

**Presidenza e Segreteria Generale**

Piazza G.G. Belli n° 2

00153 Roma

Tel. 06/58.300.213

Fax.: 06/58.16.389

Sede operativa nazionale

Viale Bacchiglione n° 16

20139 - Milano

Tel. 02/53.93.539 r.a.

Fax 02/53.97.381

Codice Fiscale 97207870581

ASSTRI



FEDER-TRASLOCHI

ASSOMARE

**Roma, 9 Febbraio 2012****FIS12039****SM****Oggetto: Le novità in tema di verifiche, accertamento e riscossione**

I decreti legge approvati negli ultimi mesi del 2011 (D.L. 13 maggio 2011, n. 70, D.L. 6 luglio 2011, n. 98, D.L. 13 agosto 2011 n. 138 e D.L. 6 dicembre 2011, n. 201) hanno modificato in maniera rilevante la disciplina delle verifiche fiscali, dell'accertamento e della riscossione.

Di seguito, si riassumono le novità di maggiore interesse.

NOVITÀ IN TEMA DI VERIFICHE FISCALI**- Durata degli accessi per lavoratori autonomi e soggetti in contabilità semplificata**

L'art. 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, come modificato dall'art. 7, comma 2, lett. c), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, prevede un termine specifico per la permanenza degli operatori tributari civili e militari presso i lavoratori autonomi e i soggetti in contabilità semplificata.

Nei confronti di detti contribuenti, gli accessi **non potranno durare più di 15 giorni lavorativi** contenuti nell'arco di non più di un trimestre, prorogabili di ulteriori 15 in caso di particolare complessità dell'indagine (per gli altri soggetti, il termine è di 30 giorni, prorogabile di ulteriori 30).

La nuova disposizione è in vigore dal 13 luglio 2011.

- Principio di unicità dei controlli

L'art. 7, comma 1, lett. a) del D.L. n. 70 ha introdotto anche il principio in base al quale *"esclusi i casi straordinari di controlli per salute, giustizia ed emergenza, il controllo amministrativo in forma d'accesso da parte di qualsiasi autorità competente deve essere unificato, può essere operato al massimo con cadenza semestrale, non può durare più di quindici giorni"*. L'eventuale violazione di quanto sopra costituisce, per i dipendenti pubblici, illecito disciplinare.

Con l'art. 11, comma 7 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, il legislatore ha modificato tale principio: permane l'obbligo di programmazione e coordinamento tra i vari soggetti interessati all'attività di controllo, ma viene meno il divieto di effettuare controlli ripetuti, presso lo stesso contribuente nell'arco di un semestre e di durata superiore a 15 giorni. Inoltre, viene soppressa la disposizione relativa all'illecito disciplinare per i dipendenti pubblici, qualora abbiano adottato atti e provvedimenti in violazione del principio di contestualità ed unicità dei controlli.

- Computo dei giorni di permanenza

È stata chiarita la modalità di computo dei giorni di permanenza degli operatori civili e militari presso la sede del contribuente, ponendo quindi fine al dibattito giurisprudenziale che si era formato sul punto.

Il citato art. 12 della legge n. 212 prevede ora, espressamente, che il periodo massimo di permanenza viene computato facendo riferimento ai giorni di effettiva presenza presso la sede del contribuente.

- *Effettuazione degli accessi in borghese*

Gli accessi disposti da funzionari della Guardia di finanza devono essere effettuati, per quanto possibile, in borghese (art. 7, comma 2, lettera a) del D.L. n. 70).

- *Documenti già in possesso degli uffici finanziari*

All'art. 7, comma 1, lettera f) del D.L. n. 70, è espressamente sancito che *“i contribuenti non devono fornire informazioni che siano già in possesso del Fisco e degli enti previdenziali ovvero che da questi possono essere direttamente acquisite da altre amministrazioni”*.

Si evidenzia che la formulazione della norma è leggermente diversa rispetto all'art. 6 della legge n. 212/2000, posto che detto articolo sancisce che al contribuente non possono essere chiesti documenti in possesso degli uffici, mentre l'art. 7 in commento legittima i contribuenti a non fornirli.

Vi è da dire che tale norma rimane nel solo comma 1 dell'art. 7 che, in base alla tecnica legislativa adottata nel D.L. n. 70, fissa solo i principi delle modifiche alle varie disposizioni (modifiche poi “attuate” nel successivo comma 2).

In effetti, vi è una norma (art. 7, comma 2, lettera h)) che consente alle Agenzie fiscali di stipulare convenzioni con le altre Amministrazioni pubbliche per acquisire dati che esse detengono a fini istituzionali e per ridurre gli adempimenti dei cittadini e delle imprese.

Inoltre, viene espressamente sancito che:

- la Convenzione deve contenere i motivi che rendono necessari i dati e le informazioni medesime;
- la mancata fornitura dei dati all'Amministrazione richiedente costituisce evento valutabile ai fini della responsabilità disciplinare e, ove ricorra, della responsabilità contabile.

NOVITÀ IN TEMA DI ACCERTAMENTO

- *Differimento della data di inizio dell'applicazione delle disposizioni in materia di concentrazione della riscossione nell'accertamento*

Come noto, con l'art. 29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 sono state introdotte rilevanti modifiche alla riscossione riferita agli accertamenti per le imposte sui redditi e l'IVA che, ove relativi ai periodi di imposta 2007 e successivi, sono diventati “esecutivi”.

Con il D.L. n. 70, è stato chiarito che:

- costituiscono titoli esecutivi tutti gli avvisi di accertamento emessi, anziché notificati, dal 1° luglio 2011;
- rientrano tra gli accertamenti esecutivi anche quelli emessi dagli uffici ai fini IRAP;
- per gli atti emessi a partire dal 1° luglio 2011, l'avviso di accertamento emesso ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, dovrà contenere anche l'intimazione ad adempiere il pagamento degli importi accertati entro il termine di presentazione del ricorso oppure le somme dovute a titolo provvisorio in caso di proposizione del ricorso. L'intimazione ad adempiere dovrà essere contenuta anche nei successivi atti se l'importo accertato è stato rideterminato;
- in caso di richiesta di sospensione giudiziale, ex art. 47, D.Lgs. n. 546/1992, viene prevista una sospensione dell'esecuzione forzata per un periodo di 180 gg. dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione degli avvisi di accertamento. La sospensione non si applica con riguardo alle azioni cautelari e conservative, nonché ad ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore. Conseguentemente viene stabilito che il termine massimo entro il quale la

commissione provinciale deve decidere sull'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto, è pari a 180 gg.

Da ultimo, il comma 30 dell'art. 23 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 ha previsto il differimento della data di inizio dell'applicazione delle disposizioni in materia di concentrazione della riscossione nell'accertamento, dal 1° luglio 2011 al 1° ottobre 2011.

- *Soppressione dell'obbligo della garanzia. Versamenti rateali delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione e rinuncia all'impugnazione*

I commi da 17 a 19 dell'art. 23 del D.L. n. 98 hanno soppresso l'obbligo di prestare la garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria, ovvero rilasciata dai consorzi di garanzia collettiva dei fidi (Confidi) iscritti nell'albo previsto all'art. 106 del D.Lgs. 1° settembre 1993, n. 385, nei casi di versamento rateale delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione e conciliazione giudiziale per importi delle rate successive alla prima superiori a 50.000 €.

Come chiarito nella circolare dell'Agenzia delle entrate n. 41 del 5 agosto 2011, detta modifica in materia di soppressione dell'obbligo della garanzia trova applicazione anche in relazione all'istituto dell'acquiescenza, di cui all'art. 15 del D.Lgs. n. 218 del 1997.

In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede ad iscrivere a ruolo le residue somme dovute e la sanzione di cui all'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 218, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

Il comma 18 dell'art. 23 del D.L. n. 98 ha, inoltre, stabilito che la definizione dell'accertamento (sempre nelle ipotesi di accertamento con adesione ed acquiescenza) si perfeziona con il solo versamento dell'intero importo dovuto, ovvero con il versamento della prima rata.

Di conseguenza, come chiarito dall'Agenzia nella circolare n. 41, l'Ufficio potrà riconoscere il mantenimento del beneficio della dilazione originariamente concessa al contribuente se lo stesso abbia manifestato la volontà di adempiere al proprio impegno pagando, a titolo di ravvedimento, ai sensi dell'art. 13 del d. lgs. n. 472 del 1997, gli importi dovuti delle rate diverse dalla prima entro il termine di versamento della rata successiva a quella non pagata, gli interessi legali maturati dalla originaria scadenza a quella di versamento, nonché la relativa sanzione.

Per quanto attiene all'efficacia temporale delle modifiche normative, l'art. 41 del decreto n. 98 stabilisce, in via generale, che le disposizioni nel medesimo contenute entrano in vigore nel giorno della sua pubblicazione, vale a dire il 6 luglio 2011.

Le nuove regole, tuttavia, non si applicano agli atti di adesione, alle acquiescenze ed alle conciliazioni giudiziali già perfezionati alla data di entrata in vigore del decreto legge, anche con la prestazione della garanzia la quale, pertanto, continuerà in tali ipotesi a produrre gli effetti connessi alla sua presentazione.

NOVITÀ IN TEMA DI SANZIONI

- *Procedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie*

L'art. 16 del D.Lgs. n. 472 del 1997, come modificato dal comma 29 dell'art. 23 del D.L. n. 98 del 2011, estende la facoltà di definizione in misura ridotta delle sanzioni irrogate, all'ipotesi in cui le

stesse siano state rideterminate dall'ufficio a seguito dell'accoglimento delle deduzioni prodotte dal contribuente.

Pertanto, come chiarito dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 41 del 2011, a seguito della notifica dell'atto di contestazione e della produzione, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, di deduzioni difensive da parte del contribuente, possono configurarsi due diverse ipotesi in relazione al successivo atto con il quale l'ufficio irroga le sanzioni:

- atto di irrogazione sanzioni con accoglimento totale o parziale delle deduzioni proposte;
- atto di irrogazione sanzioni senza accoglimento delle deduzioni proposte.

Nel primo caso il contribuente potrà definire in misura ridotta le sanzioni irrogate dall'ufficio. Nel secondo caso il contribuente potrà definire le sanzioni irrogate solo con il pagamento dell'intero ammontare.

La disposizione si applica agli atti di irrogazione delle sanzioni notificati dopo la data del 6 luglio 2011, nonché a quelli notificati prima della suddetta data e per i quali risultano pendenti i termini per la proposizione del ricorso.

- *Irrogazione immediata*

In virtù dell'art. 17 del D.Lgs. n. 472 del 1997, come modificato dal comma 29 dell'art. 23 del D.L. n. 98 del 2011, l'irrogazione immediata delle sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono, contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica, non è più rimessa alla facoltà dell'ufficio, ma diventa procedimento ordinario e obbligatorio.

Di conseguenza:

- l'intimazione ad adempiere, contenuta negli avvisi di accertamento a decorrere dal 1° ottobre 2011, si riferirà sempre, anche, alle sanzioni collegate al relativo tributo;
- i benefici connessi alla definizione in adesione o per omessa impugnazione degli avvisi di accertamento o di rettifica del tributo si estenderanno sempre alle correlate sanzioni.

La disposizione si applica agli atti emessi a decorrere dal 1° ottobre 2011.

- *Riduzione delle sanzioni in presenza di lievi ritardi*

L'art. 13, comma 1, secondo periodo, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, come modificato dal comma 31 dell'art. 23 del D.L. n. 98 del 2011, prevede la riduzione delle sanzioni, in presenza di lievi ritardi negli adempimenti, con riferimento alla generalità dei versamenti dei tributi.

Nel testo previgente, il citato articolo 13 riconosceva ai versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, una diminuzione della sanzione amministrativa pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo, a patto che questi versamenti si riferissero a crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall'amministrazione finanziaria. In seguito alle modifiche apportate con il citato D.L. n. 98, la riduzione della sanzione è ora applicabile alla generalità dei versamenti che vengano eseguiti entro quindici giorni dalla ordinaria scadenza.

La nuova previsione, come precisato dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 41 del 2011, trova applicazione anche alle violazioni commesse precedentemente all'entrata in vigore del decreto n. 98 (6 luglio 2011), salvo che il provvedimento di irrogazione della sanzione sia divenuto definitivo.

NOVITÀ IN TEMA DI RISCOSSIONE

- Dilazione degli avvisi bonari

L'art. 3-bis del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462 disciplina la rateazione degli importi scaturenti dalle liquidazioni automatiche e dai controlli formali delle dichiarazioni, all'atto della ricezione della "comunicazione bonaria" (comunicazione effettuata dall'Agenzia delle entrate prima che venga emesso il ruolo, ai sensi dell'art. 2 e 3 del D.Lgs. n. 462).

Tale disposizione ha subito una prima modifica ad opera dell'art. 7, comma 2, lettera u) del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, che ha reso più agevole la dilazione degli "avvisi bonari", nello specifico prevedendo che:

- la rateazione può avvenire a prescindere dall'importo senza la dimostrazione del temporaneo stato di difficoltà economica (detto requisito era in precedenza richiesto per le somme sino a 2.000 €, e, sempre in tale situazione, era necessario presentare un'apposita istanza);
- la garanzia è necessaria solo se le rate successive alla prima sono nel complesso superiori a 50.000 € (prima la garanzia era necessaria se le somme da dilazionare erano superiori a 50.000 €).

La stessa modifica vale per la dilazione delle somme derivanti da tassazione separata, che potrà avvenire senza problemi di sorta a prescindere dall'importo (prima, per le somme sino a 500 €, occorreva dimostrare la momentanea difficoltà economica).

Di conseguenza, in seguito alle modifiche intervenute con il D.L. n. 70, il contribuente, senza la dimostrazione dello stato di difficoltà finanziaria, può versare le somme derivanti da liquidazione automatica/controlli formali della dichiarazione in forma rateale, a condizione che la prima rata sia versata entro trenta giorni dalla "comunicazione bonaria". In tale ipotesi, la rateazione (*"le rate ... possono anche essere di importo decrescente, fermo restando il numero massimo previsto"*) può essere concessa in un massimo di:

- sei rate trimestrali di pari importo;
- venti rate trimestrali di pari importo, se le somme superano il valore di 5.000,00 euro.

La disposizione in esame è stata oggetto di successive modifiche ad opera del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201.

Innanzitutto, è stato eliminato l'obbligo di prestazione di garanzia anche nel caso in cui le rate successive alla prima siano nel complesso superiori a 50.000 €.

In secondo luogo, è stata modificata la disciplina relativa all'ipotesi di versamento tardivo delle rate. Prima delle modifiche apportate dal D.L. n. 201/2011, l'art. 3-bis del D.Lgs. n. 462/1997 prevedeva che il mancato pagamento anche di una sola rata avrebbe comportato la decadenza dal beneficio della dilazione, con conseguente iscrizione a ruolo delle somme dovute, ivi incluse le sanzioni da omesso versamento nella misura piena. Al fine di ovviare a tale situazione, il D.L. n. 201/2011 ha provveduto a disciplinare le conseguenze del tardivo versamento delle rate, stabilendo che:

- il mancato pagamento della prima rata, entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della c.d. "comunicazione bonaria" o anche di una sola delle rate successive alla prima entro il termine previsto per la rata successiva, comporta la decadenza dal beneficio della dilazione e l'importo dovuto a titolo di imposta, sanzioni in misura piena e interessi, dedotto quanto versato, è iscritto a ruolo;
- il tardivo versamento di una rata successiva alla prima "sanato" entro il termine previsto per la rata successiva, comporta la sola irrogazione delle sanzioni amministrative ex art. 13 del D.Lgs. n.

471/1997, commisurate all'importo della rata versata in ritardo e degli interessi legali. In quest'ultimo caso, l'iscrizione a ruolo degli importi derivanti dall'applicazione della sanzione amministrativa non è eseguita se il contribuente si avvale del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, fruendo così della riduzione delle sanzioni a un decimo/un ottavo del minimo.

Il D.L. n. 201/2011 (art. 10, comma 13-undecies) stabilisce espressamente che le nuove norme “*si applicano altresì alle rateazioni in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto*”.

- *Riscossione mediante ruoli – Iscrizione nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi*

Nel sistema previgente il D.L. n. 70 del 2011, per le imposte sui redditi, l'IVA e l'IRAP, in caso di accertamento oggetto di ricorso da parte del contribuente, le somme dovute a titolo di imposta potevano essere riscosse immediatamente per la metà del loro ammontare.

Per effetto delle modifiche apportate dalla legge di conversione del citato D.L. n. 70 (art. 7, comma 2-quinquies) all'art. 15 del D.P.R. n. 602/1973, la riscossione frazionata passa dalla metà degli importi a un terzo.

- *Riscossione mediante ruoli - Dilazione del pagamento*

L'art. 19 del D.P.R. n. 602/1973 consente di rateizzare le somme iscritte a ruolo previa domanda da presentare all'agente delle riscossione (Equitalia), in presenza di uno stato di temporanea difficoltà finanziaria.

Il carico può essere rateizzato in un massimo di 72 rate mensili, e, a prescindere dall'importo, non è mai necessaria la prestazione della garanzia.

La decadenza dal beneficio della dilazione si verifica nelle seguenti ipotesi:

- mancato versamento della prima rata;
- mancato versamento di due rate successive alla prima, anche non consecutive.

Il D.L. n. 201/2011 ha introdotto, modificando l'art. 19 del D.P.R. n. 602/1973, la possibilità di prorogare la rateazione dei ruoli, a condizione che non sia già intervenuta decadenza.

Per fruire di ciò, il contribuente deve dimostrare il comprovato peggioramento della situazione di temporanea difficoltà finanziaria. Tale proroga può essere disposta per una sola volta, sino a settantadue mesi.

In tale ipotesi, il debitore può chiedere la previsione, nel piano di differimento, di rate variabili di importo crescente per ciascun anno, in luogo della rata costante.

Il D.L. n. 201/2011 ha, inoltre, reintrodotto la possibilità, per Equitalia, di concedere la c.d. “dilazione in proroga”, sulla falsariga di ciò che era già stato contemplato dall'art. 2, comma 20, del D.L. n. 225/2010. Per effetto di ciò, relativamente alle dilazioni concesse sino alla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 201/2011, Equitalia può concedere una “dilazione in proroga” ai contribuenti il cui piano di dilazione risulti decaduto, a condizione che:

- il debitore dimostri il peggioramento dello stato di temporanea difficoltà finanziaria rispetto al momento in cui è stata domandata la prima dilazione;
- Equitalia non abbia già concesso la “dilazione in proroga” di cui all'art. 2, comma 20, del D.L. n. 225/2010.

- *Riscossione mediante ruoli - Interessi di mora (modalità di computo)*

Ove il contribuente non versi le somme entro 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento oppure entro il termine per il ricorso negli accertamenti esecutivi, vengono applicati gli interessi di mora sulla totalità del debito.

In virtù della modifica apportata all'art. 30 del D.P.R. n. 602/1973, dall'art. 7, comma 2-sexies del D.L. 70, viene specificato che gli interessi di mora si calcolano sull'importo iscritto a ruolo con l'esclusione delle somme relative alle sanzioni pecuniarie e agli interessi.

- *Riscossione coattiva - Crediti di importo sino a 2.000 € (previa comunicazione dei fermi)*

In tutte le ipotesi di riscossione coattiva, ai sensi del D.P.R. n. 602/1973, intrapresa successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto n. 70 (13 luglio 2011), per i debiti di importo sino a 2.000 €, le azioni esecutive e cautelari sono precedute dall'invio, mediante posta ordinaria, di due solleciti di pagamento, il secondo dei quali decorsi almeno sei mesi dalla spedizione del primo.

- *Riscossione coattiva - Espropriazione forzata - Vendita dei beni pignorati*

Il nuovo comma 2-bis dell'art. 52 del D.P.R. n. 602 del 1973 (aggiunto ad opera dell'art. 10, comma 13-terdecies, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201) stabilisce che in caso di beni pignorati a seguito di esecuzione forzata per debiti tributari, il contribuente sottoposto a esecuzione forzata, in luogo dell'agente della riscossione, può mettere direttamente in vendita i beni pignorati o ipotecati versando all'erario l'intero ricavato. L'eccedenza è rimborsata al debitore entro dieci giorni lavorativi.

La nuova disposizione ha validità a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 201 (28 dicembre 2011).

- *Riscossione coattiva - Espropriazione forzata immobiliare - Ipoteca esattoriale (comunicazione preventiva e limiti per l'adozione) sugli immobili*

La normativa previgente in tema di iscrizione di ipoteca, disponeva che il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede.

Le modifiche introdotte con il D.L. n. 70 del 2011, all'art. 77 DPR n. 602 del 1973, sono le seguenti:

- nell'ipotesi in cui il debitore è proprietario di un immobile presso il quale ha eletto la propria residenza anagrafica, si pone a carico dell'agente della riscossione l'onere di notificare una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in assenza di pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca;
- a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto n. 70 (13 luglio 2011), l'agente della riscossione non può iscrivere l'ipoteca se l'importo complessivo del credito per cui lo stesso procede è inferiore complessivamente a:
 - 20.000 euro, qualora la pretesa iscritta a ruolo sia contestata in giudizio ovvero sia ancora contestabile in tale sede e il debitore sia proprietario dell'unità immobiliare dallo stesso adibita a propria abitazione principale;
 - 8.000 euro, negli altri casi.

Conseguentemente, viene modificato anche l'art. 76 del DPR n. 602, avente ad oggetto la disciplina dell'espropriazione immobiliare. In specie, viene stabilito che Il concessionario può procedere all'espropriazione immobiliare se l'importo complessivo del credito per cui si procede supera complessivamente:

- 20.000 euro, qualora la pretesa iscritta a ruolo sia contestata in giudizio ovvero sia ancora contestabile in tale sede e il debitore sia proprietario dell'unità immobiliare dallo stesso adibita a propria abitazione principale;
- 8.000 euro, negli altri casi.

- *Riscossione coattiva - Espropriazione beni mobili registrati - Spese per la cancellazione del fermo amministrativo*

In caso di cancellazione del fermo amministrativo iscritto sui beni mobili registrati, ai sensi dell'art. 86 del DPR 29 settembre 1973, n. 602, il debitore non è tenuto al pagamento di spese né all'agente della riscossione né al pubblico registro automobilistico gestito dall'Automobile Club d'Italia (ACI) o ai gestori degli altri pubblici registri.

Cordiali saluti.