



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Roma



## Accertamenti esecutivi e tutela del contribuente

**EUTEKNE**

---

## Accertamenti esecutivi e tutela del contribuente

Il presente lavoro è strumentale a fornire una sintesi delle innovazioni di cui al DL 78/2010 in merito agli accertamenti esecutivi, con particolare riguardo alla tutela del contribuente rapportata alla neointrodotta esecutività dei suddetti provvedimenti, anche alla luce delle “correzioni” al sistema introdotte dal recente DL 70/2011 (c.d. “decreto sviluppo”).

A partire dall'1.7.2011 e in merito agli atti emessi per i periodi d'imposta in corso al 31.12.2007 e successivi, gli avvisi di accertamento concernenti IRES, IRPEF, IVA e IRAP saranno atti esecutivi, con la conseguenza che il contribuente, ricevuto l'avviso, dovrà immediatamente versare le somme pretese, pena l'inizio della fase esecutiva.

Nell'ordinamento vigente, invece, gli accertamenti non sono atti esecutivi, siccome il titolo esecutivo è rappresentato dal ruolo, formato dall'Agenzia delle Entrate in un momento successivo all'emanazione dell'accertamento. Il ruolo viene poi consegnato all'Agente della Riscossione, che rende edotto il contribuente di ciò mediante notifica della cartella di pagamento. Quest'ultimo atto, quindi, nel nuovo sistema non vi sarà più, in quanto i crediti avanzati con l'accertamento verranno direttamente dati “in carico” a Equitalia.

Al fine di una migliore comprensione della problematica in esame, si riporta, nelle sue linee essenziali, il sistema procedimentale delineato dall'art. 29 del DL 78/2010:

- l'Agenzia delle Entrate notifica l'avviso di accertamento contenente l'intimazione ad adempiere all'obbligo di versamento degli importi ivi contenuti entro il termine per la proposizione del ricorso;
- gli importi vanno quindi versati, salvo il caso della sospensione di 90 gg. da istanza di adesione o della sospensione feriale dei termini, entro sessanta giorni dalla notifica del provvedimento;
- in caso di presentazione del ricorso, come avviene nel sistema tuttora vigente, le somme vanno versate per la metà del loro ammontare, mentre le sanzioni andranno rimosse dopo la sentenza di primo grado sfavorevole al contribuente e nella misura dei due terzi;
- se il contribuente non adempie all'obbligo di versamento, il credito, decorsi 30 gg. dal termine ultimo per il pagamento, verrà affidato a Equitalia;
- rimane ferma la possibilità, per il contribuente, di chiedere la sospensione dell'effetto esecutivo dell'accertamento tanto all'Agenzia delle Entrate (art. 39 del DPR 602/73) quanto alla Commissione tributaria (art. 47 del DLgs. 546/92).

La sospensione dell'esecuzione del provvedimento impugnato, sia nel sistema attuale che in quello delineato dal DL 78/2010, può essere chiesta in sede di ricorso introduttivo o mediante atto separato da notificare alle altre parti e da depositare presso la segreteria della Commissione tributaria (art. 47 del DLgs. 546/92).

L'accoglimento della sospensione ad opera del giudice tributario presuppone la sussistenza delle c.d. “esigenze cautelari”: verosimiglianza della pretesa (il ricorso deve apparire fondato in base ad una delibazione sommaria) e danno grave e irreparabile (es. necessità di alienare il patrimonio immobiliare in tempi brevi per onorare il debito fiscale).

Per ciò che concerne gli avvisi di accertamento e con riferimento al sistema attuale, parte della giurisprudenza di merito ritiene detti atti non immediatamente sospensibili, in quanto difetterebbe il requisito dell'immediatezza del danno (infatti, l'esecuzione non inizia subito, ma solo dopo la formazione del ruolo e la notifica della cartella di pagamento al contribuente), requisito che, si evidenzia, non è richiesto espressamente dall'art. 47 del DLgs. 546/92. Quindi, talvolta la sospensiva, se chiesta unitamente al ricorso contro l'accertamento, viene respinta, e il contribuente deve riproporla nel momento in cui vengono iscritte a ruolo le somme.

La menzionata problematica, per gli accertamenti imposte sui redditi/IVA emessi dall'1.7.2011, non sussisterà più, siccome, in virtù di quanto prima affermato, l'avviso di accertamento costituirà, in luogo del ruolo, titolo esecutivo: infatti, decorsi, nella maggior parte dei casi, 90 gg. dalla notifica dell'atto, il credito potrà essere affidato a Equitalia, che potrà procedere con le ordinarie misure cautelari (fermo, ipoteca) ed esecutive (pignoramento).

È pertanto chiaro che nessun dubbio potrà sussistere sulla sospendibilità dell'accertamento, dati gli effetti che tale atto comporterà.

Dal quadro normativo emerge una preoccupante situazione per i diritti del contribuente, siccome i tempi procedurali per l'inizio della riscossione sono più ristretti se comparati con quelli relativi alla concessione della sospensiva, specie per ciò che concerne le misure cautelari azionabili da Equitalia.

L'art. 29 del DL 78/2010, nella formulazione *post* DL 70/2011, prevede che la notifica della richiesta di sospensione giudiziale ai sensi dell'art. 47 del DLgs. 546/92 comporta la sospensione dell'esecuzione sino al momento in cui la Commissione tributaria non emani l'ordinanza sulla sospensiva stessa, e che, comunque, la sospensione viene meno decorsi 120 gg. dalla data di notifica della domanda di sospensiva.

Si rammenta che, per espressa previsione dell'articolo citato, la richiesta di sospensione inibisce la sola esecuzione (quindi il pignoramento), ma non le misure cautelari, in primo luogo i fermi di auto (art. 86 del DPR 602/73) e le ipoteche esattoriali (art. 77 del DPR 602/73), queste ultime adottabili solo per crediti di importo superiore a 8.000,00 euro.

Non è certo che la Commissione tributaria riesca a pronunciarsi entro 120 gg. dalla notifica della domanda di sospensiva, specie alla luce del fatto che, nel sistema che verrà, i contribuenti chiederanno la sospensione, come detto, unitamente all'accertamento, il che implementerà sensibilmente il carico di lavoro delle Commissioni.

Al fine di scongiurare i rischi derivanti dall'esecuzione, il contribuente potrebbe notificare il ricorso e, in un momento successivo, la domanda di sospensione: in tal modo, i 120 gg. decorrerebbero non dalla notifica del ricorso ma dalla notifica della domanda di sospensiva, vista la chiarezza dell'art. 29 del DL 78/2010 sul punto. Si rammenta che, nonostante ciò possa comportare una serie di rischi, il contribuente potrebbe presentare il ricorso nei termini e chiedere la sospensiva anche decorsi i trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, in modo da dilatare ulteriormente i tempi, posto che la sospensione dell'esecuzione causata dalla notifica della domanda di sospensiva dovrebbe permanere anche se questa viene presentata in un momento in cui il contribuente è già eseguibile, vista l'assenza di indicazioni normative contrarie.

Riepilogando, a seguito dell'intervento del DL 70/2011:

- se il contribuente chiede la sospensiva, Equitalia non può notificare il pignoramento fino al momento in cui il giudice non decide sulla sospensiva stessa;
- se il contribuente chiede la sospensiva e il giudice non si pronuncia entro 120 gg. dalla relativa notifica (quindi dalla notifica del ricorso se la sospensiva è ivi inserita), Equitalia può procedere al pignoramento, ma, ovviamente, l'esecuzione verrebbe immediatamente sospesa se il giudice, successivamente, accogliesse la sospensiva;
- decorsi 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento, Equitalia, se il giudice non ha già accolto la sospensiva, può comunque disporre il fermo e l'ipoteca.

Ad ogni modo, qualora il contribuente non adempia all'obbligo di versamento entro il termine di presentazione del ricorso confidando in una successiva sentenza favorevole, verranno richiesti, in aggiunta alla metà degli importi contestati:

- gli aggi di riscossione nell'intera misura pari al 9% delle somme da riscuotere,
- gli interessi di mora calcolati dal giorno successivo alla notifica dell'accertamento sino a quello in cui avviene il pagamento.

Grazie alle modifiche apportate dal DL 70/2011 all'art. 29 del DL 78/2010, il Legislatore ha espressamente sancito che l'omesso versamento delle somme richieste con l'avviso di accertamento "esecutivo" entro il termine per il ricorso non comporta l'irrogazione delle sanzioni amministrative da omesso versamento del 30% previste dall'art. 13 del DLgs. 471/97.

Si segnala che, con il DL 70/2011, è stata accolta in parte la proposta di riforma proveniente dal CNDCEC (circolare 7.3.2011 n. 22), ove si era sostenuta l'opportunità di una modifica normativa nel senso di inibire l'esecuzione forzata per effetto della richiesta di sospensione dell'atto, senza però limitazioni temporali.

Il DL 70/2011 deve essere convertito in legge entro il 12.7.2011, quindi è possibile che la normativa in tema di accertamenti esecutivi venga ulteriormente modificata. Peraltro, proprio al fine di eliminare alla radice le problematiche evidenziate, che, a ben vedere, contrastano con vari principi costituzionali, primo fra tutti, l'inviolabilità della difesa (art. 24 Cost.), l'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano,

in data 12.5.2011, ha sottoposto all'esame dei responsabili economici dei partiti una proposta di modifica del nuovo sistema, avente come effetto l'abrogazione dell'art. 29 del DL 78/2010, proposta che è stata sottoscritta anche dagli Ordini di Roma, Napoli e Torino.

Al fine di agevolare l'attività professionale dei Collegi in questa prima fase attuativa della riforma, si propone una bozza di ricorso con istanza di sospensione.

### RICORSO CON ISTANZA DI SOSPENSIONE CAUTELARE

Commissione tributaria  
provinciale di.....

Il Sig. ....nato a ..... il ..... residente a ..... via ..... n. .... codice fiscale .....

*(oppure)*

La società ..... (denominazione, sede legale, codice fiscale) in persona del proprio legale rappresentante Sig. .... (codice fiscale .....), nato a ..... e residente a ..... in via .....

Rappresentato/a e difeso/a – giusta procura alle liti rilasciata a margine o in calce al ricorso – dal Dott./Rag. .... (codice fiscale), iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di ....., con studio in ....., via ..... presso il quale il ricorrente è elettivamente domiciliato ai fini del giudizio.

#### RICORRE

avverso ..... l'avviso di accertamento n. .... relativo a IRPEF (o IRES), IVA e notificato in data ..... dalla Direzione Provinciale di .....

**Si chiede, per i motivi che verranno illustrati, che venga disposta la sospensione dell'effetto esecutivo dell'atto ai sensi dell'art. 47 del DLgs. 546/92.**

#### FATTO

Con avviso notificato il ..... (descrivere sinteticamente i fatti su cui è fondato l'accertamento)

#### DIRITTO

L'atto impugnato è illegittimo per i seguenti motivi:

- 1) Vizio di notifica dell'atto
- 2) Altri vizi di legittimità (es. mancato rispetto dei sessanta giorni dalla consegna del PVC, insufficienza della motivazione)
- 3) Censure di merito
- 4) Sussistenza del danno grave e irreparabile (necessità di ricorrere a ulteriori indebitamenti o ad alienazione del patrimonio immobiliare ove si dovessero versare le somme richieste, eccessiva entità della somma richiesta in relazione alle dimensioni dell'azienda, inibizione della compensazione nel modello F24 per effetto di crediti affidati ad Equitalia *ex* art. 31 del DL 78/2010)

.....  
.....

Per i suesposti motivi, il ricorrente, come sopra rappresentato,

**CHIEDE**

che la Commissione tributaria adita, in accoglimento della domanda di merito e dell'istanza cautelare, voglia preliminarmente sospendere l'effetto esecutivo del provvedimento e quindi, nel merito, dichiarare illegittime o infondate le pretese della Direzione Provinciale.

Con rifusione di spese ed onorari di causa e con condanna delle somme provvisoriamente versate nel corso del giudizio.

**Si chiede, infine, che la presente controversia venga discussa in pubblica udienza, ai sensi dell'art. 33 del DLgs. 546/92.**

Il sottoscritto indica sin d'ora l'elenco degli atti e dei documenti (in fotocopia) che saranno depositati nel fascicolo di parte in sede di costituzione in giudizio del ricorrente (art. 22 D.Lgs. 546/1992):

.....  
 .....

Luogo e data

Firma del difensore

Originale (destinato al resistente) del ricorso in bollo da €14,62 ogni 4 pagine e copia (destinata alla Commissione) del ricorso in carta semplice. Ulteriore marca da €14,62 per la procura.

**DICHIARAZIONE DI CONFORMITÀ DELLA COPIA  
 DEL RICORSO ALL'ORIGINALE**

Il sottoscritto Dott./Rag. ...., in qualità di difensore abilitato del Sig. .... nella presente controversia, attesta, ai sensi dell'art. 22, co. 3, del D.Lgs. 546/1992, che questo ricorso è conforme all'originale consegnato (o spedito per posta) all'ufficio ..... in data .....

Firma del difensore

L'art. 47 del DLgs. 546/92 prevede una procedura d'urgenza, attivabile in caso di imminenza del danno.

Nel procedimento "ordinario" (ricorso con istanza di sospensiva), la data di discussione della sospensiva viene fissata "per la prima camera di consiglio utile", mentre nel procedimento "d'urgenza" il Presidente, unitamente al decreto di fissazione dell'udienza in cui viene discussa la sospensiva, sospende l'efficacia esecutiva dell'atto. Ovviamente, detto provvedimento potrà essere confermato o meno in sede di discussione della sospensiva.

Tale procedura acquisterà maggiore rilievo in riferimento agli accertamenti emessi dall'1.7.2011, per le ragioni prima esposte, anche se, stante la ristrettezza dei tempi, è possibile che il decreto di sospensione dell'efficacia esecutiva dell'atto sia emanato comunque successivamente al momento in cui il contribuente, agli occhi del Legislatore, viene considerato inadempiente (nella maggior parte delle ipotesi, sessanta giorni dalla notifica dell'atto).

Oltre ai due requisiti prima illustrati (verosimiglianza della pretesa e danno grave e irreparabile), in tal caso occorre dimostrare l'imminenza del danno, ovvero che il contribuente non può nemmeno attendere l'udienza di discussione della sospensiva.

Le direttive del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria sembrano essere favorevoli ad un ampio utilizzo della procedura d'urgenza.

Infatti, con la delibera 12.1.2009 n. 13287, il CPGT ha, in sostanza, esortato i Presidenti all'adozione di detta procedura nei ricorsi contro le cartelle di pagamento (situazione assimilabile, sotto questo aspetto, ai nuovi accertamenti esecutivi), ove, decorsi sessanta giorni dalla notifica dell'atto, possono essere azionate le ordinarie misure cautelari/esecutive.

Nella successiva delibera 122 del 2010<sup>1</sup>, i giudici sono stati esortati a disporre la decretazione d'urgenza ove l'udienza di discussione non possa tenersi entro sessanta giorni dalla notifica della cartella.

Interessante si profila la soluzione prospettata da C.T. Prov. Udine 6.7.96, secondo cui la sospensiva d'urgenza può essere concessa quando, per esigenze organizzative, la camera di consiglio per la discussione non possa tenersi in tempi brevi.

Si riporta una bozza di ricorso con istanza di sospensione d'urgenza.

### **RICORSO CON ISTANZA DI SOSPENSIONE D'URGENZA**

Commissione tributaria  
provinciale di.....

Il Sig. ....nato a ..... il ..... residente a ..... via ..... n. .... codice fiscale .....

*(oppure)*

La società ..... (denominazione, sede legale, codice fiscale) in persona del proprio legale rappresentante Sig. .... (codice fiscale .....), nato a ..... e residente a ..... in via .....

Rappresentato/a e difeso/a – giusta procura alle liti rilasciata a margine o in calce al ricorso – dal Dott./Rag. .... (codice fiscale), iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di ....., con studio in ....., via ..... presso il quale il ricorrente è elettivamente domiciliato ai fini del giudizio.

#### **RICORRE**

avverso ..... l'avviso di accertamento n. .... relativo a IRPEF (o IRES), IVA e notificato in data ..... dalla Direzione Provinciale di .....

**Si chiede, per i motivi che verranno illustrati, che venga disposta la sospensione dell'effetto esecutivo dell'atto ai sensi dell'art. 47 co. 3 del DLgs. 546/92, in via d'urgenza.**

#### **FATTO**

Con avviso notificato il ..... (descrivere sinteticamente i fatti su cui è fondato l'accertamento)

#### **DIRITTO**

L'atto impugnato è illegittimo per i seguenti motivi:

- 1) Vizio di notifica dell'atto
- 2) Altri vizi di legittimità (es. mancato rispetto dei sessanta giorni dalla consegna del PVC, insufficienza della motivazione)
- 3) Censure di merito
- 4) Imminenza del danno grave e irreparabile (richiesta di rientro immediato da fidi in precedenza concessi)

.....  
.....

<sup>1</sup> Riportata, per estremi, da Falcone F., Iorio A. "Chiamata per i giudici sulle sospensive urgenti", *Il Sole - 24 Ore*, 4.5.2010.

Per i suesposti motivi, il ricorrente, come sopra rappresentato,

**CHIEDE**

che la Commissione tributaria adita, in accoglimento della domanda di merito e dell'istanza cautelare, voglia preliminarmente sospendere l'effetto esecutivo del provvedimento unitamente al decreto di fissazione dell'udienza cautelare e, nel merito, dichiarare illegittime o infondate le pretese della Direzione Provinciale.

Con rifusione di spese ed onorari di causa e con condanna delle somme provvisoriamente versate nel corso del giudizio.

**Si chiede, infine, che la presente controversia venga discussa in pubblica udienza, ai sensi dell'art. 33 del DLgs. 546/92.**

Il sottoscritto indica sin d'ora l'elenco degli atti e dei documenti (in fotocopia) che saranno depositati nel fascicolo di parte in sede di costituzione in giudizio del ricorrente (art. 22 D.Lgs. 546/1992):

.....  
 .....

Luogo e data

Firma del difensore

Originale (destinato al resistente) del ricorso in bollo da €14,62 ogni 4 pagine e copia (destinata alla Commissione) del ricorso in carta semplice. Ulteriore marca da €14,62 per la procura.

**DICHIARAZIONE DI CONFORMITÀ DELLA COPIA  
 DEL RICORSO ALL'ORIGINALE**

Il sottoscritto Dott./Rag. ...., in qualità di difensore abilitato del Sig. .... nella presente controversia, attesta, ai sensi dell'art. 22, co. 3, del D.Lgs. 546/1992, che questo ricorso è conforme all'originale consegnato (o spedito per posta) all'ufficio ..... in data .....

Firma del difensore