

## Accertamento

# NUOVI ACCERTAMENTI ESECUTIVI SOSPENSIVA in SEDE AMMINISTRATIVA e GIUDIZIALE

di Emanuele Rossi

### QUADRO NORMATIVO

L'art. 29, D.L. 31.5.2010, n. 78, conv. con modif. dalla L. 30.7.2010, n. 122 [CFF 7707], ha accelerato l'attività di riscossione riguardante gli avvisi di accertamento emessi a partire dall'1.10.2011 ed aventi ad oggetto le imposte sui redditi, l'Irap e l'Iva dovuti per i periodi d'imposta in corso alla data del 31.12.2007 e successivi.

Per tali atti viene meno l'emissione del ruolo e la conseguente notifica della cartella di pagamento al contribuente, in quanto è lo stesso avviso di accertamento a divenire titolo esecutivo, una volta decorso un determinato lasso temporale.

La novella legislativa è apparsa da subito molto gravosa per i contribuenti, cosicché il Legislatore è intervenuto ad alleviarne i possibili effetti negativi;

con l'art. 7, co. 2-quinquies, D.L. 13.5.2011, n. 70, conv. con modif. dalla L. 12.7.2011, n. 106, è stata modificata la normativa relativa alla riscossione frazionata in pendenza di giudizio, prevedendo che in caso di presentazione di ricorso, le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati vadano riscossi limitatamente ad un terzo del rispettivo ammontare (in precedenza la riscossione avveniva per la metà).

Il punto 3, della lett. n), del co. 2, del medesimo art. 7, è intervenuto sullo stesso art. 29, D.L. 78/2010, disponendo che a prescindere dalla presentazione del ricorso, l'esecuzione forzata è sospesa per un periodo di 180 giorni, decorrenti dall'affidamento in carico del credito agli agenti della riscossione.

**ATTIVITÀ di ACCERTAMENTO:** nel nostro ordinamento l'attività di accertamento svolta dalle autorità competenti, a meno di un'acquiescenza da parte del soggetto sottoposto a verifica, ha sempre necessitato di una sequenza di passaggi tale per cui, alla pretesa impositiva avanzata dall'Ufficio, doveva seguire un titolo esecutivo mediante il quale le somme potevano essere materialmente riscosse da parte del concessionario.

Nello specifico, le somme contenute nell'atto di accertamento notificato al contribuente, una volta trascorsi inutilmente i 60 giorni di tempo per l'esecuzione del pagamento, venivano trasfuse nel cd. ruolo il quale, una volta trasmesso al concessionario per la riscossione, costituiva il

titolo esecutivo mediante il quale questi poteva procedere all'incasso.

In relazione alla presentazione o meno del ricorso da parte del contribuente, cambiava l'entità del ruolo, ovvero l'ammontare delle somme che divenivano subito esigibili <sup>(1)</sup> le quali dovevano essere portate a conoscenza del contribuente mediante la notifica della cartella di pagamento, nei modi e nei termini stabiliti dal D.P.R. 602/1973.

Sulla riscossione delle somme collegate agli avvisi di accertamento è di recente intervenuto il Legislatore, che con l'art. 29, D.L. 31.5.2010, n. 78, conv. con modif. dalla L. 30.7.2010, n. 122 [CFF 7707], ha eliminato la fase intermedia della formazione del ruolo e della notifica

(1) Il riferimento è alla riscossione frazionata di cui all'art. 15, D.P.R. 602/1973 [CFF 7215].

della **cartella**, per quanto riguarda gli **avvisi di accertamento** emessi a partire dall'1.10.2011 e aventi ad oggetto le **imposte sui redditi**, l'**Irpef** e l'**Iva** dovuti per i periodi d'imposta in corso alla data del 31.12.2007 e successivi.

In pratica, per il **recupero** delle **somme** di cui sopra non sarà più necessaria l'**emissione** di un **ruolo** da notificare al contribuente mediante l'**invio** della **cartella di pagamento**, in quanto già l'**avviso di accertamento** costituirà idoneo **titolo esecutivo** ai fini della **riscossione** (forzata) delle **somme** in esso contenute.

Con l'avvento dei **nuovi accertamenti «esecutivi»**, comunque, la **cartella di pagamento** non sarà uno **strumento esattivo** destinato a scomparire.

Infatti, essa permane nelle seguenti ipotesi:

- **liquidazioni automatiche e controlli formali** della **dichiarazione**, eseguiti ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973 [CFF ② 6336a e 6336b], nonché dell'art. 54-bis, D.P.R. 633/1972 [CFF ① 254a];
- **accertamenti** relativi ad **imposte indirette** diverse dall'**Iva**, quindi, principalmente, quelli riguardanti le cd. «**imposte d'atto**» (**registro**, **ipotecarie** e **catastali**, **successioni** e **donazioni**).

Sul punto giova ricordare che l'art. 29, co. 1, lett. h), D.L. 78/2010, prevede che per i **tributi amministrati** dall'Agenzia delle Entrate riscuotibili ancora a **mezzo ruolo** saranno adottati **appositi regolamenti** volti ad **armonizzare** il relativo **sistema di riscossione** con quello degli **accertamenti esecutivi**.

Si ritiene quindi che, molto probabilmente, anche per tali fattispecie a breve verrà meno il **sistema esattivo** delineato dall'**invio** della **cartella di pagamento**.

**ABOLIZIONE della CARTELLA di PAGAMENTO ed OBBLIGHI INFORMATIVI:** come anticipato per i **nuovi accertamenti esecutivi** viene meno il fabbisogno di **notifica della cartella di pagamento** al contribuente.

Ciò comporta tutta una serie di **informazioni** che devono essere contenute nell'**atto impositivo**; infatti, oltre a quanto ordinariamente previsto dall'art. 42, D.P.R. 600/1973 [CFF ② 6342], quali l'**indicazione** dell'**imponibile accertato**, delle **aliquote** applicate ovvero dei **presupposti di fatto** e delle **ragioni giuridiche** che hanno determinato le richieste dell'Ufficio, l'**accertamento** ed il contestuale **provvedimento di irrogazione** delle **sanzioni** dovranno ora contenere:

- l'**intimazione ad adempiere**, entro il termine

di presentazione del ricorso, all'**obbligo di versamento** delle **somme** richieste mediante l'**accertamento** stesso;

- l'**indicazione degli importi da pagare a titolo provvisorio** in caso di **proposizione del ricorso**, secondo quanto stabilito dall'art. 15, D.P.R. 602/1973 [CFF ② 7215];
- l'**avvertimento** che, decorsi **30 giorni dal termine ultimo** per il **pagamento**, la **riscossione** delle somme richieste – in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo – sarà affidata ad **Equitalia**, ai fini dell'**esecuzione forzata**.

Il terzo punto è molto importante, in quanto dà evidenza di come il **contribuente** venga a **conoscenza** dell'attività di **riscossione** avviata dal **concessionario**.

Non più **ricevimento della cartella di pagamento** contenente gli **estremi del ruolo** ma semplice **decorso del tempo**, una volta ricevuto l'**avviso di accertamento** notificato dall'Agenzia delle Entrate.

Una volta decorsi i **60 giorni** dal suo **ricevimento**, infatti, l'**atto** diviene **automaticamente esecutivo** e la **riscossione** delle **somme** in esso contenute verrà affidata al **concessionario** una volta **decorsi ulteriori 30 giorni**; le **specifiche tecniche** per l'affidamento del **credito al concessionario** sono state fornite con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 30.6.2011.

In tale provvedimento viene specificato che i **crediti** verranno affidati mediante **flussi telematici** i quali recheranno un **numero identificativo univoco** a livello nazionale e dovranno contenere l'**indicazione**, tra l'altro, dell'**Ufficio** che ha emesso l'**atto**, l'eventuale **informazione del fondato pericolo** per la **riscossione**, dell'**anno** e del **periodo** di riferimento del **credito**.

Viene espressamente previsto che l'**intimazione ad adempiere al pagamento** deve essere contenuta, inoltre, in tutti i successivi **atti di rideterminazione** delle **somme** originariamente **dovute**, ovvero:

- in caso di **mancato pagamento** anche solo di una delle **rate successive** alla **prima**, dovute a seguito di **accertamento con adesione**;
- in caso di **pagamento del tributo in pendenza di giudizio**;
- in caso di **esecuzione delle sanzioni amministrative in pendenza di giudizio**;
- in caso di **atti di recupero delle somme indebitamente rimborsate**;
- in caso di **recupero dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati**.

In tali ultimi casi il **pagamento** deve av-

venire entro **60 giorni** dal **ricevimento** della **raccomandata** con cui viene comunicato l'**atto rideterminato**.

Poiché viene previsto che ai fini dell'attività di **riscossione** riguardante i **nuovi accertamenti esecutivi**, i riferimenti contenuti in norme vigenti al **ruolo** ed alle **cartelle di pagamento** si intendono riferiti ai nuovi atti «impoesattivi», come già avviene per le **somme** richieste a mezzo **ruolo**, la lett. a), del co. 1, dell'art. 29, D.L. 78/2010, prevede che non si applichi la **sanzione** di cui all'art. 13, D.Lgs. 472/1997 [CFF ● 9461], nei casi di **omesso, carente o tardivo versamento** delle **somme** dovute, nei **termini** evidenziati poco sopra.

#### **SOSPENSIBILITÀ dell'AVVISO di ACCERTAMENTO:**

come più volte accennato, il venire meno della **notifica** della **cartella di pagamento** anticipa l'**attività di riscossione**, il che porta dei problemi non di poco conto a quanti, riconoscendo **illegittime** le **pretese** avanzate dall'Agenzia delle Entrate, propongono ricorso alla Commissione tributaria competente.

Ai sensi dell'art. 15, D.P.R. 602/1973, infatti, il **ricorso** non blocca l'**attività di riscossione** ma comporta solo l'**iscrizione a titolo provvisorio** nei **ruoli**, nei limiti di un terzo degli **ammontari** corrispondenti ai **maggiori imponibili accertati**.

Nel **nuovo accertamento esecutivo** questo vuol dire che, decorsi i 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento, il **concessionario** provvederà velocemente alla **riscossione**, seppure nei **limiti** imposti da quanto previsto in materia di **riscossione frazionata**.

Poiché l'intervento del **concessionario** sarà immediato, il contribuente dovrà preoccuparsi di ottenere prima possibile un **provvedimento di sospensione**.

Come noto, la **sospensione** può ottenersi sia in **via amministrativa** che **giudiziale**; nel primo caso, ai sensi dell'art. 39, D.P.R. 602/1973 [CFF ● 7239], il **provvedimento**, che ha **efficacia** fino alla data di pubblicazione della **sentenza** della Commissione tributaria provinciale, viene rilasciato direttamente dall'Agenzia delle Entrate e da questa notificato al **concessionario** ed al **contribuente**.

Nella pratica, poiché è difficile ottenere la **sospensione** da parte dello stesso Ufficio che ha emanato l'**atto di accertamento**, è solito ricorrere alla **sospensione giudiziale**, disciplinata dall'art. 47, D.Lgs. 546/1992 [CFF ● 4698].

In **via giudiziaria** la **sospensione** deve essere richiesta alla Commissione tributaria provinciale con apposita **istanza**, o all'interno del **ricorso introduttivo**, ovvero mediante **notifica** di un

**atto separato**; è necessario che il contribuente dimostri ai giudici sia il **fumus boni iuris**, ovvero la **fondatezza** delle **motivazioni** del **ricorso**, cui deriva la **probabile vittoria** nel **contenzioso** instaurato, che il cd. **periculum in mora**, ovvero il fatto che dalla **mancata concessione** della **sospensione** conseguano **danni gravi ed irreparabili** in capo al ricorrente.

Il presidente della Commissione tributaria fissa con **decreto** la **trattazione** dell'**istanza di sospensione** per la prima camera di consiglio utile; nei casi di particolare **urgenza** (es. avvio dell'esecuzione forzata), con lo stesso decreto il presidente può disporre la **provvisoria sospensione** dell'**esecuzione**, fino alla pronuncia del collegio.

Data l'enorme mole di lavoro cui sono soggette le Commissioni tributarie, non sempre la risposta all'**istanza di sospensione** presentata avviene in tempi rapidi.

Ciò comporta problematiche rilevanti in merito ai **nuovi accertamenti esecutivi**, visto che nelle more della decisione da parte della Commissione tributaria, il **concessionario** può procedere celermente all'**incasso**.

Sul punto sono due gli interventi promossi dal Legislatore per garantire il **contribuente** in fase contenziosa: alla lett. b), del co. 1, dell'art. 29, D.L. 78/2010, viene previsto che l'**esecuzione forzata** è **sospesa** per un periodo di **180 giorni** dall'**affidamento** in carico agli agenti della riscossione dei **nuovi atti «impoesattivi»**, venendo specificato che la **sospensione** non si applica in riferimento alle **azioni cautelari o conservative** (fermo amministrativo piuttosto che iscrizione di ipoteca), nonché ad ogni altra **azione** prevista dalle **norme ordinarie a tutela del creditore**.

Per la verità, questa è una disposizione che si applica sempre e non solo in caso di **presentazione di ricorso**, però va letta congiuntamente con l'altro intervento posto dal Legislatore, all'interno dell'art. 47, D.Lgs. 546/1992, dove con l'aggiunta del co. 5-bis, viene previsto che l'**istanza di sospensione** deve essere decisa dai giudici **entro 180 giorni** dalla presentazione della stessa.

Alla luce di tali **modifiche**, quindi, nelle **more** della **concessione** della **sospensione** da parte dell'Amministrazione finanziaria, ovvero della Commissione tributaria provinciale, il **contribuente** è comunque al **riparo** da possibili **azioni esecutive** per un periodo di **270 giorni** (60 + 30 + 180), che può essere ancora maggiore, in presenza di **sospensione feriale** dei **termini**, ovvero di **presentazione** di un'**istanza di accertamento con adesione**.

**FONDATA PERICOLO e PROCEDURA di RISCOSSIONE:** i nuovi accertamenti diventano esecutivi decorsi 60 giorni dalla loro notifica con l'avvertenza che, decorsi ulteriori 30, la riscossione delle somme richieste viene affidata al concessionario.

In via ordinaria, quindi, l'intervento di Equitalia si ha decorsi 90 giorni dalla notifica dell'avviso.

Ciò a patto che non si abbia un fondato pericolo per la riscossione; in caso contrario, dispone la lett. c), del co. 1, dell'art. 29, D.L. 78/2010, l'affidamento al concessionario avviene decorsi 60 giorni dalla notifica, il quale potrà procedere da subito a riscuotere in misura integrale le somme richieste, comprensive di interessi e sanzioni.

In tali casi viene specificato che se il concessionario viene a conoscenza di elementi, tali per cui il pericolo di mancata riscossione appare fondato, non opera neanche la sospensione di 180 giorni ordinariamente prevista.

Da un punto di vista procedurale, è stato più volte rimarcato come seppure non esista più il ruolo e venga a mancare la notifica della cartella di pagamento, l'attività di riscossione debba essere condotta sempre con riferimento a quanto già oggi previsto dal D.P.R. 602/1973.

Anche con i nuovi accertamenti esecutivi l'espropriazione forzata dovrà essere avviata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo; ancora, decorso un anno dalla notifica dell'accertamento esecutivo, l'espropriazione forzata dovrà essere sempre preceduta dall'intimazione di pagamento, di cui all'art. 50, D.P.R. 602/1973 [CFF @ 7250].

**VERSAMENTO delle SOMME:** le somme richieste con i nuovi accertamenti esecutivi, per l'intero o per un terzo del loro ammontare, devono essere versate entro il termine per la proposizione del ricorso; quindi, nella maggior parte delle ipotesi, entro 60 giorni dalla notifica dell'atto.

Al pari di quanto avveniva nel sistema ante D.L. 78/2010, l'ammontare delle somme da

versare cambia a seconda che il pagamento avvenga entro oppure oltre il termine per il ricorso.

Se il pagamento avviene entro il termine per il ricorso, il contribuente dovrà versare:

- le somme dovute a titolo d'imposta, per un terzo o per l'intero;
- se non si è proposto ricorso, le somme dovute a titolo di sanzione;
- gli interessi da ritardata iscrizione a ruolo. Si tratta, ai sensi dell'art. 20, D.P.R. 602/1973 [CFF @ 7220], degli interessi conteggiati al tasso del 4% annuo (art. 2, D.M. 21.5.2009 [CFF @ 7704a]) sulle maggiori imposte dovute, per il periodo che va dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere eseguito a quello in cui l'accertamento viene notificato.

Se il pagamento avviene dopo il termine per la proposizione del ricorso, oltre alle somme di cui sopra dovranno essere corrisposti:

- gli aggi di riscossione, nella misura del 9% delle somme da versare; <sup>(2)</sup>
- gli interessi di mora. Ai sensi del combinato disposto della lett. f), del co. 1, dell'art. 29, D.L. 78/2010 e dell'art. 30, D.P.R. 602/1973 [CFF @ 7230], si tratta degli interessi conteggiati al tasso del 5,0243% annuo (Provvedimento 22.6.2011) sulle maggiori imposte richieste, esclusi interessi e sanzioni, per il periodo che va dal giorno successivo alla notifica dell'atto di accertamento, fino alla data del pagamento.

La dilazione del pagamento prevista dall'art. 19, D.P.R. 602/1973 [CFF @ 7219], potrà essere concessa solo dopo l'affidamento del carico all'agente della riscossione.

Da ultimo, si segnala che con la R.M. 27.9.2011, n. 95/E, l'Agenzia delle Entrate ha provveduto ad istituire i codici tributo per il versamento, mediante il Mod. F24, degli importi dovuti nella fase di contenzioso e per adempimenti diversi da quelli connessi agli istituti definitivi (es. acquiescenza), sulla base degli accertamenti che verranno emessi ai sensi dell'art. 29, D.L. 78/2010.

<sup>(2)</sup> Alla lett. f), del co. 1, dell'art. 29, D.L. 78/2010, viene infatti previsto che l'aggio è interamente a carico del debitore. Non solo, in caso di pagamento oltre i 90 giorni dalla data di ricezione dell'avviso di accertamento, sugli ulteriori interessi di mora il contribuente dovrà calcolare l'aggio al concessionario anche per quel periodo.