

Avv. Nunzio Dario Latrofa

“L'accertamento esecutivo”

Milano, 14 marzo 2013

Sala convegni Milano Conference

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO

- L'avviso di accertamento esecutivo è stato introdotto con l'art. 29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con L. 30 luglio 2010, n.122.
- L'originario termine del 1° luglio 2011 è stato prorogato al **1° ottobre 2011** per effetto dell'art. 23, comma 30 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, conv. con L. 15 luglio 2011, n.111.
- A partire dal **1° ottobre 2011**, quindi, l'agente della riscossione può procedere alla riscossione coattiva delle somme vantate con un avviso di accertamento e non saranno più richiesti né il ruolo né la cartella di pagamento.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO:

La struttura dell'art. 29

La disciplina dell'art. 29 del D.L. 78/2010 è così strutturata:

- ✓ natura e contenuto dell'atto (lett. a);
- ✓ effetti e sospensione (lett. b e c);
- ✓ collaborazione tra Agenzia delle entrate ed Equitalia ai fini del potenziamento della riscossione (lett. d);
- ✓ azione esecutiva (lett. e);
- ✓ interessi ed aggi (lett. f);
- ✓ dilazione di pagamento (lett. g).

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: Le finalità

Le finalità del nuovo strumento:

- ✓ accelerare la riscossione dei tributi;
- ✓ ridurre i momenti di accesso al contenzioso, soprattutto con riguardo a pretese oramai definite nel merito. Infatti, con il nuovo sistema di accertamento eliminando la fase della cartellazione, si evita, di fatto, tutto il “contenzioso esattoriale” relativo agli avvisi di accertamento;
- ✓ in pratica l’avviso di accertamento esecutivo cumula in sé il ruolo e la cartella esattoriale che non dovrà più essere notificata. L’accertamento esecutivo, quindi, assolve alla triplice funzione di atto di accertamento, atto di riscossione e precetto (**c.d. atto imoesattivo**).

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: Periodi di imposta interessati

*..... I PERIODI D'IMPOSTA SUCCESSIVI A QUELLO
IN CORSO ALLA DATA DEL **31/12/2007** ED
ACCERTATI CON ATTO SOTTOSCRITTO DAL
RESPONSABILE DELL'UFFICIO IN DATA SUCCESSIVA
AL **1° OTTOBRE 2011** ...*

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: Ambito oggettivo di applicazione

La disciplina dettata dall'art. 29 si applica a:

- IMPOSTE DIRETTE
- (Irpef – addizionali – Ires – Ritenute – Imposte sostitutive – Imposte liquidate con tassazione separata)
- I.V.A.
- I.R.A.P.
- Connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni
- Atti di rideterminazione ai sensi dell'art. 8, c. 3 bis del D. Lgs. 218/97; dell'art. 68 del D.L. 546/92 e dell'art. 13 del D. Lgs. 471/97 (N.B. I provvedimenti di autotutela parziale non sono compresi nell'ambito degli atti di rideterminazione).

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: Ambito oggettivo di applicazione

Il nuovo regime **non** si applica a:

- i **tributi diversi** da quelli elencati;
- le **entrate non tributarie**, cui torna applicabile la riscossione in base a ruolo;
- atti di contestazione e irrogazione;
- atti di recupero;
- atti di adesione,
- contributi previdenziali.

In questi casi, conseguentemente, si continuerà ad impiegare il ruolo di riscossione.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: Il ruolo

Il ruolo, poi, non scompare nella riscossione delle imposte sui redditi e dell'IVA nei casi di:

- **Liquidazioni e controlli formali**, di cui all'art. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600/73, nonché 54-*bis* del D.P.R. n. 633/72;
- **Riscossione delle sanzioni** non connesse al tributo (irrogazione con la procedura di cui all'art. 16 del D. Lgs. n. 472/97).

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: Il contenuto

Il nuovo avviso di accertamento deve prevedere:

- il **contenuto proprio** (ex art. 42 del D.P.R. n. 600/73 ed art. 56 del D.P.R. n. 633/72 ossia: imponibile accertato, aliquote applicate, imposte liquidate, presupposto di fatto e le ragioni giuridiche);
- l'**intimazione ad adempiere** entro un dato termine;
- l'**avvertimento** che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata [lett. a) dell'art. 29 del D.L. n. 78/2010];
- la quantificazione delle somme da pagare anche a titolo provvisorio.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: I primi due requisiti minimi

Il nuovo avviso di accertamento (ivi inclusi gli atti consecutivi) dovrà necessariamente contenere due “intimazioni” senza delle quali l’atto perde la sua natura di titolo esecutivo:

- l’intimazione ad adempiere al pagamento entro il termine di presentazione del ricorso (lett. a);
- l’avvertimento che decorsi 30 giorni dal termine ultimo del pagamento e, quindi, dall’avvenuta esecutività del provvedimento, la riscossione delle somme richieste sarà affidata all’Agente della riscossione (lett. b) – N.B.: Norma simile all’art. 480 c.p.c. in tema di precetto.

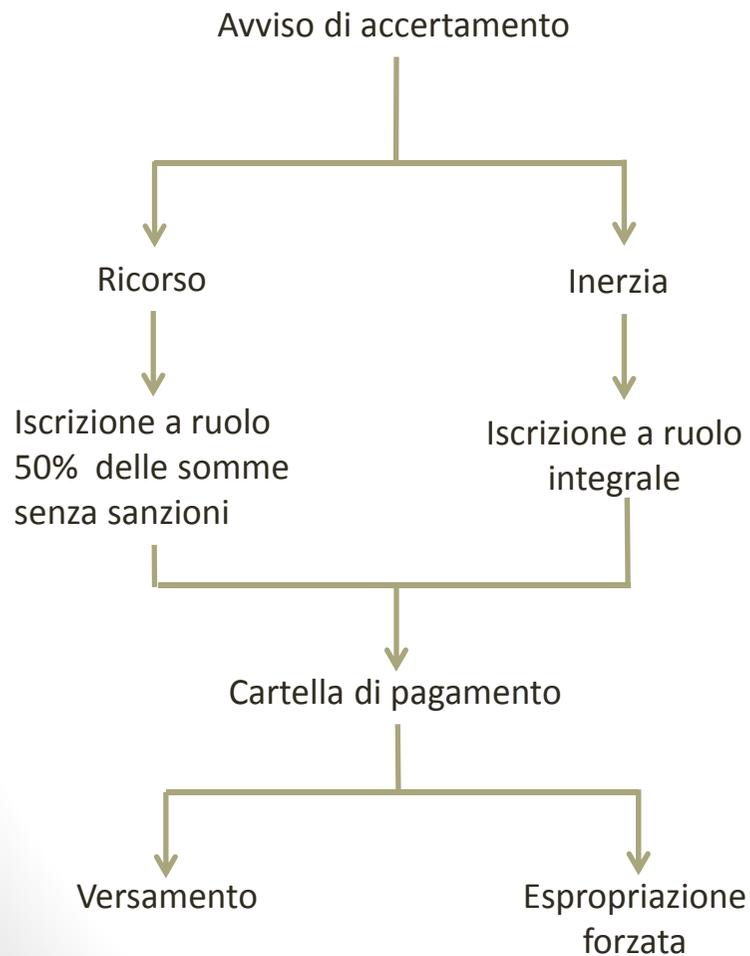
L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: La sequenza procedimentale

La nuova sequenza procedimentale nella riscossione:

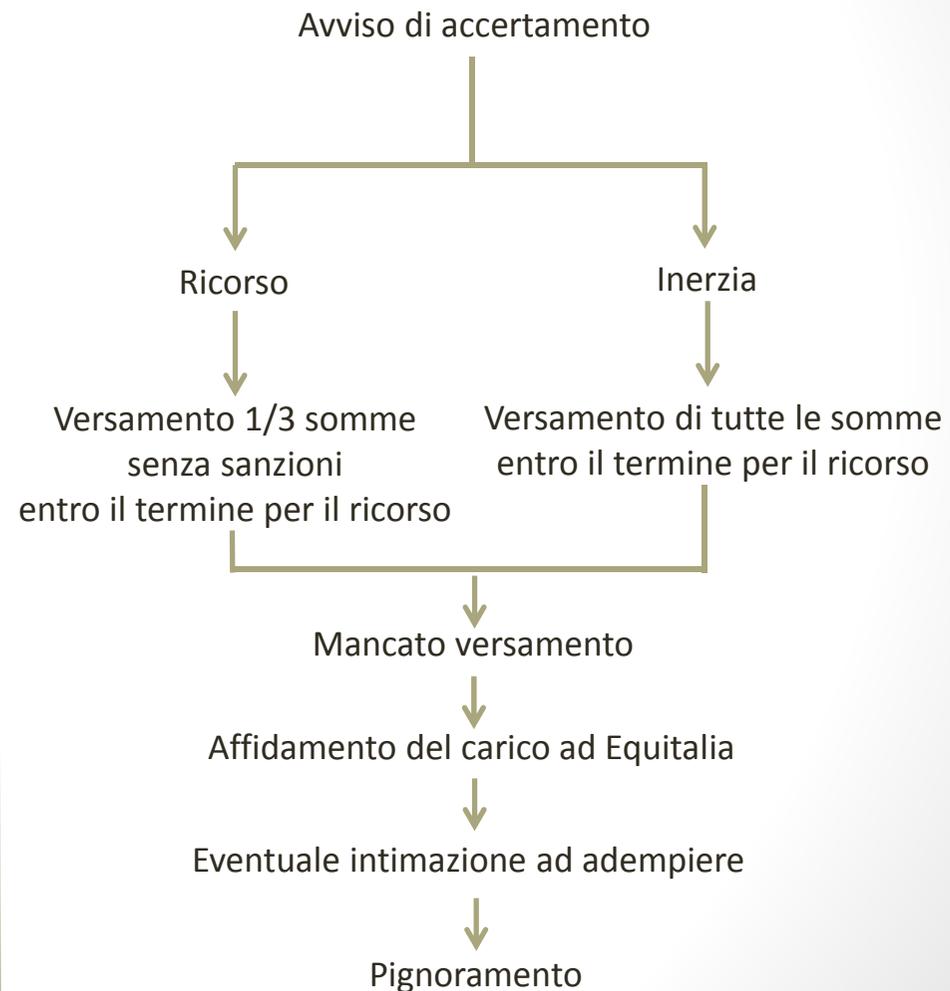
1. avviso di accertamento;
2. affidamento del credito ad Equitalia;
3. eventuale intimazione ad adempiere;
4. pignoramento.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: Confronto con la vecchia disciplina

Sistema ante D.L. 70/2010



Sistema post D.L. 70/2010



L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: L'affidamento del carico ad Equitalia

Secondo il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 giugno 2011 n. 2001/99696, emesso di concerto con il Ragioniere dello Stato, i flussi di carico devono contenere i seguenti dati:

- l'ufficio che ha emesso l'atto;
- l'eventuale informazione del fondato pericolo per la riscossione;
- il codice fiscale e i dati anagrafici del debitore nonché gli eventuali coobbligati;
- il codice di ogni componente del credito, denominato articolo di carico;
- il codice dell'ambito;
- l'anno e il periodo di riferimento del credito;
- l'importo di ogni articolo di carico;
- l'importo totale del carico affidato con l'atto.

N.B.: L'ufficio che ha emesso l'atto trasmetterà con cadenza giornaliera i flussi di carico relativi ad ogni contribuente decorsi 60 giorni dalla notifica nonché 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento. In caso di fondato pericolo per la riscossione la trasmissione è effettuata con cadenza giornaliera decorsi 60 giorni dalla notifica degli atti.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: prima sintesi

Periodo di riferimento:

- è entrato in vigore dal 1° ottobre 2011;
- è riferito ai periodi d'imposta dall'anno 2007 in poi.

Oggetto:

- imposte sul reddito, Irap, IVA, provvedimento irrogazione sanzioni e atti di rideterminazione.

Contenuto:

- contenuto proprio dell'avviso di accertamento;
- intimazione ad adempiere;
- avvertimento che trascorso il termine per proporre ricorso o pagare (60 giorni) si procederà all'esecuzione forzata;
- quantificazione interessi e aggi.

Conseguenze per la riscossione:

- l'atto successivo all'avviso di accertamento sarà il pignoramento.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: I termini

- Diversamente da quanto accade con la cartella di pagamento, **l'intimazione ad adempiere ha un termine mobile**. [La mobilità del termine è dovuta all'eventuale applicazione delle possibili sospensioni dello stesso ad es. per **(a)** sospensione feriale dei termini ex L. 7 ottobre 1969, n. 742, **(b)** per la presentazione di un'istanza di accertamento per adesione ai sensi dell'art. 6, comma 3°, del D.lgs. n. 218/97 o per **(c)** istanza di utilizzo delle perdite di consolidato, ai sensi dell'art. 40-*bis* del D.P.R. n. 600/73].
- L'avviso di accertamento invece diviene **esecutivo con il decorso di 60 giorni dalla notifica** (lett. b), comma 1, art. 29).

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: I termini

- Decorsi **trenta giorni** dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione è affidata all'Agente della riscossione (lett. b, dell'art. 29).
- **Prima del completo decorso dei trenta giorni si registra l'improcedibilità assoluta per l'Agente:** questi non potrà procedere né al pignoramento, né all'ipoteca né al fermo (artt. 77 ed 86 del D.P.R. n. 602/73), come neppure alle azioni cautelari e conservative previste dalle norme ordinarie a tutela del creditore (*ex art. 49 del D.P.R. n. 602/73*).
- Il D.L. 2 marzo 2012 n. 16 (decreto semplificazioni) all'art. 8 prevede la **comunicazione dell'intervenuto affidamento dell'atto impositivo all'agente** della riscossione mediante raccomandata semplice, con una conseguente valenza meramente informativa dell'atto.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO:

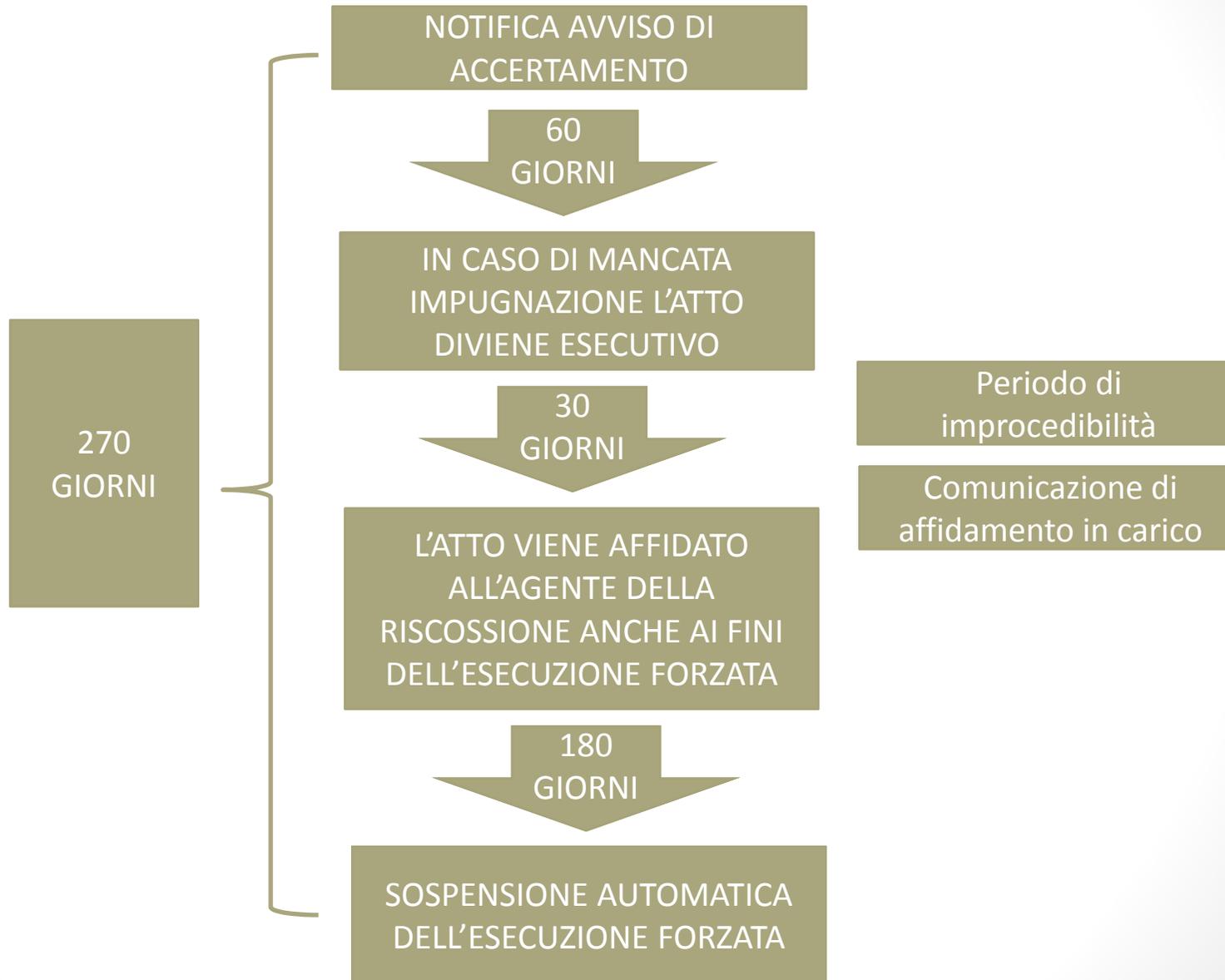
La sospensione *ope legis*

Per effetto del D.L. n. 70/2011, prima, e della legge di conversione del medesimo decreto, la n. 106/2011, è stata introdotta una particolare **sospensione/preclusione *ope legis*** all'azione esecutiva, infatti:

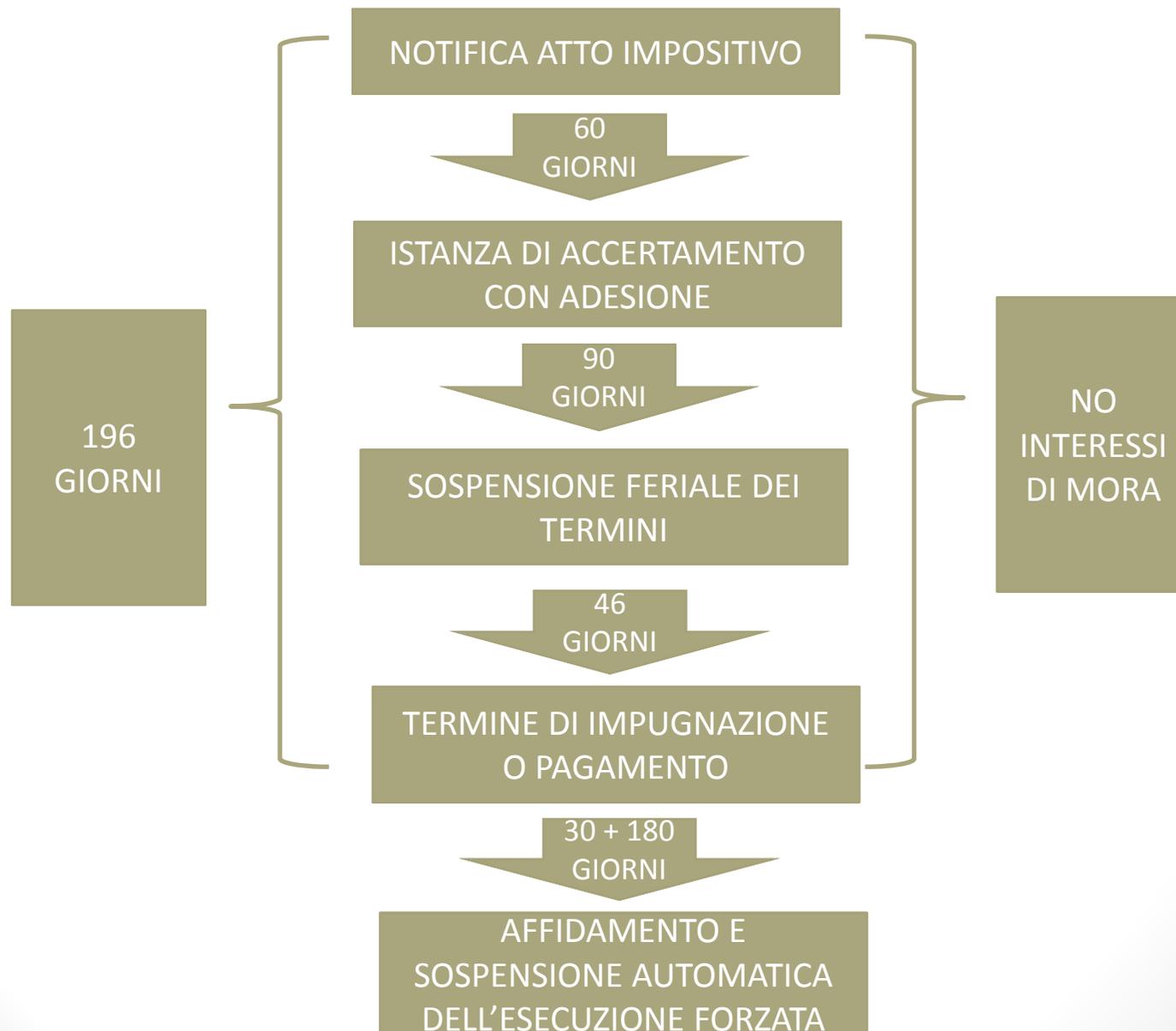
- è stata prevista la sospensione dell'esecuzione forzata per un periodo di **centottanta giorni dall'affidamento**;
- è venuta meno l'originaria condizione della presentazione dell'istanza di tutela cautelare;
- la sospensione è così divenuta automatica e generalizzata.

N.B.: Nel periodo di sospensione *ope legis* non sono inibite le misure cautelari e conservative, esplicitamente sottratte dall'effetto sospensivo.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: I termini

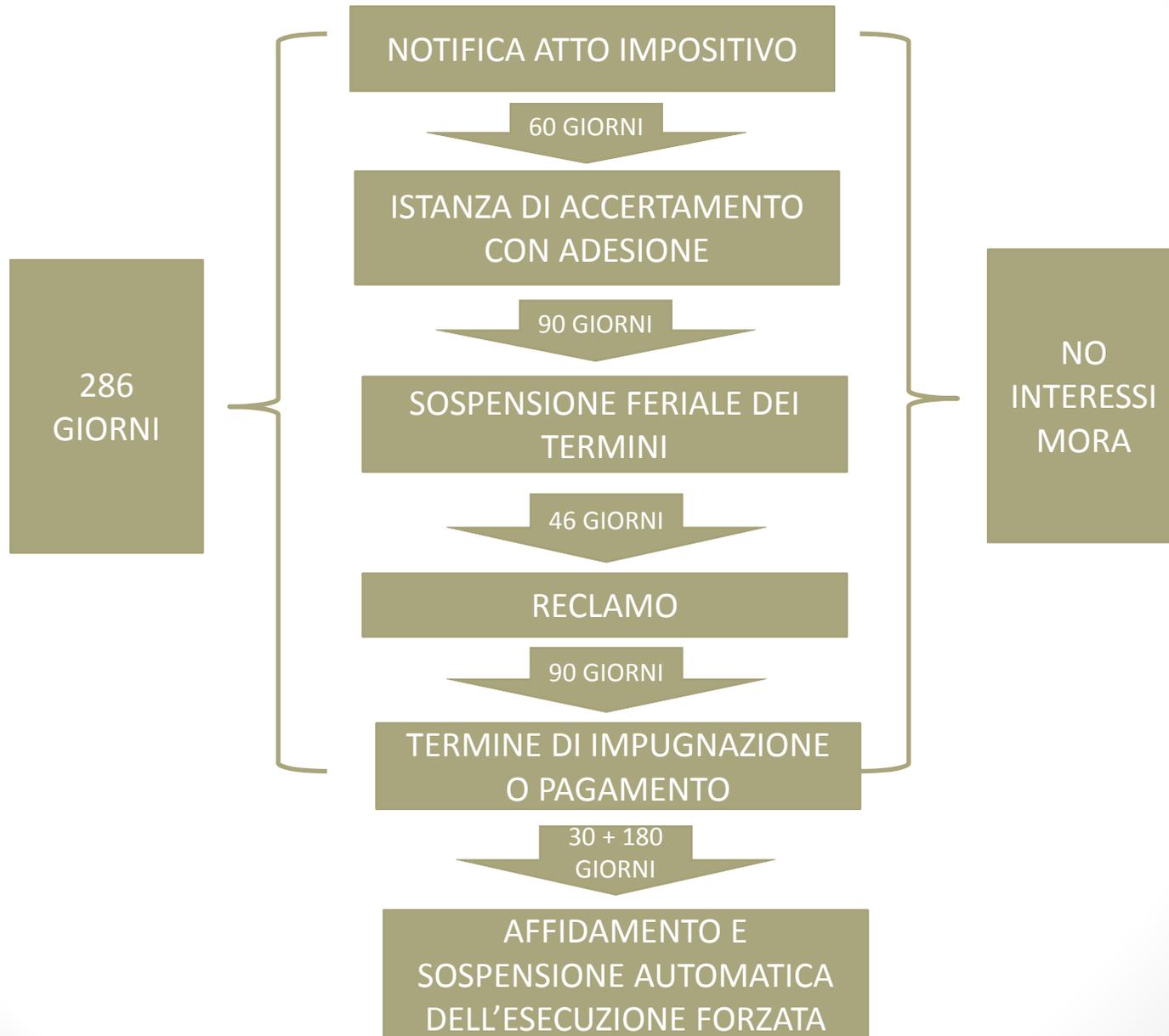


L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: Il termine mobile per proporre ricorso



L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO:

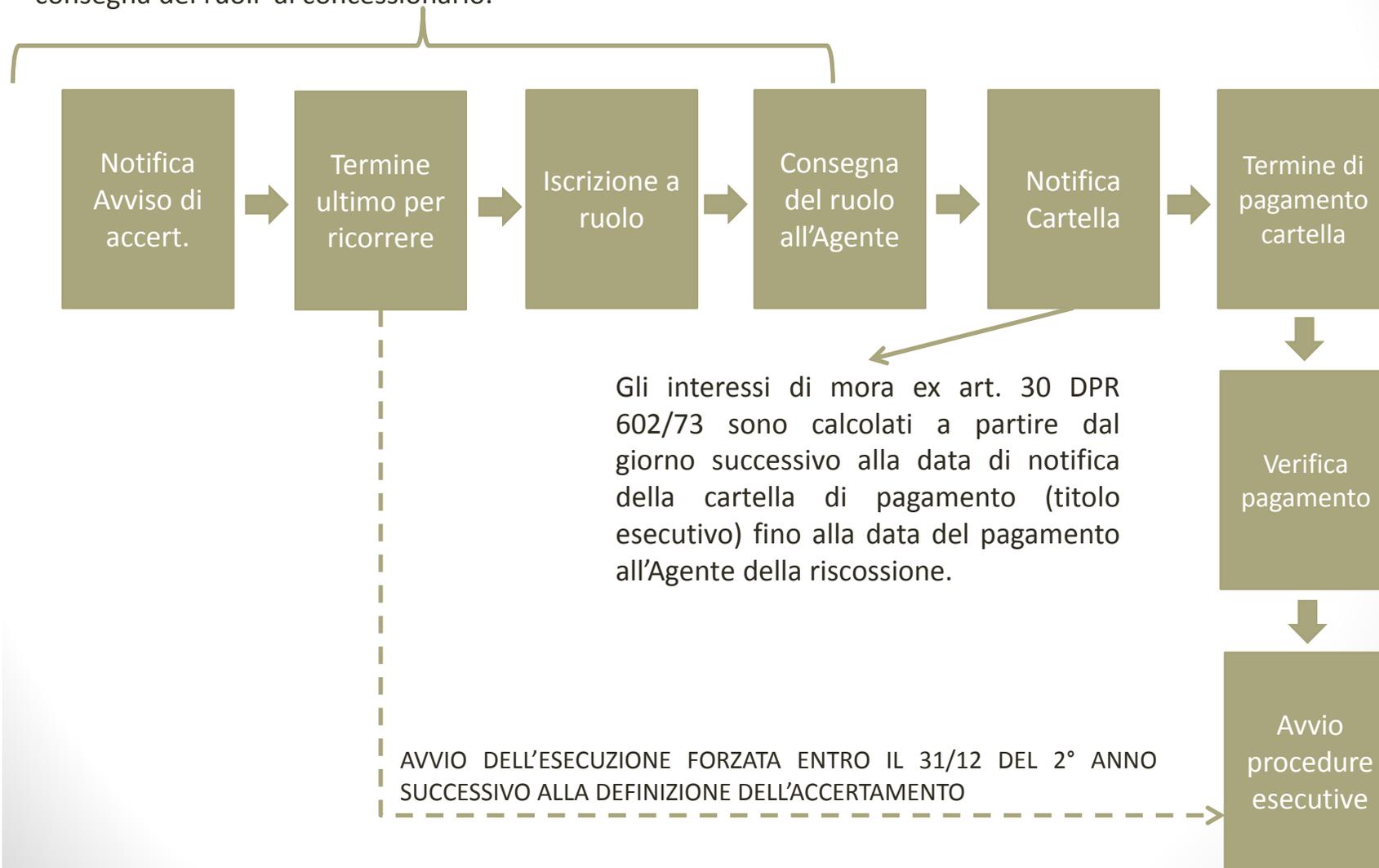
Il termine mobile per proporre ricorso nei casi di reclamo



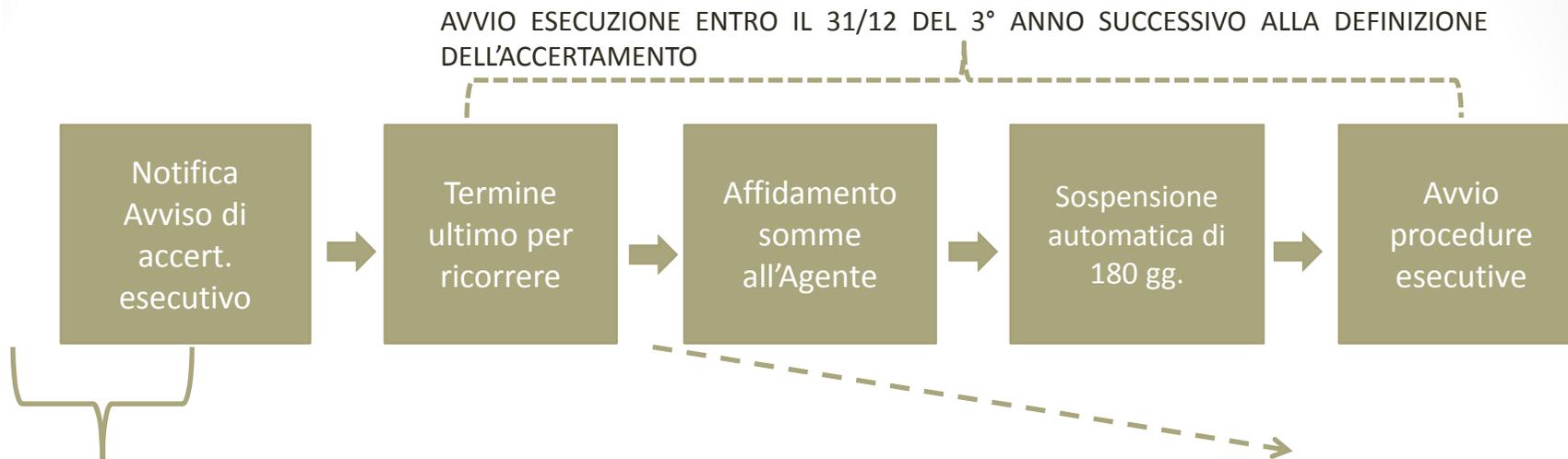
L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO:

Confronto con la vecchia disciplina (interessi)

Gli interessi ex art. 20 DPR 602/73 si calcolano a partire dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento e fino alla data di consegna dei ruoli al concessionario.



L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: Confronto con la vecchia disciplina (interessi)



Gli interessi ex art. 20 DPR 602/73 si calcolano a partire dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento e fino alla data notifica dell'avviso (*). **L'atto imposable, quindi, deve contenere anche l'intimazione di pagamento degli interessi calcolati dalla data di scadenza dell'originario adempimento omesso e fino alla data del possibile versamento in dipendenza dell'accertamento** (termine mobile non conoscibile al momento dell'emissione dell'avviso di accertamento) N.B. E' opportuno che nell'avviso venga indicato un calcolo legato ad una data di riferimento come ad es. la notifica, dando però delle indicazioni al contribuente su come calcolare gli importi aggiuntivi a partire da detta data fino al versamento.

N.B.: Gli interessi di mora sono dovuti a partire dal primo giorno successivo al termine ultimo per la presentazione del ricorso e sono calcolati nella misura di cui all'art. 30 DPR 602/73 a partire dal giorno successivo alla notifica degli atti stessi (art. 29, lett. f).

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: Confronto con la vecchia disciplina (gli interessi ex art. 20 DPR 602/72)

Come chiarito dalla circolare IRDCEC 22/IR/2011 *“gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo si applicano, nel sistema attuale, sulle imposte o sulle maggiori imposte dovute in base all'accertamento, a partire dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento e fino alla data di consegna all'agente della riscossione dei ruoli nei quali tali imposte sono iscritte. Per i nuovi accertamenti non dovendosi più iscrivere a ruolo le imposte accertate, resta il dubbio sul termine finale di maturazione degli interessi in oggetto”*.

L'Istituto di ricerca dei dottori commercialisti (IRDCEC), anche al fine di evitare una sovrapposizione con gli interessi di mora sostiene la tesi che **detti interessi debbano applicarsi fino alla data di notifica dell'avviso di accertamento.**

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: Incremento degli interessi di mora con l'atto impositivo rispetto al ruolo

Esempio:

Dopo un anno dalla notifica di un accertamento esecutivo intimante la somma di **euro 1.000,00** – ipotizzando che non siano intervenuti allungamenti per effetto della sospensione feriale o della proposizione di un'istanza di accertamento con adesione – il contribuente dovrà pagare a titolo di interessi di mora **euro 50,24**, cioè l'equivalente di **365 giorni di mora**.

La stessa somma recuperata con il ruolo – ipotizzando una iscrizione a ruolo tempestiva e una cartella di pagamento notificata dopo 270 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento (quindi 365 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento) avrebbe maturato, a titolo di interessi di mora, solo **euro 13,08** corrispondenti a **95 giorni di mora**.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: Confronto con la vecchia disciplina (l'aggio)

Con il nuovo avviso di accertamento esecutivo l'aggio sarà sempre a carico del contribuente ed in misura integrale.

- La previsione stessa dell'aggio di riscossione sembra, però, priva di giustificazione posto che:
 - la riscossione delle entrate pubbliche è oggi riservata ad un soggetto di natura pubblicistica e non vi è più la regola del riscosso per non riscosso;
 - l'agente non dovrà notificare alcun atto aggiuntivo rispetto a quello già notificato dall'Agenzia;
 - l'Agenzia è tenuta a trasmettere all'agente, congiuntamente all'avviso di accertamento, anche le informazioni utili relative alla situazione patrimoniale del debitore.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: Confronto con la vecchia disciplina (l'aggio durante la rateizzazione)

Con il nuovo regime si prevede espressamente che la dilazione del pagamento ex art. 19 del D.P.R. n. 602/73 potrà essere richiesta solo una volta intervenuto l'affidamento dell'avviso di accertamento all'agente della riscossione (lett. g).

- Vi è un obbligo di legge al fine di definire l'accertamento in modo rateale solo con un aggravio di spese dovute all'applicazione dell'aggio senza alcuna reale attività dell'agente.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: Confronto con la vecchia disciplina (l'aggio)

PROFILI DI ILLEGITTIMITA' E INCOSTITUZIONALITA':

- ✓ non è individuato dall'art. 29 il momento specifico a partire dal quale si rende dovuto l'aggio (si presume che scatti nel momento in cui il contribuente diviene inadempiente e l'A.F. affida in carico le somme all'Agente della riscossione);
- ✓ l'aggio viene calcolato anche sugli interessi di mora;
- ✓ l'aggio viene incassato anche sulle somme spontaneamente versate dal contribuente in ritardo, ma senza attività dell'agente;
- ✓ prevedendo che l'aggio è dovuto sempre integralmente a carico del debitore vi è contrasto con l'art. 17 del D. Lgs. 112/1999 che prevede la differenza di pagamento entro 60 gg. o dopo 60 gg. dalla notifica dell'atto esattivo;
- ✓ la Corte Costituzionale (Ord. n. 480 del 30 dicembre 1993), trattando di aggio di riscossione, ne ha riconosciuto la legittimità in quanto ***“opportuno ed effettivo ancoraggio della remunerazione al costo del servizio”***;

N.B.: Vedasi futuri esiti **ordinanza di rimessione** alla Corte Costituzionale **n. 217 del 5 dicembre 2012** su questione di incostituzionalità vecchio aggio (art. 17 D. Lgs. 112/99) effettuata dalla C.T.P. Roma in merito all'obbligo di pagare il 4,65% di compensi se versa nei 60 giorni dalla cartella.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: La notifica

L'obbligo della notifica degli accertamenti esecutivi deriva dalla lett. a), seconda parte dell'art. 29 del D.L. 78/2010.

N.B.: La notifica dell'atto impositivo riveste una componente costitutiva dell'intera fattispecie dell'atto.

Cosa si intende per notifica ?

Innanzi a chi impugnare in caso di mancata notifica ?

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO:

La tutela del contribuente a seguito di vizi notifica dell'atto impositivo

Il contribuente, a causa di un difetto di notificazione, potrebbe trovarsi improvvisamente di fronte alle attività tipiche dell'esecuzione forzata attraverso ad es. la notifica di un pignoramento (mobiliare o immobiliare), oppure l'attuazione del fermo di beni mobili registrati ex art. 86 del D.P.R. 602/73 ovvero l'iscrizione di ipoteca legale ex art. 77 del D.P.R. 602/73.

Le soluzioni prospettabili potrebbero essere:

- pagare e ripetere (il vecchio *solve et repete*);
- impugnare il pignoramento innanzi al giudice tributario (chiedendo la remissione in termini) ex art. 19, comma terzo, ultimo periodo del D.Lgs. 546/192;
- proporre opposizione all'azione esecutiva ex art. 57 del DPR 602/73;
- impugnare il pignoramento innanzi al giudice tributario e proporre opposizione all'azione esecutiva innanzi al giudice ordinario con una pregiudizialità tra giudizi che obbligherebbe il giudice ordinario a sospendere in attesa della definizione del contenzioso tributario .

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: I coobbligati

Non è previsto nulla per la riscossione nei confronti del coobbligato.

Si applica l'art. 25 del D.P.R. n. 602/73 ?

➤ No in quanto:

- l'efficacia esecutiva dell'accertamento è subordinata alla notifica dell'atto;
- non è contemplato alcun atto che possa essere notificato al coobbligato;
- prevedere la notifica dell'originario avviso presupporrebbe l'affidamento della riscossione e, quindi, l'aggio in misura intera a carico del coobbligato.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO:

Effetti della presentazione del ricorso

L'art. 29 del DL 78/2010 prevede che in caso di proposizione del ricorso rimangono ferme le disposizioni sulla riscossione frazionata pertanto occorrerà il versamento:

- di un terzo degli importi dovuti a titolo di imposta(art. 15 del D.P.R. 602/73);
- dei restanti due terzi, dopo la sentenza di primo grado sfavorevole al contribuente (art. 68 del D.Lgs. 546/92);
- del residuo dopo la sentenza di secondo grado sfavorevole al contribuente.

Per le sanzioni la gradazione deriva dal combinato disposto degli artt. 19 del D.Lgs. 472/97 e 68 del D.Lgs. 546/92 :

- sino alla sentenza di primo grado non si verserà nulla;
- dopo la sentenza della C.T.P. che rigetta il ricorso si verseranno i 2/3;
- dopo la sentenza della C.T.R. sfavorevole si verserà il residuo.

N.B.: Per gli accertamenti antielusivi (art. 37 bis del D.P.R. 600/73) le somme sia a titolo di imposta che di sanzioni non possono essere riscosse fino alla sentenza di primo grado sfavorevole al contribuente.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: La conciliazione giudiziale

La conciliazione giudiziale non rientra tra gli atti previsti dall'art.29 del DL 78/2010, quindi il mancato pagamento di una rata successiva alla prima determinerà, come in passato, la riscossione del dovuto a mezzo ruolo.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: La sospensione giudiziale

Il ricorrente ai sensi dell'art. 47 del D.Lgs. 546/92 può chiedere alla Commissione Tributaria competente la sospensione dell'atto impugnato ossia la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso ovvero dell'effetto esecutivo dell'atto.

La sospensione dell'atto prevede la dimostrazione del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*.

Il giudice dovrebbe pronunciarsi in merito alla domanda di sospensione entro 180 giorni dalla proposizione (nuovo art. 47 comma 5 – bis).

La sospensione potrà essere chiesta con istanza separata ma anche nel ricorso introduttivo.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO:

La sospensione giudiziale d'urgenza

Ai sensi dell'art. 47 comma 3° del D.Lgs. 546/92 in caso di eccezionale urgenza il contribuente può chiedere al Presidente della C.T. adita la sospensione provvisoria dell'esecuzione dell'atto impugnato. Il Presidente la può disporre – **inaudita altera parte** – con lo stesso decreto con cui fissa l'udienza di discussione.

Il presupposto però è che il danno sia talmente imminente da non consentire nemmeno l'attesa della fissazione dell'udienza (vedasi azione del concessionario, ma non le difficoltà organizzative della Commissione alla fissazione dell'ordinaria trattazione).

Con la delibera n. 13287 del 12.01.2009 il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria ha esortato i Presidenti all'adozione di detta procedura nei ricorsi contro le cartelle di pagamento ove decorsi i 60 giorni dalla notifica dell'atto possono essere azionate le ordinarie misure cautelari o esecutive.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: La sospensione amministrativa

L'art. 29 lett. g) prevede che in caso di ricorso contro l'accertamento il contribuente può chiedere la sospensione amministrativa della riscossione ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. 602/73.

Detta sospensione da presentare in carta libera alla DRE che ha formato il ruolo o emesso il flusso di carico ad Equitalia:

- presuppone comunque la presentazione del ricorso;
- non richiede espressamente la dimostrazione del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora* (anche se è opportuno evidenziarli comunque);
- richiede l'assenza di fondato pericolo per la riscossione;
- se accolta comporta la corresponsione di interessi da sospensione sulle somme che eventualmente risulteranno dovute a seguito della sentenza.

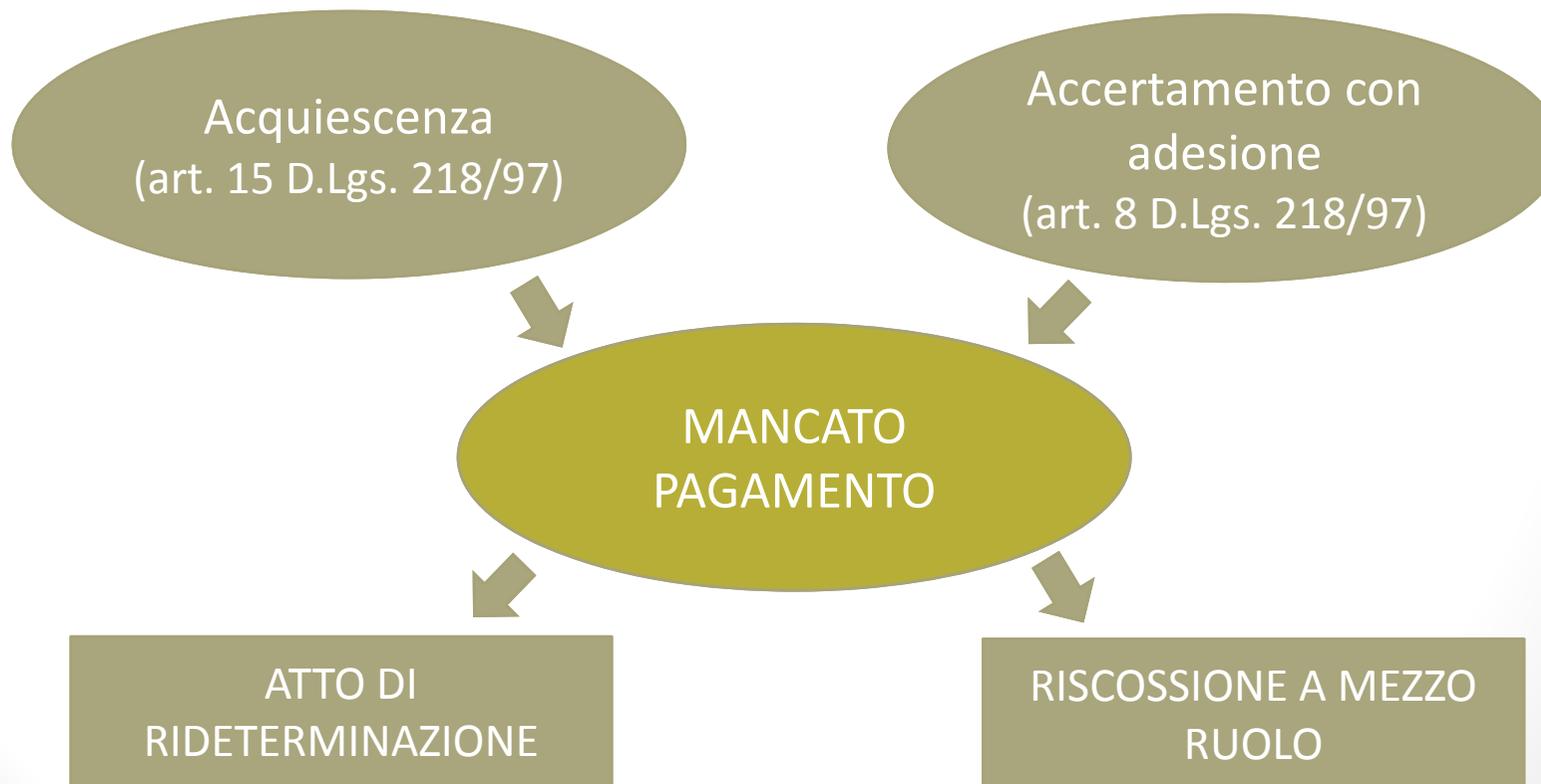
L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: La sospensione amministrativa

L'art. 19 bis del DPR 602/73 prevede che con decreto del Ministero delle finanze la riscossione possa essere sospesa per non più di 12 mesi se si verificano situazioni eccezionali a carattere generale relative ad un'area significativa del territorio tale da alterare gravemente lo svolgimento di un corretto rapporto con i contribuenti.

Tale ipotesi non sembra in contrasto con la normativa di cui al D.L. 78/2010 e si ritiene applicabile anche agli accertamenti esecutivi.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: Mancata impugnazione

L'avviso di accertamento se non impugnato può essere definito in maniera rateale:



L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO:

Mancata impugnazione e pagamento dopo 60 giorni

Se il pagamento avviene dopo i 60 giorni dalla notifica dell'atto impositivo il contribuente dovrà versare:

- le somme dovute a titolo d'imposta;
- le somme dovute a titolo di sanzione;
- gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo fino alla data del pagamento (art. 20 DPR 602/73);
- aggio di riscossione del 9%;
- interessi di mora (art. 30 del DPR 602/73);
- eventuali spese di esecuzione.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: L'espropriazione forzata

- **L'espropriazione forzata** deve iniziare, a pena di decadenza, entro il **31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.**

Per impedire la decadenza si dovrà attendere il pignoramento. Non potrà ritenersi idonea allo scopo l'adozione di fermi o ipoteche, giacché non comportano l'avvio dell'espropriazione.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: L'esecuzione

- Una volta notificato l'avviso di accertamento e decorsi i trenta giorni dalla scadenza del termine per pagare, **l'esecuzione forzata** – come anche ogni atto conservativo, cautelare o di “induzione” all'esecuzione - non sarà più preceduta da un sollecito per il contribuente (vi è solo la comunicazione di affidamento in carico all'Agente decorsi i 30 giorni).
- Un **rinnovo dell'intimazione** a pagare è previsto solo nelle ipotesi di rideterminazione degli importi dovuti o di intervenuto decorso di un anno dalla notifica dell'avviso, senza che si sia proceduto con il pignoramento.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO:

La fase esecutiva

Il nuovo sistema di riscossione, quindi, muta la sequenza degli atti che dovranno essere notificati al contribuente successivamente allo stesso accertamento:

- Equitalia potrà direttamente notificare il pignoramento;
- rimarrà l'obbligo di notificare l'intimazione ad adempiere se sarà decorso un anno dalla notifica dell'accertamento;
- Equitalia potrà avvalersi di ordinarie misure cautelari una volta ottenuto in carico il credito e dopo i 30 giorni dal termine ultimo per il ricorso può iscrivere ipoteca su beni immobili, disporre il fermo dei beni mobili registrati, adottare ogni azione conservativa del credito come l'azione revocatoria.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: L'esecutività derivata

Il nuovo regime dell'immediata esecutorietà torna applicabile ai *“successivi atti da notificare al contribuente... in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento”*.

L'elenco in questione è **esaustivo**. Il nuovo regime, pertanto, potrà tornare applicabile ai soli casi indicati espressamente:

- rideterminazioni degli importi dovuti a seguito delle vicende del processo, ex art. 68, D.lgs. n. 546/92 ed art. 19 D.lgs. n. 472/97, in materia di sanzioni;
- mancato pagamento di rate successive alla prima nell'accertamento con adesione ex art. 8, co. 3-*bis*, D.lgs. n. 218/97.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO:

La mancanza di esecutività

Sono, quindi, escluse le ipotesi di esecutività immediata quali l'omesso pagamento di rate successive alla prima:

- nell'adesione all'invito al contraddittorio (art. 5, comma 1-*quater*, del D.lgs. n. 218/97);
- nell'adesione al processo verbale (art. 5-*bis*, comma 4, del D.lgs. n. 218/97);
- nella conciliazione giudiziale (art. 48, co. 3-*bis*, del D.lgs. n. 546/92);
- nell'acquiescenza alla comunicazione di irregolarità, di cui agli artt. 2 e 3 del D. Lgs. n. 462/97, a seguito delle liquidazioni *ex* artt. 36- *bis*, D.P.R. n. 600/73, e 54-*bis*, D.P.R. n. 633/72, e dei controlli formali *ex* art. 36-*ter* del D.P.R. n. 600/73 (art. 3-*bis* del D. Lgs. n. 462/97).

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO:

La notifica degli atti di rideterminazione

- Nel caso degli atti di rideterminazione degli importi, l'avviso sarà notificato a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento. Tale modalità, anche per fugare possibili incertezze, è stata prevista espressamente dall'art. 29.
- Il termine per l'adempimento non è più mobile, bensì fisso: 60 giorni dall'avvenuto ricevimento.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: La riscossione straordinaria

- Per il caso di **grave pericolo per la riscossione** si prevede l'accelerazione nella procedura di riscossione.
- In conformità alla disciplina dell'art. 15-bis del D.P.R. n. 602/73 in tema di ruolo straordinario, la **riscossione è qui integrale** e non rateale, tanto dell'imposta quanto degli interessi e delle sanzioni.
- **L'affidamento** all'agente della riscossione delle somme avviene **decorsi 60 giorni dalla notifica** dell'atto.
- Il termine è fisso e **non è previsto un termine di improcedibilità**.
- **Non opera** neppure la particolare **sospensione ope legis** di 180 giorni dall'affidamento.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO: La riscossione straordinaria

- La sospensione *ope legis* non opera (oppure cessa anticipatamente) anche nell'ipotesi in cui il pericolo per il buon esito della riscossione interviene in un **momento successivo all'affidamento**.
- Sennonché, in una simile eventualità, non è previsto alcun atto a cura dell'Agente della riscossione volto ad informare il contribuente della disapplicazione della sospensione *ope legis*.
- Sicché simile disapplicazione non sarà motivata né, soprattutto, preavvisata.
- Eventuali contestazioni, trovandosi già in sede esecutiva, potranno e dovranno essere portate (solo) davanti al giudice ordinario.

L'ACCERTAMENTO ESECUTIVO:

La riscossione straordinaria

Questa disposizione è praticamente identica con la disciplina ex artt. 11 e 15 bis del D.P.R. 602/73 sul ruolo straordinario alla quale possiamo rifarci per la casistica sul presupposto del fondato pericolo per la riscossione. Ad es. **sono stati ritenuti sufficienti:**

- il fallimento del contribuente (Cass. 12887 /2007);
- concordato preventivo (Cass. 7654/1999).

Non sono stati ritenuti idonei ad integrare la fattispecie:

- lo stato di semplice liquidazione della società (CTP Bari 28/2009);
- il mero richiamo alla fondatezza dell'accertamento (CTP Milano 803/1998).

N.B.: dove sarà inserita la dimostrazione del fondato pericolo ?
Nell'atto impositivo o in atti successivi ?

LA SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE

L'art. 29 comma 4° ha stabilito una nuova applicazione del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

In pratica la vecchia norma di cui all'art. 11 del D.L. 10 marzo 200 n. 74 è stata modificata attraverso l'inasprimento della sanzione penale passata dalla reclusione da **“sei mesi a quattro anni”** per colui che **aliena simulatamente o compie atti fraudolenti sul proprio patrimonio** al fine di sottrarsi al pagamento di imposte laddove il debito supera **euro 50.000,00** alla reclusione da **“uno a sei anni”** nel caso nei casi in cui il debito complessivo superi i **200.000,00 euro**.

Inoltre è stato aggiunto un nuovo comma 2° dell'art. 11. in base al quale *“E' punito con la reclusione da **sei mesi a quattro anni** chiunque al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di **transazione fiscale** elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad **euro 50.000,00**. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad **euro 200.000,00** si applica la reclusione da **un anno a sei anni**”* .

Grazie per l'attenzione



Avv. Nunzio Dario Latrofa

**Piazza V. Emanuele, n. 31
Tel. 0998801007**

**74016 – Massafra (Ta)
Fax. 0998806462**

e - mail: dario@studiolatrofa.com