

MARCO BODO\*

## I NUOVI ACCERTAMENTI ESECUTIVI

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Ambito di applicazione – 3. Decorrenza – 4. Somme e termini per il versamento – 5. La riscossione coattiva e la sospensione dell'esecuzione forzata – 6. Dilazione delle somme.

### 1. Premessa.

L'Agenzia delle Entrate<sup>1</sup> nel corso del mese di maggio ha fornito gli indirizzi operativi, per l'anno 2011, per la prevenzione e il contrasto all'evasione fiscale. L'Agenzia ricorda che l'impianto normativo a supporto dell'attività di riscossione risulta significativamente innovato per effetto del D.L. n. 78 del 2010.

La necessità di razionalizzare e velocizzare le procedure di riscossione coattiva delle somme dovute a seguito di accertamento ha spinto il Legislatore ad intervenire con l'emanazione di alcune disposizioni drasticamente innovative rispetto al passato.

Per effetto dell'art. 29 del D.L. 31.05.2010 n.78 convertito nella L. 30.07.2010 n. 122, come modificato e integrato dal D.L. 13.05.2011 n.70 convertito nella L. 15.07.2011 n. 111, gli avvisi di accertamento emessi ai fini delle imposte sui redditi (IRES/IRPEF), IRAP e IVA, nonché i connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, devono contenere anche l'intimazione ad adempiere al pagamento delle somme in essi indicate entro il termine di presentazione del ricorso.

---

\* Dottore Commercialista – Revisore contabile.

<sup>1</sup> *Circ. n.21/E del 18 maggio 2011*

Viene quindi eliminata la fase dell'iscrizione a ruolo, per cui l'Agente della Riscossione può procedere ad esperire gli atti di espropriazione forzata sulla base del titolo esecutivo così formato e senza la preventiva notifica della cartella di pagamento.

In sostanza quindi l'atto di accertamento diventa uno strumento che cumula in se più funzioni svolte precedentemente e separatamente dall'avviso di accertamento stesso, dall'iscrizione a ruolo e dalla successiva notifica della cartella di pagamento e cumulando altresì tre diverse nature: di atto impositivo, di titolo esecutivo e di precetto<sup>2</sup>.

## 2. Ambito di applicazione.

Come precedentemente accennato la nuova disciplina riguarda espressamente gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA ed i connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni.

Ai suddetti atti tuttavia si aggiungono anche quelli che l'Agenzia dovrà notificare a seguito di una eventuale rideterminazione degli importi dovuti indicati nell'accertamento originario. Tale condizione è infatti esplicitamente prevista dalla lett. a) dell'art. 29 del D.L. n. 78 del 2010.

Sono invece da escludere dalla disciplina alcuni casi tra cui quelli di omesso versamento delle somme rateizzate in seguito alla definizione delle comunicazioni degli esiti dei controlli automatici ovvero dei controlli formali delle dichiarazioni (ex artt. 36 bis e 36 ter del D.P.R. 600/1973 e dell'art. 54 bis del D.P.R. 633/1972).

Sono altresì esclusi i casi di omesso versamento delle somme rateizzate risultanti dalle comunicazioni dell'esito dell'attività di liquidazione dei redditi soggetti a tassazione separata di cui all'art. 1, co. 412 della L. 30 dicembre 2004 n. 311.

Le suddette fattispecie infatti non riguardano atti aventi i requisiti tipici degli avvisi di accertamento o dei provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, quanto piuttosto quelli dei cd. "avvisi bonari" mediante i quali l'Ufficio inviata il contribuente a fornire chiarimenti o eventuali dati e

---

<sup>2</sup> La notifica della cartella di pagamento rimane tuttavia necessaria nei casi di riscossione a seguito di controllo automatico e di controllo formale delle dichiarazioni o in relazione alla riscossione di imposte diverse da quelle sui redditi, IRAP e IVA (es. imposta di registro, imposta sulle successioni).

informazioni aggiuntive non considerati nella procedura di liquidazione dei tributi e delle dichiarazioni.

In merito agli atti irrogativi di sanzioni la nuova procedura è applicabile ai soli provvedimenti di irrogazione che risultano connessi agli avvisi di accertamento. Pertanto si dovrà ritenere sussistente la connessione tra l'irrogazione delle sanzioni e l'avviso di accertamento nei casi in cui le sanzioni siano irrogate con atto contestuale all'accertamento ai sensi dell'art. 17, co.1 del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, mentre non sarà configurabile tale connessione qualora le sanzioni verranno irrogate con il procedimento ordinario, ossia con atto di contestazione separato rispetto a quello di accertamento.

Come regola generale inoltre, gli atti previsti dalla disciplina riguardante gli istituti deflativi del contenzioso (adesione agli inviti al contraddittorio ex art. 5 co 1-bis del D.Lgs. 218/97 e adesione ai PVC ex art. 5-bis del D.Lgs. 218/97) non devono sottostare alla disciplina prevista per gli accertamenti esecutivi, non essendo inquadrabili nei provvedimenti di rideterminazione degli importi dovuti<sup>3</sup>.

Le regole relative all'esecutività degli accertamenti non si applicano altresì ai contributi previdenziali.

### 3. Decorrenza.

L'art. 29 del D.L. 78/2010 ha profondamente innovato la disciplina della riscossione, stabilendo che a partire dal 1° luglio 2011, con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, l'avviso di accertamento diviene immediatamente esecutivo.

L'art. 2, co. 30 del D.L. 98/2011 tuttavia è intervenuto modificando il periodo a decorrere dal quale si applicheranno le nuove regole, individuando tale data in quella del 1° ottobre 2011. Pertanto, per gli avvisi di accertamento emessi dal 1° ottobre 2011 e relativi ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 scatta l'applicazione del nuovo sistema.

---

<sup>3</sup> Tali istituti deflativi si "inseriscono" in un periodo antecedente alla notifica dell'atto di accertamento, fase quest'ultima imprescindibile per l'applicazione del sistema degli accertamenti esecutivi.

La Nota dell'Agenzia delle Entrate del 30 settembre 2011 ha precisato inoltre che il riferimento alla data di emissione coincide con la sottoscrizione dell'atto da parte del funzionario competente.

#### 4. Somme e termini per il versamento.

Come illustrato precedentemente il nuovo avviso di accertamento include anche l'ulteriore funzione di riscossione delle somme accertate.

E' previsto infatti che il contenuto minimo essenziale dei nuovi avvisi di accertamento includa anche l'intimazione ad adempiere all'obbligo di pagamento degli importi indicati nello stesso, ovvero, in caso di presentazione di un ricorso, degli importi dovuti a titolo provvisorio di cui all'art. 15 del D.P.R. 602/73 (ammontare pari ad un terzo delle somme vantate a titolo di imposta).

Nella sostanza, quindi, il contribuente che riceve un nuovo avviso di accertamento avrà l'obbligo di versare le somme in esso richieste entro il termine di presentazione del ricorso, vale a dire, nella maggior parte dei casi, entro 60 giorni dalla sua notifica, salva l'immediata concessione della sospensione giudiziale.

Una volta decorsi 30 giorni dal termine ultimo previsto per il pagamento (quindi 90 giorni dalla notifica dell'atto), la riscossione delle somme richieste è affidata direttamente all'Agente della Riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata.

Il termine "ordinario" dei 60 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento entro cui versare le somme richieste, può essere prorogato qualora:

- il termine per la proposizione del ricorso cada nel periodo feriale di sospensione dei termini processuali (dal 1° agosto al 15 settembre di ciascun anno);
- venga proposta istanza di accertamento con adesione che sospende i termini previsti per la proposizione del ricorso di ulteriori 90 giorni.

Ai fini di una mera semplificazione illustrativa si possono individuare gli adempimenti a carico del contribuente suddividendoli tra quelli dovuti entro il termine previsto per la proposizione del ricorso e quelli previsti successivamente a tale termine.

Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso infatti il contribuente è tenuto a corrispondere:

- le somme dovute a titolo di imposta per l'intero ammontare (o per un terzo qualora sia stato presentato ricorso);
- le somme dovute a titolo di sanzione (se non si è presentato ricorso);
- gli interessi nella misura del 4% annuo.

Qualora il contribuente non provveda a versare le somme dovute entro il termine previsto per la presentazione del ricorso, oltre a quanto sopra elencato, dovrà corrispondere:

- gli aggi di riscossione nella misura del 9% delle somme da versare;
- gli interessi di mora da calcolarsi dal giorno successivo alla notifica dell'atto fino a quello in cui avviene il versamento (dal 01.10.2011 il tasso è pari al 5,0243%);
- le eventuali spese relative alle procedure esecutive.

Ricordo che qualora il contribuente entro i 60 giorni dalla notifica, abbia notificato il ricorso, dovrà versare le somme richieste a titolo di imposta nella misura di un terzo nonché i relativi interessi.

## **5. La riscossione coattiva e la sospensione dell'esecuzione forzata.**

L'art. 29 del D.L. 78/2010 dispone che il versamento delle somme indicate nell'atto di accertamento deve essere effettuato entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.

In caso di inadempienza, tali somme sono affidate all'Agente per la Riscossione decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il versamento. L'Euqitalia potrà quindi già da subito procedere con l'applicazione di alcune misure cautelari quali ad esempio i fermi dei beni mobili registrati<sup>4</sup> o l'iscrizione di ipoteche<sup>5</sup>.

Gli atti di espropriazione, tuttavia, non potranno essere messi in atto prima che siano trascorsi 180 giorni dalla data in cui il credito è stato affidato all'Agente della Riscossione.

L'effetto esecutivo dell'accertamento inoltre potrà essere sospeso sia in via giudiziale, sia in via amministrativa.

---

<sup>4</sup> Si ricorda che in caso di riscossione di debiti inferiori a 2.000,00 euro ogni azione cautelare deve essere preceduta da due solleciti di pagamento notificati almeno sei mesi di distanza l'uno dall'altro.

<sup>5</sup> Non è ammessa l'iscrizione dell'ipoteca esattoriale per i debiti inferiori agli 8.000,00 euro (20.000,00 euro se l'immobile da ipotecare è adibito a prima casa da parte del contribuente e se il debito è stato contestato o è contestabile.

Il contribuente potrà richiedere la sospensione dell'atto in via giudiziale mediante la presentazione di un'istanza, unitamente al ricorso introduttivo ai sensi dell'art. 47 del D.lgs 546/92, alla Commissione Tributaria Provinciale. La sospensione dell'atto presuppone la dimostrazione da parte del contribuente del *fumus bonis juris* e del *periculum in mora*.

La sospensione della riscossione può essere richiesta altresì ai sensi dell'art. 39 del DPR 602/73 in via amministrativa. Tale sospensione presuppone la presentazione di un'istanza all'Ufficio dopo la presentazione del ricorso.

Per tale fattispecie non è richiesta espressamente la dimostrazione del danno grave e irreparabile né della potenziale infondatezza della pretesa, anche se si ritiene che sia opportuno in ogni caso evidenziare tali aspetti nell'istanza di sospensione.

## 6. Dilazione delle somme.

La possibile dilazione di pagamento delle somme può essere concessa solo in seguito all'affidamento delle somme accertate all'Agente della Riscossione.

L'affidamento delle somme richieste dall'Ufficio avviene, come illustrato precedentemente, decorsi 30 giorni dalla scadenza prevista per il versamento delle somme. Pertanto, solo trascorsi 90 giorni dalla notifica dell'accertamento al contribuente, quest'ultimo potrà richiedere la dilazione delle somme accertate.

M. BODO, *I nuovi accertamenti esecutivi*, 3 Businessjus 23 (2011)

Unless otherwise noted, this article and its contents are licensed under a  
Creative Commons Attribution 3.0. Generic License.  
<http://creativecommons.org/licenses/by/3.0/>

Se non altrimenti indicato, il contenuto di questo articolo è rilasciato secondo i termini della licenza  
Creative Commons Attribution 3.0. Generic License.