

L'accertamento esecutivo dal 1° ottobre 2011: norme e procedura

di Fabio Carriolo

Aspetti generali

La riforma dell'esecutività dell'atto impositivo, intervenuta nel 2010, rende non più necessaria la cartella esattoriale determinando l'immediata assunzione dal ruolo da parte dell'agente della riscossione (Equitalia).

Il passaggio intermedio costituito dalla cartella viene quindi evitato, e l'avviso di accertamento o rettifica diviene quindi l'atto in base al quale possono essere direttamente richieste le somme dovute a titolo di imposte, sanzioni, interessi, con l'aggiunta degli aggi esattoriali.

Le modificazioni introdotte

Per quanto disposto dall'art. 29 del D.L. 31.5.2010, n. 78, convertito dalla L. 30.7.2010, n. 122, («*Concentrazione della riscossione nell'accertamento*»), con decorrenza dal 1° luglio 2011 (**data successivamente portata al 1° ottobre dello stesso anno**) l'avviso di accertamento assume la veste di titolo esecutivo al momento della notifica al contribuente.

Ciò significa che, per i rilievi degli uffici relativi ai periodi dal 2007 in poi, l'atto impositivo deve contenere già l'obbligo di corrispondere l'importo indicato.

A seguito delle indicate innovazioni normative, il termine entro cui occorre provvedere al pagamento degli importi richiesti a titolo di imposta, sanzioni e interessi è quello per la presentazione del ricorso, cioè gli ordinari 60 giorni, fatto salvo però il caso in cui venisse presentata istanza di adesione (in tale situazione, il termine rimane sospeso per ulteriori 90 giorni).

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

L'ufficio dell'Agenzia delle Entrate (a seguito della riorganizzazione del 2010, la competente Direzione Provinciale) deve chiedere all'agente della riscossione, attraverso l'iscrizione a ruolo, di incassare il proprio credito, e quest'ultimo si rivale sul contribuente mediante la cartella di pagamento.

Con il decorso di 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento, come sopra individuato, se il contribuente non paga l'ufficio acquista titolo per delegare l'agente della riscossione a procedere.

In presenza di ricorso alla CTP, la richiesta corrispondeva alla metà delle imposte pretese; in presenza però di un pericolo per la riscossione, può essere richiesto l'importo integrale, con la possibilità per il concessionario di procedere a esecuzione forzata sulla base dell'avviso di accertamento.

Per effetto delle modifiche apportate all'art. 15 dall'art. 7 del D.L. 13.5.2011, n. 70, convertito dalla L. 12.7.2011, n. 106, le imposte, i contributi e i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per 1/3 (e non più per metà) degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati.

L'«accertamento esecutivo» si traduce sostanzialmente nell'accelerazione dei tempi della riscossione (parziale o totale) delle somme accertate, finalizzata a evitare i fenomeni di sottrazione al Fisco delle somme che sono oggetto di atti impositivi.

In sintesi, secondo la nuova normativa:

<ul style="list-style-type: none">• l'accertamento deve contenere l'avvertimento che, decorsi 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste sarà affidata ad Equitalia (incaricata del servizio di riscossione dei tributi erariali)
<ul style="list-style-type: none">• in caso di fondato pericolo per la riscossione, le somme possono essere affidate ad Equitalia prima dei termini di cui all'art. 29 del D.L. n. 78/2010, lettere a) e b)
<ul style="list-style-type: none">• l'atto successivo rispetto all'avviso di accertamento è costituito dal pignoramento, che deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo;
<ul style="list-style-type: none">• a seguito dell'affidamento del credito ad Equitalia, il contribuente può chiedere la dilazione delle somme dovute

L'Agenzia delle Entrate ha fatto presente nel corso della videoconferenza **«Telefisco» 2011 del 26.1.2011** che la rateazione delle somme richieste dal Fisco potrà essere concessa anche a esecuzione avviata, le rate potranno essere al massimo 72, e non sarà richiesta ai contribuenti alcuna garanzia.

Nel nuovo sistema, l'avviso di accertamento diviene esecutivo con il decorso di 60 giorni dalla notifica dell'atto.

Pertanto, ai fini dell'esecuzione, non è più necessaria la notifica della cartella di pagamento.

A pena di nullità, l'avviso di accertamento notificato al contribuente deve contenere:

• l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati
• l'indicazione delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta
• i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato

A seguito delle modifiche apportate dal D.L. n. 78/2010, l'atto deve altresì contenere:

• l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso, all'obbligo di versamento delle somme richieste
• l'indicazione degli importi da pagare a titolo provvisorio in caso di proposizione del ricorso, secondo quanto stabilito dall'art. 15 del D.P.R. n. 602/1973
• 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

Nel nuovo contesto normativo, la riscossione, quindi, dovrà avvenire secondo la sequenza procedimentale:

• avviso di accertamento
• affidamento del credito all'agente della riscossione
• eventuale intimazione ad adempiere
• pignoramento

Poiché l'atto impositivo acquisisce il carattere dell'esecutività, il contribuente potrà evitare il rischio dell'esecuzione forzata solamente procedendo al pagamento (senza che si renda necessaria alcuna cartella esattoriale).

L'art. 29 del D.L. n. 78/2010 prevede infatti la seguente sequenza:

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">• affidamento del credito ad Equitalia con modalità determinate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (se l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate dispone di ulteriori elementi utili ai fini dell'efficacia della riscossione, li fornirà al momento dell'affidamento) |
| <ul style="list-style-type: none">• sulla base del titolo esecutivo (che è costituito dall'avviso di accertamento) l'agente della riscossione – senza la preventiva notifica della cartella – procede con l'espropriazione forzata, ai sensi del D.P.R. n. 602/1973 (l'espropriazione, in ogni caso, dovrà essere avviata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo) |

L'art. 29 c. 1 lett. a, del D.L. n. 78/2010, prevede che l'intimazione ad adempiere al pagamento è altresì contenuta nei successivi atti da notificare al contribuente, anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento.

Ciò avviene in tutti i casi in cui siano stati rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA (mancato pagamento anche di una sola delle rate dovute a seguito di accertamento con adesione; pagamento del tributo in pendenza di processo; esecuzione delle sanzioni amministrative).

In tali ipotesi, il versamento delle somme deve avvenire entro 60 giorni dal ricevimento della raccomandata.

Nel caso in cui il contribuente raggiunto dall'atto impositivo scelga la strada del contenzioso, può essere richiesta la SOSPENSIONE dell'atto stesso:

- **in sede giudiziale, avanti la CTP (art. 47, D.Lgs. n. 546/1992), in presenza di verosimiglianza della pretesa (*fumus boni iuris*) e del danno grave e irreparabile (*periculum in mora*);**
- **in sede amministrativa, come è precisato dall'art. 29 del D.L. n. 78/2010 richiamando l'art. 39 del D.P.R. n. 602/1973.**

Le misure cautelari

Le **MISURE CAUTELARI** costituiscono una possibilità, per l'Amministrazione, di tutelare il credito erariale in presenza di una situazione di pericolo per la riscossione.

Tale normativa è stata sottoposta a revisione a opera dell'art. 27, D.L. 29.11.2008, n. 185, convertito dalla L. 28.1.2009, n. 2, e dell'art. 15, cc. da 8-*bis* a 8-*quater*, D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla L. 3.8. 2009, n. 102.

I più recenti interventi interpretativi in materia, emanati dagli Organismi di controllo, rappresentano delle precise linee di condotta per gli addetti alle attività ispettive e si rinvergono nella **circolare dell'Agenzia delle Entrate 15.2.2010, n. 4/E**, oltre che nella **circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza 7.4.2010, n. prot. 010449610**.

Le più recenti innovazioni normative in materia di misure cautelari sono state apportate dall'art. 29, quinto comma, del D.L. 31.5.2010, n. 78, convertito dalla L. 30.7.2010, n. 122.

Il carattere di novità della norma consiste nella modifica dell'art. 27, c. 7, primo periodo, del D.L. n. 185/2008, per effetto della quale le misure cautelari

conservano, senza bisogno di alcuna formalità o annotazione, la loro validità e il loro grado a favore dell'agente della riscossione che ha in carico il ruolo, qualora siano adottate in base al processo verbale di constatazione, al provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, all'atto di recupero per la riscossione di crediti indebitamente utilizzati, al provvedimento di irrogazione della sanzione oppure all'atto di contestazione.

A seguito della modifica in commento, quindi, le misure cautelari conservano la loro validità e il loro grado a favore dell'agente della riscossione, senza bisogno di alcuna formalità o annotazione, ove adottate in base al pvc, al provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, al provvedimento di irrogazione della sanzione o all'atto di contestazione; non più, dunque, in relazione agli importi iscritti a ruolo in base al provvedimento di accertamento di maggiori tributi (come prevedeva la precedente formulazione del settimo comma).

Le nuove regole possono essere coordinate con quanto previsto in materia di accertamento esecutivo (in presenza di pericolo per la riscossione, gli importi possono essere riscossi coattivamente senza rispettare il limite generale di 60 giorni).

L'intervento correttivo e le indicazioni dei commercialisti

In materia di accertamento immediatamente esecutivo, si registra la posizione di alcuni Ordini locali dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (Milano, Torino, Roma e Napoli), che, in collaborazione con *Eutekne*, hanno approvato un documento informativo, che prende in considerazione le modifiche apportate dal **D.L. 13.5.2011, n. 70, convertito con modificazioni dalla L. 12.7.2011, n. 106.**

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Secondo quanto è affermato nel documento dei commercialisti, nel nuovo scenario dell'accertamento esecutivo l'atto impositivo costituisce anche atto della riscossione, e dovrebbe pertanto poter essere oggetto di sospensione da parte del giudice tributario: ciò genera però alcuni rilevanti problemi, dato che **«i tempi procedurali per l'inizio della riscossione sono più ristretti se comparati con quelli relativi alla concessione della sospensiva, specie per ciò che concerne le misure cautelari azionabili da Equitalia»**.

Secondo quanto è stato rilevato nel documento, l'art. 29 del D.L. n. 78/2010, nella formulazione posteriore al D.L. n. 70/2011, prevede che la notifica della richiesta di sospensione giudiziale ai sensi dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 comporta la sospensione dell'esecuzione sino al momento in cui la Commissione tributaria non emani l'ordinanza sulla sospensiva stessa, e che, comunque, la sospensione viene meno con il decorso di 120 giorni dalla data di notifica della domanda di sospensiva.

La richiesta di sospensione inibisce quindi la sola esecuzione – e quindi il pignoramento -, ma non anche le misure cautelari, come i fermi di auto (art. 86, D.P.R. n. 602/1973) e le ipoteche esattoriali (art. 77, D.P.R. n. 602/1973), queste ultime adottabili solo per crediti di importo superiore a 8.000 euro.

In previsione dell'innalzamento del carico di lavoro delle commissioni tributarie, indotto dalle prevedibili richieste di sospensione presentate dai contribuenti unitamente ai ricorsi avverso gli accertamenti, non è certo che l'organo giudiziario riesca a pronunciarsi entro 120 giorni dalla notifica della domanda di sospensiva.

A tale riguardo, il documento richiamato suggerisce ai contribuenti di notificare dapprima il ricorso, e quindi - in un momento successivo - la domanda di sospensione, anche decorsi i 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento, in modo da dilatare quanto più possibile i tempi.

L'intervento del D.L. n. 70/2011 determina, in sintesi, la seguente situazione:

- **se il contribuente richiede la sospensione, Equitalia non può notificare il pignoramento fino al momento in cui il giudice non decide in merito alla sospensione;**
- **se il contribuente richiede la sospensione e il giudice non si pronuncia entro 120 giorni dalla relativa notifica, Equitalia può procedere al pignoramento: l'esecuzione viene però sospesa se il giudice, successivamente, accoglie la sospensione;**
- **con il decorso di 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento, Equitalia, se il giudice non ha già accolto la sospensiva, può comunque disporre il fermo e l'ipoteca.**

Se il contribuente non adempie all'obbligo di versamento entro il termine di presentazione del ricorso confidando in una successiva sentenza favorevole, vengono in ogni caso richiesti, in aggiunta alla metà degli importi contestati:

- **gli aggi di riscossione nell'intera misura pari al 9% delle somme da riscuotere,**
- **gli interessi moratori calcolati dal giorno successivo alla notifica dell'accertamento sino a quello in cui avviene il pagamento.**

Una delle novità apportate dal D.L. n. 70/2011 consiste nell'esclusione delle sanzioni, *ex art. 13, D.Lgs. n. 471/1997*, per l'omesso versamento delle somme richieste con l'accertamento esecutivo entro il termine concesso per il ricorso (60 giorni dalla notifica dell'atto, ovvero 150 giorni in caso di accertamento con adesione attivato).

L'accertamento esecutivo dopo la conversione del D.L. n. 70/2011

La succitata legge 12.7.2011, n. 106, di conversione del D.L. 13.5.2011, n. 70, prevede - art. 7, c. 2, lett. n - l'applicazione dell'«accertamento esecutivo» agli avvisi emessi a partire dal 1° ottobre 2011 (anziché dal 1° luglio, come nella versione originaria) e relativi ai periodi di imposta in corso alla data del 31.12.2007 e successivi, in luogo dell'applicazione agli atti notificati a partire dalla medesima data. È stata quindi differita nel tempo l'operatività dell'istituto.

Gli atti emessi prima di tale data seguono il normale regime della riscossione, dunque non sono immediatamente esecutivi. Inoltre, tale disciplina è stata estesa (anche all'accertamento dell'IRAP, oltre che delle imposte sui redditi e dell'IVA.

L'intimazione ad adempiere è stata limitata ai seguenti casi:

- **invito ad adempiere - contenente l'indicazione delle somme dovute e dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa - spedito dall'Amministrazione nel caso di mancato pagamento anche di una sola rata dell'importo dovuto a seguito di accertamento con adesione, ai sensi dell'articolo 8, comma 3-bis del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218;**
- **pagamento frazionato del tributo e dei relativi interessi in pendenza di processo, nei casi in cui sia prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni tributarie;**
- **riscossione delle sanzioni, ai sensi dell'articolo 19 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.**

Come è confermato dalla norma di conversione, la sanzione amministrativa pecuniaria irrogata per l'ipotesi di ritardato od omesso versamento (prevista dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997), non si applica nei casi di omesso, carente o tardivo versamento delle somme dovute sulla base degli avvisi di accertamento esecutivi e degli altri atti successivamente notificati, nei termini di legge sopra illustrati.

È stata altresì disposta la sospensione dell'esecuzione forzata conseguente agli accertamenti esecutivi per 180 giorni decorrenti dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione; tale sospensione non si applica con riguardo alle azioni cautelari e conservative, nonché ad ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore.

La sospensione non opera, inoltre, se gli agenti della riscossione vengono a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione.

Ai fini dell'espropriazione forzata, l'esibizione dell'estratto dell'atto di accertamento, come trasmesso all'agente della riscossione, tiene luogo, a tutti gli effetti, dell'esibizione dell'atto stesso nei casi in cui l'agente della riscossione ne attesta la provenienza.

Si rammenta infine che l'art. 23, comma 30, del D.L. 6.7.2011, n. 98 («*Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria*»), convertito con modificazioni dalla L. 15.7.2011, n. 111, ha confermato la modifica dell'art. 29, primo comma, del D.L. n. 78/2010, a seguito della quale era prorogata dall'1.7 all'1.10.2011 la decorrenza della disposizione che prevede l'esecutività dell'avviso di accertamento.

16 novembre 2011

Fabio Carriolo