

E' iniziata l'epoca degli accertamenti esecutivi: quali sono le scelte di opportunità del contribuente?

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 12 Ottobre 2011

analizziamo quali sono le modalità con cui il contribuente può chiudere, definire od opporsi ad un accertamento: rischi ed opportunità con la nuova esecutività degli accertamenti

L'art. 29, del D.L.n.78 del 31 maggio 2010, convertito, con modificazioni, in legge n. 122 del 30 luglio 2010, ha concentrato la fase della riscossione nell'accertamento, ridisegnando l'atto.

L'art. 23, c. 30, del D.L. 6 luglio 2011, n.98, convertito in Legge n.111 del 15 luglio 2011, ha consentito l'effettiva entrata in vigore del cd. Accertamento esecutivo a far data dagli atti emessi dal 1° ottobre 2011.

Partendo dal dettato normativo di riferimento, indichiamo quali sono le possibili scelte che il contribuente può fare, dopo la notifica dell'avviso di accertamento.

La norma

Le attività di riscossione relative agli atti di accertamento ai fini delle imposte sui redditi ed Iva, ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, emessi a partire dal 1° ottobre 2011 e relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi, sono potenziate attraverso l'introduzione di una serie di disposizioni.

DECORRENZA
1° ottobre 2011

PERIODI D'IMPOSTA INTERESSATI
2007 e successivi

L'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, devono contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso, all'obbligo di pagamento degli importi negli stessi indicati, ovvero, in caso di tempestiva proposizione del ricorso ed a titolo provvisorio, degli importi stabiliti dall'art. 15 del D.P.R. n. 602/73.

Si evidenzia che il cd. Decreto sviluppo – Legge n. 106 del 12 luglio 2011, di conversione del D.L. n.70/2011 – ha proprio modificato l'art. 15 del D.P.R. n. 602/73, disponendo una riduzione delle maggiori imposte iscritte a ruolo a titolo provvisorio (dal 50% ad 1/3).

L'avviso di accertamento contiene anche l'intimazione di pagamento

Iscrizione a ruolo di 1/3

L'intimazione ad adempiere al pagamento è altresì contenuta nei successivi atti da notificare al contribuente, anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento, in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto ed ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, anche ai sensi dell'art. 8, c. 3-bis del D.Lgs. n. 218/97, dell'art. 68 del D.Lgs. n. 546/92, e dell'art. 19 del D.Lgs. n. 472/97. In tali ultimi casi il versamento delle somme dovute deve avvenire entro sessanta giorni dal ricevimento della raccomandata.

Gli avvisi di accertamento e i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni divengono esecutivi decorsi 60 giorni dalla notifica e devono espressamente recare l'avvertimento che, decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata, con le modalità determinate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, di concerto col Ragioniere generale dello Stato.

Esecutività degli atti trascorsi 60 giorni dalla notifica
--

In presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, decorsi sessanta giorni dalla notifica di tali atti, la riscossione delle somme in essi indicate, nel loro ammontare integrale comprensivo di interessi e sanzioni, può essere affidata in carico agli agenti della riscossione anche prima dei termini sopra previsti.

Ulteriore deroga per fondato pericolo per la riscossione

All'atto dell'affidamento e, successivamente, in presenza di nuovi elementi, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate fornisce, anche su richiesta dell'agente della riscossione, tutti gli elementi utili ai fini del potenziamento dell'efficacia della riscossione, acquisiti anche in fase di accertamento.

L'agente della riscossione, sulla base del titolo esecutivo formato come sopra, e senza la preventiva notifica della cartella di pagamento, procede ad espropriazione forzata con i poteri, le facoltà e le modalità previste dalle disposizioni che disciplinano la riscossione a mezzo ruolo.

Non necessità della notifica della cartella

Decorso un anno dalla notifica degli atti di accertamento e/o irrogazione delle sanzioni, l'espropriazione forzata è preceduta dalla notifica dell'avviso di cui all'art. 50 del D.P.R. n. 602/73. L'espropriazione forzata, in ogni caso, è avviata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

A partire dal primo giorno successivo al termine ultimo per la presentazione del ricorso, le somme richieste con tali atti sono maggiorate degli interessi di mora nella misura indicata dall'art. 30 del D.P.R. n. 602/73, calcolati a partire dal giorno successivo alla notifica degli atti stessi.

All'agente della riscossione spettano l'aggio, interamente a carico del debitore, ed il rimborso delle spese relative alle procedure esecutive, previsti dall'art. 17 del D.Lgs. n. 112/99.

Ai fini della procedura di riscossione/accertamento qui contemplata, i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo e alla cartella di pagamento si intendono effettuati agli atti di accertamento e irrogazione delle sanzioni, ed i riferimenti alle somme iscritte a ruolo si intendono effettuati alle somme affidate agli agenti della riscossione secondo le disposizioni della norma qui in esame.

La dilazione del pagamento prevista dall'art. 19 dello stesso D.P.R. n. 602/73, può essere concessa solo dopo l'affidamento del carico all'agente della riscossione ed in caso di ricorso si applica l'art. 39 del medesimo D.P.R. n. 602/73 (sospensione amministrativa della riscossione).

Il D.L. Sviluppo

Le regole sopra viste sono state modificate dal legislatore col D.L. Sviluppo - n. 70 del 13/05/2011, entrato in vigore il 14/05/2011, art. 7, c. 2, lett. n -, per effetto delle modifiche apportate in sede di conversione in legge n. 106/2011.

L'esecuzione forzata è sospesa per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione degli atti di accertamento, indipendentemente dalla presentazione dell'istanza di sospensione (restano escluse le azioni cautelari e conservative).

Il termine per decidere la sospensiva è di 180 giorni dalla data di presentazione dell'istanza.

Quadro di sintesi

Esecutività	Termine ultimo per il pagamento	Sospensione esecuzione forzata	Totale
60 gg dalla notifica	30gg	180 gg	270

Resta fermo che la presentazione dell'istanza di adesione, dopo la notifica dell'avviso di accertamento, sospende i termini per 90 giorni.

A questi termini va va aggiunta la sospensione dei termini per ricorrere, prevista dall'art. 1 della legge 7 ottobre 1969, n. 742 (dal 1° agosto al 15 settembre), se ne ricorrono i casi

Le scelte da compiere

Rileviamo quali possono essere le scelte che può compiere il contribuente davanti alla notifica di un atto di accertamento esecutivo.

Definizione dell'accertamento con riduzione delle sanzioni ad un sesto (Art. 15, c. 2 bis, D.Lgs. n. 218/1997)

Se il contribuente rinuncia a presentare ricorso od istanza di accertamento con adesione può definire per intero l'accertamento in maniera agevolata. In questo caso, ottiene la riduzione ad un sesto delle sanzioni.

Per ottenere l'agevolazione è necessario versare le somme complessivamente dovute per le imposte, sanzioni e interessi entro il termine per presentare ricorso.

La riduzione delle sanzioni a un sesto è riconosciuta anche al contribuente che decide di pagare l'accertamento a rate. Anche in questo caso è necessario effettuare il versamento della prima rata entro il termine per presentare ricorso. La sanzione da pagare non può essere, in ogni caso, inferiore ad un sesto della somma dei minimi edittali, cioè degli importi minimi previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Definizione delle sole sanzioni con riduzione ad un terzo (Art. 17 D.Lgs. n. 472/1997)

Se il contribuente rinuncia alla definizione agevolata dell'intero accertamento, può comunque definire le sole sanzioni, riservandosi la possibilità di impugnare l'accertamento solo per le maggiori imposte, fermo restando che le sanzioni già versate non possono essere rimborsate. In questo caso, ottiene la riduzione delle sanzioni ad un terzo di quelle irrogate, a condizione che effettui il versamento entro il termine per presentare ricorso.

La sanzione da pagare non può essere, in ogni caso, inferiore ad un terzo della somma dei minimi edittali, cioè degli importi minimi previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Ricorso e riscossione a titolo provvisorio (D.Lgs. n. 546/1992 e D.L. n. 78/2010)

Il contribuente che sceglie di impugnare l'avviso di accertamento ha 60 giorni di tempo dalla data di notifica per presentare ricorso, tenendo conto che il calcolo dei giorni è sospeso nel periodo che va dal 1 agosto al 15 settembre.

Se prima di presentare ricorso, il contribuente presenta istanza di accertamento con adesione, il termine per l'impugnazione è sospeso per 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza.

Se il contribuente presenta ricorso è intimato ad adempiere, entro il termine di presentazione dello stesso, all'obbligo di pagamento di un terzo degli importi dovuti per imposte e interessi (art. 29, c. 1, lett. a, dl n. 78/2010).

Intimazione al pagamento (Art. 29, c. 1, lett. a, D.L. n. 78/2010)

Se il contribuente non definisce per intero l'accertamento con le modalità sopra indicate oppure non definisce le sole sanzioni (come sopra visto), e non presenta ricorso, è intimato ad adempiere entro il termine di presentazione del ricorso, all'obbligo di pagamento delle somme dovute per imposte, interessi e sanzioni nella misura indicata nell'avviso di accertamento.

Sospensione dell'efficacia dell'atto (Art. 47 D.Lgs. n. 546/1992 e art. 39 D.P.R. n. 602/1973)

La presentazione del ricorso contro l'avviso di accertamento non sospende la riscossione a titolo provvisorio.

Tuttavia, il contribuente che propone ricorso può chiedere di sospendere il pagamento delle somme dovute a titolo provvisorio per imposte e relativi interessi indicati nell'atto impugnato. Se la sospensione è concessa e successivamente il ricorso è respinto, il contribuente deve pagare gli interessi maturati durante il periodo di sospensione del pagamento.

La sospensione può essere chiesta in via amministrativa o in via giudiziale:

a) sospensione amministrativa: l'istanza di sospensione della riscossione a titolo provvisorio deve essere presentata in carta semplice all'Ufficio in intestazione, che può disporla in tutto od in parte fino alla data di pubblicazione della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale (art. 39 DPR n. 602/1973);

b) sospensione giudiziale: se il pagamento dell'avviso di accertamento può causare un danno grave ed irreparabile, l'istanza motivata di sospensione dell'esecuzione deve essere proposta alla Commissione Tributaria Provinciale a cui viene presentato il ricorso, insieme a quest'ultimo oppure con atto separato. In questo caso il contribuente deve notificare l'istanza all'ufficio contro cui ha proposto ricorso e depositarla presso la segreteria della Commissione Tributaria con le stesse modalità previste per il ricorso (art. 47 Dlgs n. 546/1992).

Accertamento con adesione (Art. 6, c. 2, D.Lgs. n. 218/1997)

Il contribuente può presentare istanza di accertamento con adesione se non definisce per intero l'accertamento, per instaurare un contraddittorio con l'Ufficio, in cui sono valutati gli elementi ed i dati forniti dal contribuente. In caso di

adesione le sanzioni sono ridotte a un terzo.

E' possibile presentare istanza di accertamento con adesione anche se sono state definite le sole sanzioni.

L'istanza va inviata o consegnata all'Ufficio in intestazione, entro il termine per presentare ricorso, in carta libera ed indicando un recapito (indirizzo, anche di posta elettronica, numero di telefono).

Il termine per presentare ricorso è sospeso comunque per 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza. Se il contribuente presenta ricorso questo vale come rinuncia automatica all'istanza di adesione.

Autotutela (D.M. n. 37/1997)

Resta ferma per il contribuente la possibilità di chiedere all'Agenzia un riesame dell'atto in autotutela, chiedendo di riconsiderare in tutto o in parte gli elementi e i dati alla base dell'avviso di accertamento.

L'istanza di autotutela non sospende comunque il termine entro cui definire l'avviso di accertamento, presentare istanza di accertamento con adesione o ricorso.

Reclamo

Il comma 9, dell'articolo 39, del D.L. n. 98 del 6 luglio 2011, convertito in legge n.11 del 15 luglio 2011, ha introdotto – a far dal 1° aprile 2012, ossia con riferimento agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dalla medesima data – il cd. Reclamo (art. 17-bis, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546) - volto all'annullamento totale o parziale dell'atto o finalizzato al componimento della controversia tramite mediazione.

Il procedimento è attivabile per le controversie di valore non superiore a 20.000 €, calcolato sulla base del valore del tributo ed al netto di sanzioni ed interessi.

Il sistema prevede un adeguato riesame ed un tentativo di mediazione curato da una struttura dell'ente impositore diversa ed autonoma da quella che ha emanato l'atto reclamabile.

Il reclamo va, infatti, presentato alla Direzione provinciale od alla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate che lo esamineranno attraverso le strutture deputate alla gestione del contenzioso; dette strutture – rileva la relazione - esamineranno i reclami in piena autonomia rispetto alle diverse strutture che hanno curato l'istruttoria degli atti reclamabili.

Il reclamo è previsto in via obbligatoria ed a condizione di ammissibilità del ricorso, ad esclusione dei ricorsi avverso gli atti di recupero degli aiuti di stato di cui all'articolo 47-bis del d.lgs. n. 546 del 1992 per i quali la disciplina di cui al nuovo articolo 17-bis è espressamente esclusa.

Il termine e le modalità di presentazione del reclamo sono quelli previsti per l'introduzione del ricorso giurisdizionale e, precisamente, agli articoli 12, 18, 19, 20, 21 e 22, comma 4, del D.Lgs. 546 del 1992.

Se l'ufficio non ritiene di dover annullare in tutto od in parte l'atto oggetto di reclamo in quanto illegittimo, nell'istruttoria del reclamo si inserisce una fase di “mediazione” sulla base della proposta avanzata dal contribuente, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa, o sulla base di una proposta formulata dal suddetto ufficio nel caso in cui lo stesso non intenda accogliere l'eventuale proposta di mediazione formulata dal contribuente.

La norma prevede espressamente che quando l'ufficio non accoglie il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, formula una proposta di mediazione fondata sull'eventuale incertezza delle questioni controverse, sul grado di sostenibilità della pretesa e sul principio di economicità dell'azione amministrativa.

La mediazione si perfeziona nei modi previsti per la conciliazione giudiziale, le cui disposizioni, in quanto compatibili, sono espressamente richiamate.

Il legislatore, avendo previsto nell'ambito della procedura del reclamo una autonoma fase di mediazione, in relazione agli atti interessati da reclamo, ha escluso la conciliazione giudiziale.

Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, la disposizione prevede che il reclamo produce gli effetti del ricorso di cui all'articolo 18 del d.lgs. n. 546 del 1992. Allo stesso modo il reclamo produce gli effetti del ricorso anche in caso di rigetto o di accoglimento parziale del reclamo. Il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente di cui all'articolo 22 del d.lgs. n. 546 del 1992, decorre dalla scadenza del predetto termine di novanta giorni o dalla data di notifica del provvedimento di rigetto o di accoglimento parziale del reclamo.

12 ottobre 2011

Roberta De Marchi