

La lente sul fisco

L'Aggiornamento Professionale on-line



Sede Legale - Via San Pio V n. 27 - 10125 Torino (TO)
Reg. Imprese di Torino n. REA 1144054

Sede operativa - Via Bergamo n. 25 - 24035 Cumo (BG)

P.IVA e C.F. 10565750014

Uffici - Tel. 035.4376262 - Fax 035.62.22.226

E-mail: info@alservizi.it

www.lalentesulfisco.it

N. 267
del 04.10.2011



Le Daily News

A cura di Alfio Cissello

I nuovi accertamenti "esecutivi"

Per gli accertamenti di imposte sui redditi/IVA/IRAP emessi dall'01.10.2011, in relazione ai periodi d'imposta in corso al 31.12.2007e successivi, l'avviso di accertamento avrà il valore di titolo esecutivo, posto che il contribuente dovrà corrispondere le somme entro il termine per il ricorso. In caso di inadempimento, le somme non verranno iscritte a ruolo né ci sarà la cartella di pagamento, ma il credito, maggiorato di aggi di riscossione nonché di interessi di mora, sarà consegnato direttamente ad Equitalia. A questo punto, l'Agente della Riscossione potrà procedere, sempre che siano presenti i requisiti di legge, con i fermi delle autovetture e con le ipoteche esattoriali. L'art. 23, co. 30, D.L. 98/2011, conv. con modif. dalla Legge 111/2011 ha infatti prorogato all'01.10.2011 le disposizioni di cui all'art. 29, co. 1, D.L. 78/2010, conv. con modif. dalla L. 122/2010, ovvero la data a decorrere dalla quale gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate diventano immediatamente esecutivi decorsi 60 giorni dalla notifica e devono contenere l'intimazione ad adempiere con l'avvertimento che, decorsi 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata (*sull'argomento si veda anche nostra [Daily News n.216 del 19 luglio 2011](#)*).

Premessa

L'art. 29 del DL 78/2010 ha disposto che **gli avvisi di accertamento**, ai fini delle **imposte sui redditi/IVA/IRAP**, dovranno contenere l'intimazione a pagare le somme previste entro il termine per la presentazione del ricorso, quindi, nella

maggior parte dei casi, entro sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento. **Viene meno, pertanto, la necessità di notifica della cartella di pagamento ai fini del versamento delle somme contestate nell'accertamento stesso.** Nel modello precedente, come noto, a meno che il contribuente non intendesse avvalersi dell'acquiescenza (rinunciando quindi al ricorso), non avrebbe potuto versare subito le somme, in quanto queste venivano necessariamente iscritte a ruolo. In tal modo, peraltro, quando arrivava la cartella di pagamento, egli avrebbe dovuto pagare in ogni caso gli aggi ad Equitalia, sebbene nella misura "ridotta" del 4,65% delle somme iscritte a ruolo.

In linea generale, **nel nuovo sistema normativo:**

- **gli importi andranno versati entro il termine di proposizione del ricorso, per la totalità o per un terzo, a seconda del fatto che il contribuente abbia o meno proposto ricorso;**
- **in caso di inadempienza, decorsi 30 gg. dal termine ultimo per il versamento** (quindi, nella maggior parte delle ipotesi, decorsi 90 gg. dalla notifica dell'accertamento), le somme verranno affidate "in carico" a Equitalia, che potrà procedere, salvo quanto si esporrà, con le misure esecutive/cautelari.

Le modalità tecniche dell'affidamento delle somme sono state disposte con il provvedimento dell' Agenzia delle Entrate 30.06.2011.

OSSERVA

Non bisogna però pensare che la cartella di pagamento sia uno strumento di riscossione destinato a scomparire. Infatti, **essa sarà utilizzata** nelle seguenti fattispecie, tutt'altro che marginali:

- **liquidazioni automatiche delle dichiarazioni** (si pensi alle imposte dichiarate e poi non versate, o versate in misura inferiore al dovuto);
- **controlli formali delle dichiarazioni** (si pensi al disconoscimento di detrazioni d'imposta per mancato possesso della documentazione giustificativa);
- **accertamenti sulle imposte indirette diverse dall'IVA**, quindi, ad esempio, su imposta di registro e imposta sulle donazioni.

L'art. 29 del DL 78/2010, tuttavia, oltre ad introdurre il sistema degli accertamenti "esecutivi", ha previsto che, in futuro, **il Governo dovrà emanare appositi**

regolamenti al fine di estendere il modello previsto per i neointrodotti accertamenti "esecutivi" anche alle somme derivanti da liquidazioni/controlli formali delle dichiarazioni e agli accertamenti sulle imposte indirette diverse dall'IVA. In sostanza, l'intento del Legislatore è rinvenibile nell'eliminare, per l'avvenire, il sistema del ruolo e della cartella di pagamento.

Decorrenza

Le norme si applicano agli **atti emessi dall'01.10.2011, in relazione ai periodi d'imposta in corso al 31.12.2007 e successivi.**

OSSERVA

In base all'originaria formulazione dell'art. 29 del DL 78/2010, la norma si riferiva alla data di notifica; poi, il DL 70/2011 ha mutato il testo dell'articolo, introducendo il riferimento alla data di emissione, con la conseguenza che occorrerà vagliare la data di sottoscrizione del provvedimento. Per ciò che riguarda la decorrenza, essa era inizialmente stata fissata per l'1.7.2011: la data dell'1.10.2011 è stata introdotta dal DL 98/2011.

Termini di versamento

Gli importi dovranno essere versati "entro il termine di presentazione del ricorso": pertanto, **nella maggior parte dei casi, entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto, salva l'immediata concessione della sospensiva.**

Siccome l'obbligo di versamento delle somme è legato alla presentazione del ricorso, è verosimile affermare che **il contribuente, in caso di sospensione del termine per istanza di adesione o per il periodo feriale, non sia tenuto al versamento prima dello spirare del termine comprensivo del periodo di sospensione** (si evidenzia che se il contribuente presenta domanda di adesione quando riceve l'accertamento, il termine per il ricorso è sospeso per novanta giorni).

Per effetto delle modifiche apportate dal DL 70/2011 all'art. 29 del DL 78/2010, il legislatore ha sancito che **l'omesso versamento delle somme richieste con l'avviso entro il termine per il ricorso non comporta l'irrogazione delle sanzioni da omesso versamento del 30% previste dall'art. 13 del DLgs. 471/97.** La precisazione si è resa necessaria in quanto, nelle imposte d'atto (registro, donazioni), il contribuente deve pagare entro sessanta giorni dalla notifica dell'accertamento, e, se il versamento non avviene, nella cartella di pagamento, oltre alle imposte e alle sanzioni relative all'evasione, vengono irrogate le sanzioni da omesso versamento del 30%.

Notifica del rilascio e riscossione

L'art. 29 co. 1 lett. a) del DL 78/2010 prevede che, **qualora il contribuente ricorra avverso l'avviso, rimangono ferme le disposizioni in materia di riscossione frazionata in pendenza di giudizio.**

Si può, quindi, affermare che, **ove il contribuente NON presenti ricorso**, questi sarà tenuto a versare le intere somme, di regola, entro sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento.

Ove il **contribuente presenti ricorso**, occorrerà, invece, versare:

- di regola **entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto, un terzo degli importi dovuti a titolo di imposta;**
- **due terzi delle somme dovute dopo la sentenza di primo grado sfavorevole al contribuente;**
- **il residuo a seguito della sentenza di secondo grado sfavorevole al contribuente.**

Per le sanzioni, rimane fermo che, **antecedentemente alla sentenza di primo grado favorevole all'ufficio, non vi può essere alcuna riscossione**, come avviene tuttora. **Quindi, con riferimento alle sanzioni, la riscossione avverrà nella seguente maniera:**

- **nulla, sino alla sentenza di primo grado;**
- **due terzi, dopo la sentenza di primo grado sfavorevole al contribuente;**
- **il residuo, dopo il giudicato o la sentenza di secondo grado favorevole all'Ufficio.**

La legge di conversione del DL 70/2011 (c.d. "decreto sviluppo") ha modificato l'art. 15 del DPR 602/73, introducendo il limite di un terzo, relativamente alla riscossione delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP in pendenza di giudizio. Antecedentemente a ciò, in caso di ricorso, le somme potevano essere iscritte a ruolo per la metà del loro ammontare.

Tanto premesso, si evidenzia che **la legge nulla dice in ordine al momento di decorrenza della nuova disciplina**, sicché si potrebbe sostenere che **la più favorevole entità della riscossione frazionata si applichi con riferimento ai ricorsi notificati a partire dall'entrata in vigore della legge di conversione (13.7.2011), essendo la notifica del ricorso il presupposto per l'applicabilità della riscossione frazionata, anche se, secondo una diversa interpretazione, occorrerebbe prendere come riferimento la data di esecutività del ruolo.**

Effetti della richiesta di sospensiva ed espropriazione

La L. 106/2011, di conversione del DL 70/2011, ha previsto che **l'espropriazione è sospesa per 180 gg. decorrenti dall'affidamento del credito, e che "tale**

sospensione non si applica con riferimento alle azioni cautelari e conservative (1), nonché ad ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore”.

Tuttavia, **la sospensione non opera se Equitalia, successivamente alla “ricezione” del credito, venga a conoscenza di elementi idonei a integrare il fondato pericolo per il pregiudizio della riscossione.**

Riepilogando, ne deriva che:

- **il contribuente può presentare ricorso con contestuale richiesta di sospensiva;**
- **in ogni caso** (a prescindere dalla presentazione del ricorso), **la sola esecuzione** (quindi il pignoramento) **viene sospesa per 180 gg. dall'affidamento del credito ad Equitalia**, quindi, salvo cause di sospensione dei termini per il ricorso, dalla notifica dell'accertamento l'esecuzione è sospesa per 270 giorni (60 giorni per il ricorso ipotizzando l'assenza di cause di sospensione + 30 giorni per l'affidamento del credito + 180 giorni di sospensione contemplata dalla legge);
- **se, successivamente all'affidamento del credito, emergono elementi integranti il fondato pericolo per la riscossione, la sospensione dell'esecuzione viene meno;**
- **quanto esposto non opera per fermi e ipoteche, che, in costanza dei presupposti di legge, potranno essere adottati decorsi 90 gg. dalla notifica dell'atto, a meno che, entro tale termine, il giudice non abbia già concesso la sospensione giudiziale.**

Somme da versare entro i sessanta giorni

Se il contribuente provvede a versare gli importi entro il termine di presentazione del ricorso (di regola, entro sessanta giorni dalla notifica dell'accertamento), **è quindi tenuto a corrispondere:**

- **le somme dovute a titolo di imposta, per l'intero o per un terzo (in caso di ricorso);**

1 Ad esempio non può essere sospesa l'eventuale istanza di sequestro conservativo dei beni, compresa l'azienda o di iscrizione ipotecaria, richiesta dall'Agenzia delle Entrate alla Commissione tributaria, in caso di fondato pericolo per la riscossione del credito, a norma dell'art. 22 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. Le misure cautelari sono attivate dall'Ufficio quando lo stesso ha il fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito. In questi casi, l'Ufficio può chiedere, in via cautelare, alla Commissione tributaria, sui beni, compresa l'azienda, del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido: l'iscrizione dell'ipoteca; il sequestro conservativo.

- **se non si è proposto ricorso, le somme dovute a titolo di sanzione;**
- **gli interessi** ai sensi dell'art. 20 del DPR 602/73 (2).

Secondo quanto stabilito dall'art. 29 co. 1 lett. f) del DL 78/2010, **se il versamento degli importi contestati tramite l'avviso di accertamento viene effettuato entro il termine di presentazione del ricorso, il contribuente non deve corrispondere alcun aggio di riscossione.**

Somme da versare oltre i sessanta giorni

Se, invece, il **contribuente non versa le somme entro il termine di presentazione del ricorso**, oltre a quanto sopra elencato, **deve corrispondere:**

- **gli aggi di riscossione**, nella misura totale del 9% delle somme da versare;
- **gli interessi di mora (3)**, da calcolarsi dal giorno successivo alla notifica dell'atto a quello in cui avviene il versamento;
- le **eventuali spese relative alle procedure esecutive.**

Con la **risoluzione 27.9.2011 n. 95**, l'Agenzia delle Entrate ha provveduto ad istituire i **codici tributo per il versamento, mediante il modello F24, degli importi dovuti:**

- ✓ nella fase di contenzioso e per adempimenti diversi da quelli connessi agli istituti definitori (es. acquiescenza, accertamento con adesione), sulla base degli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 29 del DL 78/2010 convertito nella L. 122/2010;
- ✓ a titolo di imposta e interessi.

2 L'art. 1, comma 150, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, dall'art. 7, comma 2-octies del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito dalla legge 12 luglio 2011, n. 106 ha previsto, per quanto riguarda gli **interessi**, una differenza applicabile su versamenti, riscossione e rimborsi dei tributi, che si riduce da tre punti ad un punto percentuale. Il nuovo comma 150, dell'art. 1, della legge 244/2007 stabilisce che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sono stabilite le misure, anche differenziate, degli interessi per il versamento, la riscossione e i rimborsi di ogni tributo, nei limiti di un punto percentuale di differenza rispetto al tasso di interesse fissato a norma dell'art. 1284 del codice civile, salva la rideterminazione degli interessi di mora. Si noti che l'attuale tasso di interesse legale, di cui all'art. 1284 del codice civile, è fissato nella misura dell'1,5% annuo, dal 1° gennaio 2011.

3 Per quanto riguarda gli **interessi di mora**, occorre ricordare che, con effetto dal 1° ottobre 2011, viene ridotta su base annua la misura, dal 5,7567% al 5,0243%, coerentemente con la flessione dei tassi bancari attivi registrata l'anno scorso. La nuova misura è stata fissata da un provvedimento del 22 giugno 2011 del direttore dell'Agenzia delle Entrate. Dopo che lo scorso anno, la misura del 6,8358% era stata ridotta al 5,7567 per cento, con effetto dal 1° ottobre 2010, la nuova misura, del 5,0243%, si applica dal 1° ottobre 2011. In due anni, il taglio agli interessi di mora è stato dell'1,8115%, ossia di oltre il 25% rispetto alla misura vigente fino al 30 settembre 2010. La misura del 5,0243%, degli interessi di mora è stata fissata applicando una maggiorazione di un punto percentuale alla media dei tassi bancari attivi, come individuata dalla Banca d'Italia. Il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate è previsto dal predetto art. 30 del decreto sulla riscossione, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

In relazione alla **compilazione del modello F24**, viene precisato che:

- i nuovi codici tributo sono da esporre nella sezione "Erario", esclusivamente in corrispondenza della colonna "importi a debito versati";
- nei campi "codice ufficio", "codice atto" e "anno di riferimento" (nel formato "AAAA") devono essere riportate le informazioni contenute negli atti di accertamento;
- ove richiesto in relazione allo specifico codice tributo, nel campo "rateazione/regione/prov./mese di riferimento" deve essere indicato il codice delle singole Regioni/Province autonome e il codice territoriale dell'Ente locale, reperibili rispettivamente nelle tabelle "T0 codici delle Regioni e delle Province autonome" e "T1 codici degli Enti locali", pubblicate nella sezione "Codici attività e tributo" del sito dell'Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.gov.it).

Tali codici tributo vengono di seguito riportati, con le relative modalità di compilazione del modello F24.

| DENOMINAZIONE CODICE TRIBUTO | CODICE TRIBUTO | CAMPO "RATEAZIONE/REGIONE/PROV./MESE DI RIFERIMENTO" |
|--|----------------|---|
| IRPEF – Contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - IMPOSTA | 9930 | Non compilare |
| IRPEF – Contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - INTERESSI | 9931 | Non compilare |
| IRES – Contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - IMPOSTA | 9932 | Non compilare |
| IRES – Contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - INTERESSI | 9933 | Non compilare |
| IRAP – Contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - IMPOSTA | 9934 | Indicare codice della Regione/Provincia autonoma (Tabella T0) |
| IRAP – Contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - INTERESSI | 9935 | Indicare codice della Regione/Provincia autonoma (Tabella T0) |
| IMPOSTE SOSTITUTIVE – Contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - IMPOSTA | 9936 | Non compilare |
| IMPOSTE SOSTITUTIVE – | 9937 | Non compilare |

| | | |
|--|-------------|---|
| Contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - INTERESSI | | |
| RITENUTE ALLA FONTE – Contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 – IMPOSTA | 9938 | Non compilare |
| RITENUTE ALLA FONTE – Contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - INTERESSI | 9939 | Non compilare |
| ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF – Contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - IMPOSTA | 9940 | Indicare codice dell'Ente locale (Tabella T1) |
| ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF – Contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - INTERESSI | 9941 | Indicare codice dell'Ente locale (Tabella T1) |
| ADDIZIONALE REGIONALE ALL'IRPEF – Contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 – IMPOSTA | 9942 | Indicare codice della Regione/Provincia autonoma (Tabella T0) |
| ADDIZIONALE REGIONALE ALL'IRPEF – Contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - INTERESSI | 9943 | Indicare codice della Regione/Provincia autonoma (Tabella T0) |
| IVA – Contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - IMPOSTA | 9944 | Non compilare |
| IVA – Contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - INTERESSI | 9945 | Non compilare |

Rimangono ovviamente fermi i precedenti codici tributo istituiti per fruire degli istituti dell'acquiescenza, della definizione agevolata delle sanzioni e dell'accertamento con adesione.

Dilazione delle somme

In base a quanto stabilito dall'art. 29 co. 1 lett. g) del DL 78/2010, in seguito all'affidamento del credito all'Agente della Riscossione, **il contribuente può chiedere la dilazione ai sensi dell'art. 19 del DPR 602/73.**

L'affidamento del credito all'Agente della Riscossione avviene decorsi 30 giorni dalla scadenza del termine ultimo per il pagamento (nella maggior parte dei casi, quindi, decorsi 90 giorni dalla notifica dell'accertamento), per cui, paradossalmente, il presupposto per l'ottenimento della dilazione è la mora del contribuente. Ciò costituisce un'anomalia del sistema, posto che, ora, il contribuente ben può fruire della dilazione delle somme iscritte a ruolo senza per forza essere inadempiente, presentando domanda entro sessanta giorni dalla notifica della cartella. Sarebbe peraltro opportuno che, prendendo spunto da quanto avviene tuttora, le azioni cautelari (fermi e ipoteche) siano sospese nel momento in cui viene presentata la domanda di dilazione.

In assenza di indicazioni normative contrarie, saranno applicabili le consuete regole previste dall'art. 19 del DPR 602/73, pertanto la dilazione:

- **potrà essere concessa in un massimo di 72 rate mensili;**
- **non dovrà mai essere corredata da apposita garanzia, quale che sia l'importo da dilazionare;**
- **potrà essere domandata anche ad espropriazione avviata;**
- **presupporrà sempre la dimostrazione dello stato di temporanea difficoltà finanziaria del contribuente.**

Inoltre, ravvisando la necessità di attendere le prime direttive di Equitalia, pare potersi sostenere che:

- **per gli importi da dilazionare sino a 5.000,00 euro**, non sarà necessaria l'esibizione di particolari documenti, tendenti a dimostrare la difficoltà economica;
- **per le somme superiori a 5.000,00 euro**, la dilazione sarà concessa, per le persone fisiche, previa esibizione della dichiarazione ISEE;
- **per le somme superiori a 5.000,00 euro** con riferimento alle società, occorrerà calcolare l'indice di liquidità e il c.d. "indice Alfa".

Tutela cautelare

Per ciò che concerne gli **avvisi di accertamento** e con **riferimento al sistema del ruolo**, parte della giurisprudenza di merito riteneva detti atti non immediatamente sospensibili, in quanto sarebbe difettato il requisito dell'immediatezza del danno (l'esecuzione non sarebbe iniziata subito, ma solo dopo la formazione del ruolo e la notifica della cartella di pagamento al contribuente), requisito che, si evidenzia, non è richiesto espressamente dall'art. 47 del DLgs. 546/92. Quindi, talvolta la sospensiva, se chiesta nel ricorso, veniva respinta, e il contribuente avrebbe dovuto riproporla nel momento in cui venivano iscritte a ruolo le somme, sempre nel processo contro l'accertamento, non essendovi necessità, a tal fine, di autonoma impugnazione del ruolo.

La menzionata problematica, per gli accertamenti "esecutivi", non sussiste più, siccome, in virtù di quanto prima affermato, **l'avviso di accertamento costituisce, in luogo del ruolo, titolo esecutivo**: infatti, decorsi, nella maggior

parte dei casi, 90 giorni dalla notifica dell'atto, il credito può essere affidato a Equitalia, che procederà con le ordinarie misure cautelari (fermo, ipoteca). È, pertanto, chiaro che **nessun dubbio ora sussiste sulla sospensibilità dell'accertamento, dati gli effetti che tale atto comporta.**

OSSERVA

Dal quadro normativo emerge, salvo il caso dell'espropriazione forzata (pignoramento), una **preoccupante situazione per i diritti del contribuente**, siccome i tempi procedurali per l'inizio della riscossione, con particolare riferimento alle misure cautelari (fermo, ipoteca), sono più ristretti se comparati con quelli relativi alla concessione della sospensiva.

Il contribuente deve dimostrare, unitamente al ricorso o nel successivo atto ove si chiede la sospensiva, la sussistenza delle esigenze cautelari, quindi:

- la **verosimiglianza della pretesa** (c.d. *fumus boni iuris*, il che si concretizza, in pratica, nel richiamo ai motivi di ricorso);
- il **danno grave e irreparabile** (c.d. *periculum in mora*, dimostrando ad esempio che, per versare le somme richieste, occorrerebbe procedere alla dismissione dei beni patrimoniali).

Si rileva che, in genere, non è sufficiente, per dimostrare il danno grave e irreparabile, il semplice richiamo all'entità delle somme contestate nell'accertamento. Ulteriori ragioni che potrebbero integrare tale requisito possono essere rinvenibili nei vari effetti che l'inadempienza alle somme richieste mediante avviso di accertamento comporta: si pensi, ad esempio, al divieto di compensazione dei crediti nel modello F24 o al "blocco" dei pagamenti delle Pubbliche Amministrazioni.

Procedimento

La proposizione della domanda cautelare dà luogo ad una sorta di procedimento incidentale che si innesta nell'ambito del processo relativo all'atto oggetto di sospensiva. **Non è possibile, a differenza di quanto accade nel processo civile, invocare la cautela prima della fase di merito.**

In linea generale, **il procedimento cautelare può essere così schematizzato:**

- **proposizione della domanda cautelare dinanzi al giudice** investito del merito mediante:
 - ✓ inserimento nel ricorso;
 - ✓ atto separato da notificare alle altre parti e da depositare in segreteria;

- **fissazione dell'udienza per la discussione dell'istanza** per la prima camera di consiglio utile;
- **discussione della domanda cautelare** in presenza delle parti;
- **emanazione dell'ordinanza cautelare**, la cui efficacia rimane assorbita dalla sentenza di primo grado;
- **in caso di accoglimento, fissazione dell'udienza di trattazione del merito non oltre 90 giorni dalla pronuncia.**

Il giudice dovrebbe pronunciarsi in merito alla domanda di sospensione entro 180 giorni dalla relativa proposizione.

Occorre peraltro evidenziare che, come prevede l'art. 47 del DLgs. 546/92, la sospensiva può essere sia parziale sia subordinata alla prestazione di idonea garanzia ad opera del contribuente.

Sospensiva d'urgenza

In **casi di eccezionale urgenza**, il presidente, previa delibazione nel merito, può motivatamente disporre la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio. Tale provvedimento viene emanato unitamente al decreto di fissazione dell'udienza e si ritiene possa essere adottato d'ufficio, sebbene sia raccomandata la richiesta. Esso può essere parziale o "condizionato".

Ciò può tornare utile proprio nel sistema degli accertamenti "esecutivi", posto che il decreto di sospensione potrebbe giungere prima che il contribuente possa essere destinatario di fermi e ipoteche (il che si verifica, come detto, decorsi, di norma, 90 giorni dalla notifica dell'atto).

Sospensiva amministrativa

L'art. 29 co. 1 lett. g) del DL 78/2010 prevede che, in caso di ricorso contro l'accertamento, il contribuente possa chiedere la sospensione amministrativa della riscossione ai sensi dell'art. 39 del DPR 602/73.

OSSERVA

Ovviamente, detto rimedio si profila meno garantista nei confronti del contribuente, siccome l'istanza viene rivolta alla parte in causa e non ad un organo terzo (la Commissione tributaria), come nel caso della sospensiva analizzata in precedenza.

L'istanza di sospensione:

- **va indirizzata all'ente che ha notificato l'accertamento "esecutivo";**
- può essere **presentata in carta libera;**

e **postula:**

- **l'avvenuta presentazione del ricorso** contro l'accertamento "esecutivo";
- **l'insussistenza di un fondato pericolo per la riscossione.**

Nonostante la norma non preveda condizioni particolari per la suddetta richiesta, è comunque **opportuno che il contribuente dimostri il danno che il proseguimento della riscossione potrebbe cagionare**, nonché la potenziale infondatezza della pretesa.

Scheda di
sintesi

Normativa

Il nuovo accertamento esecutivo

Per gli accertamenti emessi dagli Uffici delle Entrate in materia di imposte sui redditi, IVA e IRAP, a partire dal 1° ottobre 2011, il contribuente:

deve pagare le somme dovute entro 60 giorni dalla notifica degli atti di accertamento, se relativi ai periodi d'imposta 2007 e successivi.

Le attività di riscossione relative a tali atti 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 e a titolo provvisorio, degli importi stabiliti dall'art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Al riguardo le imposte accertate, in caso di ricorso, sono iscrivibili a ruolo non più per la metà, ma per un terzo.

E' inoltre previsto che l'intimazione ad adempiere al pagamento è 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'IRAP e dell'IVA e ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, a norma:

- dell'art. 8, comma 3-bis, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, che detta norme in materia di mancato pagamento delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione;
- dell'art. 68 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che disciplina il pagamento delle imposte in pendenza del processo tributario;
- dell'art. 19 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che si occupa della riscossione delle sanzioni in caso di contenzioso pendente.

Nei predetti casi, il versamento delle somme dovute deve avvenire entro sessanta giorni dal ricevimento della raccomandata.

I tempi per l'accertamento esecutivo sono i seguenti

60 giorni dalla notifica, termine previsto per il pagamento e per l'eventuale ricorso;

30 giorni per il "passaggio" della riscossione delle somme agli agenti della riscossione;

dopo 90 giorni (60 più 30) la riscossione delle somme chieste in base all'accertamento è affidata all'agente della riscossione;

più altri 180 giorni di sospensione generalizzata dell'esecuzione forzata;

in totale, prima che l'agente della riscossione possa procedere all'esecuzione forzata, e, quindi, rendere esecutivo l'atto di accertamento, **passano 270 giorni** (60, più 30, più 180).

In caso di presentazione di istanza di adesione, a norma dell'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 218/1997, da produrre all'Ufficio entro il termine previsto per il ricorso:

si "allunga" di 90 giorni il termine per il ricorso, ma l'allungamento è irrilevante ai fini della sospensione generalizzata di 180 giorni dell'esecuzione forzata. Rimane comunque fermo che la presentazione dell'istanza per il concordato sospende sia i termini per impugnare l'atto davanti alla Commissione tributaria provinciale, sia i termini per pagare le somme dovute.

Entrambi i termini sono sospesi per un periodo di 90 giorni a norma dell'art. 6, comma 3, D.Lgs. n. 218/1997.

Per la determinazione dei termini di impugnazione opera altresì la **sospensione feriale** prevista dall'art. 1 della legge 7 agosto 1969, n. 742. Al riguardo, nella **risoluzione n. 159/E dell'11 novembre 1999(4)**, si precisa che il periodo di sospensione feriale (1° agosto - 15

4 Nella risoluzione n. 159/E/1999 è stato fatto anche l'esempio di un accertamento notificato il 27 aprile, con istanza presentata il 18 giugno. Il termine per la redazione dell'atto di accertamento con adesione scade il 9 novembre, considerato che:

1) al 18 giugno sono trascorsi 51 giorni dei 60 previsti per produrre ricorso;

settembre) è applicabile ogni qual volta il periodo di sospensione di 90 giorni venga a cadere, come termine iniziale o come termine finale, nel periodo che va dal 1° agosto al 15 settembre, come anche nell'ipotesi in cui il periodo feriale sia compreso nel periodo dei 90 giorni.

Istanze di sospensione con sentenze dei giudici entro 180 giorni

Alla sospensione generalizzata di 180 giorni dell'esecuzione forzata dei nuovi accertamenti esecutivi, si affianca l'eventuale istanza di sospensione presentata dal contribuente, a norma dell'art. 47 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Il nuovo comma 5-bis dell'art. 47, stabilisce che, in relazione alle istanze di sospensione presentate, i giudici tributari si dovranno pronunciare entro 180 giorni dalla data di presentazione dell'istanza.

Restano invariate le altre norme contenute nel richiamato art. 47:

- il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla Commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificata alle altre parti e depositata in segreteria (art. 47, comma 1);
- il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima (comma 2);
- in caso di eccezionale urgenza il presidente, previo esame sommario del merito, con lo stesso decreto, può motivatamente disporre la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio (comma 3);
- il collegio, sentite le parti in camera di consiglio ed esaminato in modo sommario la sussistenza o meno delle condizioni per concedere la sospensione, provvede con ordinanza motivata non impugnabile (comma 4).

2) dal 18 giugno iniziano a decorrere i 90 giorni previsti dall'art. 6, comma 3, cui vanno sommati i residui 9 giorni risultanti dal precedente punto 1;

3) i 90 giorni di cui al precedente punto 2 vengono a scadere il 15 settembre;

4) essendo intervenuta il 1° agosto la sospensione feriale fino al 15 settembre, risultano decorsi solo 44 giorni dei 90 e i rimanenti 46 giorni, unitamente ai residui 9 utili per produrre ricorso, iniziano a decorrere dal 16 settembre, per cui il termine finale scade il 9 novembre.

Nel caso in cui, entro i 180 giorni previsti, **l'istanza di sospensione** presentata a norma dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, sia **accolta** dalla Commissione tributaria, **il contribuente non deve pagare nulla fino alla sentenza che deciderà nel merito del ricorso.**

Nel caso in cui, invece, **l'istanza non venga esaminata entro i 180 giorni**, o **venga rigettata** dalla Commissione tributaria, **l'agente della riscossione potrà procedere agli atti dell'espropriazione per le somme dovute.**