



CIRCOLARE N. 22/IR DEL 7 MARZO 2011

**LA CONCENTRAZIONE DELLA RISCOSSIONE NELL'ACCERTAMENTO
AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI E DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO**

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. L'ambito di applicazione della nuova disciplina. – 3. Il versamento delle somme risultanti dall'avviso di accertamento. – 4. L'efficacia esecutiva dell'avviso di accertamento. – 5. La sospensione dell'esecuzione dell'atto. – 6. La dilazione di pagamento. – 7. L'omessa o irrituale notifica dell'avviso di accertamento.



1. Premessa

La necessità di razionalizzare e velocizzare le procedure di riscossione coattiva delle somme dovute a seguito dell'attività di accertamento ha spinto il legislatore ad intervenire con l'art. 29, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78¹.

In particolare, tale norma, al fine di pervenire ad una più tempestiva ed efficace realizzazione della pretesa impositiva, stabilisce che gli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto 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 impugnazione dell'atto – degli importi dovuti a titolo provvisorio di cui all'art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602².

È altresì disposto che tali atti divengono esecutivi decorsi sessanta giorni dalla notifica e che in caso di inadempimento, decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme risultanti dagli avvisi di accertamento, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata.

Viene quindi eliminata la fase dell'iscrizione a ruolo, per cui l'agente della riscossione, sulla base del titolo esecutivo così formato e senza la preventiva notifica della cartella di pagamento, può procedere ad espropriazione forzata con i poteri, le facoltà e le modalità previste dalle disposizioni che disciplinano la riscossione a mezzo ruolo.

Quanto alla decorrenza delle nuove disposizioni, l'alinea del comma 1 dell'art. 29 prevede che la "concentrazione della riscossione nell'accertamento"³ avrà effetto con riferimento agli atti notificati a partire dal 1° luglio 2011 e relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi⁴.

In tale contesto, la lett. h) dell'art. 29, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010, in considerazione della necessità di razionalizzare e velocizzare tutti i processi di riscossione coattiva, assicurando il recupero di efficienza di tale fase dell'attività di contrasto all'evasione, prevede che debbano essere introdotte disposizioni finalizzate a razionalizzare, progressivamente, le procedure di riscossione coattiva delle somme dovute a seguito dell'attività di liquidazione, controllo e accertamento⁵ sia ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto che ai fini

¹ Convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122.

² Si ricorda che ai sensi del primo comma del citato art. 15, *"le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per la metà degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati"*.

³ In termini, la rubrica dell'art. 29 del D.L. n. 78 del 2010.

⁴ Si segnala la singolarità dell'utilizzo dello strumento del decreto-legge (adottabile, ai sensi dell'art. 77 della Costituzione, in casi straordinari di necessità e d'urgenza) per introdurre una disciplina destinata a trovare applicazione ben oltre un anno dopo la sua entrata in vigore. Riguardo alla decorrenza, sarebbe stato auspicabile collegarla alla data di inizio del periodo d'imposta al fine di evitare che, in una data annualità, possano coesistere, relativamente al medesimo periodo d'imposta, due diverse procedure di riscossione delle somme accertate, dipendenti dalla più o meno celere notifica dell'avviso di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

⁵ Ivi comprese dunque le attività di liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni.



degli altri tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate nonché ai fini delle altre entrate riscuotibili a mezzo ruolo.

Le suddette innovazioni dovranno essere coerenti con il nuovo sistema di riscossione delle somme risultanti dai predetti avvisi di accertamento e saranno introdotte con regolamento da adottare ai sensi dell'art. 17, comma 2, della L. 23 agosto 1988, n. 400.

2. L'ambito di applicazione della nuova disciplina

Come ricordato in premessa, la nuova disciplina riguarda espressamente gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni⁶.

A tali atti si aggiungono gli avvisi da notificare al contribuente successivamente all'originario avviso di accertamento, nei casi in cui sia necessario rideterminare gli importi dovuti.

Tali avvisi conterranno, anch'essi, l'intimazione ad adempiere al pagamento degli importi all'uopo rideterminati e saranno notificati al contribuente anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento.

La successiva notifica di un avviso di rideterminazione delle somme dovute è espressamente prevista dalla lett.

a) dell'art. 29 del D.L. n. 78 del 2010 nei seguenti casi: mancato pagamento anche di una sola delle rate successive alla prima dovute a seguito di accertamento con adesione⁷; sentenza della commissione tributaria sfavorevole, in tutto o in parte, al contribuente, onde consentire la riscossione frazionata del tributo e delle sanzioni dovute a titolo provvisorio in pendenza di giudizio⁸.

Deve ritenersi che tale elencazione non sia tassativa, considerato l'utilizzo della congiunzione "anche" nel testo della citata lett. a).

Sembrano, ad esempio, riconducibili alla prima delle citate fattispecie, i casi di mancato pagamento delle somme dovute per effetto dell'adesione ai verbali di constatazione⁹ ovvero di mancato pagamento anche di una sola delle rate successive alla prima in seguito all'adesione agli inviti a comparire dell'Agenzia delle Entrate¹⁰.

Sono invece sicuramente da escludere dalla nuova disciplina i casi di omesso versamento delle somme rateizzate in seguito alla definizione delle comunicazioni degli esiti dei controlli automatici ovvero dei controlli formali delle dichiarazioni effettuati ai sensi, rispettivamente, degli articoli 36-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972 ovvero dell'art. 36-*ter* del D.P.R. n. 600 del 1973¹¹.

Del pari esclusi sono 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, comma 412, della

⁶ Atti, si ricorda, che devono essere notificati a partire dal 1° luglio 2011 e relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi.

⁷ Cfr. l'art. 8, comma 3-*bis*, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

⁸ *Ex* articoli 68 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e 19 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

⁹ V. art. 5-*bis*, comma 4, del D.Lgs. n. 218 del 1997. Si ricorda che in seguito all'adesione, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate notifica al contribuente l'atto di definizione dell'accertamento parziale contenente la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale.

¹⁰ Cfr. art. 5, comma 1-*quater*, del D.Lgs. n. 218 del 1997.

¹¹ V. art. 3-*bis*, comma 4, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462.



legge 30 dicembre 2004, n. 311¹².

Le comunicazioni da cui discendono le somme dovute in tali circostanze non hanno invero i requisiti tipici degli avvisi di accertamento e dei provvedimenti di irrogazione delle sanzioni propriamente intesi contemplati dalla nuova disciplina, quanto piuttosto quelli degli avvisi “bonari” contenenti un “invito” a fornire “eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi” e che quindi manifestano una volontà impositiva ancora *in itinere* e non formalizzata in un atto definitivo, cancellabile solo in via di autotutela o attraverso l'intervento del giudice¹³.

Con riferimento agli atti irrogativi di sanzioni, la nuova procedura di riscossione è applicabile, come emerge dallo stesso tenore letterale dell'art. 29, lett. a), del D.L. n. 78 del 2010, ai soli provvedimenti di irrogazione che risultano “connessi” agli avvisi di accertamento.

Tale connessione deve ritenersi sicuramente sussistente nei casi in cui le sanzioni siano irrogate, senza previa contestazione, con atto contestuale all'avviso di accertamento, ai sensi dell'art. 17, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472¹⁴.

Analoga connessione non sembra invece potersi configurare nei casi in cui le sanzioni siano irrogate con il procedimento “ordinario” di cui al precedente art. 16, ossia attraverso la previa notifica di un separato atto di contestazione della sanzione.

Avuto riguardo ai tributi oggetto della nuova disciplina, il testo della lett. a) dell'art. 29, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010, dopo aver richiamato gli avvisi di accertamento e i connessi provvedimenti irrogativi di sanzioni ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, non menziona quelli relativi all'imposta regionale sulle attività produttive, imposta che solitamente, per coloro che ne verificano il presupposto soggettivo, si accompagna ai tributi in precedenza citati.

Un'interpretazione meramente letterale porterebbe quindi a sostenere che, pur in presenza di un accertamento riguardante contestualmente le imposte sui redditi, l'IVA e l'IRAP, la “concentrazione della riscossione nell'accertamento” avrà effetto soltanto con riferimento ai primi due tributi, restando invece la riscossione dell'IRAP ancora subordinata all'iscrizione a ruolo delle somme accertate e alla conseguente notifica della cartella di pagamento.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, nei primi chiarimenti ufficiali relativi alle novità recate dall'art. 29 del D.L. n. 78 del 2010¹⁵, ha affermato che “*il comma 1 (del citato art. 29, n.d.r.) disciplina i nuovi contenuti degli avvisi di accertamento relativi alle imposte sul reddito, all'IVA e all'IRAP*”, dando quindi per certa l'inclusione del tributo regionale nell'ambito oggettivo delle nuove disposizioni.

Tale conclusione, risultando più coerente sotto il profilo sistematico con le finalità di razionalizzare e

¹² Cfr. il comma 6 dell'art. 3-*bis* citato alla nota precedente.

¹³ In termini, Cass., SS.UU., 24 luglio 2007, n. 16293; Cass., SS.UU., 26 luglio 2007, n. 16428; Cass. 15 maggio 2008, n. 12194.

¹⁴ Resteranno invece irrogabili mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi risultanti dai controlli automatici ovvero dai controlli formali delle dichiarazioni effettuati ai sensi degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600 del 1973 e degli articoli 54-*bis* e 60, sesto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 (cfr. art. 17, comma 3, del D.Lgs. n. 472 del 1997). Le comunicazioni relative agli esiti di detti controlli non integrano infatti, per le ragioni esposte più sopra nel testo, i requisiti tipici degli atti indicati nella lett. a) dell'art. 29, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010.

¹⁵ V. circ. n. 4/E del 15 febbraio 2011, par. 11.



velocizzare le procedure di riscossione, sembrerebbe trovare conferma nel disposto dell'art. 25, comma 1, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, secondo cui per l'accertamento e per la riscossione dell'imposta regionale si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi¹⁶.

Per le medesime ragioni, analoga conclusione dovrebbe valere anche per le addizionali, regionale e comunale, all'IRPEF¹⁷.

3. Il versamento delle somme risultanti dall'avviso di accertamento

Il primo elemento di novità che caratterizza la nuova disciplina consiste nell'attribuzione all'avviso di accertamento dell'ulteriore funzione, accanto a quella tradizionale di accertamento del tributo, di riscossione delle somme accertate.

Tale rinnovata funzione risulta chiaramente desumibile dall'obbligo di includere all'interno dello stesso avviso di accertamento, quale suo contenuto minimo essenziale¹⁸, anche l'intimazione ad adempiere all'obbligo di pagamento degli importi nello stesso indicati ovvero – in caso di tempestiva impugnazione dell'atto – degli importi dovuti a titolo provvisorio di cui all'art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (ossia, della metà delle imposte corrispondenti agli imponibili accertati e dei relativi interessi).

Il versamento di tali importi deve essere effettuato “entro il termine di presentazione del ricorso” e quindi, nella generalità delle ipotesi, entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'avviso di accertamento¹⁹.

L'aver collegato il termine per adempiere all'obbligo di versamento a quello per la proposizione del ricorso induce, peraltro, a ritenere che qualora quest'ultimo sia oggetto di sospensione, anche il termine per il versamento risulti, parimenti, sospeso.

Tale circostanza può verificarsi, ad esempio, in caso di presentazione da parte del contribuente dell'istanza per la formulazione della proposta di accertamento con adesione.

La presentazione di detta istanza sospende, infatti, per un periodo di novanta giorni il termine per l'impugnazione dell'avviso di accertamento nonché quello per l'iscrizione a titolo provvisorio nei ruoli delle imposte accertate²⁰, per cui anche il termine per il versamento spontaneo delle somme risultanti dai “nuovi” avvisi di accertamento deve intendersi sospeso per novanta giorni qualora il contribuente presenti l'istanza di

¹⁶ È pur vero che il citato comma 6 testualmente dispone che “la riscossione coattiva dell'imposta avviene mediante ruolo”, ma tale riferimento sembra potersi ritenere assorbito dal previsto rinvio alla disciplina in materia di riscossione coattiva delle imposte sui redditi. Al fine di dirimere ogni dubbio sul punto, sarebbe tuttavia opportuno che tale soluzione possa trovare esplicita conferma, anche sotto il profilo letterale, nel testo della citata lett. a) dell'art. 29, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010.

¹⁷ Per l'addizionale regionale, cfr. art. 50 D.Lgs. n. 446 del 1997; per l'addizionale comunale, v. art. 1 D.Lgs. 28 settembre 1998, n. 360.

¹⁸ Cfr. art. 29, comma 1, lett. a), del D.L. n. 78 del 2010.

¹⁹ V. art. 21, comma 1, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Ovviamente, resta ferma la facoltà per il contribuente di chiedere la sospensione della riscossione sia in via amministrativa (art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602), che in via giudiziale (art. 47 del D.Lgs. n. 546 del 1992, in cui, in particolare, la sospensione viene riferita all'esecuzione dell'atto impugnato). Sulle criticità emergenti dalla nuova disciplina concernenti l'effettività della tutela accordata al contribuente, si rinvia alle considerazioni svolte *infra* nel testo (par. 5).

²⁰ Cfr. art. 6, comma 3, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.



accertamento con adesione.

Analogamente, nel caso in cui il termine per la proposizione del ricorso cada nel periodo feriale di sospensione dei termini processuali (periodo che va dal 1° agosto al 15 settembre di ciascun anno²¹), anche il termine per il versamento delle somme risultanti dai “nuovi” avvisi di accertamento deve ritenersi sospeso di diritto per il medesimo arco temporale.

La circostanza per cui la legge riconosca tale sospensione con esplicito riferimento ai soli termini processuali non sembra essere rilevante al fine di escludere l'estensione degli effetti della sospensione anche al termine per il versamento per la semplice ragione che quest'ultimo è stato indissolubilmente collegato dal legislatore al “termine di presentazione del ricorso”, termine il cui decorso risulta, come detto, sospeso di diritto nel periodo feriale.

Ulteriore argomento a favore dell'interpretazione qui accolta è peraltro desumibile dal pacifico riconoscimento degli effetti della sospensione feriale anche con riferimento ai termini previsti per la definizione agevolata delle sanzioni²² e per avvalersi dell'istituto della cosiddetta “acquiescenza”²³, entrambi collegati alla proposizione del ricorso.

In senso conforme sembra peraltro essersi espressa anche l'Agenzia delle Entrate che, rispondendo ad un quesito formulato nel corso di una videoconferenza²⁴, ha affermato che “l'intimazione sarà contenuta nell'avviso di accertamento, ma il termine di pagamento, coincidendo con quello di presentazione del ricorso, diverrà un termine «mobile», comunque non inferiore agli attuali sessanta giorni”²⁵.

Per finire in ordine ai termini di versamento, si ricorda che nei casi in cui si rende necessaria, ai sensi della lett. a) dell'art. 29, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010, l'emissione di un avviso di rideterminazione delle somme dovute successivamente all'originario avviso di accertamento²⁶, il pagamento di quanto dovuto deve avvenire, secondo la predetta lett. a), entro sessanta giorni dalla notifica del predetto avviso²⁷.

Ai fini della procedura di riscossione contemplata dalla nuova disciplina, la lett. g), dell'art. 29, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010, stabilisce che i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo e alla cartella di pagamento si intendono effettuati ai “nuovi” avvisi di accertamento aventi efficacia esecutiva e ai connessi provvedimenti di

²¹ V. art. 1, primo comma, L. 7 ottobre 1969, n. 742.

²² Cfr. artt. 16, comma 3, e 17, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. Per la prassi amministrativa sul punto, v. circ. min. fin. 5 luglio 2000, n. 138/E (par. 2.3).

²³ V. art. 15, comma 1, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218. Per la prassi amministrativa, oltre alla citata circ. n. 138/E del 2000, v. altresì la circ. min. fin. 8 agosto 1997, n. 235/E (cap. quarto, par. 1).

²⁴ Tenutasi il 14 gennaio 2011. La risposta è stata pubblicata su *Italia Oggi* del 15 gennaio 2011, pag. 30.

²⁵ In altra risposta, l'Agenzia ha altresì affermato che “*in presenza di sospensione dei termini in caso di accertamento con adesione ovvero di sospensione feriale dei termini per la presentazione del ricorso, la prevista esecutività dell'accertamento «decorso sessanta giorni dalla notifica» non consente comunque di intraprendere le procedure esecutive prima del decorso del termine di pagamento*”. Il che lascia implicitamente intendere che il termine di pagamento, nelle ipotesi menzionate, va oltre il termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di accertamento esecutivo.

²⁶ Per la casistica riconducibile alla disposizione in oggetto, si rinvia al precedente par. 2.

²⁷ Secondo la richiamata disposizione, “in tali ultimi casi il versamento delle somme dovute deve avvenire entro sessanta giorni dal ricevimento della raccomandata” con la quale risulta notificato l'avviso di rideterminazione.



irrogazione delle sanzioni ed i riferimenti alle somme iscritte a ruolo si intendono effettuati alle somme affidate agli agenti della riscossione secondo le nuove disposizioni.

Ne consegue che, al pari di quanto avviene nel sistema attuale, gli importi che dovranno essere oggetto di versamento sono diversi a seconda che quest'ultimo sia effettuato o meno nei termini.

In caso di versamento tempestivo, tra gli importi – a vario titolo – risultanti dall'avviso di accertamento, il contribuente sarà tenuto a corrispondere le somme dovute a titolo di imposta (per la metà o per l'intero a seconda che sia stato proposto o meno il ricorso), gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo, nonché, in caso di omessa impugnazione dell'avviso, le somme dovute a titolo di sanzione.

In particolare, gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo si applicano, nel sistema attuale²⁸, 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 oggetto²⁹.

In assenza di specifiche indicazioni normative sul punto, sembra che detti interessi debbano applicarsi fino alla data di notifica dell'avviso di accertamento al contribuente.

Invero, tale soluzione è l'unica che evita la sovrapposizione di tali interessi con quelli di mora che, ai sensi della lett. f) dell'art. 29, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010, sono “calcolati a partire dal giorno successivo alla notifica” degli atti indicati nella precedente lett. a).

In caso di ricorso alle commissioni tributarie, come già accennato, il contribuente dovrà versare entro il termine di impugnazione dell'atto gli importi dovuti a titolo provvisorio di cui all'art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, vale a dire la metà delle imposte corrispondenti agli imponibili accertati e i relativi interessi, escludendo quindi le sanzioni³⁰.

Rispetto al sistema attuale, il contribuente, non dovendo attendere la notifica della cartella di pagamento contenente le somme dovute a titolo provvisorio in pendenza di giudizio, potrà versare tali somme senza l'ulteriore aggravio corrispondente all'aggio di riscossione che attualmente viene posto a suo carico nella misura

²⁸ V. art. 20 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

²⁹ Si ricorda che, a decorrere dal 1° ottobre 2009, gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo sono dovuti nella misura del 4 per cento annuo, per i ruoli resi esecutivi dalla medesima data (in tal senso, l'art. 2 del D.M. 21 maggio 2009). A decorrere dal 1° luglio 2003 e fino al 30 settembre 2009, tali interessi sono dovuti invece nella misura del 2,75 per cento annuo (cfr. art. 3 del D.M. 27 giugno 2003).

³⁰ Si ricorda che, ai sensi del combinato disposto degli articoli 19 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e 68 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, le sanzioni saranno dovute, a titolo provvisorio: per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso; per l'ammontare risultante dalla sentenza di primo grado e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso; per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale. Tutti gli importi da versare sulla base delle sentenze delle commissioni tributarie, provinciali e regionali, vanno in ogni caso ridotti di quanto già eventualmente corrisposto. Si ricorda altresì che la riscossione frazionata delle sanzioni non comporterà riscossione dei relativi interessi, in quanto l'art. 2, comma 3, del D.Lgs. n. 472 del 1997 espressamente dispone che “la somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi”.



del 4,65 per cento delle somme iscritte a ruolo³¹, se provvede a versare gli importi entro sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento.

È opportuno segnalare che, attualmente, le disposizioni in materia di riscossione frazionata in pendenza di giudizio sono parzialmente derogate in caso di accertamenti eseguiti sulla base della “clausola antielusiva” di cui all’art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Il comma 6 di quest’ultima norma dispone infatti che “*le imposte o le maggiori imposte accertate ... sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all’articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, ... unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale*” sfavorevole al contribuente.

Avendo già chiarito che il nuovo sistema di riscossione delle somme oggetto di accertamento delineato dall’art. 29 del D.L. n. 78 del 2010 non modifica il *quantum* da versare attualmente previsto in caso di impugnazione dell’atto, ne consegue che anche per i “nuovi” accertamenti basati sulla predetta “clausola antielusiva”, il contribuente, sino alla sentenza di primo grado a lui sfavorevole, non sarà tenuto a versare le somme a titolo di imposta e di interessi, risultanti dall’accertamento³².

Venendo ai casi in cui il contribuente non adempia all’obbligo di pagamento delle somme in precedenza indicate “*entro il termine di presentazione del ricorso*”, la legge stabilisce che si renderanno dovuti, oltre ai predetti importi, gli oneri aggiuntivi tipicamente collegati alla tardività del versamento, quali gli interessi di mora, l’aggio di riscossione nonché il rimborso delle spese relative alle eventuali procedure esecutive.

Quanto agli interessi di mora, la lett. f) dell’art. 29, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010 prevede che gli stessi sono dovuti nella misura indicata dall’art. 30 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602³³ e, come già ricordato, sono calcolati a partire dal giorno successivo alla notifica dei “nuovi” avvisi di accertamento e fino alla data del pagamento³⁴.

L’aggio di riscossione, pari al 9 per cento delle somme da versare e dei relativi interessi di mora, risulta integralmente a carico del contribuente che effettua il versamento tardivo³⁵, così come il rimborso delle spese relative alle eventuali procedure esecutive intraprese³⁶. Anche per i “nuovi” avvisi di accertamento, entrambi tali importi spettano all’agente della riscossione, come confermato dalla citata lett. f) dell’art. 29 del D.L. n. 78 del

³¹ Ai sensi dell’art. 17, comma 1, lett. a), del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112.

³² Al riguardo, sarebbe auspicabile che analoga “cautela” possa essere osservata anche con riferimento agli accertamenti che contestano la violazione del divieto di “abuso del diritto”.

³³ Si ricorda che, a decorrere dal 1° ottobre 2010, gli interessi di mora sono dovuti nella misura del 5,7567 per cento in ragione annuale (cfr. provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 7 settembre 2010). Per il periodo 1° ottobre 2009-30 settembre 2010, detti interessi sono invece applicabili nella misura del 6,8358 per cento annuo (cfr. provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 4 settembre 2009, prot. n. 124741). Per la precedente misura dell’8,4 per cento annuo, cfr. D.M. 28 luglio 2000.

³⁴ La stessa lett. f) stabilisce che gli interessi di mora si rendono applicabili “*a partire dal primo giorno successivo al termine ultimo per la presentazione del ricorso*”, vale a dire soltanto dopo la scadenza del termine ultimo per il pagamento delle somme risultanti dall’atto.

³⁵ Cfr. l’art. 17, comma 1, lett. b), del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112.

³⁶ Il comma 6 dell’art. 17 del D.Lgs. n. 112 del 1999 stabilisce che tali spese sono dovute nella misura stabilita da una apposita tabella approvata con decreto del Ministero delle finanze (cfr. tabella dei ricorsi per le spese relative alle procedure esecutive, all. A, al D.M. 21 novembre 2000).



2010³⁷.

Con riferimento alle ipotesi di omesso o tardivo versamento delle somme dovute, anche a titolo provvisorio, in seguito alla notifica dei “nuovi” avvisi di accertamento, hanno destato notevoli perplessità le indicazioni fornite dall’Agenzia delle Entrate in risposta ad un apposito quesito formulato nel corso di una videoconferenza³⁸ relativo all’applicabilità della sanzione per omesso versamento, pari al 30 per cento dell’importo non corrisposto, prevista dall’art. 13, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Al riguardo, l’Agenzia ha espresso l’avviso che detta sanzione torni applicabile *“in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo nei termini previsti, eccetto il caso di tributi iscritti a ruolo (rectius affidati all’Agente della riscossione)”*. Pertanto, *“anche in caso di mancato pagamento delle somme dovute in presenza di avviso di accertamento impugnato, si applicherà la sanzione prevista”*.

La sanzione per omesso versamento, a parere dell’Agenzia, si andrebbe dunque a cumulare con quella prevista per l’infedele dichiarazione³⁹.

Diverse sono le ragioni che inducono a ritenere non condivisibile tale conclusione.

Innanzitutto, la norma richiamata, come peraltro risulta chiaramente desumibile dalla sua stessa rubrica, disciplina unicamente le sanzioni irrogabili in ipotesi di omessi o ritardati versamenti diretti, ossia di versamenti che il contribuente è tenuto ad effettuare spontaneamente, in autoliquidazione, e che non sono quindi dovuti per effetto di un atto dell’Amministrazione finanziaria. L’attività cui quest’ultima è tenuta si limita, nei casi previsti dalla norma, al riscontro – successivamente alla scadenza del pagamento – della correttezza dell’adempimento.

Nel caso di omesso o tardivo versamento delle somme dovute, anche a titolo provvisorio, in seguito alla

³⁷ Si segnala l’eccessiva onerosità dell’attuale misura dell’aggio di riscossione, che rischia di far assumere allo stesso natura di sanzione impropria. Al riguardo, si ricorda che secondo l’insegnamento della Corte Costituzionale (sent. n. 480 del 30 dicembre 1993) la misura dell’aggio deve ritenersi ragionevole (e quindi legittima costituzionalmente) se essa è contenuta in un importo minimo e massimo che non superi di molto la soglia di copertura del costo della procedura (in tal senso, cfr. altresì Consiglio di Stato 29 gennaio 2008, n. 272). I dubbi in ordine alla ragionevolezza dell’attuale misura dell’aggio sono alimentati, oltre che dalla considerazione che la legge non fissa un importo massimo prestabilito dello stesso, anche dalla constatazione che l’agente, nell’ambito della nuova procedura di riscossione delle somme risultanti dagli atti di cui alla lett. a) dell’art. 29, comma 1, D.L. n. 78 del 2010, non avrà più neppure l’onere di notificare la cartella di pagamento, risparmiando conseguentemente i relativi costi, per cui dovrà attivarsi solo al momento di avviare l’azione esecutiva, per la quale peraltro la legge riconosce il rimborso delle spese sostenute. Se a ciò si aggiunge che a seguito dell’abrogazione (a decorrere dal 26 febbraio 1999) dell’obbligo del non riscosso come riscosso (cfr. art. 2, comma 1, D.Lgs. 22 febbraio 1999, n. 37), l’agente della riscossione non subisce più alcun danno patrimoniale da riparare per effetto dell’inadempimento del contribuente e che il servizio di riscossione coattiva delle imposte non è più gestito da concessionari privati, ma da un ente pubblico economico, emergono con chiarezza i profili di dubbia legittimità costituzionale dell’attuale disciplina sul punto, che pertanto sarebbe opportuno rivedere quanto prima.

Del pari irragionevole sembra l’applicazione dell’aggio di riscossione anche sugli interessi di mora (attualmente pari al 5,7567 per cento) – che comporta un ulteriore aggravio pari allo 0,5181 per cento annuo –, sol che si consideri che l’agente della riscossione, in relazione agli importi non pagati tempestivamente dal contribuente, non ha anticipato alcuna somma all’Erario.

³⁸ Tenutasi il 14 gennaio 2011. La risposta è stata pubblicata su *Italia Oggi* del 15 gennaio 2011, pagg. 30-31.

³⁹ Cfr. articoli 1 e 5 del D.Lgs. n. 471 del 1997, in materia, rispettivamente, di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto.



notifica dei “nuovi” avvisi di accertamento, il contribuente è obbligato invece al versamento in forza dell’avviso di accertamento ricevuto, tant’è che quest’ultimo contiene l’intimazione ad adempiere all’obbligo di pagamento degli importi in esso indicati.

Nella specie, contrariamente alle violazioni sanzionate dall’art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997, il contribuente “subisce” quindi la riscossione coattiva da parte dell’Amministrazione finanziaria, la quale si trasforma da “spettatrice” a parte attiva attraverso appunto la notifica della predetta intimazione di pagamento.

Ma vi è di più. Nel sistema attuale, nessuna sanzione per omesso o ritardato versamento può essere irrogata nell’ipotesi in cui un contribuente, destinatario di un avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, non provveda al versamento degli importi accertati entro sessanta giorni dalla notifica della conseguente cartella di pagamento, risultando unicamente applicabili, a fronte dell’inadempimento, gli oneri aggiuntivi (interessi di mora, aggi di riscossione e spese di esecuzione) previsti in caso di morosità del contribuente.

L’interpretazione meramente letterale fatta propria dall’Agenzia delle Entrate non tiene conto del fatto che l’art. 13, comma 2, del D.Lgs. n. 471 del 1997 nel disporre che *“fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista al comma 1 (pari al 30 per cento dell’importo non versato, n.d.r.) si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto”* è ispirata alla chiara finalità di escludere l’applicabilità della sanzione in oggetto in tutte le ipotesi in cui il tributo risulti iscritto a ruolo, ivi compresi dunque i casi in cui il tributo sia stato previamente accertato, e fatta eccezione, ovviamente, per le ipotesi contemplate nel precedente comma 1 concernenti i controlli automatici e i controlli formali delle dichiarazioni.

Invero, l’Agenzia delle Entrate, facendo leva sul tenore letterale della lett. g) dell’art. 29, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010, secondo cui *“i riferimenti alle somme iscritte a ruolo si intendono effettuati alle somme affidate agli agenti della riscossione”*, interpreta il disposto del richiamato comma 2 dell’art. 13 nel seguente modo: *“fuori dei casi di tributi affidati all’agente della riscossione, ...”*, pervenendo così alla conclusione che al momento del compimento della violazione di omesso versamento (alla scadenza del termine di proposizione del ricorso) il tributo risulta accertato, ma non ancora affidato all’agente della riscossione (affidamento che si verifica non prima del trentunesimo giorno successivo alla scadenza del termine ultimo di pagamento), per cui la sanzione per omesso versamento si rende applicabile.

Orbene, tale interpretazione trascura il fatto che il parallelismo di ordine letterale fondato sulla citata lett. g) è ammesso, ai sensi della medesima disposizione, esclusivamente *“ai fini della procedura di riscossione contemplata dal presente comma”* 1 dell’art. 29 del D.L. n. 78 del 2010 e non certo al fine di stabilire la disciplina sanzionatoria applicabile alla fattispecie dell’omesso versamento delle somme risultanti dai “nuovi” avvisi di accertamento.

Far discendere dalla volontà del legislatore di accelerare la procedura di riscossione delle somme accertate un inasprimento sanzionatorio del tipo di quello prefigurato dall’Agenzia delle Entrate⁴⁰ deve ritenersi quindi ingiustificabile sotto il profilo sia letterale che sistematico, derivando dall’interpretazione qui contestata un’evidente non proporzionalità tra illecito e sanzione irrogabile.

Un’interpretazione evolutiva della disciplina di cui all’art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997 induce infatti a ritenere che la sanzione ivi contemplata non risulti applicabile, oltre che nei casi di tributi iscritti a ruolo, anche nei casi di tributi risultanti dai nuovi avvisi di accertamento e dai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni

⁴⁰ Derivante dal cumulo materiale della sanzione per infedele dichiarazione con quella per omesso versamento.



di cui alla lett. a) dell'art. 29, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010.

Per quanto concerne infine le modalità di versamento delle somme risultanti dagli atti indicati nella lett. a) in ultimo citata, l'Agenzia delle Entrate provvederà, con ogni probabilità, ad istituire appositi codici tributo da indicare nel modello di pagamento unificato da utilizzare a tal fine.

4. L'efficacia esecutiva dell'avviso di accertamento

Oltre ad assumere natura di atti di riscossione, i “nuovi” avvisi di accertamento⁴¹ acquisiscono l'ulteriore importante caratteristica di divenire atti esecutivi decorsi sessanta giorni dalla loro notifica, come risulta chiaramente disposto dalla lett. b) dell'art. 29, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010⁴².

Per tale ragione, tali atti devono espressamente recare l'avvertimento che, decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata, con le modalità determinate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, di concerto con il Ragioniere generale dello Stato⁴³.

Stando al tenore letterale della nuova disciplina, l'avviso di accertamento potrebbe assumere natura di titolo esecutivo ancor prima che sia spirato il termine a disposizione del contribuente per effettuare il versamento delle somme dovute, considerato che l'esecutività dell'avviso scatta con il decorso del termine “fisso” di sessanta giorni dalla relativa notifica, mentre il versamento è possibile effettuarlo “entro il termine di presentazione del ricorso”, termine che, come si è in precedenza osservato, potrebbe essere oggetto di sospensione e quindi prolungarsi rispetto al termine ordinario di sessanta giorni dalla notificazione dell'atto.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha peraltro chiarito che “*in presenza di sospensione dei termini in caso di accertamento con adesione ovvero di sospensione feriale dei termini per la presentazione del ricorso, la prevista esecutività dell'accertamento «decorsi sessanta giorni dalla notifica» non consente comunque di intraprendere le procedure esecutive prima del decorso del termine di pagamento*”⁴⁴.

Pur in presenza dell'esecutività dell'atto, l'effettivo avvio della fase esecutiva risulta quindi condizionato dall'inadempimento del contribuente – che può, come è ovvio, configurarsi soltanto dopo lo spirare del termine ultimo di pagamento – nonché dal decorso degli ulteriori trenta giorni previsti dalla legge quale termine dilatorio per l'affidamento del credito erariale all'agente della riscossione.

Pertanto, in mancanza di cause di sospensione del termine per la proposizione del ricorso, la procedura esecutiva, in caso di inadempimento da parte del contribuente, potrà essere avviata dall'agente della riscossione,

⁴¹ Ci si riferisce sempre agli avvisi notificati a partire dal 1° luglio 2011 e relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi.

⁴² Si segnala che la disposizione, nella sua versione originaria (anteriore alla conversione in legge del D.L. n. 78), prevedeva l'immediata esecutività dell'avviso di accertamento al momento della notifica.

⁴³ Al momento della pubblicazione della presente circolare, tale provvedimento non è stato ancora emanato.

⁴⁴ In termini, la risposta resa nel corso della videoconferenza tenutasi il 14 gennaio 2011, pubblicata su *Italia Oggi* del 15 gennaio 2011, pag. 31.



in linea di principio, appena novantuno giorni dopo la notificazione dell'avviso di accertamento⁴⁵.

In presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, anche prima dello spirare dell'ulteriore termine di trenta giorni decorrente dal termine ultimo di pagamento (ma comunque non prima che siano decorsi sessanta giorni dalla notifica dell'atto), l'affidamento in carico all'agente della riscossione può essere effettuato per l'ammontare integrale delle somme indicate nell'avviso di accertamento, comprensivo di interessi e sanzioni, a prescindere dalla presentazione del ricorso⁴⁶.

Al riguardo, è opportuno osservare come il presupposto per l'affidamento "anticipato" all'agente della riscossione dell'intero credito erariale è sostanzialmente coincidente con quello attualmente previsto per l'iscrizione nei ruoli straordinari di imposte, sanzioni e interessi per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento, anche se non definitivo⁴⁷.

Al fine di comprendere quali siano le situazioni in cui detta facoltà potrà essere, in concreto, esercitata sembra quindi possibile far riferimento all'interpretazione che giurisprudenza e prassi hanno offerto della norma in materia di iscrizione nei ruoli straordinari.

A quest'ultimo riguardo, situazioni idonee ad integrare il requisito del fondato pericolo per la riscossione sono state, ad esempio, considerate la dichiarazione di fallimento del contribuente⁴⁸ o il suo assoggettamento a concordato preventivo⁴⁹, anche se non mancano interpretazioni di segno contrario⁵⁰.

Si tratta, più in generale, di situazioni in cui il *periculum in mora* assurge ad elemento preminente rispetto ad ogni altra circostanza⁵¹, caratterizzate da un'evidente sproporzione tra il patrimonio residuo del contribuente e il credito erariale, tale da rendere elevato il rischio di perdita del credito stesso da parte dell'Erario.

Al contrario, il requisito non è stato considerato sussistente, ad esempio, in caso di mero richiamo alla fondatezza dell'avviso di accertamento⁵² ovvero per il fatto che la società contribuente fosse in stato di liquidazione⁵³.

È evidente che l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate dovrà fornire nell'avviso di accertamento⁵⁴ adeguata motivazione in ordine all'esistenza del fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, gravando su di esso l'onere di provare il requisito. In mancanza, l'atto, pur in assenza di espressa disposizione normativa al

⁴⁵ È ovvio che la celerità con cui la procedura esecutiva potrà essere avviata dipenderà anche dai tempi effettivi entro cui l'Agenzia delle Entrate porterà a compimento la procedura di affidamento del credito erariale all'agente della riscossione.

⁴⁶ Cfr. la lett. c) dell'art. 29, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010.

⁴⁷ Ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, "*i ruoli straordinari sono formati quando vi è fondato pericolo per la riscossione*". L'art. 15-bis del citato D.P.R. n. 602 del 1973 prevede inoltre che ai fini dell'iscrizione nei ruoli straordinari non trovi comunque applicazione la disciplina relativa alla riscossione frazionata in pendenza di giudizio di cui al precedente art. 15.

⁴⁸ In tal senso, v. Cass. 1° giugno 2007, n. 12887 e Cass. 29 maggio 2006, n. 12798.

⁴⁹ Cfr. Cass. 19 luglio 1999, n. 7654.

⁵⁰ A proposito del concordato preventivo, cfr., ad esempio, Commissione tributaria provinciale di Treviso 1° luglio 2010, n. 78.

⁵¹ In tal senso, cfr. la risoluzione min. fin. n. 586 del 24 febbraio 1995, richiamata dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 87/E del 7 maggio 2007.

⁵² Cfr. Commissione tributaria provinciale di Milano 20 ottobre 1998, n. 803.

⁵³ V. Commissione tributaria provinciale di Bari 16 marzo 2009, n. 28.

⁵⁴ Ovvero negli atti successivi notificati al contribuente al fine di rideterminare gli importi dovuti.



riguardo, è affetto da un vizio di legittimità tale da provocarne la nullità, laddove tempestivamente eccepita dal contribuente in sede di ricorso. Soltanto in tal modo, infatti, la nuova disciplina è in grado di superare un eventuale vaglio di legittimità costituzionale, garantendo, da un lato, il pieno esercizio del diritto di difesa da parte del contribuente, nel rispetto dell'art. 24 della Costituzione e degli articoli 6 e 7, commi 1 e 3, della L. 27 luglio 2000, n. 212 e, dall'altro, il buon andamento e l'imparzialità dell'agire amministrativo, nel rispetto dell'art. 97 della Costituzione.

Per quanto concerne la fase esecutiva, l'agente della riscossione, sulla base del titolo esecutivo come sopra formato, può procedere ad espropriazione forzata senza che sia necessaria la preventiva notifica della cartella di pagamento. A tal fine, l'agente utilizzerà i poteri, le facoltà e le modalità previste dalle disposizioni che disciplinano la riscossione a mezzo ruolo⁵⁵.

L'espropriazione forzata, in ogni caso, deve essere avviata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo⁵⁶.

Qualora la procedura esecutiva non sia avviata entro un anno dalla notifica dell'avviso di accertamento⁵⁷, l'espropriazione forzata deve essere preceduta dalla notifica di un apposito avviso recante l'intimazione ad adempiere di cui all'art. 50 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Quest'ultima norma, al comma 2, stabilisce che l'obbligo di pagamento deve essere in tal caso adempiuto dal contribuente "entro cinque giorni"⁵⁸.

Al riguardo, è opportuno ricordare che tale avviso potrà essere impugnato, per vizi propri, dinanzi al giudice tributario, essendo compreso tra gli atti elencati dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, e che la sua notifica non interrompe il termine per l'avvio dell'espropriazione forzata, essendo quest'ultimo un termine previsto a pena di decadenza e non di prescrizione⁵⁹.

Si segnala infine che all'atto dell'affidamento e, successivamente, in presenza di nuovi elementi, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate fornisce all'agente della riscossione tutti gli elementi utili ai fini del potenziamento dell'efficacia della riscossione, acquisiti anche in fase di accertamento⁶⁰.

L'Agenzia delle Entrate potrà fornire tali elementi anche su richiesta dell'agente della riscossione.

⁵⁵ Cfr. lett. e) dell'art. 29, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010. Al riguardo, si ricorda che l'agente della riscossione avrà il potere di attivare le misure cautelari previste dalla legge, quali l'iscrizione di ipoteca sugli immobili del contribuente e dei coobbligati (*ex* art. 77 del D.P.R. n. 602 del 1973), il fermo dei beni mobili registrati (*ex* art. 86 del medesimo D.P.R. n. 602) e le azioni conservative del credito erariale, come la revocatoria ordinaria (*ex* art. 2901 c.c.).

⁵⁶ È appena il caso di segnalare che la definitività dell'accertamento coincide con lo spirare del termine per la presentazione del ricorso, in caso di inerzia del contribuente, ovvero con il passaggio in giudicato della sentenza sfavorevole allo stesso, in caso di impugnazione dell'atto. Nel vigente sistema di riscossione, si ricorda che la legge stabilisce il medesimo termine decadenziale del 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'avviso di accertamento è diventato definitivo per la notifica della cartella di pagamento, anziché per l'avvio dell'espropriazione forzata.

⁵⁷ Ovvero degli atti successivi recanti la rideterminazione degli importi originariamente indicati nell'avviso di accertamento.

⁵⁸ In tal senso, anche la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 4/E del 15 febbraio 2011, par. 11.

⁵⁹ Cfr. l'art. 2964 c.c. secondo cui "*quando un diritto deve esercitarsi entro un dato termine sotto pena di decadenza, non si applicano le norme relative all'interruzione della prescrizione*".

⁶⁰ In termini, la lett. d) dell'art. 29, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010.



5. La sospensione dell'esecuzione dell'atto

L'attribuzione della natura di titolo esecutivo ai “nuovi” avvisi di accertamento⁶¹ e la conseguente possibilità di procedere ad esecuzione forzata per l'esazione coattiva delle somme risultanti dall'atto non versate nei termini comporta, d'altra parte, il riconoscimento in capo al contribuente degli ordinari mezzi di tutela cautelare nei confronti dell'accertamento notificatogli.

In particolare, il contribuente potrà chiedere la sospensione dell'atto in via amministrativa o in via giudiziale.

In entrambi i casi, la presentazione dell'istanza presuppone, come è noto, la tempestiva impugnazione dell'avviso di accertamento di cui si chiede la sospensione.

Per quanto concerne la sospensione in via amministrativa, è la stessa lett. g) dell'art. 29, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010 a stabilire che in caso di ricorso avverso gli atti di cui alla precedente lett. a) si applica l'art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602⁶².

Per la corretta lettura di quest'ultima norma va ricordato che, ai sensi della predetta lett. g), i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo e alla cartella di pagamento si intendono effettuati, ai fini della nuova procedura di riscossione, agli avvisi di accertamento aventi efficacia esecutiva e ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni ed i riferimenti alle somme iscritte a ruolo si intendono effettuati alle somme affidate agli agenti della riscossione secondo le nuove disposizioni.

Ne consegue che anche per i “nuovi” avvisi di accertamento esecutivi la sospensione amministrativa della riscossione può essere disposta in tutto o in parte fino alla data di pubblicazione della sentenza della commissione tributaria provinciale, con provvedimento motivato del competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate notificato all'agente della riscossione e al contribuente. Il provvedimento può, tuttavia, essere revocato ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione.

Si segnala che il testo dell'art. 39 del D.P.R. n. 602 del 1973 non richiede espressamente, ai fini del rilascio della sospensione, la dimostrazione da parte del contribuente del danno grave e irreparabile (*periculum in mora*) e della potenziale infondatezza della pretesa (*fumus boni iuris*). Ciò nonostante, per il positivo esito della richiesta, è opportuno che il contribuente dimostri comunque nell'istanza l'esistenza di tali requisiti.

Si ricorda altresì che sulle somme il cui pagamento è stato sospeso in via amministrativa e che, a seguito della sentenza della commissione tributaria provinciale, risultano dovute dal debitore si applicano gli interessi al tasso del 4,5 per cento annuo⁶³. Deve ritenersi che tali interessi saranno riscossi mediante gli appositi atti notificati al contribuente successivamente alla sentenza della commissione tributaria a lui sfavorevole, al fine di rideterminare gli importi originariamente indicati nell'avviso di accertamento⁶⁴.

Avuto riguardo alla sospensione in via giudiziale, il contribuente potrà, ovviamente, esperire il rimedio previsto dall'art. 47 del D.Lgs. n. 546 del 1992⁶⁵ già in sede di ricorso contro i “nuovi” avvisi di accertamento, in

⁶¹ E agli altri atti di cui alla lett. a) dell'art. 29, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010 notificati a partire dal 1° luglio 2011 e relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi.

⁶² Rubricato “Sospensione amministrativa della riscossione”.

⁶³ Tale misura è applicabile a decorrere dal 1° ottobre 2009 (cfr. art. 4 D.M. 21 maggio 2009).

⁶⁴ Atti indicati nella più volte citata lett. a) dell'art. 29, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010.

⁶⁵ Rubricato “Sospensione dell'atto impugnato”.



considerazione della loro natura esecutiva.

Come è noto, ai sensi del comma 1 del citato 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 depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all’articolo 22”*.

Orbene, potendo il patrimonio del contribuente essere aggredito dall’agente della riscossione sulla base della semplice notificazione dell’avviso di accertamento, una volta che – decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento – la riscossione del credito erariale sia stata affidata in carico all’agente stesso, è evidente che non può essere negata la potenziale idoneità dell’avviso di accertamento esecutivo a cagionare al contribuente il danno grave e irreparabile previsto dalla norma quale condizione per l’emissione del provvedimento cautelare⁶⁶. Un pregiudizio che è altresì dotato del requisito dell’attualità, considerato che all’affidamento del credito all’agente della riscossione non seguirà la notifica al contribuente di un ulteriore atto, quale – come nel sistema attuale – la cartella di pagamento, ma direttamente l’avvio della espropriazione forzata.

La forte accelerazione impressa dal legislatore alla procedura di riscossione delle somme risultanti dai “nuovi” avvisi di accertamento dovrebbe tuttavia essere meglio coordinata con l’*iter* procedurale che il contribuente sarà tenuto a seguire per ottenere la sospensione dell’atto impugnato.

In linea teorica, potrebbe accadere, infatti, che dopo soli novantuno giorni dalla notifica dell’avviso di accertamento il credito erariale⁶⁷ sia già stato affidato all’agente della riscossione per l’avvio della procedura esecutiva, un arco temporale che, a ben guardare, coincide con i termini a disposizione del contribuente per proporre ricorso⁶⁸ e per costituirsi in giudizio⁶⁹, ma che deve ritenersi sicuramente insufficiente al fine di ottenere dal giudice la sospensione dell’atto impugnato.

Pur attivando la procedura di eccezionale urgenza di cui al comma 3 dell’art. 47 del D.Lgs. n. 546 del 1992⁷⁰ è chiaro che il contribuente rischia di ottenere il provvedimento cautelare, quand’anche di natura provvisoria, soltanto dopo che il suo patrimonio sia stato già aggredito da parte dell’agente della riscossione.

Tale situazione comporta un’evidente sproporzione tra mezzi di tutela offerti al contribuente e mezzi di tutela garantiti all’erario, che non può esser ritenuta ragionevole per il sol fatto che l’agente della riscossione, in taluni casi più o meno ricorrenti, provvederà, per motivi contingenti legati ai carichi di lavoro, ad avviare la fase esecutiva soltanto qualche mese dopo rispetto alla data in cui il credito erariale gli è stato affidato.

Da considerare altresì che il nuovo assetto normativo rischia di comprimere oltremodo l’esercizio del diritto di difesa del contribuente, il quale, pur di riuscire ad ottenere in tempo utile il provvedimento cautelare, si vedrà

⁶⁶ Tale provvedimento, richiedendo una previa delibazione del merito del ricorso, presuppone altresì, come è noto, la dimostrazione da parte del contribuente del c.d. *fumus boni iuris*.

⁶⁷ Pari, come detto, alla metà delle imposte corrispondenti agli imponibili accertati e ai relativi interessi, escludendo quindi le sanzioni.

⁶⁸ Di norma, entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell’avviso di accertamento (cfr. art. 21, comma 1, D.Lgs. n. 546 del 1992).

⁶⁹ Il termine è in tal caso di trenta giorni dalla proposizione del ricorso (cfr. art. 22, comma 1, D.Lgs. n. 546 del 1992).

⁷⁰ Secondo cui *“in caso di eccezionale urgenza il presidente, previa delibazione del merito, con lo stesso decreto, può motivatamente disporre la provvisoria sospensione dell’esecuzione fino alla pronuncia del collegio”*.



costretto a presentare il ricorso molto prima dei sessanta giorni a sua disposizione, sacrificando irrimediabilmente lo spazio temporale che il legislatore gli ha riservato per dispiegare al meglio la sua difesa.

Al fine di garantire piena effettività alla tutela cautelare accordata al contribuente dall'ordinamento, sarebbe quindi auspicabile una modifica normativa che, in caso di presentazione dell'istanza di sospensione dell'avviso di accertamento avente efficacia esecutiva, preveda l'impossibilità di avviare l'esecuzione forzata nelle more della decisione giudiziale o amministrativa sulla sospensione.

Per finire sul punto, si ricorda che anche per la sospensione giudiziale, gli effetti del provvedimento cautelare cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado⁷¹. Tuttavia, in caso di mutamento delle circostanze, la commissione, su istanza motivata di parte, può revocare o modificare detto provvedimento prima della sentenza⁷².

6. La dilazione di pagamento

Passando all'esame dell'istituto della dilazione del pagamento prevista dall'art. 19 del D.P.R. n. 602 del 1973⁷³, la più volte citata lett. g) dell'art. 29, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010 nel prevedere che la dilazione può essere concessa solo dopo l'affidamento del carico all'agente della riscossione, ne riconosce implicitamente l'azionabilità – come è ovvio – anche con riferimento ai “nuovi” avvisi di accertamento aventi efficacia esecutiva⁷⁴.

Al riguardo, un dubbio si pone in relazione al fatto che la richiesta di dilazione deve essere avanzata, ai sensi del citato art. 19, nei confronti di un soggetto (l'agente della riscossione) che si troverà ad essere affidatario del credito erariale soltanto dopo che il termine di pagamento sia scaduto senza che il contribuente abbia provveduto a versare quanto dovuto.

Sembrerebbe quindi che il contribuente possa richiedere la dilazione del pagamento soltanto se assume una

⁷¹ Si segnala che nella versione originaria del D.L. n. 78 del 2010, anteriore alla sua conversione in legge, l'art. 38, comma 9, lett. a), n. 1) e n. 2), prevedeva che la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato avesse efficacia, in ogni caso, per un periodo massimo di centocinquanta giorni. Tale previsione è stata soppressa in sede di conversione del D.L. n. 78 ad opera della L. 30 luglio 2010, n. 122. Si ricorda, altresì, che recentemente la Corte costituzionale con la sentenza n. 217 del 17 giugno 2010, nel dichiarare inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 49, comma 1, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, sollevata dal giudice remittente (secondo cui “*alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, escluso l'art. 337 – n.d.r.: L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salve le disposizioni degli articoli 283, 373, 401, e 407 – e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto*”), ha affermato che detto comma 1 “*non costituisce ostacolo normativo ad applicare al processo tributario l'inibitoria cautelare di cui all'art. 373 cod. proc. civ.*”, che prevede che in caso di ricorso per cassazione il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave ed irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione.

⁷² In termini, i commi 7 e 8 dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

⁷³ L'art. 19 del D.P.R. n. 602 del 1973 prevede che “L'agente della riscossione, su richiesta del contribuente, può concedere, nelle ipotesi di temporanea situazione di obiettiva difficoltà dello stesso, la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo fino ad un massimo di settantadue rate mensili”.

⁷⁴ In tal senso si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate in risposta ad un quesito sul punto formulato nel corso della videoconferenza tenutasi il 26 gennaio 2011 (la risposta è stata pubblicata su *Il Sole 24 Ore* del 30 gennaio 2011, pag. 20).



posizione di morosità nei confronti dell'erario, al contrario di quanto si verifica nel sistema attuale in cui il contribuente, una volta notificatagli la cartella di pagamento, ha a disposizione sessanta giorni per avanzare detta richiesta all'agente della riscossione senza che il suo debito sia scaduto e risulti, di conseguenza, maggiorato degli aggravi previsti in caso di inadempimento.

A tale dubbio ha dato risposta, l'Agenzia delle Entrate⁷⁵, affermando che *“il presupposto perché vi possa essere, da parte dell'agente della riscossione, la dilazione del pagamento è rappresentato dal mancato pagamento delle somme dovute entro il termine di legge. Conseguentemente, l'art. 29 del D.L. n. 78/2010, che ha la finalità di accelerare le procedure di riscossione, non prevede ulteriori dilazioni del termine di pagamento”*⁷⁶.

Tale soluzione si manifesta eccessivamente penalizzante per il contribuente se si considera che la lett. f) dell'art. 29, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010 stabilisce che, a partire dal primo giorno successivo al termine ultimo per la presentazione del ricorso, le somme richieste con l'avviso di accertamento esecutivo sono maggiorate degli interessi di mora di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 602 del 1973 e dell'aggio di riscossione nella misura del 9% a totale carico del contribuente⁷⁷.

Sarebbe pertanto auspicabile che anche in futuro possa essere garantita al contribuente, in via normativa se non in via interpretativa, la facoltà di richiedere la dilazione del pagamento prima che il suo debito risulti scaduto, in modo da non far gravare sulla temporanea situazione di obiettiva difficoltà del contribuente anche i predetti oneri aggiuntivi, in conformità, del resto, alla stessa *ratio* ispiratrice dell'istituto in oggetto.

7. L'omessa o irrituale notifica dell'avviso di accertamento

Il nuovo sistema di riscossione delle somme risultanti dagli avvisi di accertamento aventi efficacia esecutiva comporta alcuni dubbi interpretativi anche con riferimento ai mezzi di tutela offerti al contribuente nei casi di omessa o irrituale notifica dell'avviso recante la pretesa impositiva.

Il contribuente che, in tali circostanze, intenda esercitare il suo diritto di difesa sarà costretto ad impugnare l'atto “successivo” all'accertamento, che, nella rinnovata sequenza procedimentale predefinita dal legislatore, sarà costituito dal pignoramento, a meno che non sia stata notificata l'intimazione ad adempiere di cui all'art. 50 del D.P.R. n. 602 del 1973 nei casi di ritardo oltre l'anno nell'avvio della procedura esecutiva.

Orbene, ai sensi dell'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui al citato art. 50, restano escluse dalla giurisdizione tributaria. Per tali controversie continuano ad applicarsi le disposizioni del D.P.R. n. 602 del 1973, le quali però non ammettono le azioni di opposizione all'esecuzione

⁷⁵ Nel corso della videoconferenza tenutasi il 14 gennaio 2011 (la risposta è stata pubblicata su *Italia Oggi* del 15 gennaio 2011, pag. 30).

⁷⁶ Si veda altresì la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 4/E del 15 febbraio 2011, par. 11, in cui si afferma che *“L'Agente della riscossione, solo dopo l'affidamento del carico, può concedere la dilazione di pagamento prevista dall'articolo 19 del d.P.R. n. 602 del 1973”*. Nel nuovo sistema, l'unica ipotesi in cui sarebbe possibile ottenere la dilazione di pagamento prima che il debito risulti scaduto sarebbe quindi quella in cui il contribuente, una volta definito l'accertamento con adesione, opti per il versamento rateale di quanto dovuto, ai sensi dell'art. 8, comma 2, del D.Lgs. n. 218 del 1997.

⁷⁷ Oltre che delle eventuali spese relative alle procedure esecutive da rimborsare all'agente della riscossione. Per l'eccessiva onerosità dell'attuale misura dell'aggio di riscossione si rinvia alle considerazioni svolte nella precedente nota 37.



(fatta eccezione per quelle concernenti la pignorabilità dei beni) o agli atti esecutivi relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo, regolate dagli articoli 615 e 617 c.p.c.⁷⁸.

È chiaro che tale limitazione trova attualmente ragion d'essere nella prevista impugnabilità del ruolo e della cartella di pagamento dinanzi agli organi di giustizia tributaria, per cui non sembra che il richiamato assetto normativo possa *de plano* ritenersi applicabile in un sistema in cui gli atti indicati in precedenza sono invece destinati a scomparire.

Andrebbe pertanto chiarito se le contestazioni relative alla validità del titolo esecutivo o alla regolarità formale e alla notificazione dei “nuovi” avvisi di accertamento possano rientrare nella giurisdizione tributaria, analogamente a quanto già affermato da una parte della giurisprudenza di merito con riferimento all'ordine di pagamento *ex* art. 72-*bis* del D.P.R. n. 602 del 1973, in materia di pignoramento speciale dei crediti presso terzi⁷⁹.

Invero, una interpretazione costituzionalmente orientata della nuova disciplina imporrebbe, quanto meno, il riconoscimento dell'ammissibilità delle opposizioni *ex* articoli 615 e 617 c.p.c.⁸⁰.

Qualora si ritenesse insuperabile il dato normativo, sarebbe invece necessario introdurre una disciplina che tenga conto delle peculiarità della nuova procedura di riscossione delle somme accertate e riconosca al contribuente mezzi di tutela equivalenti a quelli oggi vigenti.

⁷⁸ Cfr. art. 57, comma 1, D.P.R. n. 602 del 1973. Si segnala che il Tribunale di Venezia con ordinanza del 30 settembre 2009 ha sollevato questione di legittimità costituzionale della lett. a) del citato art. 57, comma 1, in quanto ritenuto posto in violazione degli articoli 3 e 24 della Costituzione nella parte in cui, sancendo l'inammissibilità delle opposizioni all'esecuzione *ex* art. 615 c.p.c., impedisce la sospensione del processo esecutivo *ex* art. 60 del D.P.R. n. 602 del 1973, a fronte di contestazioni circa la esistenza o l'entità del credito atte a legittimare un'azione di accertamento negativo ed in presenza di gravi motivi e di un grave ed irreparabile danno. Verrebbe, infatti, violato il principio di effettività della tutela giurisdizionale dei diritti con concessione di un privilegio all'esecutante non giustificabile.

⁷⁹ Si vedano le seguenti sentenze: Commissione tributaria provinciale di Treviso 4 marzo 2009, n. 23; Commissione tributaria provinciale di Piacenza 29 giugno 2009, n. 71; Commissione tributaria provinciale di Catania 15 febbraio 2011, n. 176; *contra* Commissione tributaria provinciale di Novara 2 luglio 2010, n. 89.

⁸⁰ Si segnala che la Corte di Cassazione, a sezioni unite, con sentenza n. 15563 del 6 novembre 2002, ha ritenuto che configura opposizione all'esecuzione *ex* art. 615 c.p.c. e ricade nella giurisdizione del giudice ordinario la domanda con la quale, nell'opporsi all'azione esecutiva intrapresa dall'agente della riscossione, non vengono poste in dubbio la sussistenza e la definitività del titolo costitutivo del credito (nel caso di specie, formatosi nei confronti di una società), ma si sostiene la carenza di presupposti formali e sostanziali necessari a che il titolo possa legittimare l'agente ad intraprendere esecuzione forzata in danno dell'attore (amministratore della società stessa).