

Circolare n. 12 del 9.11.2010

“Manovra d’estate” 4: Novità in materia di accertamento, riscossione e procedure concorsuali

Premessa

Il Decreto Legge n.78/2010 convertito dalla Legge 122/2010 (la “Manovra d’Estate”), ha apportato significative novità sia in tema di accertamento e riscossione dei tributi, che in quello delle procedure concorsuali.

La presente circolare analizza il contenuto di talune di queste, con particolare riferimento agli aspetti innovativi per il contribuente.

Indice

1. Nuove norme in materia di riscossione
2. Limiti alla compensazione dei crediti tributari
3. Elezione di domicilio per la notifica degli atti
4. Estinzione del giudizio in cassazione
5. Accertamento con adesione
6. Procedure concorsuali

1. Nuove norme in materia di riscossione

L’articolo 29 della Manovra Estiva, con l’intento di velocizzare e razionalizzare i processi di riscossione coattiva, rendendo più snello il recupero di efficienza di tale fase nell’ambito dell’attività di contrasto all’evasione, ha stabilito che a partire dal 1° luglio 2011, l’avviso di accertamento per imposte sui redditi ed IVA diventerà titolo esecutivo per la riscossione del tributo e per l’esecuzione forzata, concentrando in sé sia le funzioni precipue dell’avviso di accertamento, sia quelle dell’iscrizione a ruolo.

Con la modifica apportata quindi, l’Agenzia delle Entrate si pone quale parte attiva della riscossione, prima ancora dell’intervento dell’agente alla riscossione.

1.1 Esecutività dell’avviso di accertamento

A far data dal 1° luglio 2011 e con riferimento ai periodi di imposta in corso al 31.12.2007 e successivi, gli avvisi di accertamento emessi dagli Uffici dell’Agenzia delle Entrate, ai fini delle imposte sui redditi ed IVA ed il relativo provvedimento di irrogazione delle sanzioni diventano esecutivi, decorsi i sessanta giorni dalla notifica.

I nuovi avvisi di accertamento dovranno riportare in maniera chiara l’avvertimento per il contribuente, che decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento (60 giorni dalla notifica dell’atto), inizierà la riscossione delle somme richieste da parte degli agenti alla riscossione, che in deroga alle disposizioni relative all’iscrizione a ruolo, potranno agire anche ai fini dell’esecuzione forzata, atteso che l’avviso di accertamento in tale fase assume la veste di titolo esecutivo, anche senza la notifica della cartella di pagamento.

L’espropriazione forzata dovrà iniziare, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l’accertamento è divenuto definitivo.

Trascorso infruttuosamente il termine per proporre ricorso (60 giorni dalla notifica dell'atto), per il contribuente l'atto diventerà definitivo, realizzandosi in tal modo il consolidamento della pretesa del Fisco.

Viceversa se l'atto viene impugnato, nasce la c.d. litispendenza, che sposta l'esecutività dell'atto solo successivamente al giudicato sfavorevole, essendosi esaurito il potere di impugnativa.

Solo a far data dalla formazione del giudicato, potrà iniziare a decorrere il termine per avviare l'espropriazione forzata, ferme restando ovviamente le iscrizioni a ruolo provvisorie.

1.2 Fondato pericolo per il positivo esito della riscossione

Il comma 1 lett. c), dell'articolo 29 citato, prevede che in caso di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione delle somme inserite nell'avviso di accertamento, decorsi i sessanta giorni dalla notifica dell'atto e prima che scadano i termini previsti per il pagamento, l'agente alla riscossione può riscuotere la totalità delle somme comprensive di interessi e sanzioni.

Il fondato pericolo di un ipotetico danno erariale, viene fornito in maniera oggettiva dalla sproporzione tra il patrimonio residuo del contribuente a garanzia del credito vantato dal Fisco ed il credito stesso.

In questa fase sarà onere dell'Amministrazione Finanziaria dimostrare e motivare l'esistenza di un pericolo, tale da rendere necessario il repentino recupero per intero delle somme a seguito dell'avviso di accertamento.

1.3 Intimazione ad adempiere

Con la nuova veste assunta dall'avviso di accertamento, che combina sia il titolo impositivo che quello esecutivo, il comma 1 lett. a) dell'articolo 29, richiede che l'atto e il relativo provvedimento di irrogazione sanzioni debbano contenere l'intimazione ad adempiere con l'obbligo di pagamento degli importi in essi indicati.

Gli atti citati, dovranno altresì espressamente indicare, l'intimazione a pagare, nel caso di impugnazione dinnanzi alla Commissione Tributaria Provinciale, delle somme dovute a titolo di imposta, contributi e premi, pari agli imponibili accertati, ma non ancora definitivi, per la metà degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati.

2. Limiti alla compensazione dei crediti tributari

L'articolo 31 del D.L. 78/2010 ha stabilito che a decorrere dall'1.1.2011, non sarà più possibile procedere liberamente alla compensazione dei crediti relativi le imposte erariali, nel caso in cui al contribuente siano state notificate cartelle di pagamento e sia scaduto il termine per il pagamento.

L'inibizione opera fino a concorrenza dell'importo dei debiti, per imposte erariali e relativi accessori iscritti a ruolo e non pagati, pari ad euro 1.500.

Se un contribuente vanta un credito IVA di euro 10.000 e non ha provveduto a pagare una cartella esattoriale per ritenute d'acconto non versate di 4.000 euro, l'utilizzo in compensazione del credito IVA potrà essere di solo 6.000 euro (10.000-4.000).

Nel caso in cui la cartella di pagamento scaduta fosse stata di euro 12.000, l'intera compensazione del credito IVA sarebbe stata totalmente preclusa.

2.1 Le sanzioni per l'indebita compensazione

Per fare in modo che la norma venga rispettata, il legislatore ha previsto che, fermo restando la validità della compensazione operata dal contribuente, l'inosservanza del divieto venga punita con una sanzione fissa pari al 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori.

In tema di sanzioni, ancorché in attesa di chiarimenti ufficiali, è plausibile affermare che in presenza di iscrizioni a ruolo a titolo provvisorio, la compensazione può avvenire, tuttavia la stessa è sub judice.

Se, infatti, il ricorso o la contestazione amministrativa presentata dal contribuente non sortiscono un effetto integralmente positivo, nella misura in cui l'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio si trasforma in definitiva, scatta la sanzione del 50%.

2.2 L'impatto immediato sui contribuenti

Da un punto di vista operativo, la nuova disposizione che entrerà in vigore dall'1.1.2011, è di fatto una limitazione all'utilizzo delle risorse finanziarie dell'impresa, che per evitare di incorrere in una forte sanzione, dovranno bloccare le compensazioni.

In attesa di conoscere gli orientamenti dell'Agenzia delle Entrate in merito all'applicazione dell'articolo 31, l'analisi della disposizione consente di delineare il comportamento dei contribuenti e le maggiori difficoltà da affrontare.

L'articolo 17 del D.Lgs 241/97, limita la compensazione tra tributi diversi, ossia la c.d. "compensazione orizzontale", tuttavia anche alla luce del citato articolo 31, non dovrebbero esservi limitazioni nella compensazione "verticale" (ad esempio crediti IVA con debiti IVA anche nel modello F24) o saldi IRES a credito con acconti dovuti per lo stesso tributo.

Nel caso in cui, vi sia un debito IRES iscritto a ruolo scaduto e non pagato, e nel contempo si vanti un credito IVA compensabile, l'eventuale compensazione risulterebbe sanzionabile, anche se sul credito IVA è stato ottenuto il "visto di conformità".

2.3 Ulteriori modifiche dell'art. 31 D.L.78/2010

Nella fase di conversione del decreto legge, la disposizione si è arricchita al comma 1 di nuovi contenuti, che partendo dal già citato divieto di compensare crediti erariali in presenza di ruoli scaduti oltre una certa soglia, comprende anche le seguenti norme, ancorché in attesa di un provvedimento attuativo:

- la possibilità di estinguere mediante compensazione, i debiti derivanti da iscrizioni a ruolo, utilizzando crediti tributari;
- una conseguente delimitazione dell'applicazione dell'articolo 28-ter del D.P.R. 602/73 c.d. compensazione volontaria dei crediti chiesti a rimborso;
- la possibilità di estinguere a mezzo compensazione, i debiti derivanti da iscrizioni a ruolo, utilizzando crediti vantati nei confronti delle Regioni, Enti locali ed Enti del Servizio Sanitario Nazionale, facenti capo a rapporti di somministrazione, fornitura ed appalti.

3. Elezione di domicilio per la notifica degli atti

L'articolo 38 comma 4 del D.L. 78/2010, ha apportato modifiche anche nell'ambito della disciplina delle notificazioni degli atti tributari ovvero all'art. 60 del D.P.R. 600/73 e all'art. 26 del D.P.R. 602/73.

Con l'effetto di dette modifiche, l'art. 60 del D.P.R. 600/73 riconosce al contribuente la facoltà di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio del Comune del proprio domicilio fiscale

per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano.

In tal caso, l'elezione del domicilio deve risultare da un apposita comunicazione effettuata al competente ufficio a mezzo lettera raccomandata con avviso di ricevimento, ovvero in via telematica con modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

3.1 Effetti delle variazioni

Le modifiche e le variazioni dell'indirizzo, avranno effetto, ai fini della notificazione degli atti, dal trentesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica o, per le persone giuridiche, le società ed enti privi di personalità giuridica, dal trentesimo giorno successivo a quello di ricezione da parte dell'Ufficio della dichiarazione di inizio attività ai fini IVA, ovvero del modello previsto per la domanda di attribuzione del codice fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche non obbligati alla presentazione delle dichiarazioni di inizio attività IVA.

3.2 Notificazione degli atti riscossivi a mezzo PEC

Al fine di consentire all'Amministrazione Finanziaria di ridurre i tempi medi di notifica delle cartelle di pagamento, il comma 2 dell'art. 26 del D.P.R. 602/73, nella sua formulazione, prevede che la notifica della cartella esattoriale possa essere effettuata anche a mezzo PEC (posta elettronica certificata), le cui informazioni assumono valore legale, da spedire all'indirizzo risultante dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge, consultabili, anche in via telematica dagli agenti alla riscossione.

Dal punto di vista operativo, occorre indicare i seguenti passaggi:

- il mittente consegna il messaggio al proprio gestore PEC, il quale, a sua volta, prende in carico la consegna del messaggio, inviandone comunicazione al mittente e lo trasmette al gestore PEC del destinatario;
- all'atto della consegna del messaggio nella casella PEC del destinatario, al mittente viene recapitata la ricevuta di avvenuta consegna, che assume il medesimo valore legale della notifica a mezzo posta;
- sulla base delle disposizioni contenute nel D.P.R. 68/2005, il messaggio si considera notificato, agli effetti di legge, al momento in cui il gestore PEC lo consegna alla casella PEC del destinatario, a prescindere dal momento dell'effettiva lettura da parte di quest'ultimo.

4. Estinzione del giudizio in cassazione

L'articolo 48 – ter a parziale modifica dell'art. 3 comma 2 - bis lett. b) del D.L.25.3.2010 n. 40, riporta disposizioni che precisano la modalità di estinzione anticipata delle controversie pendenti in presso la Corte di Cassazione.

Nell'ambito delle controversie tributarie, pendenti innanzi alla Corte di Cassazione, che hanno origine da ricorsi iscritti a ruolo in primo grado da oltre dieci anni e per i quali l'amministrazione finanziaria è risultata soccombente nei primi due gradi di giudizio, il pagamento di un importo pari al 5 per cento del valore della controversia e contestuale rinuncia ad ogni eventuale pretesa di equa riparazione, estingue il giudizio in presenza:

- di attestazione degli uffici dell'amministrazione finanziaria comprovante la regolarità dell'istanza;
- il pagamento integrale di quanto dovuto.

5. Accertamento con adesione

L'articolo 52 bis reca nuove disposizioni in merito alla garanzia richiesta al contribuente (ai sensi dell'art. 8 comma 3 del D.Lgs 218/97) per ottenere il beneficio della rateizzazione delle somme dovute al Fisco per effetto dell'accertamento con adesione, ove le stesse siano superiori ad euro 50.000.

A decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 78/2010 e sino al 3.12.2011, è consentito presentare detta garanzia anche mediante ipoteca volontaria di primo grado per un valore, accettato dall'amministrazione finanziaria, pari al doppio del debito erariale ovvero della somma oggetto di rateizzazione.

5.1 Il versamento delle somme a seguito dell'accertamento con adesione

Il comma 1 dell'art. 8 del D.Lgs. 218/97, specifica le modalità per il versamento delle somme dovute al Fisco a seguito dell'accertamento con adesione:

- il versamento delle somme deve essere effettuato entro venti giorni dalla redazione dell'atto, a mezzo delega ad una banca autorizzata o presso il concessionario alla riscossione competente in base all'ultimo domicilio fiscale del contribuente;
- il comma 2 dell'art. 8 citato prevede, che le somme dovute possono essere rateizzate in massimo 8 rate trimestrali di pari importo o in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano euro 51.546;
- sull'importo rateizzato, gravano gli interessi al saggio legale, calcolati dalla data di perfezionamento dell'atto di adesione;
- se le somme da versare superano euro 50.000, il contribuente è tenuto a presentare idonea garanzia mediante una polizza fideiussoria bancaria, ovvero rilasciata dai consorzi di garanzia collettiva dei fidi (Confidi) iscritti negli appositi elenchi previsti dagli articoli 106 e 107 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia (D.Lgs 385/93), per il periodo di rateazione del detto importo, aumentato di un anno.

6. Procedure concorsuali

L'articolo 48 della Manovra Estiva, ha introdotto alcune disposizioni nella legge fallimentare, con l'intento di rendere più rapida la soluzione della crisi delle imprese prima del fallimento.

Di seguito si riportano i punti salienti della manovra, inerenti le nuove fattispecie di crediti prededucibili:

- il comma 1 dell'articolo 48 con il nuovo art. 182 – quater della legge fallimentare, è volto a promuovere l'erogazione di nuovi finanziamenti all'impresa in crisi, specificando che i crediti derivanti da finanziamenti erogati da banche e intermediari finanziari (iscritti negli elenchi di cui agli artt. 106 e 107 del D.Lgs 385/93) in esecuzione di un concordato preventivo o di un accordo di ristrutturazione dei debiti sono prededucibili ai sensi e per gli effetti dell'art. 111 delle Legge Fallimentare;
- parificati ai crediti prededucibili, e quindi soggetti al medesimo trattamento, sono anche i crediti per finanziamenti effettuati dai medesimi soggetti, in funzione della presentazione della domanda di ammissione al concordato preventivo o di omologazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti qualora tali finanziamenti siano previsti nelle rispettive procedure e sempre che ciò sia disposto nel provvedimento con il quale il Tribunale, accoglie la domanda di ammissione al concordato ovvero

l'accordo sia omologato;

- anche i crediti verso soci, per finanziamenti effettuati in funzione dell'esecuzione delle menzionate procedure concordatarie, sono stati qualificati come prededucibili in deroga agli artt. 2467 e 2497 quinquies del codice civile, fino a concorrenza dell'80% del loro ammontare;
- sulla scorta delle citate novità introdotte dall'art. 48, e sulla base di una logica ancora poco chiara, un identico regime di prededucibilità è stato altresì previsto per i crediti relativi ai compensi spettanti al professionista incaricato di predisporre la relazione di cui all'art. 161 comma 3 e art. 182- bis primo comma della Legge Fallimentare (attestazione della veridicità dei dati aziendali e della fattibilità del piano alla base del concordato), purchè il concordato preventivo o l'accordo di ristrutturazione dei debiti siano omologati.

6.1 Divieto di nuovi azioni esecutive o cautelari

Il comma 2 dell'articolo 48 della Manovra Estiva, ha modificato anche l'art. 182 – bis della Legge Fallimentare, nel rinnovato intento di tutelare la fase di trattativa che precede la stipula gli accordi di ristrutturazione del debito.

La disposizione ha previsto che l'imprenditore possa chiedere l'applicazione del divieto di iniziare o proseguire azioni cautelari o esecutive, da parte dei creditori per un periodo di sessanta giorni dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese, dell'accordo raggiunto nel rispetto delle maggioranze stabilite dalla norma, anche nel corso delle trattative e prima della formalizzazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti.

Di seguito si riportano le modalità per richiedere la sospensione:

- l'imprenditore deve depositare presso il Tribunale competente ai sensi dell'art. 9 della Legge Fallimentare, la documentazione di cui all'art. 161, primo e secondo comma della citata Legge e una proposta di accordo corredata da un'autocertificazione, che attesti che sulla proposta sono in essere trattative con la massa dei creditori che rappresentano almeno il 60% dei crediti, nonché una dichiarazione del professionista circa l'idoneità della proposta;
- successivamente il Tribunale, fissa l'udienza entro il termine di trenta giorni dal deposito dell'istanza, dandone comunicazione ai creditori;
- nell'udienza, verificate tutte le condizioni previste dal primo comma dell'art. 182 – bis della Legge Fallimentare, il Giudice dispone con decreto motivato il divieto di muovere azioni esecutive o cautelari, assegnando il termine di non oltre sessanta giorni per il deposito dell'accordo di ristrutturazione dei debiti e della prevista relazione del professionista

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Napoli, 9.11.2010

Dott. Gianmaria Di Meglio
dimeglio@studiofiorentino.com

Dott. Marco Fiorentino
marcofiorentino@studiofiorentino.com

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero
mauriziomoccaldi@studiofiorentino.com

DISCLAIMER

La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.