»*.

Ancora, per dare atto dell'importanza che può essere rivestita nell'ambito delle liquidazioni dall'anagrafe tributaria, si vuole focalizzare l'attenzione sulla sentenza 16 febbraio 2022, n. 5016 avente ad oggetto l'impugnazione di una cartella di pagamento, emessa a seguito di liquidazione *ex art. 36-bis*, con cui si chiedeva alla

società contribuente il pagamento dell'imposta che risultava dalla applicazione dei coefficienti di redditività stabiliti dall'art. 30 L. 23 dicembre 1994, n. 724 per le società non operative, e ciò sul presupposto che la contribuente non aveva indicato ragioni obiettive che giustificassero la disapplicazione delle presunzioni normative. In pratica, il sistema informatico preposto alla liquidazione delle dichiarazioni aveva applicato ai beni della contribuente che emergevano dall'anagrafe tributaria i coefficienti di redditività di cui alla L. n. 724/1994.

La Corte di Cassazione, allineandosi ad alcuni precedenti (nella sentenza si richiamano: Cass. 12 dicembre 2016, n. 25472; ID. 29 dicembre 2020, n. 29734; ID. 29 dicembre 2021, n. 41840) ha escluso che una contestazione di tal fatta possa essere operata in sede di liquidazione e debba piuttosto trovare luogo in sede di accertamento; ed ha fatto presente come in passato la stessa Amministrazione, in casi analoghi, abbia sollecitato l'abbandono delle controversie istaurate avverso cartelle di pagamento, emesse dagli uffici a seguito di controlli automatizzati delle dichiarazioni, con cui si recuperavano le imposte dovute sul reddito minimo delle società non operative, sul presupposto che la contestazione circa l'omesso adeguamento al reddito minimo dovesse trovare spazio in sede di accertamento.

Precisa poi la Corte che sarebbero rientrate a pieno titolo nell'ambito dei controlli automatizzati le mere liquidazioni del reddito dichiarato e poi non versato dalle società che si siano adeguate in dichiarazione al reddito minimo derivante dalla disciplina delle società di comodo (nella sentenza vengono citate Cass. 6 febbraio 2019, n. 3394; ID. 15 settembre 2021, n. 24811).

Al discorso svolto fino ad ora si vuole aggiungere una ulteriore considerazione. Secondo il comma 4-*quater* dell'art. 30 L. n. 724/1994 il contribuente che ritiene sussistenti le condizioni oggettive che hanno reso impossibile il conseguimento di ricavi «*ma non ha presentato l'istanza di interpello ... ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva deve darne separata indicazione nella dichiarazione dei redditi*». Ebbene, sulla base di quanto affermato nella sentenza sembra che la "separata indicazione" cui si riferisce il comma 4-*quater* non vi sia stata, ne consegue che, in questo caso, fosse possibile rilevare il mancato adeguamento alle soglie stabilite nell'art. 30 L. n. 724/1994 in sede di liquidazione e ciò in virtù della mera assenza di "indicazione separata". Ben diversa sarebbe stata l'ipotesi in cui vi fosse stata una indicazione, ancorché infondata, delle cause oggettive cui si riferisce la disposizione che non avrebbe potuto essere superata in sede di liquidazione.

L'ultimo esempio che si vuole richiamare è il caso di cui si è occupata la Cassazione, nella sentenza 7 aprile 2022, n. 11332. La vicenda è d'interesse poiché da essa si evince la nebulosità che affligge la programmazione del sistema informatico preposto ai controlli.

In particolare, era stata impugnata una cartella di pagamento emessa ai sensi dell'art. 36-*bis* per recuperare la maggiore imposta sui redditi derivanti dalla partecipazione in «*imprese...*» estere, localizzate in paesi a fiscalità privilegiata; redditi tassati per trasparenza e assoggettati a tassazione separata. Nella formulazione applicabile *ratione temporis* l'art. 167 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 prevedeva che ai redditi

di cui si è detto venisse applicata *«l'aliquota media applicata sul reddito complessivo del soggetto residente e, comunque, non inferiore al 27 per cento»*.

La contribuente, non avendo un imponibile proprio per mancanza di redditi, aveva applicato l'aliquota "base" del 27 per cento ai redditi derivanti dalla partecipazione della controllata estera. L'Amministrazione, viceversa, ritenendo applicabile l'aliquota del 27,5 per cento, e sul presupposto che le aliquote risultavano comunque dall'anagrafe tributaria, emetteva all'esito della liquidazione di cui all'art. 36-*bis* una cartella di pagamento per il recupero della maggiore IRES.

La Cassazione accoglie la prospettiva dell'Amministrazione ritenendo che l'aliquota stabilita nell'art. 167, nel testo all'epoca vigente, fosse solo la misura minima dell'aliquota media e, ove non fosse stata applicabile l'aliquota media, sarebbe stata comunque applicabile l'aliquota ordinaria. E ciò troverebbe conferma nel fatto che la formulazione previgente dell'art. 167 (prima della modifica operata dall'art. 7, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156) era retaggio della *«disciplina dell'imposta duale sul reddito delle società»*, tant'è vero che l'attuale formulazione dell'art. 167 prevede come limite minimo una aliquota *«comunque, non inferiore all'aliquota ordinaria dell'imposta sul reddito delle società»*.

Non si intende qui contestare l'interpretazione dell'art. 167 fornita dalla Corte, ma l'inquadramento del caso di specie nell'ambito dei controlli automatizzati, specialmente alla luce della disciplina applicabile *ratione temporis*, posto che una scelta del tipo di quella effettuata nel caso di specie richiedeva uno sforzo interpretativo superiore rispetto a quello realizzabile in sede di liquidazione.

In questo caso emerge nettamente il deficit di trasparenza nella programmazione di cui si è detto. È evidente che una correzione sull'aliquota del tipo che si è detto altro non è che l'esecuzione di una specifica istruzione impartita (si suppone) al sistema informatico preposto al controllo.

5. A questo punto dell'indagine si vogliono effettuare due considerazioni: *de iure condito* e *de iure condendo*.

Per cominciare, giova ricordare in questa sede che all'ampliamento del raggio di azione delle liquidazioni si accompagna spesso una lesione del diritto di difesa del contribuente. Diritto di difesa che di certo non viene escluso del tutto ma posticipato alla fase giurisdizionale.

L'Amministrazione, infatti, sulla scorta di una lettura restrittiva degli artt. 36-*bis* e 54-*bis*, procede spesso ad eseguire le rettifiche e ad iscrivere direttamente a ruolo senza l'invio della comunicazione di irregolarità. E ciò accade perché ambedue gli articoli, al terzo comma, collegano la comunicazione di cui si è detto alla presenza di un risultato della liquidazione che sia *«diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione»*. Ebbene, secondo l'Amministrazione, ma anche la Cassazione è sulla medesima linea interpretativa, la comunicazione non sarebbe dovuta nelle ipotesi di omesso versamento posto che non vi sarebbe in questo caso un risultato diverso ma solo la constatazione del mancato versamento di quanto già liquidato dal contribuente

(talvolta si invoca anche la disposizione dell'art. 6, comma 5, L. 27 luglio 2000, n. 212 della quale, però, non ci si occupa in questa sede).

Senza scendere troppo nel dettaglio, questa lettura trascura che all'interno della categoria "omesso versamento" possono ricomprendersi ipotesi eterogenee, si pensi ai possibili problemi legati alle compensazioni. E ciò è tanto più grave se si considera che questa stessa interpretazione esclude *tout court* l'accesso alla definizione agevolata delle sanzioni e ciò sulla scorta di una lettura dell'art. 17 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 che è stata messa in discussione da alcuni Autori (cfr. FRANSONI G., *Considerazioni su accertamenti "generalisti", accertamenti parziali, controlli formali e liquidazione della dichiarazione*, cit., 603 ss.; CARINCI A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008, 193 ss.; GUIDARA A., *Definizione agevolata e sanzioni per omesso versamento di tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 3, 1290 ss.).

È evidente che in questo modo il contribuente si trova costretto a far valere le proprie ragioni dinanzi all'Autorità giudiziaria con conseguente aumento del contenzioso. Si ravvisa dunque un contrasto con le esigenze di efficienza ed economicità poste alla base dei controlli automatizzati.

Sarebbe dunque opportuna una lettura delle disposizioni che renda doverosa la comunicazione in tutte le ipotesi in cui l'Amministrazione, dopo la liquidazione, intenda procedere all'iscrizione a ruolo. In questo modo si consentirebbe al contribuente di far valere le proprie contestazioni in sede di contraddittorio endoprocedimentale.

In seconda battuta si vuole proporre una riflessione *de iure condendo*.

Nel corso degli anni, l'impiego dell'intelligenza artificiale nell'ambito degli accertamenti è aumentato sempre più (sul rilievo delle nuove tecnologie nell'attività dell'Amministrazione finanziaria si veda FARRI F., *Digitalizzazione dell'Amministrazione finanziaria e diritti dei contribuenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 6, 115 ss.). Valga come unico esempio l'art. 1, comma 682, L. 27 dicembre 2019, n. 160 che, come è noto, prevede che «...l'Agenzia delle entrate, anche previa pseudonimizzazione dei dati personali, si avvale delle tecnologie, delle elaborazioni e delle interconnessioni con le altre banche dati di cui dispone, allo scopo di individuare criteri di rischio utili per far emergere posizioni da sottoporre a controllo e incentivare l'adempimento spontaneo».

Si tratta comunque di un impiego non totalizzante, tale, cioè, da non escludere l'intervento dei funzionari. Il che, però, vale solo per l'accertamento ordinario, posto che, come si è visto, nelle liquidazioni delle dichiarazioni le rettifiche del dichiarato vengono operate direttamente dal sistema informatico.

Allora, se si prospetta un utilizzo sempre più massiccio dell'intelligenza artificiale, anche alla luce di quello che già accade, non ha più senso distinguere le diverse tipologie di accertamento nei termini che si sono detti, e diventa possibile ipotizzare una sola forma di accertamento capace di inglobare anche il campo attualmente riservato alle liquidazioni.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- CARINCI A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008
- COPPOLA P., *La liquidazione dell'imposta dovuta ed il controllo formale delle dichiarazioni*, in *Rass. trib.*, 1997, 1475 ss.
- FANTOZZI A., *Violazione del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.* 2011, 2, 137 ss.
- FARRI F., *Digitalizzazione dell'Amministrazione finanziaria e diritti dei contribuenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, 6, 115 ss.
- FRANSONI G., *Considerazioni su accertamenti " generali", accertamenti parziali, controlli formali e liquidazione della dichiarazione alla luce della L. n. 311/2004*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 591 ss.
- GAFFURI G., *Considerazioni sull'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1981, I, 531 ss.
- GUIDARA A., *Definizione agevolata e sanzioni per omesso versamento di tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 3, 1283 ss.
- LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2020
- MARONGIU G., *Gli illegittimi corollari dell'abuso dell'art. 36-bis*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, II, 747 ss.
- PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, Torino, 2013
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2013
- RINALDI R., *La tutela giurisdizionale nei confronti dei ruoli formati dal Centro di servizio ed il nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 383 ss.
- RUSSO P., *Il problema dei termini per la liquidazione delle imposte dovute in base alla liquidazione ai sensi dell'art. 36-bis*, in *Rass. trib.*, 1995, 1014 ss.
- SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990
- SCHIAVOLIN R., *Limiti di applicabilità dell'art. 36-bis D.P.R. 600/1973*, in *Riv. giur. trib.*, 1994, 12, 1165 ss.
- ZAGÀ S., *Le discipline del contraddittorio nei procedimenti di «controllo cartolare» delle dichiarazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 6, 845 ss.