

In arrivo l'avviso di accertamento ai fini IVA e dirette con efficacia di titolo esecutivo e la sospensione giudiziale *breve*

di Alvisè Bullo e Fabrizio Dominici

SOMMARIO

	Pag.
Concentrazione della riscossione nell'accertamento	1830
Gli atti tributari interessati dalla nuova normativa (Art. 29, comma 1, lett. a), del D.L. 78/2010)	1831
La presentazione del ricorso	1831
Il rimborso d'ufficio	1831
L'esecuzione forzata e la sottrazione fraudolenta (Art. 29, comma 1, lett. e), del D.L. 78/2010)	1831
Interessi di mora (Art. 29, comma 1, lett. f), del D.L. 78/2010)	1832
La sospensione della riscossione per 150 giorni (Art. 38, comma 9, lett. a), del D.L. 78/2010)	1832

Concentrazione della riscossione nell'accertamento

Con l'obiettivo dichiarato di ridurre i tempi della riscossione, evitando la procedura di iscrizione a ruolo e la conseguente notifica della cartella di pagamento, l'art. 29, comma 1, del D.L. 78/2010 (in *"Finanza & Fisco"* n. 21/2010, pag. 1662) pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 125 del 31 maggio 2010 S.O. n. 114/L, ha previsto novità ri-

levanti in materia di riscossione, che riguardano gli atti di accertamento tributario portanti le imposte dirette, l'IVA ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni. La citata norma prevede che l'atto tributario sia foriero anche dell'intimazione al pagamento dei tributi nell'atto reclamato, senza la preventiva notifica della cartella di pagamento, insomma, l'avviso di accertamento costituisce titolo esecutivo di riscossione contenente l'intimazione ad adempiere al carico tributario,

prevedendo in caso di mancato pagamento l'esecuzione forzata. Sono interessati dalla novella normativa tutti gli atti che verranno notificati a far data dal 1° luglio 2011, riguardanti i periodi d'imposta in corso dal 31 dicembre 2007 e successivi. Tali atti dovranno contenere l'intimazione ad adempiere al pagamento del carico tributario ivi indicato entro il termine di presentazione del ricorso. In caso di tempestiva impugnazione, l'intimazione al pagamento sarà riferita alle vigenti norme per la riscossione frazionata provvisoria.

Gli atti tributari interessati dalla nuova normativa (Art. 29, comma 1, lett. a), del D.L. 78/2010)

La legge fa espresso riferimento all'avviso di accertamento e quindi alle rettifiche sostanziali che riguardano anche gli accertamenti parziali, escludendo così i recuperi d'imposta derivanti da procedure automatizzate (art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973). Invero le principali perplessità della novella normativa, riguardano la convivenza del nuovo sistema di riscossione, che sembra riguardare solo l'IVA e le imposte dirette, con il vecchio sistema di riscossione (ruolo e cartella), rimasto in vigore per gli altri tributi. La convivenza dei due diversi sistemi di riscossione, non potranno comportare notevoli complicazioni, per via del fatto che non è insolito che diversi tributi siano contenuti in un medesimo atto tributario. Basti pensare al solo fatto che l'IRAP non risulta espressamente contemplata nell'ambito della nuova normativa. Chi scrive ritiene che la questione dovrà necessariamente essere chiarita dall'amministrazione finanziaria che non potrà che sostenere la tesi che anch'essa sia oggetto delle modifiche sulla riscossione per il fatto che, l'art. 25 del D.Lgs. n. 446/1997, prevede che «*per le attività di controllo e rettifica della dichiarazione, per l'accertamento e per la riscossione dell'imposta regionale, nonché per il relativo contenzioso, si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi*». Tale lettura ci sembra coerente con la *ratio* normativa, diretta ad accelerare i tempi della riscossione e con il fatto che sarebbe illogico regolamentare la riscossione delle sole imposte dirette e dell'IVA, escludendone l'IRAP, che, nella maggior parte dei casi è contenuta nel medesimo atto impositivo.

La presentazione del ricorso

In caso di proposizione tempestiva di ricorso al Giudice tributario competente, l'intimazione ad adempiere al pagamento del carico tributario contenuto nell'avviso di accertamento, sarà limitata agli importi determinati in via provvisoria ed indicati nell'atto tributario, secondo le regole dell'art. 15 del D.P.R. n. 602/1973, che per le imposte sui redditi, corrisponde alla metà degli imponibili o maggiori imponibili accertati dall'ufficio. Peraltro, ai sensi dell'art. 4, comma 3, del D.Lgs. 27/04/2001, n. 193, il richiamato articolo 15, comma 1, si applica all'imposta sul valore aggiunto.

Il rimborso d'ufficio

Pare necessario menzionare le disposizioni contenute nell'art. 68, secondo comma del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546 secondo cui «*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*». L'espressione rimborso d'ufficio, sta a significare che non è richiesto che il contribuente, qualora ottenga soddisfazione giudiziale, si debba attivare per la presentazione dell'istanza di rimborso. Invero, occorre anche qui rilevare il "vizio" del legislatore, che in "violazione" delle norme sul giusto processo, attribuisce al termine di novanta giorni, imposto all'ufficio per eseguire il rimborso, la mera indicazione ordinatoria, con la conseguenza che il ricorrente dovrà necessariamente attivarsi per ottenere la restituzione di quanto indebitamente riscosso dall'erario.

L'esecuzione forzata e la sottrazione fraudolenta (Art. 29, comma 1, lett. e), del D.L. 78/2010)

L'esecuzione forzata dovrà avvenire entro due anni dal mancato pagamento. Rendendo più efficiente la fase della riscossione delle somme derivanti da accertamento e di fatto riducendo il rischio di occultamento o sottrazione di attività alle ragioni del-

l'erario, la normativa ha introdotto il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (1), che colpisce chi sottrae in modo simulato o fraudolento beni del contribuente o di terzi, che potrebbero essere assoggettati a procedure di espropriazione forzata da parte dell'agente della riscossione. Infatti le attività di riscossione, relative agli atti di accertamento, notificati a far data dal 1° luglio 2011 e relative ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi, dovranno espressamente recare l'avvertimento che, decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, saranno affidate agli agenti della riscossione, con le modalità che saranno determinate da un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate. Segnatamente va all'uopo annotato che, in presenza di fondato pericolo per la riscossione, l'esecuzione delle somme richieste comprensive di interessi e sanzioni, sarà affidata all'agente della riscossione anche prima dei termini sopra indicati, fornendo all'agente della riscossione tutti gli elementi utili per l'esecuzione, acquisiti anche in fase di accertamento. L'agente della riscossione, sulla base del titolo esecutivo e senza la preventiva notifica della cartella di pagamento, potrà procedere all'espropriazione forzata dei beni, con i poteri, le facoltà e le modalità previste dalle disposizioni che disciplinano la riscossione a mezzo ruolo.

Interessi di mora (Art. 29, comma 1, lett. f), del D.L. 78/2010)

A partire dal primo giorno successivo al termine ultimo per la presentazione del ricorso, le somme richieste con gli atti di accertamento saranno maggiorate degli interessi di mora, calcolati a partire dal giorno successivo alla notifica degli atti stessi. All'agente della riscossione spetterà l'aggio, che graverà esclu-

sivamente sul debitore e il rimborso delle spese relative alle procedure esecutive. Sono state inoltre emanate norme di coordinamento che prevedono che, ai fini della procedura di riscossione, i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo e alla cartella di pagamento devono intendersi effettuati agli atti di accertamento ed i riferimenti alle somme iscritte a ruolo devono intendersi effettuati alle somme affidate agli agenti della riscossione.

La sospensione della riscossione per 150 giorni (Art. 38, comma 9, lett. a), del D.L. 78/2010)

In caso di proposizione del ricorso, il contribuente potrà richiedere la sospensione del pagamento intimato che, per via delle novità introdotte dall'art. 38, comma 9, lett. a), del D.L. n. 78/2010 (in "*Finanza & Fisco*" n. 21/2010, pag. 1683), non potrà oltrepassare il termine di 150 giorni. Ricordiamo infatti che in presenza dei requisiti prescritti dall'art. 47 del decreto legislativo 546/1992, il contribuente può chiedere al collegio giudicante la sospensione dell'esecuzione dell'atto, (portante anche l'intimazione di pagamento), mediante proposizione di motivata istanza contenuta nel corpo del ricorso, o in alternativa, con atto separato notificato alle altre parti del processo, depositato in segreteria (2). La norma così come modificata ha però previsto che gli effetti della sospensione, cessino dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado e in ogni caso, decorsi 150 giorni dalla data del provvedimento di sospensione, attribuendogli così un limitato periodo di validità temporale. Ci si è quindi chiesto, se tale modificazione presentasse profili di incostituzionalità e quale fosse l'effetto sui provvedimenti cautelari adottati in epoca antecedente alla data di entrata in vigore della citata modifica. Per quanto concerne la legittimità dei

Nota (1) — Secondo l'art. 11 del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74, come sostituito dall'art. 29, comma 4, del DL 31/05/2010, n. 78, a decorrere dal 31.05.2010 «È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.».

Nota (2) — A. BULLO-F. DOMINICI, *La sospensione giudiziale dell'esecuzione dell'atto tributario impugnato*, (in "*Finanza & Fisco*" n. 11/2010, pag. 940).

provvedimenti emessi in epoca antecedente alla entrata in vigore delle modifiche, si ritiene che in applicazione del noto principio “*tempus regit actum*”, tali provvedimenti, continueranno a produrre i loro effetti, prescindendo dal limite temporale di 150 giorni, mentre la questione di legittimità costituzionale, non sembra di facile soluzione. Taluni ritengono che la modifica introdotta nell’art. 47 del decreto legislativo 546/1992, circa la limitata durata del provvedimento di sospensione, potrebbe esporre il contribuente a rischi di pregiudizi patrimoniali non dipendenti dalla sua condotta, con conseguente violazione degli artt. 3 e 24 della Costituzione. Altri ritengono invece che tale censura di costituzionalità, risulti superabi-

le, laddove la norma novellata, venga interpretata estensivamente, nel senso di poter riproporre l’istanza di sospensione al termine dell’efficacia della prima ordinanza di accoglimento limitata nei 150 gg. Secondo questo orientamento, tale eventualità, chiamerebbe il collegio giudicante ad esprimersi per una nuova valutazione dei presupposti del provvedimento cautelare, con la possibilità di negare la sospensiva, nel caso in cui si rinvenisse da parte del ricorrente, un comportamento meramente dilatorio, mentre in alternativa, il collegio potrebbe semplicemente rinnovare il provvedimento cautelare precedentemente accolto, qualora permanessero le medesime situazioni meritevoli di tutela.