

Accertamenti Esecutivi Impugnazione e blocco dell'esecutività delle sanzioni alla luce delle novità introdotte dal D. L. n. 98/2011

di Luigi Risolo

Premessa

Con la Manovra 2010, ovvero con il Decreto Legge n. 78/2010¹, recante “ Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica”, vengono introdotti i c.d. “avvisi di accertamento esecutivi”, con i quali si accelera il procedimento di riscossione delle imposte (imposte sul reddito, imposta regionale sulle attività produttive ed imposta sul valore aggiunto) saltando la fase dell'emissione e notifica della cartella esattoriale con l'obiettivo precipuo di rendere più stretti i tempi della riscossione delle suddette imposte comprimendo, quasi, in termini temporali, il diritto della tutela dell'interesse patrimoniale del contribuente. Tuttavia, tale disposto normativo sancito nell'art. 29 del citato Decreto Legge è stato modificato, con effetto dal 13 Luglio 2011, dal Decreto Legge del 13 Maggio 2011, n. 70, art. 7, c.d. “Decreto Sviluppo” il quale unitamente alla Manovra di Luglio 2011, ovvero con il Decreto Legge n. 98 del 2011 (convertito in Legge n. 111 del 2011), hanno: da un lato posticipato l'adozione degli avvisi di accertamento esecutivi a decorrere dal 1° Ottobre 2011 e dall'altro introdotto alcune novità, di seguito esposte.

Profili operativi

Gli avvisi di accertamento, alla luce del vigente disposto normativo, una volta regolarmente notificati al contribuente, hanno la nuova investitura (soprattutto in termini di riscossione), se rientrano nelle seguenti fattispecie:

- a) vengono emessi a decorrere dal 1° Ottobre 2011;
- b) hanno ad oggetto periodi d'imposta dal 2007 in poi.

Tale assunto o, per meglio dire, tali due requisiti devono coesistere contemporaneamente, poiché la mancanza di uno dei due rende nullo l'atto, ma ancor di più, occorre osservare, ad esempio, che se l'avviso di accertamento ha ad oggetto il periodo d'imposta del 2006 è evidente che trattasi di un caso che non

¹ D. L. del 31 Maggio 2010 convertito con modificazioni dalla Legge 30 Luglio 2010 n. 122.

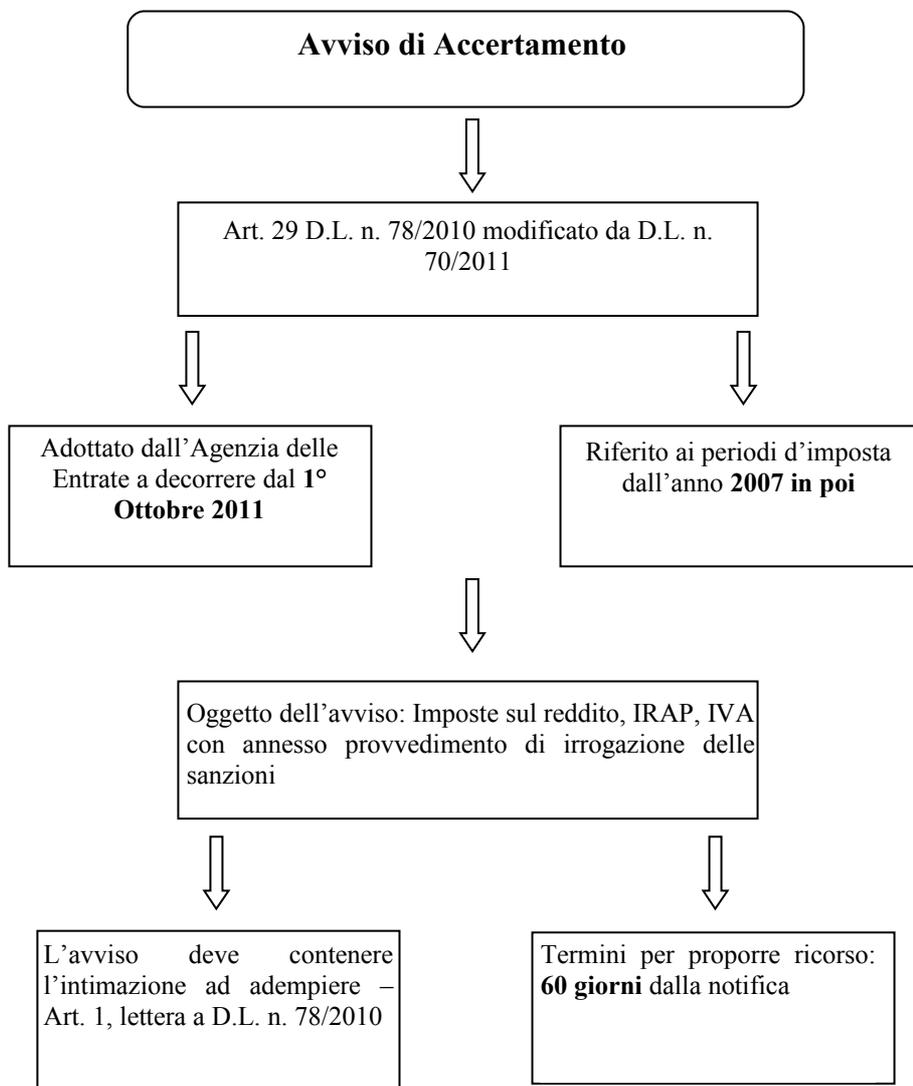
rientra nell'alea della nuova normativa anche se esso viene notificato in data successiva al 1° Ottobre 2011.

L'evoluzione normativa, pertanto, dell'avviso di accertamento, oltre ad essere riportata testualmente più avanti, necessità di alcune considerazioni ed ulteriori analisi.

Ancora, occorre rilevare, altresì, che l'avviso di accertamento deve contenere l'intimazione ad adempiere ed il termine entro il quale il contribuente può presentare ricorso.

Si può osservare, infine, che già la presenza di questi due requisiti, rendono l'avviso un atto completo giustificando, di fatto, l'inutilità della cartella di pagamento con le relative procedure annesse (ovvero di iscrizione a ruolo da parte dell'Ufficio interessato e la notifica della cartella da parte dell'Agente della Riscossione).

Prospetto di sintesi.



Azioni del contribuente

A fronte della nuova tipologia di avviso di accertamento, dalla nuova portata normativa, i comportamenti del contribuente si possono esplicitare lungo almeno cinque direttrici:

- a) Pagamento dell'importo riportato sull'avviso entro il termine di 60 giorni;
- b) Ricorso Tributario;
- c) Inerzia del contribuente;
- d) Acquiescenza;
- e) Accertamento con Adesione.

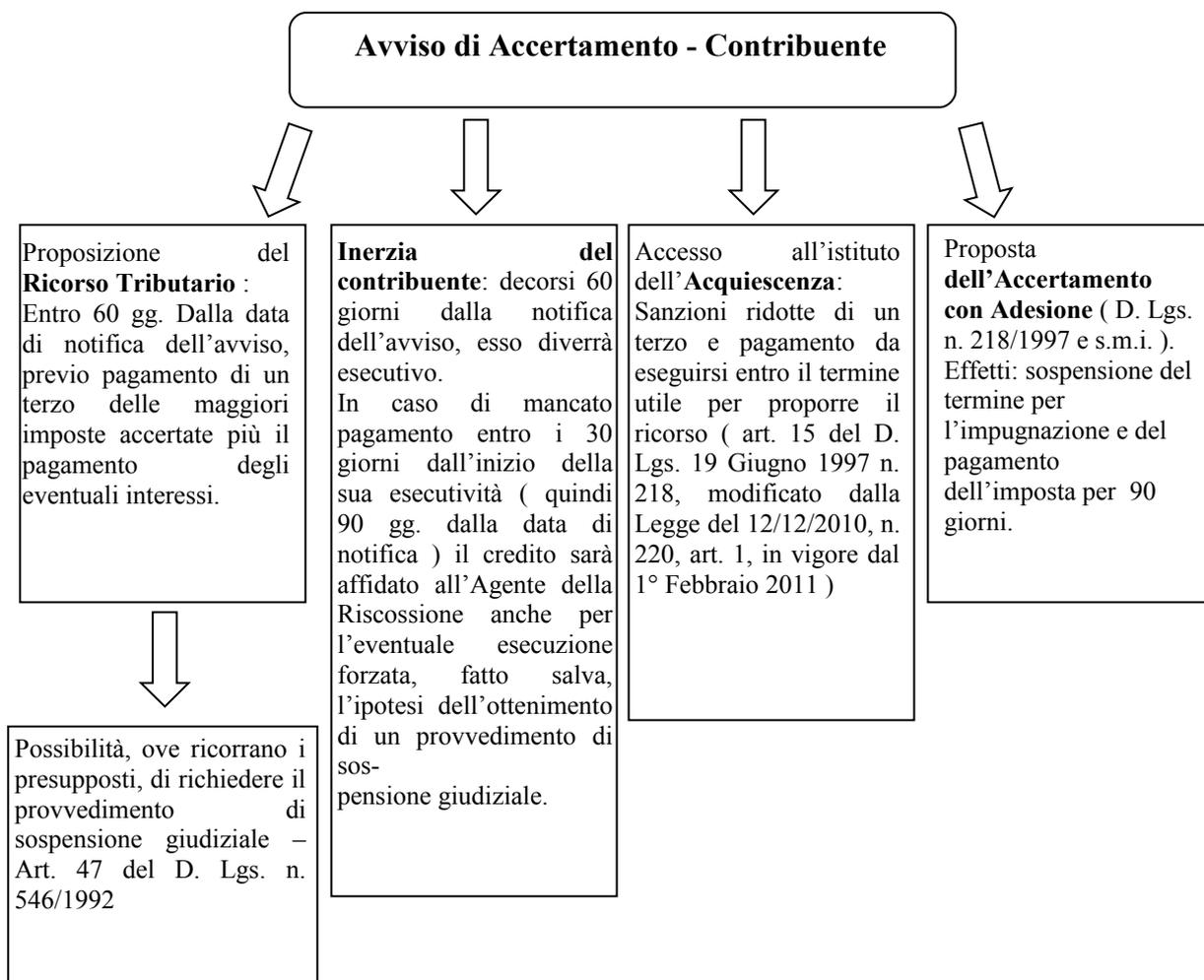
Il caso più problematico è l'atteggiamento inerte del contribuente dinnanzi ad un avviso di accertamento, poiché è d'uopo porre un'adeguata analisi dei rischi che possono incombere sul suo interesse patrimoniale.

Innanzitutto, occorre soffermarsi sulla natura esecutiva dell'avviso di accertamento, poiché, evidentemente, i suoi effetti sono destinati ad incidere efficacemente sul patrimonio del contribuente.

Fermo restando che la scadenza naturale dell'avviso è pari a 60 giorni dalla sua notifica, decorrono, poi altri ulteriori 30 giorni prima che l'Ufficio interessato affidi le somme "accertate" all'Agente della Riscossione per l'avvio delle procedure esecutive.

Tuttavia, il Decreto Sviluppo, prevede che oltre ai 60 + 30 giorni, segua un periodo cosiddetto di "sospensione automatica" di ulteriori 180 giorni, fatte le salve le conclamate situazioni di fondato pericolo per la riscossione ragion per cui si ritiene opportuno adottare misure cautelative contro il patrimonio del contribuente debitore (come ad esempio, l'iscrizione ipotecaria).

Quindi, per il contribuente debitore che, per vari motivi, decide di restare fermo dinnanzi ad un avviso di accertamento, i rischi di ricevere attacchi sul proprio patrimonio si riducono, davvero, in tempi più stretti rispetto al passato.



Impugnazione dell'Accertamento e l'esecutività delle sanzioni.

Qualora il contribuente debitore decida o ritenga opportuno presentare il Ricorso Tributario avverso l'Avviso di Accertamento c.d. "esecutivo" in tutela del proprio interesse patrimoniale si determina, per l'effetto la sospensione immediata delle sanzioni.

Quindi se un avviso di accertamento (emesso in data successiva al 1° Ottobre 2011 e rispecchia le nuove prescrizioni normative) contenente delle sanzioni, viene impugnato dinnanzi la competente Commissione Tributaria Provinciale, si determina un'interruzione del loro pagamento e l'obbligo al versamento si determina nel caso in cui vi sia un espressa indicazione nella Sentenza del Giudice Tributario.

La peculiarità insita nell'avviso di accertamento, volta a dare maggiore incisività al recupero della pretesa erariale si estende anche alle somme riportate a titolo di sanzioni, anche se quest'ultime vengono riportate nell'avviso di accertamento senza che vi sia stata una preventiva contestazione.

Tuttavia, tale metodologia consistente alla notifica delle sanzioni in un atto, per così dire, contestuale all'avviso di accertamento, allo stato attuale, è obbligatoria a tutti gli effetti, e ciò sulla scorta di quanto sancito del Decreto Legge n. 98 del 2011, convertito, poi, dalla Legge n. 111 del 2011.

In buona sostanza, d'ora in poi, troveremo su ciascuna voce di tributo contestato anche la relativa sanzione, il tutto, quindi esplicitato in un unico atto.

Ciò implica, quindi, che anche per la sanzioni si ha lo stesso carattere di esecutività così come vale per le altre imposte che rientrano nell'alea normativa dell'avviso di accertamento di nuova generazione.

A tal proposito, va osservato però, che nel nuovo disposto normativo, non vi è esplicitazione alcuna in riferimento alle sanzioni oggetto di avviso di accertamento c.d. "esecutivo", soprattutto nel caso di ricorso dinnanzi al competente Giudice Tributario, ne discende, quindi, che può trovare buona applicazione l'art. 68 del Decreto Legislativo n. 456 del 31 Dicembre 1992; il suddetto articolo, intitolato del "Pagamento del tributo in pendenza del processo", sancisce, tra l'altro, che "Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui e' prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato:

- a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;
- b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;
- c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale.

Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere a), b) e c) gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto.

2. Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza”.

Con riferimento al comma 1, dell'art. 68, va rilevato infine, che per le ulteriori somme che dovranno versarsi al competente Ufficio delle Entrate per effetto di un dispositivo espresso da parte del Giudice Tributario, occorre osservare i normali termini di legge, ovvero 60 giorni dalla notifica della raccomandata inoltrata dall'Ufficio, senza che vi debba essere la preventiva notifica della cartella di pagamento.

Riferimenti normativi.

Per quanto non esplicitato, nei precedenti paragrafi, in termini normativi, si riportano di seguito le norme citate con i disposti combinati, in termini di aggiornamento.

Decreto Legge del 31 maggio 2010 n. 78**Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica.**

Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 125 del 31 maggio 2010 - supplemento ordinario - Nota: Convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010 n. 122.

Articolo 29 – Comma 1

Concentrazione della riscossione nell'accertamento

In vigore dal 13 luglio 2011

Modificato dal Decreto Legge del 13/05/2011 n. 70, Articolo 7

1. Le attività di riscossione relative agli atti indicati nella seguente lettera a) 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 mediante le seguenti disposizioni:

a) l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive 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'**articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602**. L'intimazione ad adempiere al pagamento é 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, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto ed ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni ai sensi dell'**articolo 8, comma 3-bis del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218**, dell'**articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546**, e dell'**articolo 19 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472**. In tali ultimi casi il versamento delle somme dovute deve avvenire entro sessanta giorni dal ricevimento della raccomandata; la sanzione amministrativa prevista dall'**articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471**, non si applica nei casi di omesso, carente o tardivo versamento delle somme dovute, nei termini di cui ai periodi precedenti, sulla base degli atti ivi indicati;

b) gli atti di cui alla lettera a) divengono esecutivi decorsi sessanta 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, e' 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 con il Ragioniere generale dello Stato. L'esecuzione forzata e' sospesa per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione degli atti di cui alla lettera a); tale

sospensione non si applica con riferimento alle azioni cautelari e conservative, nonché ad ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore;

c) in presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, decorsi sessanta giorni dalla notifica degli atti di cui alla lettera a), 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 previsti alle lettere a) e b). Nell'ipotesi di cui alla presente lettera, e ove gli agenti della riscossione, successivamente all'affidamento in carico degli atti di cui alla lettera a), vengano a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione, non opera la sospensione di cui alla lettera b);

d) 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;

e) l'agente della riscossione, sulla base del titolo esecutivo di cui alla lettera a) 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. Ai fini dell'espropriazione forzata l'esibizione dell'estratto dell'atto di cui alla lettera a), come trasmesso all'agente della riscossione con le modalità determinate con il provvedimento di cui alla lettera b), tiene luogo, a tutti gli effetti, dell'esibizione dell'atto stesso in tutti i casi in cui l'agente della riscossione ne attesti la provenienza. Decorso un anno dalla notifica degli atti indicati alla lettera a), l'espropriazione forzata e' preceduta dalla notifica dell'avviso di cui all'**articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602**. L'espropriazione forzata, in ogni caso, e' avviata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento e' divenuto definitivo;

f) a partire dal primo giorno successivo al termine ultimo per la presentazione del ricorso, le somme richieste con gli atti di cui alla lettera a) sono maggiorate degli interessi di mora nella misura indicata dall'**articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602**, calcolati a partire dal giorno successivo alla notifica degli atti stessi;

all'agente della riscossione spettano l'aggio, interamente a carico del debitore, e il rimborso delle spese relative alle procedure esecutive, previsti dall'**articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112**;

g) ai fini della procedura di riscossione contemplata dal presente comma, i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo e alla cartella di pagamento si intendono effettuati agli atti indicati nella lettera a) ed i riferimenti alle somme iscritte a ruolo si intendono effettuati alle somme affidate agli agenti della riscossione secondo le disposizioni del presente comma; la dilazione del pagamento prevista dall'**articolo 19 dello stesso decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602**, può essere concessa solo dopo l'affidamento del carico all'agente della riscossione e in caso di ricorso avverso gli atti di cui alla lettera a) si applica l'**articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602**;

h) in considerazione della necessità di razionalizzare e velocizzare tutti i processi di riscossione coattiva, assicurando il recupero di efficienza di tale fase dell'attività di contrasto all'evasione, con uno o più regolamenti da adottare ai sensi dell'**articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400**, anche in deroga alle norme vigenti, sono introdotte disposizioni finalizzate a razionalizzare, progressivamente, coerentemente con le norme di cui al presente comma, le procedure di

riscossione coattiva delle somme dovute a seguito dell'attività di liquidazione, controllo e accertamento sia ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto che ai fini degli altri tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e delle altre entrate riscuotibili a mezzo ruolo

Decreto Legge del 6 luglio 2011 n. 98

Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria
Convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011 n. 111

Art. 23 - Norme in materia tributaria

In vigore dal 17 luglio 2011

*Modificato dalla Legge del 15/07/2011 n. 111 Allegato 1
Comma 29, lettera b*

Al fine di razionalizzare i procedimenti di irrogazione delle sanzioni:

b) nel comma 1 dell'articolo 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, le parole: "possono essere" sono sostituite con la seguente: "sono". La disposizione di cui al periodo precedente si applica agli atti emessi a decorrere dal 1° ottobre 2011.

Decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973 n. 602

Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito

Articolo 15 - Iscrizioni nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi

In vigore dal 13 luglio 2011

Modificato dal Decreto Legge del 13/05/2011 n. 70, Articolo 7

Le imposte, i contributi ed 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 un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati.

(Comma abrogato)

Le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche per l'iscrizione a ruolo delle ritenute alla fonte dovute dai sostituti d'imposta in base ad accertamenti non ancora definitivi.

Decreto legislativo del 18 dicembre 1997 n. 472

Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n.662.

Articolo 19 - Esecuzione delle sanzioni

1. In caso di ricorso alle commissioni tributarie, anche nei casi in cui non é' prevista riscossione frazionata, si applicano le disposizioni dettate dall'articolo 68, commi 1 e 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n 546, recante disposizioni sul processo tributario.

2. La commissione tributaria regionale può sospendere l'esecuzione applicando, in quanto compatibili, le previsioni dell'articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

3. La sospensione deve essere concessa se viene prestata idonea garanzia anche a mezzo di fideiussione bancaria o assicurativa.

4. Quando non sussiste la giurisdizione delle commissioni tributarie, la sanzione é riscossa provvisoriamente dopo la decisione dell'organo al quale é proposto ricorso amministrativo, nei limiti della metà dell'ammontare da questo stabilito. L'autorità giudiziaria ordinaria successivamente adita, se dall'esecuzione può derivare un danno grave ed irreparabile, può disporre la sospensione e deve disporla se viene offerta idonea garanzia.

5. Se l'azione viene iniziata avanti all'autorità giudiziaria ordinaria ovvero se questa viene adita dopo la decisione dell'organo amministrativo, la sanzione pecuniaria e' riscossa per intero o per il suo residuo ammontare dopo la sentenza di primo grado, salva l'eventuale sospensione disposta dal giudice d'appello secondo le previsioni dei commi 2, 3 e 4.

6. Se in esito alla sentenza di primo o di secondo grado la somma corrisposta eccede quella che risulta dovuta, l'ufficio deve provvedere al rimborso entro novanta giorni dalla comunicazione o notificazione della sentenza.

7. Le sanzioni accessorie sono eseguite quando il provvedimento di irrogazione é divenuto definitivo.

6 Ottobre 2011

Luigi Risolo