

STUDIO ASSOCIATO SANTECECCHI
CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA

Via C. Colombo, 436 – 00145 ROMA
Tel. 06/5416800 – 06/5416801 – Fax 06/59601838
Mail: santececchi@hotmail.com
segreteria@studiosantececchi.it

Roma, 19 ottobre 2011

Circolare n. 23/11

Ai Sigg. Clienti
Loro Sedi

Oggetto: *D.L. 78/2010 e novità introdotte dal D.L. 138/2011 in materia di accertamenti esecutivi, ricorsi alle Commissioni Tributarie e reclami contro atti dell'Amministrazione Finanziaria*

Con la presente circolare illustriamo alcuni aspetti collegati al nuovo istituto dell'accertamento esecutivo già trattato nella nostra circolare n. 15 del 2011 e ulteriori novità introdotte con il D.L. 138/2011.

Accertamenti esecutivi.

➤ Con decorrenza dal 1° ottobre 2011, a norma del D.L. 78/2010, è stato istituito il nuovo procedimento di riscossione dei tributi, cosiddetto accertamento esecutivo, il quale è del tutto svincolato dal ruolo e dalla cartella esattoriale.

I nuovi avvisi di accertamento che verranno emessi e notificati ai contribuenti a partire dal prossimo 1° ottobre saranno di per sé titoli esecutivi ai quali quindi non farà seguito alcuna notifica della cartella di pagamento.

➤ Si precisa subito che il presupposto dell'accertamento esecutivo è costituito dalla omissione o infedeltà della dichiarazione ai fini dell'IRPEF, IRES, IRAP ed IVA.

Esso quindi riguarda:

- le dichiarazioni per le persone fisiche, per le società di capitali e di persone, per gli Enti commerciali e non commerciali e quella relativa al consolidato nazionale e mondiale;
- le dichiarazioni separate ai fini IVA ed IRAP;

- le dichiarazioni del sostituto di imposta nella forma semplificata e/o ordinaria.

Non sono dunque ricomprese le contestazioni relative ad errori formali di cui agli artt. 36 bis e ter del DPR 600/1973, né quelle relative all'IVA di cui all'art. 54 bis del DPR 633/1972.

- Il nuovo meccanismo dell'accertamento esecutivo prevede che nell'avviso notificato al contribuente sia contenuta, tra le altre cose, anche l'intimazione ad adempiere all'obbligo di pagamento degli importi nello stesso indicati. Si tratta evidentemente di una ammonizione che viene rivolta nei confronti del debitore, che deve essere esplicitata prima di procedere all'espropriazione vera e propria (pignoramento dei beni).

La natura impositiva dell'atto comporta che se non impugnato nei termini (60 giorni dalla notifica) o non impugnato dopo una sentenza di rigetto totale o parziale, diviene definitivo, con la conseguenza che i vizi dell'atto non tempestivamente eccepiti (esempio: mancanza di presupposto, difetto di motivazione ecc.), non possono essere contestati con l'impugnazione di atti successivi.

Decorsi 60 giorni dalla notifica dell'atto di accertamento senza che il contribuente abbia proposto opposizione, l'Equitalia può avviare l'azione esecutiva nei confronti dello stesso. Se essa non procede entro un anno dalla notifica dell'atto di accertamento, non può avviare l'espropriazione forzata se non è stato prima notificato, attraverso un ulteriore atto di intimazione, un secondo avviso di pagamento al contribuente. Con tale secondo avviso il debitore è reso edotto che se entro 5 giorni dalla ricezione dello stesso non provvede a sanare la sua posizione debitoria nei confronti del fisco, a partire dal sesto giorno, l'Equitalia procederà al pignoramento.

- Successivamente alla notificazione dell'atto di accertamento possono verificarsi vari scenari:
 1. l'atto non è impugnato nel termine previsto di 60 giorni;
 2. l'atto viene impugnato (l'accertamento non è basato su casi di abuso del diritto);

3. l'atto viene impugnato (l'accertamento è basato su casi di abuso del diritto);
4. nel termine per proporre ricorso il contribuente paga, per proprio volere o per errore, solo parte dei tributi richiesti.

A seconda dei casi (da 1. a 4.) si presentano varie conseguenze:

1. l'atto diviene definitivo per l'intero importo liquidato nell'atto stesso ed il carico tributario viene trasmesso all'agente per la riscossione (Equitalia). A questo punto sono dovute:

- la sanzione amministrativa pari al 30% delle imposte non versate nel termine per ricorrere;
- gli interessi di mora dal giorno della notificazione al tasso annuo del 5,0243%.

Decorsi inutilmente ulteriori 30 giorni dopo i primi 60 dalla notificazione dell'atto, maturano altresì:

- l'aggio dell'agente per la riscossione pari al 9% degli importi non pagati;
- gli interessi di mora sull'aggio di riscossione.

Prima del decorso di tali ulteriori 30 giorni il contribuente è ancora in tempo per fruire del ravvedimento. In questo caso, oltre alle somme dovute in via provvisoria, aumentate degli interessi di mora per ciascun giorno trascorso dalla notificazione dell'avviso fino alla data dell'effettivo pagamento e della sanzione per omesso versamento ridotta al decimo, null'altro è dovuto (nulla a titolo di aggio all'agente della riscossione);

2. l'atto diviene esecutivo solo per le imposte corrispondenti ad un terzo dei maggiori imponibili accertati, con relativi interessi ma non anche per le sanzioni.

La riscossione delle sanzioni viene sospesa fino alla decisione di primo grado. In caso di rigetto totale o parziale del ricorso, la sanzione viene riscossa per i due terzi dopo la decisione di primo grado, e per l'intero dopo l'appello, ma nella misura che risulta dovuta in base alle sentenze.

Con riferimento alle somme provvisorie appena richiamate viene ribadito che se il contribuente non le paga prima del decorso dei 90 giorni dalla notifica dell'atto, l'Agenzia delle Entrate (e per essa Equitalia), pur non potendo ancora avviare azioni esecutive se non dopo il decorso di 180 giorni (nel caso venga presentata

l'istanza di sospensione), può tuttavia procedere con azioni cautelative come il fermo e l'ipoteca.

A partire dal 271° giorno invece l'agente della riscossione può procedere ad esecuzione forzata per il recupero delle somme dovute.

Nei casi in cui però gli agenti della riscossione ravvisino elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudizio per la riscossione, la sospensione appena citata non opera più;

3. l'atto non acquisisce efficacia esecutiva, neanche provvisoria, fino alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado che rigetta, anche in via parziale, il ricorso. La riscossione provvisoria non si applica quando l'accertamento è fondato sull'abuso del diritto, e cioè quando l'Amministrazione Finanziaria disconosce atti, fatti e negozi privi di valide ragioni economiche, posti in essere artificialmente, solo per eludere obblighi tributari. Se quindi l'avviso è impugnato, esso non determina, per l'Amministrazione Finanziaria, il diritto alla riscossione provvisoria fino alla pubblicazione della sentenza di primo grado. Dopo la sentenza della Commissione Provinciale, la riscossione provvisoria segue le regole già viste al punto precedente;
4. l'atto diviene esecutivo per la differenza tra quanto pagato e quanto effettivamente dovuto.

➤ Ricordiamo poi che esistono varie forme cumulative di sospensione dell'atto:

- la sospensione per ferie (di 46 giorni prevista ogni anno dal 1° agosto al 15 settembre);
- l'istanza di sospensione giudiziale di 180 giorni in tutti i casi di verosimiglianza del reclamo (il ricorso deve apparire fondato in base ad una delibazione sommaria) e di dimostrazione di danno grave ed irreparabile (es. necessità di alienare il patrimonio immobiliare in tempi brevi per onorare il debito fiscale);
- la sospensione di ulteriori 90 giorni nei casi in cui venga presentata istanza di definizione per adesione ai sensi dell'art. 6, comma 3 del D. Lgs. 19 giugno 1997 n. 218.

- Si ricorda inoltre che l'accertamento esecutivo è previsto solamente per alcune tipologie di tributi, interessi e sanzioni:
 - imposte sui redditi (IRES, inclusa l'IRPEF e addizionali);
 - l'IRAP;
 - l'IVA;
 - le imposte dovute in qualità di sostituto di imposta;
 - le imposte sostitutive delle precedenti (esempio: cedolare secca);
 - gli interessi sono quelli previsti dall'art. 20 del DPR 602/73, calcolati nell'atto fino alla data della sua emissione;
 - le sanzioni invece sono quelle collegate al tributo cui fanno riferimento. Esse possono essere irrogate solamente con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, e non successivamente con altro atto.

- Ci preme inoltre ricordare che l'atto di accertamento esecutivo è efficace con riferimento ai periodi di imposta 2007 e seguenti e che vige, nei casi in cui il debito verso l'Erario del contribuente superi l'importo di € 1.500, il divieto di compensare eventuali crediti per tributi erariali fino a concorrenza dell'importo del debito.

Ricorso in Commissione Tributaria – Nota di iscrizione e indicazioni obbligatorie da inserire nel ricorso.

- A far data dal 17.09.2011 il D.L. 138/2011 ha previsto l'obbligo, per il ricorrente, di depositare la nota di iscrizione a ruolo del ricorso tributario nel registro generale dei ricorsi o nel registro generale degli appelli al momento della costituzione in giudizio. Tale procedura consente alle segreterie delle Commissioni di rilasciare al ricorrente medesimo il corrispondente numero di ruolo.

- Fra le altre novità introdotte dal D.L. 138/2011 segnaliamo poi l'obbligo di indicare negli atti introduttivi del giudizio e negli atti di prima difesa, a pena di irricevibilità, le generalità complete ed il codice fiscale di parti e difensori.
E' inoltre previsto che nei casi di omissione, per esempio, dell'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) del difensore o del suo numero di

fax, o se la parte omette di indicare il codice fiscale nell'atto introduttivo del giudizio e nel ricorso, il contributo unificato viene aumentato della metà.

- Al fine di una corretta compilazione del modello relativo alla nota di iscrizione a ruolo, si consiglia di consultare il sito del sole24ore www.ilsole24ore.com dove sono riportati i vari quadri dello stesso.

Istituto del reclamo.

- Da ultimo ricordiamo che a partire dal prossimo 1° aprile 2012, facendo riferimento agli atti notificati da parte dell'Agenzia delle Entrate a decorrere da tale data (con esclusione quindi di tutti quegli atti emessi da un ente impositore diverso), entra in vigore il nuovo istituto del "reclamo".

Innanzitutto è bene precisare che tale istituto è applicabile solamente nei casi in cui il valore della controversia sia non superiore a € 20.000. Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato e, nel solo caso di controversie esclusivamente concernenti l'irrogazione di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

La presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso e l'eventuale inammissibilità è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

Il reclamo va presentato dal contribuente alla Direzione provinciale o regionale dell'Agenzia delle Entrate che ha emesso l'atto e per il relativo procedimento trovano applicazione le vigenti disposizioni in materia tributaria.

Una volta avanzato il reclamo, l'Ufficio, qualora non ritenga di dover annullare in tutto o in parte l'atto, ha l'obbligo di avviare, nel corso della fase istruttoria, una fase "stragiudiziale" di mediazione sulla base della proposta avanzata dal contribuente o sulla base di una proposta riformulata dall'Ufficio.

Qualora tale fase non vada a buon fine, quindi senza il raggiungimento da parte delle parti interessate ad alcun accordo, il reclamo si trasforma in ricorso.

Infatti, decorsi 90 giorni senza che sia notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia conclusa la mediazione, il reclamo produce gli stessi effetti del ricorso con la conseguenza che i termini per la costituzione in giudizio delle parti decorrono da tale

data, salvo il caso in cui l’Agenzia delle Entrate non respinga il reclamo in data antecedente, nel qual caso i termini decorrono dal ricevimento del diniego. Stesso effetto si ha nel caso di accoglimento parziale del reclamo (i termini decorrono dalla notificazione dell’atto di accoglimento parziale).

Rimaniamo a Vostra completa disposizione per qualunque ulteriore informazione e nel frattempo Vi inviamo distinti saluti.

Studio Associato Santececchi