

Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria
Seminario di aggiornamento professionale in materia sostanziale e processuale
per i magistrati delle Commissioni Tributarie delle Regioni Calabria e Sicilia
Venerdì 28 e Sabato 29 Settembre 2012
Salone palazzo della Provincia di Reggio Calabria
Piazza Italia - Reggio Calabria
Prof. Andrea Parlato

L'accertamento esecutivo: termini, contraddittorio e valutazione del provvedimento da parte del giudice tributario.

1. – La teoria generale del diritto (Guastini) ha rilevato che il vocabolo *norma* è largamente usato - nel linguaggio dottrinale, giudiziale e legislativo – in riferimento a due oggetti diversi.

In primo luogo il termine “norma” indica un enunciato legislativo appartenente ad una (o, più in generale ad un documento normativo) fonte del diritto.

Talaltra, si dice “norma” il contenuto di senso di un enunciato normativo “legislativo”. Con riguardo alle tematiche che ci accingiamo a proporre giova considerare, con concreto riferimento, due espressioni usate da giuristi e da giudici: “interpretazione di norme” e “applicazione di norme”. Con riferimento all’”interpretazione di norme” il vocabolo “norma” designa un enunciato del discorso legislativo, atteso che l’interpretazione giuridica è attività che si esercita su enunciati legislativi. Diversamente quando si tratta di “applicazione di norme” lo stesso vocabolo “norma” si riferisce al contenuto di significato degli enunciati legislativi determinati appunto mediante interpretazione, atteso che nessun testo normativo può essere applicato se non dopo averlo interpretato (Guastini).

Faremo adesso particolare riferimento al profilo dell’applicazione di norme in materia tributaria.

Conseguentemente abbiamo riguardo alla tipologia delle norme tributarie. Secondo quest’ordine di idee sono da prendere in distinta (ma collegata) considerazione le norme tributarie, proprio con riguardo alle diverse tipologie che le caratterizzano. Tale tipologia differenziata può essere

rassegnata guardando non all'*intentio significandi* della norma, bensì alle regole giuridiche differenziate per le modifiche che sono destinate ad apportare nel sistema. Segnatamente distinguiamo: *norme (sostanziali) impositive; norme procedimentali, norme sanzionatorie, norme processuali, norme di attuazione, frammenti di norme, norme agevolative, metanorme, norme abrogative e norme antielusive.*

In questa sede – coerentemente all'intitolazione di questa relazione – ci intratterremo sull'esame delle *norme procedimentali* e delle *norme processuali*.

2.- Le norme procedimentali hanno carattere formale, in contrapposizione alle norme impositive di riconosciuta natura sostanziale. Invero, con riguardo alle norme tributarie, va distinto un proprio profilo *statico* ed un profilo *dinamico*. L'aspetto *statico* attiene ai caratteri della fattispecie (fatto); l'esame dinamico va, viceversa, riferito all'attuazione del tributo.

Proprio con riguardo all'attuazione della pretesa fiscale, si deve considerare il modello di collegamento tra fatto imponibile e suo riferimento al caso concreto. Segnatamente si deve, immediatamente, esaminare l'*accertamento tributario*, nonché il complesso di norme che lo regolano. Indubbiamente l'accertamento si realizza in un procedimento, costituito da una sequenza di atti aventi come atto terminale l'avviso di accertamento (provvedimento amministrativo tributario).

Le regole procedimentali nelle quali si colloca l'accertamento hanno carattere strumentale, rispetto all'attuazione delle norme di diritto sostanziale. La strumentalità dell'accertamento – per lunga tradizione legislativa – ha come effetto la costituzione dell'obbligazione tributaria.

Con estrema sintesi: la norma tributaria è costituita da elementi di fatto o fattispecie (scelta dal legislatore in aderenza al principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost.) - ad esempio *redditi, consumi, scambi, patrimoni* - e da conseguenze giuridiche, ossia *tributi*.

Tradizionalmente le regole procedimentali trovavano punto definitivo nella quantificazione della pretesa tributaria, mentre la consecuzione del tributo era affidata ad altre norme, indicate come norme per la riscossione.

La consecuzione del tributo – con vari e diversificati modelli – ha dato luogo a diverse “debolezze” strutturali, tant’è che si è trattato di tributi accertati e non riscossi: “*evaporazione dei ruoli*”.

In passato la riscossione trovava attuazione con l’iscrizione a ruolo dalla quale conseguiva la formalizzazione e la notifica delle cartelle esattoriali. Non giova soffermarsi sull’analisi di cotesti meccanismi. E’ necessario invece avere riguardo alla circostanza che si è realizzata la *concentrazione della riscossione nell’accertamento*.

3.- E’ stato rilevato con puntuale sintesi, che negli ultimi anni, si è lungamente dibattuto sulla funzione del ruolo, nell’alternativa tra mero atto di riscossione ed atto “anche” impositivo. Diffusa e condivisa è stata, infatti, la consapevolezza che, nonostante la funzione originaria (se non principale) di tale atto come titolo esecutivo, la disciplina positiva consentisse (e consente) di riconoscervi funzioni ulteriori, quale, segnatamente, quella propria dell’atto di imposizione: di atto, cioè, mediante il quale si attende alla determinazione della pretesa vantata verso il contribuente (Carinci).

In tal senso è certo che tale problematica può ritenersi superata dall’introduzione dell’art. 29 del D.L. 11 maggio 2010, n. 78, convertito in legge 30 luglio 2010, n. 122. Mentre, per il passato, era dato ravvisare la tendenza del legislatore all’estensione delle funzioni di riscossione - attribuendo al ruolo e alla cartella altresì funzioni impositive - adesso con l’atto normativo predetto si assume una concentrazione degli effetti di riscossione nell’atto di accertamento (pertanto definito *impoesattivo*).

“Ancora necessario preliminarmente richiamare il dibattito intervenuto sulla motivazione del ruolo (e della cartella), risolto – infine – con la modifica dell’art. 12 del DPR n. 602/73, in attuazione dell’art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente. Un simile dibattito, invero, dava chiaramente per presupposta l’ammissione di una funzione del ruolo ulteriore rispetto a quella di atto di mera riscossione: l’esigenza di una motivazione, difatti, si giustifica solo rispetto ad un atto impositivo, mediante il quale si vanta una pretesa che deve essere argomentata. Non si giustifica, invece, anche per un titolo esecutivo, che serve solamente a legittimare la riscossione coattiva”. “...ad analoga problematica è informata, anche per altro dibattito occorso intorno al ruolo, relativo alla necessità di un termine decadenziale collegato alla notifica della cartella. Problema, questo, che – come noto – si è risolto in via normativa con la modifica dell’art. 25 del DPR n. 602/1973, ad opera del

D.L. 31 luglio 2005, n. 156, sollecitata dalla sentenza della Corte costituzionale n. 280 del 15 luglio 2005. Anche qui – a ben vedere – il problema si è posto e si è dovuto risolvere solo perché e nella misura in cui si è preso atto che il ruolo, oltre che atto di riscossione, poteva atteggiarsi ad atto di vanto di una pretesa: ad atto, quindi, che doveva restare soggetto a termini decadenziali collegati alla sua notifica al pari di tutti gli atti con analoga funzione”(Carinci). In definitiva fino ad oggi si è dibattuto di quanto il ruolo fosse prossimo all’atto di accertamento e, conseguentemente, di quali elementi, tipici di quest’ultimo, dovesse necessariamente riprodurre la motivazione ovvero un termine decadenziale per la notifica.

Invero con l’art. 29 D.L. 31 maggio 2010 convertito con L. 30 luglio 2010, n. 122 il problema prima accennato ha trovato una soluzione, la quale per buona sostanza rappresenta un’inversione di marcia. Mentre in precedenza si ravvisava la tendenza alla concentrazione tra accertamento e riscossione, con attrazione del primo nella seconda, adesso – proprio con la disposizione richiamata – l’accertamento assume funzione *esattiva e accertativa*.

Segnatamente la disposizione prima citata ha introdotto l’accertamento impositivo per le imposte sui redditi, per l’IRAP e per l’IVA. A far data dal 1 ottobre 2011(nella prima determinazione 1 luglio 2011).

L’Agente della riscossione potrà procedere alla riscossione delle somme determinate nell’avviso di accertamento, il quale contiene l’intimazione al pagamento del tributo e delle sanzioni (giusto provvedimento connesso).

Pertanto si tratta di una riforma di notevole rilevanza, secondo la quale l’azione esecutiva potrà essere iniziata senza la prova della notifica al contribuente di alcuna comunicazione successiva alla notifica dell’accertamento. Cotesti atti integrano il titolo esecutivo legittimante la riscossione coattiva.

Invero, l’eliminazione degli atti volti alla consecuzione del debito fiscale realizza l’esclusione di un momento di tutela del contribuente innanzi al giudice tributario. Infatti mentre prima il ruolo e la cartella costituivano atti impugnabili nel nuovo regime tutto è concentrato nell’atto di accertamento esecutivo notificato. Così l’avviso di accertamento esattivo cumula tre diverse funzioni: *atto impositivo, titolo esecutivo e di precetto*.

Un primo profilo esaminato dalla dottrina (Carinci) è stato quello della validità dell’atto esecutivo privo della intimazione al pagamento. Riteniamo

che al riguardo sembra riproporsi un'antica problematica relativa all'ingiunzione fiscale, priva del visto (volontaria giurisdizione) del pretore. In tal caso come in quello dell'assenza dell'intimazione l'atto rimane valido, ma privo dell'esecutività.

In definitiva l'accertamento impositivo è connotato dal seguente contenuto: -) accertamento in senso proprio con determinazione della pretesa fiscale; -) esplicitazione della natura esecutiva dell'atto; -) intimazione ad adempiere all'obbligo di pagamento; -) la notificazione dell'atto.

4.- E' noto che la dottrina (Allorio) ha sempre attribuito alla *notifica* dell'atto l'effetto costitutivo dell'obbligazione tributaria. Riguardo all'accertamento impositivo, il dato legislativo fa derivare dalla notifica i seguenti effetti ai quali si fa riferimento nella puntuale ricostruzione effettuata in dottrina (Glendi).

- a) il termine (di sessanta giorni o di centocinquanta giorni, in caso di attivazione del procedimento per adesione, risultato infruttuoso) per impugnare gli atti impositivi, fatta salva la proroga feriale per il periodo feriale (1 agosto - 15 settembre, 46 giorni) e nel caso di morte del contribuente;
- b) il termine (ancora di sessanta giorni, salvi gli allungamenti di cui sopra) per il pagamento degli importi indicati in tali atti, "ovvero", in caso di tempestiva proposizione del ricorso, e a titolo provvisorio, degli importi stabiliti dall'art. 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;
- c) il termine (sempre di sessanta giorni salve le varianti prorogatorie di cui sopra) per la maggiorazione degli interessi di mora nella misura indicata dall'art. 30 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, calcolati a partire dal giorno successivo alla notifica degli "atti" di cui trattasi;
- d) il termine (di sessanta giorni *tout court*) perché detti atti divengano "esecutivi";
- e) il termine (anch'esso di sessanta giorni *ut supra*) dopo il quale potrà comunque essere immediatamente sperimentata la riscossione straordinaria dell'intero ammontare delle somme indicate negli atti (compresi interessi e sanzioni) "in presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione";

- f) il termine (di trenta giorni dopo il termine ultimo per il pagamento) per l'affidamento della riscossione delle somme richieste "in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata", oltre il quale termine può anche essere concessa la dilazione del pagamento prevista dall'art. 19 del DPR 602/1973;
- g) il termine (di un anno) successivamente al quale l'espropriazione forzata non potrà essere iniziata senza essere preceduta dalla notifica dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica, 29 settembre 1973, n. 602.

Sulla natura e sugli effetti predetti è necessario soffermarsi con particolare attenzione. Segnatamente non può certo dirsi di essere in presenza di una disposizione aderente ai migliori canoni di tecnica legislativa.

Intanto si è puntualmente osservato (Glendi) che la novità immediatamente rilevabile è quella relativa alla notificazione dell'atto. Il dato normativo esprime l'eterogeneità dei termini predetti e della scarsa armonizzazione degli stessi.

Segnatamente la pluralità dei termini non contribuisce a conferire all'atto impositivo l'auspicata unità (Glendi). Tale unità si assume soltanto con riguardo alla notifica. La legge infatti espressamente stabilisce che *gli atti di cui alla lettera a) – ossia gli atti impositivi - diventano esecutivi decorsi sessanta giorni dalla notifica*".

Tale determinazione normativa sembra (Glendi) innovare l'art. 12, ultimo comma, del DPR n. 602/1971 il quale prevede che con la sottoscrizione il ruolo diviene esecutivo.

La formalità della notifica non appare dotata di specifica normativa. Però, poiché si tratta di un avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate, non v'è dubbio che la norma di riferimento sia l'art. 60 del DPR n. 600/73, piuttosto che altra norma di portata più generale (art. 132 e ss. c.p.c. o art. 26 DPR n. 602/1973) (Glendi). In ogni caso si rileva la natura ricettizia dell'atto impositivo, il quale si perfeziona e viene in esistenza solo se notificato.

Ancora con riguardo alla notificazione è stato affrontato con puntuale critica il problema della valenza delle notificazioni di atti impositivi, attraverso mezzi diversi dall'art. 60 DPR 600/73. La tendenza è quella di escludere, per tali atti, criteri diversi da quello ora indicato.

5.- I termini prima indicati sono tutti, nel loro succedersi, assolutamente complicati e dimostrano l'eccessiva fretta nella emanazione della normativa particolare. Si tratta di termini perentori, i quali (tutti) traggono origine dalla notifica dell'atto di impositivo del quale si è detto prima.

Pertanto si è posto il problema – pure prima accennato – delle conseguenze di una notifica viziata (Glendi).

Il problema si pone nell'ipotesi di una notifica irregolare relativa ad un atto tempestivamente e regolarmente impugnato. Invero è da considerare se con la proposizione del ricorso si possa ritenere intervenuta la sanatoria poiché l'atto ha raggiunto l'effetto voluto: art. 156 ultimo comma, c.p.c. *“la nullità non può mai essere pronunciata sull'atto se l'atto ha raggiunto lo scopo cui destinato”*. La sanatoria della notifica dell'atto impugnato è stata considerata già con riguardo agli atti di accertamento non esecutivo. Invero la rilevanza della notifica come condizione fondamentale e requisito dell'atto di imposizione è stata puntualmente sostenuta. Intanto l'idea di una sanatoria della notifica sembra aver sostegno nella natura dell'atto – ormai superata – di *provocatio ad apponendum*. Attribuendo all'atto impositivo la natura di provvedimento amministrativo la sanabilità della notifica irregolare non troverebbe attuazione.

Tuttavia con riguardo all'atto in esame si ravvisa una problematica nuova. Mentre per l'atto di accertamento non esecutivo la possibilità di sanatoria della notificazione era da ritenersi discutibile, con riguardo all'atto impositivo sono state rilevate le ridotte possibilità di sanatoria (Glendi). La natura esecutiva dell'atto, infatti, rende ancora meno attendibile la legittimità della sanatoria. Infatti è stato osservato (Glendi) che “la già rilevata recettività di questo nuovo atto comporta necessariamente che il vizio della notifica non esaurisca i propri effetti nella sola notifica, ma si estenda inevitabilmente all'atto di cui la notifica è parte, non assolvendo soltanto ad una funzione, astrattamente autonoma, di trasmissione di un atto già perfezionato, ma contribuendo essenzialmente al perfezionamento dell'atto stesso. Il nuovo atto “impositivo” ha, come già si è detto, una pluridirezionalità effettuale e una diversità di funzioni, che rende impossibile una sanatoria per raggiungimento dello scopo. Non serve soltanto a dare accesso all'impugnativa del contribuente. Apre le porte, in quanto titolo esecutivo e atto di precetto, all'azione esecutiva e al pignoramento da parte dell'agente della riscossione. Se dunque già era impervio ritenere che lo

scopo della notificazione potesse essere quello di consentire al destinatario di proporre ricorso, ancora più assurdo, ed anzi impossibile, è ora pensare che lo scopo della notificazione possa considerarsi quello di provocare l'opposizione all'esecuzione. Se, nonostante la sua immeritata longevità, la formula della provocatio ad opponendum, rispetto ai ricorsi relazionati ai vecchi avvisi di accertamento, non ha più senso, tanto meno può aver senso l'idea della notificazione dell'atto "impoesattivo" quale provocazione ostativa all'esecuzione forzata".

Dal mutato assetto legislativo, consegue la non sanabilità della notifica dell'atto impoesattivo, nonché la circostanza che il vizio di notifica costituisce vizio dell'atto. Tale vizio sarà deducibile in giudizio. Il giudice, non potendo affermare l'intervenuta sanatoria, dovrà riconoscere la nullità dell'atto.

Con riguardo alla tutela in merito al vizio di notifica, va immediatamente rilevato che l'Agenzia delle Entrate, riconosciuto il vizio di notifica, potrà in autotutela, annullare l'atto viziato e, nei termini di legge, (ri)notificarlo. Il contribuente, a sua volta, avrà tre occasioni di tutela: -) pagare e ripetere; -) impugnare l'atto impoesattivo, al fine di ottenere l'annullamento, ovvero la rimessa in termini ai fini dell'impugnativa tardiva; -) impugnare il pignoramento davanti al giudice.

Resta sempre l'ammissibilità della tutela risarcitoria.

6.- Precisato che dall'atto impoesattivo consegue una più limitata tutela del contribuente, atteso che il ruolo e la cartella sono "assorbiti" nello stesso atto di accertamento, è necessario rivolgere l'attenzione alla tutela cautelare.

Invero, costituendo l'atto di accertamento non soltanto mero atto impositivo, ma titolo giustificativo dell'esecuzione forzata, è contro tale atto che il contribuente deve presentare al giudice tributario istanza di sospensione.

In particolare, non essendo più operante la diversificazione tra imposizione ed esazione in atti e momenti diversi (atto impositivo -iscrizione a ruolo – cartella di pagamento) ed essendo gli atti "impoesattivi" da subito proiettati sul versante dell'aggressione patrimoniale, anche il requisito del danno grave ed irreparabile viene ad essere contestualizzato al momento della notifica da cui sorge immediatamente l'attualità del giudizio.

L'esecuzione forzata è sospesa per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione degli atti di cui alla lettera a), tale sospensione non si applica con riferimento alle azioni cautelari e conservative, nonché ad ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore. L'agente della riscossione, con raccomandata semplice spedita all'indirizzo presso il quale è stato notificato l'atto di cui alla lettera a), informa il debitore di aver preso in carico le somme per la riscossione.

Come prima accennato, in presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, decorsi sessanta giorni dalla notifica degli atti di cui alla lettera a), la riscossione delle somme in essi indicate, nel loro ammontare integrale comprensivo di sanzioni ed interessi, può essere affidata in carico agli agenti della riscossione, anche prima dei termini previsti alle lettere a) e b), nell'ipotesi di cui alla presente lettera, e ove gli agenti della riscossione successivamente all'affidamento in carico degli atti di cui alle lettere a), vengano a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione, non opera la sospensione.

Si tratta di una norma che riproduce la struttura e la funzione del ruolo straordinario, secondo il combinato disposto degli artt. 11 comma, 3 e 15 bis, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 al novello accertamento esecutivo.

Il *periculum in mora* dovrà dunque essere adeguatamente motivato nell'avviso di accertamento, al fine di consentire al contribuente di difendersi avverso l'affidamento all'esattore dell'intero carico, comprensivo di interessi e sanzioni, e con tempi ancora più accelerati rispetto a quelli ordinariamente previsti, perché l'Agenzia possa legittimamente attivare l'agente della riscossione. In mancanza di motivazione riguardo il fondato pericolo per la riscossione, l'atto di accertamento pur in assenza di espressa disposizione al riguardo, è da ritenersi affetto da nullità.

La lettera d) prevede che all'atto di affidamento e, successivamente, in presenza di nuovi elementi, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate fornisce, anche su richiesta dell'esattore, tutti gli elementi utili ai fini del potenziamento dell'efficacia della riscossione, acquisiti anche (ma non solo) in fase di accertamento.

Con tale disposizione, pertanto, l'Agenzia assume un ruolo primario di *intelligence* nella riscossione, in stretta sinergia con l'esattore; ciò a dimostrazione dello stretto collegamento esistente tra accertamento e

riscossione del dovuto e del sempre più marcato assottigliamento della distinzione fra funzione impositiva e funzione esattiva (Leo).

7.- Va considerata l'innovazione legislativa che riguarda la consecuzione del tributo. Tale innovazione ha come scopo – già rilevato – l'accelerazione della riscossione delle imposte accertate, al fine di evitare la c.d. “evaporazione” delle somme dovute al fisco sulla base degli atti impositivi.

Al riguardo vale effettuare un'ulteriore ricognizione circa la possibilità di sospensione dell'atto (e non della tutela cautelare dell'Amministrazione finanziaria). Segnatamente si deve evidenziare (Leo) che è prevista una sospensione *ex lege* dell'esecutività degli atti di accertamento imposable.

Infatti in base all'art. 29, comma 1, lett. b) del D.L. n. 78/2010: *“l'esecuzione forzata è sospesa per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione degli atti di cui alla lettera a); tale sospensione non si applica con riferimento alle azioni cautelari e conservative, nonché ad ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore!”*.

Tale norma dispone quindi la sospensione automatica degli atti dell'esecuzione forzata per un periodo di 180 giorni dall'affidamento del carico tributario dall'Agenzia delle Entrate in favore dell'agente di riscossione.

Al tempo stesso con l'inserimento del comma 5-bis nell'art. 47 del d.lgs. n. 546/1992 è stato altresì disposto che il giudice tributario decide sull'istanza di sospensione cautelare *“entro centottanta giorni dalla data di presentazione della stessa”*.

La *ratio* di quest'ultima disposizione è evidente: evitare ingiuste disparità di trattamento tra i contribuenti che hanno presentato istanza di sospensione in ragione della maggiore o minore celerità di decisione da parte delle Commissioni tributarie. Decorsi infatti i 180 giorni di sospensione *ex lege* dell'efficacia esecutiva dell'atto di accertamento (art. 29, comma 1, lett. b., del d.l. n. 78/2010), ci potrebbero essere contribuenti che hanno già una pronuncia del giudice tributario che ordina la sospensione dell'atto impugnato e contribuenti, invece che ne sono sprovvisti. In relazione ai primi, non si darà luogo alla esecuzione prima della sentenza di merito della CTP favorevole all'amministrazione finanziaria. Al contrario, in relazione ai

secondi, immediata sarebbe, alla scadenza dei 180 giorni di sospensione *ex lege*, la esecutività dell'atto di accertamento.

Tuttavia va fatta un'annotazione. Infatti, non si comprende quale possa essere la portata della disposizione di cui al nuovo comma 5-bis dell'art. 47 del d.lgs. 546/92. Quale rimedio viene apprestato in favore del contribuente nell'ipotesi di inerzia del giudice?.

Come è stato scritto, quella di cui al nuovo comma 5-bis dell'art. 47 del d. lgs. n. 546/92 è una previsione "sollecitatoria", priva pertanto di qualsiasi efficacia cogente.

Da qui ne discende la evidente violazione dei principi costituzionali della ragionevolezza ex art. 3 e del diritto di difesa ex art. 24.

Un problema particolare, degno di essere accennato, è quello della riscossione nei confronti dei coobbligati. Invero, per questo riguardo, la normativa relativa all'accertamento esecutivo non sembra compromettere disposizione alcuna.

Per analogia applicativa si è avuto riguardo all'art. 25 del DPR n. 602/73 che consente all'Agente di riscossione di notificare al coobbligato la cartella firmata in base al ruolo intestato al debitore principale. Cotesta applicazione non è apparsa convincente. E' stata prospettata (Glendi) come soluzione plausibile quella della notifica dell'atto (da parte dell'Agente della riscossione) al coobbligato, però non è prevista la trasmissione dell'atto di accertamento all'Agente di riscossione.

8.- E' stato ancora prospettato (Leo) un puntuale quadro sinottico relativo agli atti di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA emessi a partire dal 1°ottobre 2011 concernenti periodi d'imposta in corso al 31/12/2007 e successivi a l'atto di accertamento costituirà anche **PRECETTO E TITOLO ESECUTIVO**.

Invero i tempi per l'accertamento esecutivo sono i seguenti (Villani – Sanicardo):

- 60 giorni dalla notifica: termine previsto per il pagamento e per l'eventuale ricorso in CTP. Tale termine si allunga di ulteriori 90 giorni nell'ipotesi di presentazione dell'istanza di accertamento con adesione. Occorre poi tenere conto della eventuale sospensione feriale dei termini (1° agosto-15 settembre);

- 30 giorni dalla scadenza del termine per la presentazione del ricorso: termine dilatorio previsto per l'affidamento degli importi intimati con l'atto di accertamento all'agente della riscossione. Il termine di 30 giorni può accorciarsi nell'ipotesi di "fondato pericolo per la riscossione" opportunamente segnalata dall'Agenzia delle Entrate in sede di trasmissione dei flussi telematici;
- 180 giorni di sospensione *ex lege* della esecutività dell'atto di accertamento: tale periodo decorre dall'affidamento del carico tributario all'agente di riscossione. Alla sospensione *ex lege* può seguire la sospensione *ope iudicis* nell'ipotesi in cui, entro il termine di cui sopra, il giudice abbia accolto l'istanza di sospensione ex art. 47 del D.Lgs n. 546/92.

Va ancora sinteticamente prospettato e riaffermato che, ai fini della esecuzione, non ha più luogo la notifica della cartella. Pertanto l'accertamento impositivo notificato al contribuente, deve contenere, a pena di nullità: - l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati; - l'indicazione delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta; - i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato; a seguito delle modifiche apportate dal D. Lgs. n. 78/2010, l'atto deve altresì contenere: - l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso, all'obbligo di versamento delle somme richieste; - l'indicazione degli importi da pagare a titolo provvisorio in caso di proposizione del ricorso, secondo quanto stabilito dall'art. 15 del DPR n. 602/1973; - l'avvertimento che, decorsi 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo sarà affidata all'Agente della riscossione, ai fini dell'esecuzione forzata".

9.- Per concludere si ritiene di proporre talune sintetiche specificazioni. Le tematiche proposte sono direttamente attinenti alla concentrazione, in un unico atto, dell'imposizione e della riscossione. L'atto di accertamento, per il contenuto impositivo, conserva la sua tradizionale identità. Pertanto le tipologie di accertamento (analitico, contabile, parziale, integrativo, sintetico etc.) sono adesso contenute nell'atto impositivo.

E' certo che ciascun tipo di accertamento deve avere i requisiti specifici della tipologia. Ad esempio: l'accertamento sintetico deve essere assistito da previo contraddittorio con il contribuente.

Intanto deve essere considerato un aspetto nuovo dell'accertamento esecutivo con riguardo al reclamo-mediazione.

Il d.l. 6 luglio 2011, n. 98, all'art. 39, comma 9, convertito con modificazioni con l. 15 luglio 2011, n. 111 ha inserito il nuovo art. 17 *bis* nel d.lgs. n. 546/92.

Tale disposizione prevede una procedura singolare e i termini di attuazione e i relativi adempimenti devono essere armonizzati con quelli relativi agli accertamenti esecutivi.

Segnatamente tale normativa ha statuito, per le controversie di valore non superiore ad euro 20.000,00, ai fini dell'ammissibilità del ricorso, la presentazione, in via preliminare, del reclamo e, facoltativamente, una proposta di mediazione.

Questa disposizione si aggiunge ad una serie di strumenti prevista dal Legislatore per ridurre il contenzioso tributario: - l'istanza di autotutela; - l'accertamento con adesione; - la conciliazione giudiziale.

La normativa relativa all'accertamento impositivo non poteva considerare l'ipotesi di reclamo-mediazione, subentrato successivamente.

La norma suddetta ha introdotto l'obbligo, per gli atti di accertamento di valore non superiore a 20.000 euro notificati a partire dal 1 luglio 2012, di proporre reclamo, all'ufficio che ha emanato l'atto, quindi in via amministrativa: questo adempimento deve essere preliminare rispetto alla presentazione del ricorso dinanzi la Commissione tributaria, a pena d'inammissibilità del medesimo, con la conseguenza che, in caso di omessa presentazione del reclamo, la pretesa tributaria diventa definitiva.

Il reclamo deve essere proposto all'Amministrazione finanziaria che ha formato e notificato l'atto entro 60 giorni da tale notifica. E' evidente che la mediazione reclamo è applicabile agli atti esecutivi di valore non superiore a 20.000 euro.

Nell'ipotesi di avvenuta proposizione del reclamo può conseguire accoglimento o diniego, ovvero particolari rideterminazioni.

Decorsi 90 giorni dalla proposizione del reclamo, senza che sia stato notificato l'accoglimento dello stesso, questo avrà l'effetto di ricorso e i termini processuali decorreranno da tale data con deposito dell'atto presso la Commissione Tributaria Provinciale. Tali termini saranno invece attribuiti al rigetto del reclamo.

Da questi cenni appare chiaro che la mediazione dovrà essere esperita fuori dal processo e previamente riguardo alle finalità di attuazione dell'accertamento esecutivo.

10.- Gli accertamenti esecutivi sono ormai – per le materie di riferimento - atti impugnabili innanzi le Commissioni tributarie. Queste ultime, infatti dovranno giudicare sui ricorsi relativi a tali atti.

Il Giudice tributario, oltre alla valutazione del contenuto dell'avviso di accertamento, dovrà effettuare la valutazione degli effetti esecutivi dell'atto stesso: in primo luogo la validità ed efficacia della notifica. Oggetto del giudizio dovrà essere, altresì, la suspendibilità degli effetti esecutivi degli atti, nei termini utili per la tutela del contribuente.

11.- L'accertamento esecutivo, indubbiamente può recare vantaggi all'applicazione dei tributi. Infatti, la concentrazione della riscossione con l'accertamento rende temporalmente consequenziali i due momenti di attuazione della pretesa fiscale: accertamento e riscossione.

Intanto va osservato che la normativa relativa al nuovo istituto – come prima rilevato – non appare linguisticamente ineccepibile. Peraltro, contiene una pluralità di disposizioni molto complesse. Ogni qualvolta in un sistema normativo si introduce una disposizione è assolutamente necessario che vengano effettuati accurati esami.

In primo luogo, si deve osservare l'idoneità della nuova norma a conseguire l'obiettivo desiderato.

In secondo luogo, è necessario considerare la compatibilità della norma nuova con l'impianto normativo che dovrà accoglierla, ossia è necessario un previo esame di fattibilità della norma, riguardo al suo stesso essere e alla sua finalità e nelle considerazioni di compatibilità con il sistema.

Viceversa in luogo di un controllo *ex ante* potrà effettuarsi un controllo *ex post*. In tal caso la verifica avrà riguardo agli effetti che la norma, introdotta

nel sistema, realizza confrontando tali effetti con gli scopi perseguiti e conseguiti.

Peraltro, l'immediatezza della riscossione potrebbe essere oggetto di successiva rimeditazione. Sussistono, infatti, nel sistema criteri probatori che non sembrano volti a conferire al rapporto giuridico d'imposta una certezza, sia pur relativa, della legittimità della pretesa fiscale.

Infatti, la strumentazione processuale e procedimentale è ricca di meccanismi che appaiono preordinati soltanto prevalentemente verso un risultato, talchè la considerazione processuale più che essere rivolta all'accertamento del fatto, è piuttosto ordinata verso un risultato impositivo.

Il giudice appare chiamato a giudicare principalmente sulla legittimità di applicazione della presunzione normativa che non sulla identificazione obiettiva del fatto imponibile.

Il riferimento riguarda i meccanismi impositivi per presunzioni legislative attraverso sistemi probatorio-statistici.

Qualora l'imposizione sia il risultato dell'applicazione di cotesti sistemi, appare eccessiva l'immediata (o quasi) riscossione senza previo esame processuale.

Il riferimento bibliografico è, principalmente riferito alle relazioni presentate al Convegno di Sanremo, raccolte nel volume *“La concentrazione della riscossione nell'accertamento, Cedam, Padova, 2011”*.

Il testo di legge e ulteriori note di commento sono allegati alla presente relazione.