

Informativa per la clientela di studio

N. 137 del 12.09.2012

*Ai gentili Clienti
Loro sedi*

OGGETTO: Avviso di accertamento esecutivo – Quali errori lo rendono nullo?

*L'articolo 29 del D.L. n.78/10, modificato dal D.L. n.70/11, dal D.L. n.98/11 e infine dal D.L. n.16/12 (c.d. Decreto Semplificazioni), ha introdotto il c.d. "**accertamento esecutivo**" che ha modificato in maniera rilevante il mondo dell'accertamento tributario.*

Viene, infatti, disposto che l'avviso di accertamento e i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, emessi unitamente all'atto di accertamento, contengano anche l'intimazione ad adempiere all'obbligo di pagamento (entro il termine di presentazione del ricorso) degli importi indicati, ovvero in caso di tempestiva proposizione del ricorso, e a titolo provvisorio, degli importi stabiliti dall'art.15 del D.P.R. n. 602/73.

L'avviso di accertamento diventa, pertanto già titolo esecutivo e il contribuente non dovrà più attendere la notifica della cartella di pagamento per essere soggetto alla riscossione, anche provvisoria, dei maggiori tributi accertati.

Questo nuovo regime si applica per gli avvisi di accertamento:

- *emessi dall'Agenzia delle Entrate;*
- *che riguardino le seguenti imposte: Iva, Irap, Irpef e Ires;*
- *emessi **dal 1° ottobre 2011** per i periodi d'imposta 2007 e seguenti.*

Si riporta nelle pagine seguenti una check-list utile alla verifica della validità dell'atto.

CHECK LIST AVVISO ACCERTAMENTO DIRETTAMENTE ESECUTIVO			
Cliente:			
Addetto Responsabile:			
Mancata indicazione delle aliquote	NA	OK	
L'avviso di accertamento riporta le aliquote applicate e gli imponibili corrispondenti?	☐	☐	
Per espressa previsione dell'art. 42, co. 3, D.P.R. n. 600/73, la mancanza dell'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, dell'indicazione della aliquote applicate e delle imposte liquidate, delle ritenute di acconto e dei crediti di imposta, comportano la nullità dell'accertamento.	GIURISPRUDENZA: Cass., sent. n.6609 del 19 marzo 2009; Cass., sent. n.13810 del 27 giugno 2005; Cass., sent. n.4332 del 26 marzo 2002; Cass., sent. n.17362 del 24 luglio 2009; Cass., sent. n. 9784 del 14 aprile 2008		
La motivazione	NA	OK	
L'avviso di accertamento riporta la motivazione? I singoli redditi vengono distinti per categoria?	☐	☐	
L'art. 43 del D.P.R. n. 600/73 stabilisce che la motivazione deve spiegare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato l'atto. Inoltre i singoli redditi devono essere indicati con distinto riferimento delle varie categorie e devono essere individuate: i fatti e le circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e le ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. La mancata indicazione della motivazione comporta la nullità dell'accertamento.	GIURISPRUDENZA: CTR Lazio, sent. n. 407 del 17 ottobre 2011, Cass., sent. n. 2878 del 6 febbraio 2009, Cass., sent. n.15234 del 3 dicembre 2001		
La documentazione allegata	NA	OK	
La motivazione dell'avviso di accertamento fa riferimento a un altro atto? Tale atto è conosciuto o è stato ricevuto dal contribuente?	☐	☐	
La documentazione deve essere allegata se la motivazione fa riferimento a un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, ma solo se l'atto che lo richiama non ne riproduca il contenuto essenziale.	GIURISPRUDENZA: Cass., sent. n. 10085 del 19 giugno 2012, Cass., sent. n. 5082 del 2 marzo 2011, Cass., sent. n. 2908		

Per espressa previsione dell'art. 43, co. 3, del D.P.R. n. 600/73 la conseguenza in cui incorre un avviso di accertamento a cui non è allegata la documentazione suddetta è la nullità.		del 10 febbraio 2012, Cass., sent. n. 1825 del 28 gennaio 2010	
La sottoscrizione	NA	OK	
L'avviso di accertamento è sottoscritto? Da chi?	☐	☐	
Il primo comma dell'art.42 del citato decreto stabilisce che l'avviso di accertamento deve essere sottoscritto dal capo dell'ufficio o da altro impiegato da lui delegato. Se manca tale indicazione l'avviso di accertamento è nullo.		GIURISPRUDENZA: Cass., sent. n.9627 del 13 giugno 2012, CTP Venezia, sent. n.128/6/11 del 7 settembre 2011, Cass., sent. n.10513 del 23 aprile 2008; Cass., sent. n.14626 del 10 novembre 2000	
Indicazione degli elementi art. 7 co. 2 Statuto del contribuente	NA	OK	
L'avviso di accertamento contiene tutti gli elementi dell'art.7 dello Statuto del contribuente (L. n. 212/00)?	☐	☐	
L'articolo 7 dello Statuto del contribuente, rubricato "Chiarezza e motivazione degli atti", al comma 1, stabilisce che gli atti dell'Amministrazione Finanziaria devono essere motivati, secondo quanto prescrive l'art.3, L. n.241/90, e, al comma 2, indica le ulteriori indicazioni che tassativamente devono contenere gli atti dell'Amministrazione Finanziaria. Secondo l'orientamento giurisprudenziale prevalente, la mancata indicazione di uno degli elementi contenuti nell'art.7, non può essere sanzionato con la nullità, bensì con la mera irregolarità.		GIURISPRUDENZA: Corte Costituzionale sentenza n. 58/09, Corte Costituzionale ordinanza n. 377/07, Cass., sent. n. 23010 del 30 ottobre 2009, CTR Torino, sent. n. 41 del 4 giugno 2009, Cass., sent. n.20634 del 30 luglio 2008)	
Il responsabile del procedimento	NA	OK	
L'avviso di accertamento riporta il nome e cognome del responsabile del procedimento?	☐	☐	

L'art.7 dello Statuto del contribuente pur qualificando come "tassativo" l'obbligo dell'indicazione del responsabile del procedimento negli atti dell'A.F. e dei concessionari della riscossione, non precisa la sanzione connessa alla sua violazione. Se la cartella di pagamento, quindi, è stata notificata prima dell'1 giugno 2008 non può trovare applicazione il D.L. n. 248/07, art.36, co.4-ter, che ha sanzionato con la nullità l'omessa indicazione del responsabile del procedimento, solo per le cartelle consegnate dalla data suddetta. Per i ruoli consegnati prima dell'1 giugno 2008 la mancata indicazione del responsabile del procedimento non comporta alcuna nullità, senza che ciò comporti alcun vulnus per i diritti dei cittadini		<u>GIURISPRUDENZA:</u> Cass., sent. n. 4516 del 21 marzo 2012, CTP Treviso, sent. n. 12/4/10 del 9 febbraio 2010, CTP Lucca, sent. n. 163 del 18 dicembre 2007	
<i>Il calcolo degli interessi</i>	NA	OK	
L'avviso di accertamento contiene il calcolo degli interessi nel dettaglio?	☐	☐	
La cartella di pagamento che indica il valore complessivo degli interessi senza indicare come si è arrivati a tale calcolo e senza la specificazione delle singole aliquote prese a base delle varie annualità, viola il diritto di difesa del contribuente e fa sì che il ricorso sia inammissibile.		<u>GIURISPRUDENZA:</u> Cass., sent. n. 4516 del 21 marzo 2012, CTP Lecce, sent. n. 206/2/10 del 15 marzo 2010	
	Verificare che la cassa non abbia segno negativo durante il periodo controllato	☐	☐
<i>Ufficio territorialmente competente</i>	NA	OK	
L'avviso di accertamento è stato emesso da un Ufficio competente?	☐	☐	
L'art.31 del D.P.R. n. 600/73 al comma 1 prevede che la competenza per il controllo delle dichiarazioni, per la vigilanza sulla corretta tenuta delle scritture contabili e in merito al rispetto degli obblighi previsti dalla legge, nonché per la irrogazione delle pene pecuniarie, spetta all'Ufficio distrettuale nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione. La data di riferimento è quella della presentazione della dichiarazione o quella in cui avrebbe dovuto essere presentata.		<u>GIURISPRUDENZA:</u> CTP Treviso, sent. n. 99/2/10 del 24 novembre 2010, CTR Torino, sent. n. 13/29/10 dell'11 febbraio 2010, CTP Vercelli, sent. n. 8 del 29 ottobre 2008	

Accertamento anticipato	NA	OK	
L'avviso di accertamento è stato emanato decorsi 60 giorni dal rilascio copia PVC?			
IL MANCATO RISPETTO DEL TERMINE PREVISTO PER LA COMUNICAZIONE DELLE OSSERVAZIONI - L'art.12, co.7 dello Statuto del contribuente prevede che, salvo casi di particolare e motivata urgenza, l'avviso di accertamento non può essere emanato prima di sessanta giorni che decorrono dalla data del rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi verificatori.	GIURISPRUDENZA: (favorevoli: Cass., sent. n. 18906 del 16 settembre 2011, Cass., sent. n. 11944 del 13 luglio 2012), (contrarie: Cass., sent. n. 11347 del 5 luglio 2012, Cass., sent. n. 21103 del 13 ottobre 2011)		
La notificazione dell'avviso d'accertamento	NA	OK	
L'avviso di accertamento è stato notificato in modo corretto?	☐	☐	
L'errata notificazione di un atto tributario può comportare, come conseguenze, la nullità o l'inesistenza dell'atto stesso.			
Il tema delle notificazioni, con l'introduzione dell'accertamento esecutivo, si arricchisce di numerosi profili di criticità. Non è infrequente che il contribuente venga a conoscenza del suo debito con l'Erario solo con la cartella di pagamento, a causa dell'omessa o irregolare notifica del precedente avviso di accertamento. In questo caso il contribuente che veniva per la prima volta messo a conoscenza della pretesa dell'Ufficio delle Entrate, aveva la possibilità di impugnare tale cartella di pagamento dinanzi alla Commissione Tributaria provinciale contestando anche i vizi di merito relativi all'avviso di accertamento. Nel caso dell'accertamento esecutivo, se sussiste un vizio di notifica, e l'atto di accertamento non raggiunge correttamente il contribuente, questi potrebbe doversi confrontare con un'imminente esecuzione forzata e venire a conoscenza della pretesa del Fisco solo in quel momento. Nella C.M. n. 25 del 19 giugno 2012 contenente le risposte ai quesiti della stampa specializzata, si chiede, a dimostrazione di tale "preoccupazione", se non sarebbe opportuno che, almeno nell'ipotesi dell'accertamento esecutivo, alla notificazione debba provvedere un Agente notificatore, anziché consentire la notifica "diretta", ossia quella effettuata dalla parte senza l'ausilio del messo notificatore. L'Agenzia delle Entrate, nella sua risposta, ha chiarito che la possibilità di provvedere alla notificazione "direttamente" è prevista dalla legge, così come viene stabilito che la notificazione possa avvenire anche tramite altre modalità. Tuttavia, la notificazione "diretta" non può essere esclusa per due motivi: per il rispetto del principio di economicità e perché assicura la conoscibilità dell'atto da parte del destinatario, conoscibilità assicurata, in egual modo, anche dalle altre forme di notificazione previste dalla legge.			

Di conseguenza, spetterà all'Ufficio scegliere la modalità di notifica dell'atto tra quelle consentite, cercando di contemperare le diverse esigenze, quali celerità ed efficacia, economicità, e verificando, comunque, il buon esito della notifica.

Note				
Consegna dell'addetto Responsabile al Professionista (data e firma)				

Distinti saluti

Lo Studio ringrazia per l'attenzione riservatagli e rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento, riservandosi la facoltà di tenervi costantemente aggiornati sulle novità e relativi adempimenti di Vostro interesse.....