

## IL RUOLO

di GIAMPAOLO MORINI

1. Il sistema di riscossione: introduzione. 2. Le competenze dell'Agenzia delle Entrate in materia di riscossione. 3. Il Ruolo. 4. Natura del RUOLO: dal ruolo "impositivo" all'accertamento "esecutivo". 5. L'ambito di applicazione del nuovo istituto. 6. Il contenuto dell'avviso di accertamento "uno e trino". 7. La "mobilità" del termine per adempiere e l'indeterminatezza del contenuto dell'atto. 8. L'esecutività dell'accertamento. 9. L'intervento dell'agente della riscossione. 10 L'accertamento quale unico atto notificato al contribuente. 11. La riscossione nei confronti dei coobbligati. 12. Conclusioni. 13. Iscrizioni nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi. 14. Inadempimento dei pagamenti delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate. 15 **Il credito previdenziale: i soggetti coinvolti e l'iscrizione a ruolo.** 16 **Formazione del ruolo e notifica dell'estratto di ruolo.** 17. **Interessi per ritardata iscrizione a ruolo.** 18. **Normativa vigente dal 05/05/1976 al 30/06/1999.** 19. **Normativa vigente dall'entrata in vigore del DPR n. 602/1973 al 04/05/1976.** 20. **Dilazione del pagamento.** 21. **Interessi per dilazione del pagamento.**

### 1. Il sistema di riscossione: introduzione.

La riscossione a mezzo ruolo, presuppone l'esistenza di un credito da parte di un Ente impositore competente *ratione materie*, accertato d'ufficio o mediante dichiarazione da parte del contribuente.

Una volta che il credito è divenuto certo e liquido, l'Ente impositore ne intima il pagamento al creditore assegna dogli un termine, trascorso il quale in caso di inadempimento, provvede ad iscrivere a ruolo il creditore a consegnarlo a Concessionario per la riscossione.

Emerge dai pochi cenni, che si tratta di un sistema bifasico, in cui l'Ente impositore, accerta, liquida e gestisce i ruoli affidando, la riscossione, ad un terzo soggetto, oggi Equitalia (in passato, esattorie e concessionari provati).

Nella fase di recupero del credito, l'Amministrazione è titolare di un credito, mentre il concessionario procede al recupero del credito mediante l'emanazione di una cartella di pagamento, che costituisce, anche attraverso procedure esecutive.

## **2. Le competenze dell'Agenzia delle Entrate in materia di riscossione.**

Preme in questa sede, seppur in modo limitato, tracciare i poteri della riscossione amministrativa degli importi scaturiti dagli accertamenti delle imposte sui redditi, dell'Iva e dell'Irap, per le quali le competenze sono ancora riservate agli Uffici impositori, in particolare essi posso:

i. di chiedere ed ottenere, prima ancora della notificazione dell'accertamento, ai sensi dell'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997, l'iscrizione di ipoteca sui beni immobili ovvero, il sequestro conservativo dei beni mobili dell'autore delle violazioni punite con sanzioni pecuniarie, qualora vi sia un *fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito*;

ii. promuovere l'operato degli agenti della riscossione per l'acquisizione degli importi scaturenti dagli accertamenti qualora il contribuente non abbia corrisposto gli importi richiesti con l'avviso di accertamento;

iii. disporre, ex art. 39, DPR n. 602/1973, in pendenza del ricorso giurisdizionale, la sospensione amministrativa della riscossione sino pubblicazione della sentenza di primo grado, anche se, dietro corresponsione di interessi da parte del contribuente;

iv. ai sensi dell'art. 29, comma 1, lett. c, del DL n. 78/2010, attivare, in via eccezionale, l'immediata riscossione integrale delle imposte, interessi e sanzioni risultanti dagli accertamenti notificati al contribuente, qualora, *fondato pericolo per il positivo esito della riscossione*.

Dal suesposto tracciato, emerge, che all'Agenzia delle Entrate è ancora attribuita la veste del creditore, anche se non gli compete la funzione di riscuotere i proventi, tuttavia, non può esperire alcuna diretta azione esecutiva sui beni del contribuente.

Sul punto, la giurisprudenza ha già in passato affermato, che le forme pubblicistiche di riscossione dei tributi sono inderogabili e quindi, non surrogabili dal ricorso ai mezzi di tutela offerti ai privati creditori,

Riguardo a tali violazioni l'art. 203 C.d.S. statuisce che, qualora nei termini previsti non sia proposto ricorso e non sia stato effettuato il pagamento in misura ridotta della sanzione ai sensi dell'art. 202, il verbale di accertamento costituisce titolo esecutivo per una somma pari alla metà del massimo della sanzione amministrativa edittale e per le spese del procedimento. Il successivo art. 206 statuisce che la riscossione della relativa somma - così come di quella stabilita nelle ordinanze-ingiunzioni emesse in relazione alle medesime violazioni - "è regolata dalla L. n. 689 del 1981, art. 27". Tale articolo 27, a sua volta, statuisce che detta riscossione debba avvenire "in base alle norme previste per l'esazione delle imposte dirette, trasmettendo il ruolo all'intendenza di finanza, che lo dà in carico all'esattore".

Così statuendo il legislatore ha previsto una disciplina specifica di esazione, correlata alla natura particolare del credito e alla natura di titoli esecutivi conferita dalla legge tanto, nel caso di violazioni del codice della strada, ai verbali di accertamento, tanto - in via generale per ogni tipo di violazioni (L. n. 689 del 1981, art. 18, comma 7) - alle ordinanze-ingiunzioni irrogative delle sanzioni amministrative pecuniarie.

Tale disciplina legislativa - che ha finalità semplificatorie rispetto alle procedure esecutive ordinarie e finalità di contenimento delle spese di esazione delle sanzioni amministrative - secondo quanto si evince dalla lettera del citato art. 26 e dalla sua ratio (riconducibile all'interesse pubblico sotteso a dette finalità) ha carattere tassativo e derogatorio della normativa generale, sia in relazione alla formazione dei titoli esecutivi, che avviene in sede e con modalità extragiudiziali, sia in relazione alle forme dell'esecuzione forzata, che è quella esattoriale.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Cass., 6 novembre 2006, n. 23631. In senso contrario; cfr. BOLETTO, Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche, Milano, 2010, 40 ss.

Da notare, che la disciplina delle misure conservative adottabili prima della notificazione dell'avviso di accertamento ha trovato sempre minori applicazioni pratiche dopo l'entrata in vigore del complesso procedimento di cui all'art. 22, D.Lgs. n.472/1997, e dopo l'attribuzione, operata dal D.Lgs. n.46/1999, anche agli agenti della riscossione del potere di procedere, in virtù del ruolo, ad iscrizioni ipotecarie e fermo dei beni mobili registrati.

La duplicazione, in ordine alla applicazione di misure conservative adottabili da parte dell'ente impositore e degli agenti della riscossione, è stata ulteriormente estesa, dall'art. 27 del DL n. 185/2008, anche alle imposte ed ai relativi interessi, al contempo precisandosi che esse

...conservano, senza bisogno di alcuna formalità o annotazione la loro validità e il loro grado a favore dell'agente della riscossione che ha in carico il ruolo...

Quanto alla disciplina (della cd. "sospensione amministrativa" della riscossione, essa rappresenta un refuso di quello che in passato era un rimedio giustiziale amministrativo riservato all'Intendente di Finanza, tuttavia con il tempo assorbita, a seguito dell'attribuzione al giudice tributario di poteri di tutela cautelare in favore del contribuente, agli Uffici tributari di un più generale potere di sospendere in autotutela gli effetti degli atti da essa ritenuti illegittimi o infondati<sup>2</sup>, e agli agenti della riscossione del potere di concedere rateazione degli importi iscritti a ruolo.

Allo stesso modo, assume ruolo marginale, la competenza degli Uffici di avviare riscossioni provvisorie straordinarie per l'intero importo delle imposte, interessi e sanzioni risultanti dagli avvisi di accertamento.

Dall'esperienza giurisprudenziale si evince, che a tale procedura, gli Uffici, hanno ricorso per i ruoli emessi nei confronti di contribuenti assoggettati a procedure concorsuali, e per consentire agli agenti della riscossione di procedere all'insinuazione al

---

<sup>2</sup> Ad opera dell'art. 1, quater, comma 1 bis, della legge n. 656/1994, introdotto dall'art. 27 della legge 18 febbraio 1999, n. 28.

passivo dei relativi carichi, piuttosto che per fronteggiare veri "pericoli" per la riscossione.

Dando attenzione alle competenze di cui al suesposto punto ii., si ricorda, come in passato, ai concessionari della riscossione erano devoluti compiti meramente attuativi ed esecutivi del ruolo con il quale la riscossione coattiva veniva disposta, salvo contrarie determinazioni da parte degli Uffici emittenti, da formalizzarsi in appositi provvedimenti di sospensione (amministrativa) della riscossione o di sgravio dal ruolo.

Tale posizione è stata tuttavia notevolmente attenuata dalla Direttiva di Equitalia s.p.a. del 6 maggio 2010, n. 10, con la quale, ha rilevato "...la necessità di migliorare sensibilmente la relazione con i debitori iscritti a ruolo...", e l'esistenza di "...dissfunzioni a monte della nostra operatività...", si è disposto che, "...pur in assenza di provvedimento dell'ente creditore...", gli agenti della riscossione dovranno "...immediatamente sospendere ogni ulteriore iniziativa finalizzata alla riscossione della somma iscritta a ruolo...", in casi eccezionali tassativamente previsti, ed a fronte di documentata richiesta da parte del contribuente.

Allo stesso modo l'operatività degli agenti della riscossione è stata ridefinita disponendo che

...entro i successivi dieci giorni, dovrete, inoltre, trasmettere all'ente creditore la documentazione consegnataVi dal debitore, al fine di ottenere conferma, o meno, dell'esistenza delle ragioni di quest'ultimo e richiedere, in caso affermativo, la sollecita trasmissione della sospensione o dello sgravio ai Vostri sistemi informativi. Dovrete, infine, avvertire l'ente creditore che in caso di silenzio dei suoi Uffici, le azioni volte al recupero del credito rimarranno comunque sospese....

Da quanto riportato, emerge, una forma di "sospensione amministrativa della riscossione" direttamente esercitabile dall'agente della riscossione, su impulso degli Uffici impositori, e non vi è dubbio, che le nuove norme sugli accertamenti esecutivi (rubricate in termini di "*Concentrazione dell'accertamento nella riscossione*", mirino a il ruolo di centralità dei poteri decisionali

dell'Agenzia delle Entrate (anche) in materia di riscossione coattiva dei tributi.

I cennati interventi consentono di giungere alle seguenti conclusioni

a) è impropriamente utilizzata la nozione dell'"esecutività" dell'accertamento, come semplice conseguenza del decorso di sessanta giorni dalla sua notificazione, in quanto, essa, viene automaticamente ridimensionata qualora, il contribuente abbia proposto tempestivo ricorso, ma non può comunque essere in alcun modo azionata fino a che la riscossione non è affidata all'agente della riscossione: Non si comprende, come un atto possa dirsi "esecutivo" se non è ancora eseguibile, dal momento che, l'agente della riscossione, è, in realtà, il solo soggetto legittimato all'espropriazione forzata amministrativa dei beni del contribuente, ed all'adozione delle misure a ciò specificamente correlate.

Inoltre, l'esercizio delle competenze per la riscossione dei tributi non dipende dalla formula dell'esecutività ex lege dell'accertamento, ma dal distinto atto di "affidamento in carico" agli agenti della riscossione del compito di procedere alla riscossione di quel che gli Uffici dell'accertamento ritengono riscuotibile.

b) La legge dispone che gli accertamenti devono contenere l'espressa avvertenza che "*...decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste... è affidata in carico all'agente della riscossione...*": da ciò non deriva alcun automatismo, e non può escludersi, che l'"affidamento" possa avvenire anche successivamente, e che il contribuente possa validamente effettuare dei versamenti diretti (pur se maggiorati degli interessi moratori) a decorso avvenuto di quell'arco temporale.

In tal senso si richiama, l'introduzione della sospensione *ope legis* per centottanta giorni della possibilità che l'agente della riscossione proceda all'esecuzione forzata qualora, l'accertamento sia stato impugnato da parte del contribuente e sia stata, con il ricorso, richiesta la sospensione della riscossione.

a) La legge precisa che i carichi vengono affidati all'agente della riscossione "...anche ai fini dell'esecuzione forzata...", e non perché debba necessariamente e subito, procedere ad esecuzione coattiva, puntualizzazione normativa che dipende dalla pluralità degli strumenti di coazione diretta ed indiretta dei quali gli agenti della riscossione possono avvalersi per indurre il contribuente al pagamento delle somme dovute.

b) Riassumendo, le competenze dell'Agenzia delle Entrate, in punto di riscossione delle imposte scaturenti dai suoi accertamenti, si fermano al piano della quantificazione degli importi riscuotibili sia titolo provvisorio che definitivo, nonché quello di trasmettere gli atti a mezzo, di un apposito "estratto" dell'avviso di accertamento<sup>3</sup> all'agente della riscossione, per l'esercizio delle competenze propriamente operative che ad esso sono attribuite dalla legge; l'"affidamento del carico" all'agente della riscossione, non appare in definitiva, in alcun modo riconducibile ad un negozio di diritto privato quale il "mandato", in quanto esercizio di un potere pubblicistico di impulso non dissimile da quello di avanzare "proposte" negli ordinari procedimenti amministrativi.

### 3. Il Ruolo.

L'art. 1 Dpr n. 602/1973 prevede che le imposte sui redditi sono riscosse mediante:

- a) ritenuta diretta;
- b) versamenti diretti del contribuente al concessionario e alle sezioni di tesoreria provinciale dello Stato;
- c) iscrizione nei ruoli.

Viene, dunque nel diritto positivo, lo strumento del ruolo quale mezzo per ottenere il pagamento delle imposte sui redditi.

Mentre gli arti dal 2 a 8 (l'art. 9 è stato abrogato dall'articolo 37, comma 1, del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, come

---

<sup>3</sup> Ciò indirettamente risulta dall'art. 7, comma 2, n. 4 del DL n. 70/2011, ove si prevede che "ai fini dell'espropriazione forzata l'esibizione dell'estratto dell'atto di cui alla lett. a), come trasmesso all'agente della riscossione con le modalità determinate con il provvedimento di cui alla lett. b), tiene luogo, a tutti gli effetti, dell'esibizione dell'atto stesso in tutti i casi in cui l'agente della riscossione ne attesti la provenienza".

modificato dall'articolo 2, comma 1, lettera e), del D.Lgs. 17 agosto 1999, n. 326), si occupano di disciplinare le modalità e i termini per il pagamento delle imposte, dall'art. 10 il DPR 602/1973 si occupa invece, di disciplinare le modalità di recupero coattivo dei crediti delle Amministrazioni Pubbliche, nonché gli strumenti cautelativi, individuando procedure più snelle rispetto a quelle ordinarie.

L'art. 10<sup>4</sup> lett. b) DPR n. 603/1973, definisce "concessionario": il soggetto cui è affidato in concessione il servizio di riscossione o il commissario governativo che gestisce il servizio stesso;"ruolo", l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario.

Per la riscossione delle somme non pagate il concessionario procede ad espropriazione forzata sulla base del ruolo, che costituisce titolo esecutivo, tale efficacia è riconosciuta dall'art. 49 DPR n. 602/1973, titolo esecutivo che deve essere consegnato al Concessionario dell'ambito territoriale cui esso si riferisce secondo le modalità indicate con decreto del Ministero delle finanze, di concerto con il Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica (art. 24 DPR n. 602/1973).

Il concessionario dovrà redigere la Cartella di Pagamento che dovrà contenere, oltre a quanto si leggerà nel paragrafo seguente, l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro 60 giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che in difetto di pagamento il Concessionario, procederà ad esecuzione forzata; la Cartella dovrà inoltre indicare la data in cui il ruolo è stato reso esecutivo come disposto dall'art. 2 bis art. 25 DPR n. 602/1973, comma aggiunto dall'art. 8 D. Lgs. 26 gennaio 2001 n. 32.

Da un punto di vista processuale, la **Cassazione civile, sez. III, 16/06/2016, (ud. 08/03/2016, dep.16/06/2016), n. 12415 ha ribadito che** l'onere della prova nei giudizi di opposizione all'esecuzione, in presenza di titolo esecutivo formatosi nei confronti di un determinato soggetto, spetta a quest'ultimo, esecutato opponente, che in giudizio riveste la qualità formale e sostanziale di attore<sup>5</sup>, dare la prova del fatto sopravvenuto che rende

---

<sup>4</sup> Articolo sostituito dall'articolo 2 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46.

<sup>5</sup> Cfr.Cass. n. 1328/11.



inopponibile od inesequibile nei suoi confronti il titolo esecutivo, spettando all'opposto, creditore procedente, soltanto la prova che il titolo esecutivo esiste<sup>6</sup> ed è stato emesso appunto nei confronti del soggetto esecutato<sup>7</sup>.

Infatti,

Nel giudizio di opposizione all'esecuzione ex art. 615 cod. proc. civ., l'opponente ha veste sostanziale e processuale di attore. Pertanto, le eventuali "eccezioni" da lui sollevate per contrastare il diritto del creditore a procedere ad esecuzione forzata costituiscono *causa petendi* della domanda proposta con il ricorso in opposizione e sono soggette al regime sostanziale e processuale della domanda. Ne consegue che l'opponente non può mutare la domanda modificando le eccezioni che ne costituiscono il fondamento, né il giudice può accogliere l'opposizione per motivi che costituiscono un mutamento di quelli espressi nel ricorso introduttivo, ancorché si tratti di eccezioni rilevabili d'ufficio (nota 17).

In relazione al titolo esecutivo:

Se è vero, infatti, che l'esistenza del titolo esecutivo costituisce la condizione necessaria dell'esercizio dell'azione esecutiva, deve, necessariamente, convenirsi che la sua esistenza, indipendentemente dall'atteggiamento delle parti, deve essere sempre verificata d'ufficio dal giudice<sup>8</sup>. In particolare - mentre il giudice dell'esecuzione ha il potere-dovere di verificare, con un accertamento che esaurisce la sua efficacia nel processo esecutivo, non solo la presenza del titolo esecutivo nel momento in cui l'azione esecutiva è sperimentata, ma anche la sua permanente validità ed efficacia in tutto il corso del processo di esecuzione - in sede di opposizione all'esecuzione l'accertamento dell'idoneità del titolo a legittimare l'azione esecutiva si pone come preliminare dal punto di vista logico per la decisione sui motivi di opposizione,

---

<sup>6</sup> Cfr. Cass. n. 3977/12.

<sup>7</sup> Cfr. Cass. n. 18258/14.

<sup>8</sup> In senso conforme: Cass. 7 febbraio 2000, n. 1337.

anche se questi non investano direttamente la questione<sup>9</sup>. Il giudice dell'opposizione all'esecuzione è tenuto, dunque, a compiere, preliminarmente, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, ed anche per la prima volta nel giudizio di cassazione, la verifica sulla esistenza del titolo esecutivo posto alla base dell'azione esecutiva, potendo rilevare sia l'inesistenza originaria del titolo esecutivo sia la sua sopravvenuta caducazione, dal momento che, entrambe, determinano l'illegittimità dell'esecuzione forzata con effetto *ex tunc*<sup>10</sup> (vedi nota 18).

Con decreto del Ministero delle finanze, di concerto con il Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, sono stabiliti i dati che il ruolo deve contenere, i tempi e le procedure della sua formazione, oltre le modalità dell'intervento in tali procedure del consorzio nazionale obbligatorio fra i concessionari.

Nel ruolo devono essere comunque indicati il numero del codice fiscale del contribuente, la specie del ruolo, la data in cui il ruolo diviene esecutivo e il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione, anche sintetica, della pretesa; in difetto di tali indicazioni non può farsi luogo all'iscrizione<sup>11</sup>; l'obbligo di tali indicazione **vige dal 20/03/2001**.

**Nel periodo vigente dal 01/07/1999 al 19/03/2001, la norma stabiliva che:** *Nel ruolo deve essere comunque indicato il numero del codice fiscale del contribuente; in difetto non può farsi luogo all'iscrizione.*

**Nel periodo vigente dal 0/10/1977 al 31/12/1998,** il ruolo doveva contenere i nomi dei contribuenti per ordine alfabetico e indicato, per ciascuno di essi, le generalità, il codice fiscale, il domicilio fiscale, il periodo d'imposta, l'imponibile, l'aliquota applicata, l'ammontare della relativa imposta, l'ammontare dei versamenti diretti, l'ammontare dell'imposta dovuta nonché

---

<sup>9</sup> In senso conforme: Cass. 28 luglio 2011, n. 16610.

<sup>10</sup> In senso conforme: Cass. 19 maggio 2011, n. 11021; Cass. 29 novembre 2004, n. 22430.

<sup>11</sup> Comma sostituito dall'articolo 8, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32 e successivamente modificato dall'articolo 1, comma 417, lettera a), della Legge 30 dicembre 2004, n. 311

quello degli interessi, delle soprattasse e delle pene pecuniarie, mentre per i soggetti diversi dalle persone fisiche, in luogo delle generalità, il ruolo deve contenere la denominazione o la ragione sociale.

**Nel periodo dall'entrata in vigore del DPR n. 602/1973 al 19/01/1977** il ruolo doveva contenere i nomi dei contribuenti per ordine alfabetico e indicata, per ciascuno di essi, le generalità, il domicilio fiscale, il periodo d'imposta, l'imponibile, l'aliquota applicata, l'ammontare della relativa imposta, l'ammontare dei versamenti di acconto eseguiti ai sensi dell'art. 3, primo comma, n. 2), l'ammontare dell'imposta dovuta nonché quello degli interessi, delle soprattasse e delle pene pecuniarie.

Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, in luogo delle generalità, il ruolo deve contenere la denominazione o la ragione sociale.

Come stabilito dall'articolo 4, comma 1, del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46 che ha modificato l'art. 12 DPR n. 602/1973, **Il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato. Con la sottoscrizione il ruolo diviene esecutivo.**

Quindi solo dopo la sottoscrizione, anche digitale, il titolo diviene esecutivo, tuttavia, tale precisazione è riscontrabile nel dettato normativo solo a partire dal 1.07.1999: è opinione di chi scrive, che comunque la sottoscrizione del titolo fosse comunque necessaria anche prima della riforma operata dal D. Lgs. 46/1999 in virtù dei principi generali.

Inoltre, si precisa che il visto di esecutorietà dei ruoli è apposto sul riassunto riepilogativo che ne costituisce parte integrante e viene inviato in copia alla competente ragioneria provinciale dello Stato.

Il riassunto è redatto in conformità al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale .

Per i ruoli emessi dagli enti diversi dallo Stato e da amministrazioni statali diverse dal Ministero delle finanze il visto di esecutorietà è apposto direttamente dall'ente o dall'amministrazione che ha emesso il ruolo (art. 23 DPR n. 602/1973).

L'articolo 37, comma 1, del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, ha abrogato il co. 3 dell'art. 23 che prevedeva che con decreto

del Ministro delle finanze venivano individuati gli uffici dell'amministrazione finanziaria competenti all'apposizione del visto di esecutorietà (**Vigente dal 01/01/1998 al 30/06/1999**).

**Per il periodo Vigente dal 01/01/1992 al 31/12/1997**, il visto di esecutorietà veniva rilasciato dall'intendente di finanza, previo accertamento della conformità dei singoli ruoli alle disposizioni vigenti.

Tale visto veniva apposto sul riassunto riepilogativo che ne costituiva parte integrante e ne inviava copia alla competente ragioneria provinciale. Il riassunto riepilogativo era redatto in conformità al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale.

**Dal'entrata in vigore del DPR n. 602/1973 sino al 31.12.1991**, invece, l'intendente di finanza, previo accertamento della conformità del ruolo alle disposizioni vigenti, apponeva il visto di esecutorietà e inviava copia del frontespizio del ruolo alla competente ragioneria provinciale.

**In definitiva, solo a decorrere dal 01.01.1992 il visto di esecutorietà verrà apposto sul ruolo e non sul riassunto (per l'effetto dell'art. 15, comma 4. lettera a), della Legge 30 dicembre 1991, n. 413).**

La Corte di Cassazione civile, sez. III, 09/06/2016, (ud. 21/01/2016, dep.09/06/2016), n. 11794 è tornata ancora una volta a ribadire la sufficienza probatoria dell'estratto di ruolo ai fini della prova del credito, più volte negata dalle corti di merito. La Corte chiarisce che

la cartella esattoriale non è altro che la stampa del ruolo in unico originale notificata alla parte, e, al contrario di quanto affermato dalla corte territoriale, l'estratto di ruolo è una riproduzione fedele ed integrale degli elementi essenziali contenuti nella cartella esattoriale: esso deve contenere tutti i dati essenziali per consentire al contribuente di identificare a quale pretesa dell'amministrazione esso si riferisca (e per consentire al contribuente di apprestare le sue difese e al giudice ove adito di verificare la fondatezza della pretesa creditoria o gli altri punti sollevati dall'opponente) perchè contiene tutti i dati necessari ad identificare in modo inequivoco la contribuente, ovvero nominativo, codice fiscale, data di nascita e domicilio fiscale; tutti i

dati indispensabili necessari per individuare la natura e l'entità delle pretese iscritte a ruolo, ovvero il numero della cartella, l'importo dovuto, l'importo già riscosso e l'importo residuo, l'aggio, la descrizione del tributo, il codice e l'anno di riferimento del tributo, l'anno di iscrizione a ruolo, la data di esecutività del ruolo, gli estremi della notifica della cartella di pagamento, l'ente creditore (indicazioni obbligatoriamente previste dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, oltre che dal D.M. n. 321 del 1999, artt. 1 e 6).

Gli estratti di ruolo sono di conseguenza validi ai fini probatori e in particolare, per quanto qui interessa, per individuare a tutela di quale tipo di credito agisca l'amministrazione.

La Corte, dunque, conferma che la copia della parte del ruolo relativa al contribuente, munita della dichiarazione di conformità all'originale resa dal collettore delle imposte, costituisce prova del credito, ai sensi dell'art. 2718 cod. civ. (secondo cui le copie parziali o le riproduzioni per estratto, rilasciate nella forma prescritta da pubblici ufficiali che ne sono depositari e sono debitamente autorizzati, fanno piena prova solo per quella parte dell'originale che riproducono letteralmente), da momento che il collettore esercita le stesse funzioni dell'esattore, di cui è coadiutore (D.P.R. 15 maggio 1963, n. 858, art. 130), e che l'esattore, anche se non rientra tra i "pubblici depositari" - cui la legge attribuisce la funzione di tenere gli atti a disposizione del pubblico e che sono obbligati, ex art. 743 cod. proc. civ., a rilasciare copia degli atti anche a chi non ne è parte - è tuttavia un "depositario" del ruolo, datogli in consegna dall'intendente di finanza (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 24), ed è quindi autorizzato a rilasciarne copia, ai sensi della L. 4 gennaio 1968, n. 15, art. 14 (secondo cui l'autenticazione delle copie, anche parziali, può essere fatta dal pubblico ufficiale presso il quale è depositato l'originale),

ai fini dell'ammissione di un credito d'imposta al passivo fallimentare (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 45), la copia della parte del ruolo relativa al contribuente, munita della dichiarazione di conformità all'originale resa dal collettore delle imposte, costituisce prova del credito, ai sensi dell'art. 2718 cod. civ. (secondo cui le copie parziali o le riproduzioni per estratto,

rilasciate nella forma prescritta da pubblici ufficiali che ne sono depositari e sono debitamente autorizzati, fanno piena prova solo per quella parte dell'originale che riproducono letteralmente), atteso che il collettore esercita le stesse funzioni dell'esattore, di cui è coadiutore (D.P.R. 15 maggio 1963, n. 858, art. 130), e che l'esattore, pur non rientrando tra i "pubblici depositari" - cui la legge attribuisce la funzione di tenere gli atti a disposizione del pubblico e che sono obbligati, ex art. 743 cod. proc. civ., a rilasciare copia degli atti anche a chi non ne è parte - è tuttavia un "depositario" del ruolo, datogli in consegna dall'intendente di finanza (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 24), ed inoltre è autorizzato a rilasciarne copia, ai sensi della L. 4 gennaio 1968, n. 15, art. 14<sup>12</sup> (secondo cui l'autenticazione delle copie, anche parziali, può essere fatta dal pubblico ufficiale presso il quale è depositato l'originale)<sup>13</sup>.

L'estratto del ruolo, in definitiva non è quindi una sintesi del ruolo, operata a sua discrezione dal soggetto che l'ha formato, ma è la riproduzione fedele di quella parte del ruolo che si riferisce alla o alle pretese impositive che si fanno valere nei confronti di quel singolo contribuente con la cartella notificatagli (nel senso che l'estratto di ruolo non sia altro che una riproduzione parziale del ruolo,

In tema di contenzioso tributario, il ricorso avverso il ruolo formato ai sensi del D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787, art. 7 e'proposto inviando preventivamente l'originale al centro di servizio e depositando un altro esemplare nella segreteria della commissione tributaria. L'invio dell'originale ha una funzione meramente deflattiva del contenzioso, e non anche di tutela del diritto di difesa ed al contraddittorio dell'Amministrazione finanziaria, con la conseguenza dell'ammissibilità del ricorso, tempestivamente notificato all'Ufficio, pur in mancanza di tale adempimento preventivo<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup> In senso conforme: Cass. Sez. 1, Sentenza n. 4426 del 06/05/1994.

<sup>13</sup> Cass. n. 25962 del 2011

<sup>14</sup> Cass. 31.03.2008 n. 8206, Cass. n. 724 del 2010

L'art. 11, prevede due tipi di **ruolo**, quello **ordinario**, e quello **straordinario** che viene formato quando vi è fondato pericolo per la riscossione.

**A decorre dal 1° luglio 1999**, esiste più un importo minimo perché si formi un ruolo, ed è quantificato all'art. 12 bis in £ 20.000<sup>15</sup>.

#### **4. Natura del RUOLO: dal ruolo "impositivo" all'accertamento "esecutivo". 195**

È stato oggetto di dibattito se la natura del ruolo, fosse quella di un mero atto di riscossione o "anche" impositivo.

È indubbia la funzione originaria di tale atto come titolo esecutivo<sup>16</sup>, tuttavia, è altrettanto indiscusso che la disciplina positiva abbia sempre riconosciuto al ruolo anche la funzione propria dell'atto di imposizione, ovvero, di atto, mediante il quale si attende alla determinazione della pretesa vantata verso il contribuente<sup>17</sup>.

È utile ricordare il dibattito intervenuto sulla motivazione del ruolo (e della cartella), risolto - infine - con la modifica dell'art. 12 del DPR n. 602/1973, in attuazione dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del Contribuente.

Invero, tale dibattito, 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, per mezzo del

---

<sup>15</sup> Articolo aggiunto dall'articolo 4 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46 a decorrere dal 1° luglio 1999.

<sup>16</sup> E. DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979; G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972; S. LA ROSA, voce *Riscossione delle imposte*, in *Enc. giur. Treccani*, 2000, XXVII; M. BASILAVECCHIA, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, 127; R. RINALDI, voce *Riscossione dei tributi*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, Milano, 2006, V, 5341.

<sup>17</sup> G. TABET, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, Roma, s.d. (ma 1985), 134; N. DOLFIN - G. FALSITTA, voce *Tributi (Riscossione)*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, 2002, VI, 1126). A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008, passim, ed in specifico 154 ss.; G. BOLETTI, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010, 45 ss.

quale si vanta una pretesa, che deve essere argomentata: tale elemento, non ha invece, alcuna utilità per un titolo esecutivo, che serve solamente a legittimarne la riscossione coattiva<sup>18</sup>.

Ad una simile chiave di lettura, si presta inoltre, anche l'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 DL 31 luglio 2005, n. 156, sollecitata dalla sentenza della Corte costituzionale n. 280 del 15 luglio 2005<sup>19</sup>.

Anche in tale contesto, il problema si è posto e risolto solo 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<sup>20</sup>.

Il dibattito, in definitiva, si è sviluppato sul se 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)

qualora la liquidazione delle imposte ai sensi del DPR 29 settembre 1973, n. 600, art. 36-bis (conseguente, nella fattispecie, alla dichiarazione integrativa presentata in base alla legge 30 dicembre 1991, n. 413) non si sovrapponga alla dichiarazione del contribuente, ma si risolva in una rettifica dei risultati della dichiarazione stessa, che comporti una pretesa ulteriore da parte dell'amministrazione finanziaria, si è in presenza di un'attività impositiva vera e propria, per definizione rientrante in quella di accertamento, sicché la cartella esattoriale che rechi la pretesa fiscale non solo va notificata nel termine previsto a pena di decadenza per la notifica dell'avviso di accertamento, ma deve

---

<sup>18</sup> A. CARINCI, La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo, cit., 216.

<sup>19</sup> M. ALLENA, I termini della riscossione: moniti della Corte costituzionale ed interventi del legislatore, 2005, II, 659.

<sup>20</sup> A. CARINCI, Il ruolo tra pluralità di atti ed unicità della funzione, 2008, I, 263.



essere anche motivata come il suddetto avviso, ossia deve contenere tutte le indicazioni idonee a consentire al contribuente di apprestare un'efficace difesa e al fine di consentire ad esso di effettuare un controllo sulla correttezza dell'imposizione<sup>21</sup>.

Ebbene, con l'art. 29 del DL 31 maggio 2010, n. 78, convertito con legge 30 luglio 2010, n. 122<sup>22</sup>, la prospettiva viene ribaltata. Pur proseguendo su quella che, come puntualmente colto in dottrina<sup>23</sup>, si era oramai delineata come una chiara tendenza del sistema, di concentrazione, per atti e soggetti<sup>24</sup>, dell'accertamento con la riscossione, con il predetto provvedimento normativo il Legislatore ha però idealmente "invertito" l'ordine di marcia fino ad ora seguito: non si è più caricato di funzione impositiva l'atto di riscossione, quanto di funzione esattiva quello di accertamento.

In virtù della citata norma, a decorrere dal 1° luglio 2011, l'avviso di accertamento emesso ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni costituiranno titolo esecutivo.

Dal 1° luglio 2011, l'agente della riscossione procede alla riscossione coattiva delle somme pretese non più in base a ruolo e con la notifica della cartella di pagamento, come ora previsto dal DPR n. 602/1973, ma già in ragione dei predetti atti ed a seguito della sola notifica degli stessi.

La soluzione adottata importa tuttavia delle conseguenze, ovvero di riproporre, come nuovi, problemi che si potevano invece ritenere, se non risolti, ampiamente consolidati nella prassi, riguardo al ruolo.

Come si è fatto rispetto al ruolo, occorrerà, infatti, verificare la coerenza, razionalità ed adeguatezza dei contenuti e dei profili

---

<sup>21</sup> Cass. n. 28056 del 30 dicembre 2009; Cass. n. 14414 dell'8 luglio 2005; Cass. n. 16875 dell'11 novembre 2003.

<sup>22</sup> F. TUNDO, L'avviso di accertamento quale atto della riscossione, in *Corr. trib.*, 2010, 2653; M. BRUZZONE, L'avviso di accertamento diventa "titolo esecutivo" per imposte sui redditi ed Iva, in *Corr. trib.*, 2010, 2230.

<sup>23</sup> M. BASILAVECCHIA, Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi, cit., 148.

<sup>24</sup> G. FALSITTA, Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo, in A. Comelli - C. Glendi (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010, 7.

di disciplina dell'atto di accertamento quale titolo esecutivo e precetto.

La scelta attuata con il DL n. 78/2010 di rendere esecutivo l'avviso di accertamento, proprio perché nei fatti innovativa, se non nel fine certo nelle modalità, avrebbe suggerito una riflessione più meditata; una riflessione, di contro, esclusa *a priori* dallo strumento impiegato della decretazione d'urgenza.

Una riflessione più attenta, avrebbe dovuto coinvolgere non solo la disciplina procedimentale della riscossione, ma altresì quella sul processo tributario, nella misura in cui la concentrazione delle funzioni di accertamento e riscossione, per come la si è voluta realizzare, potrebbe implicare ipotesi di grave pregiudizio per talune insopprimibili garanzie del contribuente<sup>25</sup>.

## 5. L'ambito di applicazione del nuovo istituto.

In merito alla disciplina, si evidenzia, innanzitutto, la previsione di ben due distinti ambiti di applicazione.

Il primo, di ordine temporale, identifica il termine di entrata in vigore del nuovo regime.

Come già accennato, tale termine è fissato al 1° luglio 2011.

Va osservato, tuttavia, che vi è anche un secondo requisito temporale: si prevede, infatti, che la nuova disciplina torni applicabile solo agli atti, notificati a partire dal 1° luglio 2011 ma relativi a periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 e successivi.

Sono pertanto esclusi gli atti di accertamento concernenti anni anteriori al 2007, ancorché notificati successivamente al 1° luglio 2011, rispetto ai quali rimarrà ancora in vigore la disciplina di riscossione in base a ruolo.

Il secondo profilo, invece, è di carattere oggettivo e riguarda la delimitazione dei casi per cui interverrà, almeno in una prima fase, la sostituzione dell'avviso di accertamento al ruolo come titolo esecutivo.

---

<sup>25</sup> E. DE MITA, L'accertamento esecutivo deroga ai principi, in *Il Sole-24 Ore*, del 13 giugno 2010, 19.

La nuova disciplina, difatti, non interessa tutte le imposte, ma solo quelle sui redditi, l'Iva, nonché le relative sanzioni.

Non viene menzionata l'Irap.

Non di meno, è largamente ritenuto che la novella intenda comprenderla implicitamente, e ciò per effetto dell'art. 25 del D.Lgs. n. 446/1997, ai sensi del quale per l'accertamento e per la riscossione dell'imposta regionale si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi.

Invero è difficile ipotizzare una diversa soluzione, posto che, ordinariamente, l'Irap è accertata congiuntamente con le imposte sui redditi e l'Iva.

Inoltre, volendo escludere l'applicazione della novella all'imposta regionale, si dovrebbe ipotizzare un percorso disgiunto per la riscossione dei tributi accertati con il medesimo atto: in base all'accertamento per Iva e redditi ed in base a ruolo per l'Irap.

Conclusione possibile, anche astrattamente giustificabile, trattandosi di un tributo regionale<sup>26</sup>, tuttavia, poco coerente.

Restano invece sicuramente escluse tutte le altre imposte, tra cui i tributi doganali, i tributi indiretti diversi dall'Iva (registro e successioni), i tributi locali, nonché, più in generale, le altre entrate<sup>27</sup>, anche non tributarie, oggi riscuotibili in base a ruolo<sup>28</sup>.

Infatti, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, si effettua mediante ruolo la riscossione coattiva delle entrate dello Stato, anche diverse dalle imposte sui redditi, e di quelle degli altri enti pubblici, anche previdenziali, esclusi quelli economici

---

<sup>26</sup> Ai sensi dell'art. 1, comma 43, legge 24 dicembre 2007, n. 244, a decorrere dal 1° gennaio 2009 (termine prorogato al 1° gennaio 2010 dall'art. 42, comma 7, DL 30 dicembre 2008, n. 207, convertito dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14) l'Irap assume la natura di tributo proprio della regione ed è istituita con legge regionale.

<sup>27</sup> Eccezione fatta per le somme a qualunque titolo dovute all'Inps, per le quali l'art. 30 del medesimo DL n. 78/2010 ha previsto che, già a partire dal 1° gennaio 2011, l'attività di riscossione sia effettuata mediante la notifica di un avviso di addebito con valore di titolo esecutivo.

<sup>28</sup> Cfr. A. BEFERA, La nuova riscossione mediante ruolo delle entrate pubbliche, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, coordinati da V. Uckmar, Padova, 2000, 651; C. BUCCICO, La riforma della riscossione. Alcune novità introdotte dal D.Lgs. n. 46/1999, in *Fisco*, 2000, 3286.

Per tutte queste tipologie di entrata, invero, l'adozione di un modello analogo, incentrato sull'immediata esecutività dell'atto d'imposizione o comunque di vanto della pretesa, è demandato a successivi regolamenti di delegificazione<sup>29</sup>.

L'ambito di applicazione della nuova disciplina, è stato comunque, circoscritto anche rispetto ai tributi astrattamente coperti, ossia Iva ed imposte sui redditi.

Il nuovo regime è destinato ad essere applicato non in tutti i casi di rettifica ed accertamento per imposte sui redditi ed Iva, bensì solo e limitatamente a quelli in cui si proceda con avviso di accertamento.

Restano escluse, di conseguenza, le liquidazioni ed i controlli formali, di cui all'art. 36-bis e 36-ter del DPR n. 600/1973, nonché 54-bis del DPR n. 633/1972.

Anche in questo caso la razionalizzazione del modello esecutivo, da attuare con regolamento di delegificazione ed in conformità con le soluzioni introdotte dalla novella, è rinviata ad un secondo momento: tuttavia una simile razionalizzazione, ispirata all'accelerazione dei processi di riscossione coattiva, appare qui difficilmente ipotizzabile, posto che l'atto di pretesa è già titolo esecutivo<sup>30</sup>.

Una questione particolare deve essere posta, invece, con riguardo agli atti d'irrogazione delle sanzioni, sempre in materia d'imposte sui redditi ed Iva.

La norma, difatti, si rende applicabile, espressamente, al "connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni"; formula, questa, che certamente richiama l'ipotesi dell'irrogazione contestuale all'accertamento, ex art. 17 del D.Lgs. n. 472/1997.

Nulla esclude però che le sanzioni correlate all'accertamento del tributo vengano applicate, in alternativa, con il particolare procedimento di cui all'art. 16<sup>31</sup>.

Come riconosciuto dalla Circ. n. 180/E-110100 del 10 luglio 1998, dove si afferma, con riferimento al procedimento ex art.

---

<sup>29</sup> Cfr. lett. h) dell'art. 29

<sup>30</sup> R. RINALDI, voce Liquidazione dei tributi, in Dizionario di diritto pubblico, diretto da S. Cassese, Milano, 2006, IV, 3556.

<sup>31</sup> Sul punto, anche L. DEL FEDERICO, Prime note sui procedimenti sanzionatori disciplinati dal D.Lgs. del 18 dicembre 1997, n. 472, in Rass. trib., 1999, 1041.

16, che deve essere obbligatoriamente utilizzato per l'irrogazione delle sanzioni relative a violazioni non incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo (cosiddette violazioni formali), mentre può essere facoltativamente utilizzato per le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono (che possono anche essere inflitte direttamente con l'atto di accertamento o di rettifica ai sensi dell'art. 17, comma 1) e per le sanzioni relative agli omessi e ritardati versamenti.

In tale ipotesi, è da ritenere che la nuova disciplina torni applicabile, sicuramente all'eventuale atto di irrogazione emanato a seguito della presentazione delle difese del trasgressore (ex comma 7), come anche all'atto di contestazione, di cui al comma 2, stante l'idoneità di questo a "trasformarsi" in atto di irrogazione (ex comma 4).

Naturalmente, a condizione che l'atto contenga i nuovi requisiti formali prescritti dalla novella, ovvero, l'intimazione ad adempiere e l'avvertimento circa le conseguenze dell'inadempimento.

In definitiva, con riferimento all'ambito d'applicazione della novella, che il cumulo in capo all'avviso di accertamento delle funzioni di atto impositivo e di titolo esecutivo, almeno in questa prima fase, è limitato a talune importanti ma circoscritte ipotesi.

Ruolo e cartella assumono ormai solo funzioni (rispettivamente) di titolo esecutivo e di precetto; dove, cioè, la pretesa impositiva è avanzata con un autonomo atto di accertamento e, conseguentemente, dove il ruolo (e la cartella) serve esclusivamente a riscuotere quanto preteso.

Restano invece esclusi dalla novella proprio quei casi rispetto ai quali è stato sollevato il problema delle (molteplici) funzioni del ruolo, appunto le liquidazioni ed i controlli formali di cui all'art. 36-bis e 36-ter del DPR n. 600/1973, nonché 54-bis del DPR n. 633/1972.

Il ruolo, anche in materia di imposte sui redditi ed Iva, non scompare: in tutti i casi sopradetti, dove cioè non torna applicabile il nuovo regime, rimane immutata la piena operatività del ruolo.

È vero, tuttavia, che il ruolo, in materia di imposte di redditi ed Iva, cessa di essere lo strumento di riscossione per rimanere,

sostanzialmente e primariamente, atto di liquidazione e/o di rettificazione.

Allo stesso tempo, diventa strumento di riscossione coattiva l'avviso di accertamento, che giunge così a cumulare le tre funzioni di atto impositivo, titolo esecutivo e precetto.

Ne consegue, oltre ad un'inevitabile confusione sistematica, che il doppio regime di riscossione ha generato una moltiplicazione di procedure esattive nei confronti del medesimo debitore, in ragione e per l'effetto di titoli esecutivi differenti.

## 6. Il contenuto dell'avviso di accertamento.

L'obiettivo dichiarato della novella è quello di concentrare la riscossione nell'accertamento<sup>32</sup>, prevedendo che l'avviso di accertamento, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva, venga ad integrare altresì e direttamente il titolo esecutivo legittimante, di per sé solo, la riscossione coattiva; senza pertanto più la necessità della formazione del ruolo e della notifica della cartella di pagamento<sup>33</sup>.

Tuttavia, la novella si preoccupa, prima di ogni cosa, di arricchire il contenuto dell'avviso di accertamento secondo il modello proprio del precetto. Si prevede, così, innanzitutto che l'avviso debba contenere "l'intimazione ad adempiere", che è appunto tipica del precetto (lett. a)<sup>34</sup>, mentre solo con le successive lett. b) ed e) si chiarisce altresì il valore di titolo esecutivo dell'avviso di accertamento. Tutto questo, quando, con riferimento alla riscossione delle somme dovute all'Inps, il successivo art. 30 del DL n. 78/2010 precisa invece, fin dal comma 1, il valore di titolo esecutivo dell'avviso di addebito.

Al di là di tale considerazione, prettamente formale, è chiara l'intenzione del legislatore: concentrare in capo all'avviso di accertamento, accanto alla funzione propria di atto impositivo, anche quelle di titolo esecutivo, propria del ruolo, nonché di

---

<sup>32</sup> C. ATTARDI, DL 31 maggio 2010, n. 78, convertito - Accertamento esecutivo e superamento del ruolo: profili sistematici, in *Fisco*, 2010, 6323.

<sup>33</sup> Si veda anche la Relazione di accompagnamento al DL n. 78/2010.

<sup>34</sup> C.A. NICOLETTI, voce *Precetto* (dir. proc. civ.), in *Enc. dir.*, 1985, XXXIV, 850.

precetto, attualmente affidata - soppresso l'avviso di mora - alla cartella di pagamento.

Un modello così strutturato produce finisce per caratterizzarsi, rispetto a quello in vigore, per il fatto di prevedere, non tanto un'unica notifica dell'atto di vanto della pretesa, del titolo esecutivo e del precetto, quanto, addirittura, l'accorpamento di tali atti in uno solo: attualmente, anche nei casi in cui il ruolo assolve funzione impositiva, gli atti sono almeno due (ruolo e cartella), ancorché notificati congiuntamente.

L'avviso di accertamento, insomma, assume tre diverse funzioni ma anche tre differenti nature: di atto impositivo, di titolo esecutivo e di precetto.

Con una curiosa conseguenza: il rispetto dell'intimazione, e quindi il pagamento nei termini dettati al preciso fine di evitare l'aggressione esecutiva, dovrebbe consentire la fruizione del beneficio dell'abbattimento delle sanzioni accordato per l'acquiescenza all'avviso di accertamento, ex art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997.

### **7. La "mobilità" del termine per adempiere e l'indeterminatezza del contenuto dell'atto.**

Sul piano strettamente contenutistico, l'avviso di accertamento fa riferimento e si motiva in ragione della "nuova" natura e funzione di precetto, che tale atto andrà ad assumere.

In tale prospettiva, si giustifica la previsione secondo cui l'atto dovrà contenere l'intimazione ad adempiere entro un dato termine, nonché l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata: "intimazione" ed "avvertimento" che costituiscono, appunto, il contenuto tipico del precetto<sup>35</sup>.

Il modello di riferimento è quello offerto dall'attuale art. 25 del DPR n. 602/1973, dedicato al contenuto della cartella di pagamento, tuttavia, quanto prescritto per l'avviso di accertamento presenta una particolarità: il termine per adempiere è individuato mediante rinvio a quello per impugnare l'avviso e non, come per la cartella di pagamento, nei sessanta giorni dalla notifica dell'atto.

---

<sup>35</sup> C.A. NICOLETTI, voce Precetto (dir. proc. civ.), cit., 851.

Il termine per adempiere, non è insomma stabilito in modo autonomo; soprattutto, non risulta determinato in una misura fissa ed univoca.

Il termine per proporre ricorso, cui si fa rinvio, se in via ordinaria è pari a sessanta giorni dalla notifica dell'atto (art. 21, D.Lgs. n. 546/1992), può tuttavia restare sospeso, come accade nel caso della sospensione feriale dei termini (ex legge 7 ottobre 1969, n. 742) o della presentazione dell'istanza di accertamento per adesione (art. 6, comma 3, del D.Lgs. n. 218/1997).

Per effetto del rinvio, si deve ritenere che anche il termine per rispettare l'intimazione contenuta nell'avviso di accertamento sia un termine mobile, destinato a variare se e quanto il termine per impugnare l'atto.

La conferma in tal senso è offerta dal dato normativo.

Alla medesima lett. a) si prevede, ma solo per gli atti successivi all'accertamento con cui si rideterminano gli importi dovuti (ex art. 68, D.Lgs. n. 546/1992, art. 19 D.Lgs. n. 472/1997 ed art. 8, comma 3-bis, D.Lgs. n. 218/1997), che il versamento delle somme debba avvenire entro sessanta giorni dal ricevimento della raccomandata: qui, in sostanza, il termine per adempiere è fisso e ciò conferma, indirettamente, la mobilità di quello ordinario fissato per l'accertamento esecutivo.

Vero è che la previsione di un termine per il pagamento coincidente con quello per impugnare l'atto non rappresenta una novità: lo si ritrova, ad esempio, nell'atto di contestazione delle violazioni, di cui all'art. 16, comma 3, del D.Lgs. n. 472/1997.

Nondimeno, in relazione al nuovo accertamento esecutivo un simile termine, proprio perché mobile e non fisso, suscita perplessità, in quanto minaccia di compromettere la coerenza e razionalità stessa dell'istituto.

In quanto titolo esecutivo e precetto, l'avviso di accertamento dovrà infatti fornire l'indicazione esatta delle somme da versare; ciò, anche per consentire l'adempimento spontaneo del contribuente.

Tuttavia, nel calcolo degli interessi di mora, di cui all'art. 30 del DPR n. 602/1973, innova la disciplina, difatti, prevede che gli interessi siano dovuti decorso il termine di cui all'art. 25, comma 2, ossia sessanta giorni dalla notifica della cartella, laddove quello nuovo li rende dovuti dal primo giorno successivo



al termine per la presentazione del ricorso (ossia il termine concesso per pagare ed evitare l'esecuzione forzata (lett. f)).

Ebbene, stante la mobilità di tale ultimo termine, la misurazione degli interessi può introdurre un profilo di incertezza del *quantum debeatur*, che confligge, apertamente, con la natura e funzione di titolo esecutivo e di precetto dell'avviso.

Tenuto conto, oltretutto che, fuori dai casi, che la stessa norma esemplifica, di riliquidazione del tributo per effetto di particolari eventi (pronunce giudiziali o omesso pagamento di rate), non sono previsti atti ulteriori di liquidazione del dovuto.

In caso d'impugnazione dell'atto, l'intimazione contenuta nell'avviso di accertamento dovrà essere circoscritta agli importi stabiliti per la riscossione frazionata dall'art. 15 del DPR n. 602/1973: ciò significa solo il 50 per cento dell'imposta, con interessi, ma senza le sanzioni.

Anche in questo caso, trattandosi di un precetto, tali importi dovranno essere puntualmente indicati, non potendosi certo pretendere che i calcoli siano fatti dal contribuente/debitore.

## 8. L'esecutività dell'accertamento.

Ai sensi della lett. b) del comma 1 dell'art. 29, l'avviso di accertamento diviene esecutivo decorsi sessanta giorni dalla notifica.

Trattasi di una modifica introdotta in sede di conversione del DL n. 78/2010, dal momento che, nel testo originario, l'esecutività dipendeva, invece, dalla sola notifica.

Nonostante la modifica, la previsione solleva diverse perplessità, principalmente, di ordine sistematico.

L'avviso di accertamento è un atto recettizio<sup>36</sup>, rispetto al quale la legge impone una forma vincolata di comunicazione<sup>37</sup>, ossia la notificazione<sup>38</sup>.

---

<sup>36</sup> E. ALLORIO, Diritto processuale tributario, Torino, 1969, 451; B. COCIVERA, voce Accertamento tributario, in Enc. dir., 1958, I, 258.

<sup>37</sup> E. FERRERO, voce Dichiarazione recettizia, in Dig. disc. priv., sez. civ., 1989, V, 359.

<sup>38</sup> M. BRUZZONE, Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari, Padova, 2006, 11 ss.

Ciò accade, analogamente, per il titolo esecutivo ed il precetto, dove la notificazione è stabilita quale regola generale dall'art. 479 c.p.c.

Inoltre, per effetto dell'art. 21-bis della legge n. 241/1990, introdotto con la legge 11 febbraio 2005, n. 15, la notifica è oggi prescritta per tutti i provvedimenti limitativi della sfera giuridica dei privati<sup>39</sup>, tra i quali vanno sicuramente annoverati quelli esecutivi<sup>40</sup>.

Il ruolo della notifica rispetto agli atti recettizi è discusso, nell'alternativa tra condizione di esistenza dell'atto e mero requisito di efficacia del medesimo, già perfetto<sup>41</sup>.

Ebbene, stabilendo espressamente che l'atto diviene esecutivo con la notifica (ovvero, decorsi sessanta giorni dalla stessa), il Legislatore lascia intendere di aver optato per la prima alternativa<sup>42</sup>: la notifica, infatti, pare qui integrare un elemento costitutivo, un requisito di esistenza, del titolo esecutivo piuttosto che una semplice condizione di efficacia.

Tuttavia, stabilire che l'atto diventa esecutivo una volta decorsi i sessanta giorni dalla notifica, significa affermare, implicitamente, che, in difetto di notifica, il titolo esecutivo non si è formato, non è venuto ad esistenza.

La conseguenza che ne scaturisce è che il vizio di notifica, in questa prospettiva, proprio perché vizio idoneo a pregiudicare l'esistenza del titolo esecutivo e non, a condizionarne la produzione degli effetti, non può essere concepito in termini di evento che attenta alla conoscenza dell'atto.

---

<sup>39</sup> F. FIGORILLI, Art. 21-bis, in *La pubblica amministrazione e la sua azione*, a cura di N. Paoloantonio - A. Police - A. Zito, Torino, 2005, 425; A. AUCIELLO, *Efficacia del provvedimento limitativo della sfera giuridica dei privati*, in *La nuova disciplina dell'azione amministrativa*, a cura di R. Tomei, Padova, 2005, 481.

<sup>40</sup> F. FIGORILLI, *op. cit.*, 429; A. AUCIELLO, *op. cit.*, 482.

<sup>41</sup> G. GIAMPICCOLO, voce *Dichiarazione recettizia*, in *Enc. dir.*, 1964, XII, 388; E. FERRERO., voce *Dichiarazione recettizia*, in *Dig. disc. priv.*, sez. civ., 1989, V, 356.

<sup>42</sup> È dell'avviso che "negli atti recettizi la notificazione costituisca un elemento essenziale dell'atto stesso, che non si perfeziona e non esiste se non ed in quanto l'atto non venga notificato", C. GLENDI, *Le Sezioni Unite si pronunciano sulla sanatoria dei vizi di notifica degli atti impugnati nel processo*, in *Corr. trib.*, 2004, 3715.

La soluzione adottata dalla nuova disciplina induce, invero, a concludere che l'atto, il titolo, in difetto della notifica non si deve ritenere solo non conosciuto quanto, piuttosto, non venuto in essere.

Se cos'è, si deve allora riconoscere che non si possa porre un problema di ammissibilità di forme equipollenti alla notifica per la conoscenza dell'atto, di surrogabilità della conoscenza legale con quella effettiva ciò perché non è un problema di conoscenza di un atto perfetto, ma di costituzione stessa dell'atto<sup>43</sup>.

Non dovrebbe, quindi, ritenersi applicabile il recente insegnamento della Suprema Corte, secondo cui la notificazione dell'atto amministrativo d'imposizione tributaria costituisce una condizione integrativa dell'efficacia della decisione assunta dall'Ufficio finanziario, ma non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento dell'atto. Ne consegue che l'inesistenza della notificazione non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto, quando ne risulti inequivocamente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso all'Ufficio per adottare e notificare il provvedimento amministrativo tributario, nel qual caso grava sull'Ufficio stesso l'onere di provare la piena conoscenza dell'atto da parte del contribuente e la sua acquisizione entro il predetto termine di decadenza

Per la stessa ragione, si deve escludere la possibilità di ammettere la sanatoria del vizio di notifica per raggiungimento dello scopo ex artt. 156 e 160 c.p.c.

Un problema di raggiungimento dello scopo, difatti, lo si può prospettare rispetto ad un atto perfetto, non certo rispetto ad un non atto.

Nel caso de quo, invece, la conoscenza legale non è semplicemente costitutiva degli effetti, ma dell'atto come titolo esecutivo, il quale, in difetto di notifica, deve ritenersi non essere venuto a giuridica esistenza<sup>44</sup>.

Tutto ciò compromette la razionalità della nuova disciplina.

In caso di tempestiva impugnazione di un avviso affetto da vizio di notifica si potrà e dovrà - alla stregua della consolidata

---

<sup>43</sup> Cass. n. 13852 del 9 giugno 2010; Cfr. Cass. n. 4760 del 27 febbraio 2009.

<sup>44</sup> M. BRUZZONE, *Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari*, cit., 218.

giurisprudenza<sup>45</sup>, reputare sanato il vizio di notifica riguardo all'accertamento ma, al contempo, giudicare non costituito il titolo con cui portare in esecuzione la relativa pretesa: senza che, peraltro, siano previste forme alternative e/o surrogati all'esecuzione in base all'avviso di accertamento.

L'efficacia esecutiva degli atti della riscossione esattoriale, segnatamente il ruolo, ha perso ogni formalità.

Essa segue, difatti, la semplice trasmissione in via telematica. Vero è che, ai sensi dell'art. 12 del DPR n. 602/1973, il ruolo diviene esecutivo con la sottoscrizione, anche mediante firma elettronica.

Tuttavia la sottoscrizione, per effetto dell'art. 1, comma 5-ter, lett. e), DL n. 106/2005, n. 106, conv. con legge n. 156/2005, si compie "...mediante la validazione dei dati in essi contenuti"<sup>46</sup>.

Non v'è ragione di subordinare l'acquisto di efficacia esecutiva alla notifica, *rectius* ad un termine successivo a tale adempimento.

Inoltre, l'atto diventa esecutivo comunque prima ed a prescindere dal fatto che il contribuente sia ancora nei termini per adempiere all'intimazione e per evitare, così, la consegna dell'avviso all'agente della riscossione: i due termini (esecutorietà e mora), difatti, non coincidono.

Determinante, in termini di garanzia per il contribuente, è la fissazione del momento a partire dal quale l'agente della riscossione è legittimato a procedere con l'esecuzione e/o con gli altri atti ad essa strumentali: ebbene, la nuova disciplina prevede, in via ordinaria, che tale momento sia comunque successivo all'esecutività dell'avviso di accertamento.

---

<sup>45</sup> Che la tempestiva proposizione del ricorso, da parte del contribuente, sia idonea a sanare i vizi di notifica degli atti impositivi, costituisce insegnamento oramai pacifico nella giurisprudenza della Cassazione (da ultimo Cass. n. 15554 del 2 luglio 2009; Cass. n. 15849 del 12 luglio 2006; Cass. n. 7498 del 12 aprile 2005; Cass., SS.UU., n. 19854 del 5 ottobre 2004), ancorché fortemente avvertato dalla dottrina (C. GLENDI, *Le Sezioni Unite si pronunciano sulla sanatoria dei vizi di notifica degli atti impugnati nel processo*, cit., 3711; C. SCALINCI, *La notifica dell'atto tributario recettizio: un "Giano bifronte" tra sanatoria e decadenza*, 2005, II, 13).

<sup>46</sup> A. GUIDARA, *Telematica e ruoli orfani*, 2006, I, 147.

## 9. L'intervento dell'agente della riscossione.

L'affidamento dell'avviso di accertamento all'agente della riscossione, perché proceda all'esecuzione forzata, non è contestuale all'esecutività dell'atto.

Tale affidamento potrà intervenire, non prima del decorso di ulteriori trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento.

Solo a partire da tale momento - dispone la lett. b) dell'art. 29 - la riscossione sarà affidata all'agente della riscossione.

La previsione del termine dei trenta giorni - che deve essere peraltro oggetto di espressa menzione nell'avviso di accertamento, e, il fatto che tale termine sia previsto propriamente per "l'affidamento della riscossione", porta a ritenere che l'agente non possa, prima del suo completo decorso, procedere in alcun modo: né al pignoramento né all'ipoteca o al fermo (artt. 77 ed 86 del DPR n. 602/1973), ma neppure, è da ritenere, alle azioni cautelari e conservative previste dalle norme ordinarie a tutela del creditore<sup>47</sup>(*ex art.* 49 del DPR n. 602/1973).

Tutto questo, sebbene sia stato già notificato il titolo esecutivo ed il precetto e siano decorsi sessanta giorni dalla loro notifica.

Infatti, nonostante l'espressa parificazione tra l'avviso esecutivo ed il ruolo, sancita, ai fini della procedura di riscossione, dalla lett. g), su tale specifico aspetto la nuova disciplina registra una peculiarità.

La previsione dell'ulteriore termine di trenta giorni dalla scadenza del termine per il pagamento, fissato per l'affidamento dell'avviso all'agente della riscossione, determina invero l'improcedibilità con atti dell'esecuzione coattiva fino allo scadere, non del sessantesimo giorno dalla notifica del titolo esecutivo e del precetto, bensì del trentesimo giorno dal termine per pagare.

Inoltre, dato che la decorrenza dei trenta giorni è stata collegata, ancora una volta, all'esaurimento del termine per pagare, la "mobilità" di quest'ultimo avrà come ulteriore conseguenza quella di rendere parimenti mobile il momento a partire dal quale l'agente della riscossione potrà procedere con la procedura esecutiva.

Va altresì osservato che la previsione del predetto termine per la consegna dell'avviso all'agente della riscossione assume

---

<sup>47</sup> A. GUIDARA, *Telematica e ruoli orfani*, 2006, I, 147.

specifica rilevanza con riferimento alla richiesta di rateazione (lett. g)).

Questa, può essere concessa *solo dopo l'affidamento del carico all'agente della riscossione*, ossia, appunto, solo una volta decorsi i trenta giorni dalla decorrenza del termine per pagare.

Va ora evidenziato, come, in ogni caso, questo è il termine a partire dal quale l'agente può procedere con l'esecuzione.

Sicché, subordinando alla scadenza di tale termine la possibilità di promuovere l'istanza di rateazione, si determina la conseguenza per cui non è più previsto uno spazio temporale intermedio, rappresentato oggi dai sessanta giorni dalla notifica della cartella, in cui è possibile avanzare la predetta istanza senza il timore di subire l'esecuzione.

Unica deroga alla previsione del termine dei trenta giorni si ha per il caso di pericolo per la riscossione.

Il modello preso a riferimento è quello del ruolo straordinario, di cui all'art. 11, lett. b), ed art. 15-bis del DPR n. 602/1973.

Rispetto a quel modello, tuttavia, la nuova disciplina introduce delle novità.

In effetti, l'accelerazione della procedura di riscossione, che il fondato pericolo sollecita e legittima, si attua qui, non solo prevedendo la riscossione integrale (non quindi rateale) dell'imposta, degli interessi e delle sanzioni, come accade con il ruolo, ma anche, segnatamente, escludendo il termine di improcedibilità all'esecuzione (trenta giorni) sopra visto.

Solamente nel caso anzidetto, il termine per l'affidamento della riscossione è determinato in modo fisso, ossia sessanta giorni dalla notifica dell'atto.

Si tratta, però, del solo termine per l'affidamento della riscossione e non anche di quello per il pagamento: la previsione normativa (lett. c)), in effetti, dimentica di intervenire sul termine di pagamento, sicché - a rigore - si può verificare la situazione paradossale per cui il contribuente si trova soggetto alla riscossione coattiva senza ancora essere in mora.

Comunque sia, conformemente all'orientamento che prescrive la motivazione del ruolo straordinario circa la sussistenza delle

ragioni che lo legittimano<sup>48</sup>, analoga motivazione dovrà essere fornita già e direttamente con l'avviso di accertamento.

**Preliminarmente, va evidenziato come la stessa previsione dell'aggio di riscossione, nell'attuale assetto della riscossione coattiva, non sembri più trovare giustificazione.**

La riscossione delle entrate pubbliche, difatti, è oggi riservata ad un soggetto di natura pubblicistica<sup>49</sup>, rispetto a cui parrebbe corretto prevedere, solamente, l'addebito delle (eventuali) spese relative alla procedura esecutiva.

Con l'accertamento esecutivo, tale conclusione riceve ulteriori argomenti a favore, dal momento che si prevede, da un lato, che l'agente non debba notificare alcun atto aggiuntivo rispetto a quello già notificato dall'Agenzia e, dall'altro, che quest'ultima trasmetta all'agente, congiuntamente all'avviso di accertamento, anche le informazioni utili relative alla situazione patrimoniale del debitore raccolte nella fase di accertamento (cfr. lett. d) dell'art. 29)<sup>50</sup>.

---

<sup>48</sup> Comm. trib. prov. di Bari n. 28 del 16 marzo 2009.

<sup>49</sup> Si ricorda che, per effetto dell'art. 3, DL 30 settembre 2005, n. 203, convertito con legge 2 dicembre 2005, n. 248, a decorrere dal 1° ottobre 2006 il sistema di affidamento in concessione del servizio nazionale della riscossione è stato soppresso e le funzioni relative alla riscossione nazionale sono state attribuite all'Agenzia delle Entrate, la quale vi provvede per mezzo di una società appositamente costituita a tale scopo ("Riscossione s.p.a." divenuta "Equitalia s.p.a."). In argomento, si veda A. PARLATO, Gestione pubblica e privata nella riscossione dei crediti a mezzo ruolo, in *Rass. trib.*, 2007, 1355; M. C. PARLATO, Brevi note sulla Riscossione s.p.a., in *Rass. trib.*, 2006, 1174; U. PERRUCCI, Fine annunciata per il concessionario della riscossione, in *Boll. trib.*, 2006, 107. Ebbene l'orientamento prevalente qualifica i nuovi agenti della riscossione come soggetti pubblici, in ragione sia dell'assetto proprietario (partecipazione totalitaria o quasi di enti pubblici) sia della funzione svolta (così A. PARLATO, Gestione pubblica e privata nella riscossione dei crediti a mezzo ruolo, cit., 1373; G. FALSITTA, Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo, 2007, I, 1057; M. C. PARLATO, Brevi note sulla Riscossione s.p.a., cit., 1180; A. BEFFERA, Il sistema della riscossione coattiva: Riscossione s.p.a., in *Il Fattore "R"*. La centralità della riscossione nelle manovre di finanza pubblica. Atti del Convegno di Trento, 17 novembre 2006, a cura di A. Magliaro, Trento, 2007, 77.

<sup>50</sup> È opportuno ricordare che la Corte costituzionale (Corte cost. n. 480 del 30 dicembre 1993), trattando di aggio di riscossione, ne ha riconosciuto la legittimità in quanto "opportuno ed effettivo ancoraggio della remunerazione al costo del servizio": carattere, questo, che - per quanto osservato - la nuova disciplina sembra invece mettere in discussione.

Nell'avviso di accertamento esecutivo l'aggio sarà sempre a carico del contribuente ed in misura integrale<sup>51</sup>, soluzione, coerente sul piano formale, posto che il decorrere del termine per impugnare l'avviso vale, altresì, come decorrenza del termine di intimazione del precetto, poco giustificata, tuttavia sul piano della ragionevolezza nel merito dell'istituto.

Inoltre, la formulazione della norma (lett. f)) rende incerto il momento a partire dal quale l'aggio è dovuto, ossia se dall'affidamento della riscossione ovvero dal primo giorno successivo al termine ultimo per pagare.

In mancanza di indicazioni puntuali, si deve ritenere, che l'aggio possa essere richiesto solo a seguito dell'affidamento della riscossione e che, conseguentemente, non sarà dovuto nell'ipotesi di pagamento intervenuto nei trenta giorni che debbono decorrere tra la scadenza del termine per impugnare e l'affidamento della riscossione all'agente.

Un'ultima riflessione la merita la previsione esplicita di un termine decadenziale entro cui deve essere iniziata l'espropriazione forzata: il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

È evidente il tentativo di recuperare, in qualche misura, i termini di cui all'art. 25 del DPR n. 602/1973. Sennonché, ancora una volta, la disposizione appare mal congeniata.

Innanzitutto, si osserva che il termine decadenziale riferito ad "ogni caso" porta ad escludere la possibilità per l'agente della riscossione di intraprendere, una volta intervenuta la decadenza, procedure esecutive alternative a quella esattoriale<sup>52</sup>.

In secondo luogo, è certo che per impedire la decadenza dovrà essere effettuato il pignoramento, unico atto con cui si può dire iniziata l'espropriazione forzata (art. 491 c.p.c.).

---

<sup>51</sup> Attualmente, invece, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112, l'aggio spettante agli agenti della riscossione, pari al 9 per cento delle somme iscritte a ruolo e dei relativi interessi di mora, è interamente a carico del debitore solo in caso in cui non provveda al pagamento entro il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella, altrimenti lo è solo nella misura del 4,65 per cento.

<sup>52</sup> Eventualità che, di contro, è stata ipotizzata per la riscossione in base a ruolo, nel caso di decadenza dalla notifica della cartella ex art. 25 del DPR n. 602/1973; cfr. sul punto, G. BOLETTI, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, cit., 41.



Non sarà invece sufficiente l'adozione di fermi o ipoteche che, di contro, non comportano l'avvio dell'espropriazione.

La previsione del decorso del termine biennale dalla definitività dell'accertamento rende palese che la decadenza non opera nel caso in cui l'esecuzione abbia ad oggetto somme vantate con un avviso impugnato.

Manca, allora, un termine decadenziale riferito alla riscossione provvisoria.

Ebbene, una simile mancanza appare tanto più grave ed ingiustificata in considerazione del fatto che, già in occasione della modifica dell'art. 25 del DPR n. 602/1973, per effetto dell'art. 1 del DL 17 giugno 2005, n. 106, era stata evidenziata l'opportunità di una disposizione in tal senso. In quella sede, tuttavia, la scelta di soprassedere era stata motivata per ragioni di tempo<sup>53</sup>, stante l'urgenza imposta dalla sentenza n. 280/2005<sup>54</sup>, che aveva dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 25; ragioni di urgenza che invece non erano presenti in questa occasione.

## **10. L'accertamento quale unico atto notificato al contribuente.**

La novità indubbiamente più significativa apportata dalla riforma è quella per cui, una volta notificato l'avviso di accertamento e decorsi i trenta giorni dalla scadenza del termine per pagare, l'agente potrà procedere senza dover più notificare alcun ulteriore atto al contribuente.

Così, espressamente la lett. e) dell'art. 29, dove si dispone che "l'agente della riscossione, sulla base del titolo esecutivo di cui alla lett. a) e senza la preventiva notifica della cartella di pagamento, procede ad espropriazione forzata...".

È questa, sicuramente, la novità di maggiore impatto, almeno sul piano pratico.

---

<sup>53</sup> Si veda la Relazione della VI Commissione (Finanze) presentata dall'On.le Leo, consultabile sul sito [www.camera.it](http://www.camera.it).

<sup>54</sup> A. CARINCI, Termini di notifica della cartella di pagamento e funzioni del ruolo: perplessità applicative e dubbi sistematici in merito al nuovo art. 25 del DPR n. 602/1973, in *Rass. trib.*, 2005, 1669; M. ALLENA, I termini per la formazione dei ruoli, la loro consegna al concessionario e la notifica della cartella di pagamento, 2005, II, 386.

L'esecuzione forzata, compreso ogni atto orientato in tal senso (come l'iscrizione di ipoteca o al fermo), non sarà infatti più preceduta da alcun ulteriore avviso per il contribuente.

Peraltro, è questa la finalità ultima della riforma, ispirata all'accelerazione della riscossione.

Un rinnovo dell'intimazione è previsto, limitatamente alle ipotesi in cui si verifichi una rideterminazione degli importi dovuti, a seguito delle vicende del processo (ex art. 68, D.Lgs. n. 546/1992 ed art. 19 D.Lgs. n. 472/1997, in materia di sanzioni) o per l'accertamento con adesione, nel caso di mancato pagamento di alcune delle rate successive alla prima (art. 8, comma 3-bis, D.Lgs. n. 218/1997).

In tutti questi casi, in effetti, si dispone espressamente che si proceda con la notifica di appositi atti contenenti una nuova intimazione ed un nuovo avvertimento (lett. a)).

Una ulteriore ipotesi in cui è prevista la notifica di un nuovo atto si ha nel caso in cui sia trascorso un atto dalla notifica dell'avviso e non si sia proceduto al pignoramento: ai sensi della lett. e), in tale eventualità, laddove l'agente intenda procedere ugualmente deve preliminarmente notificare l'avviso di mora di cui all'art. 50 del DPR n. 602/1973 (lett. e)).

Fuori dalle citate ipotesi, l'avviso di accertamento sarà pertanto l'unico atto che il contribuente riceverà prima della possibile aggressione esecutiva.

La possibilità di procedere senza dover notificare alcun atto al contribuente è concepita come una semplice facoltà e non certo un obbligo.

Nulla impedisce che l'espropriazione e gli altri atti esecutivi siano preceduti da comunicazioni ulteriori, anche informali, come è accaduto con il preavviso di fermo, introdotto come noto non in via normativa bensì per prassi.

È significativa la Nota dell'Agenzia delle Entrate del 9 aprile 2003, n. 57413, dove si è individuata l'opportunità che

i Concessionari, una volta emesso il provvedimento di fermo, ma prima dell'iscrizione dello stesso presso il competente Pubblico registro automobilistico, trasmettano al debitore una comunicazione contenente l'invito ad effettuare, entro venti giorni

dalla data della stessa, il versamento delle somme iscritte a ruolo.

Va poi evidenziato che una tale prassi, ove introdotta, potrebbe portare al risultato, paradossale, di ridimensionare la portata della novella.

In particolare, alla stregua di quell'orientamento giurisprudenziale, oramai dominante<sup>55</sup>, secondo cui l'elenco degli atti di cui all'art. 19 non costituisce una condizione di accesso alla tutela del giudice tributario, dovendosi ritenere impugnabili "tutti quegli atti con cui l'amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita"<sup>56</sup>.

Potrebbe perciò accadere che le predette comunicazioni, una volta introdotte, vengano ritenute impugnabili, e che si riproduca così quella moltiplicazione di momenti contenziosi, che la novella ha inteso chiaramente superare.

Vale solo osservare che l'orientamento giurisprudenziale testé richiamato è giunto ad ammettere l'impugnabilità anche del preavviso di fermo sulla considerazione, tra l'altro, che

l'atto in questione potrebbe essere il primo atto (e, peraltro, valendo anche come comunicazione dell'automatica iscrizione del fermo, il solo atto) con il quale il contribuente viene a conoscenza dell'esistenza nei suoi confronti di una pretesa tributaria che egli ha interesse a contrastare<sup>57</sup>.

Tornando alla disciplina introdotta dalla novella, va evidenziata l'assoluta centralità che la vicenda della notifica dell'avviso di accertamento ha assunto: non solo, certamente, per quanto visto in merito alla costituzione del titolo esecutivo, ma anche, sul piano pratico, perché tale vicenda è destinata a divenire l'unica

---

<sup>55</sup> Ex multis cfr. Cass. ord. n. 15946 del 6 luglio 2010; Cass. n. 27385 del 18 novembre 2008; Cass., SS.UU., n. 16293 del 24 luglio 2007; Cass., SS.UU., n. 16776 del 10 agosto 2005. Sul tema, più di recente, M. CANTILLO, *Aspetti critici del processo tributario nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Rass. trib.*, 2010, 14.

<sup>56</sup> Così Cass. n. 14373 del 15 giugno 2010; in argomento, anche per ulteriori riferimenti bibliografici, A. CARINCI, *Dall'interpretazione estensiva dell'elenco degli atti impugnabili al suo abbandono: le glissement progressif della Cassazione verso l'accertamento negativo nel processo tributari*, 2010, II, 617.

<sup>57</sup> (Cass., SS.UU., n. 10672 dell'11 maggio 2009).

occasione per il contribuente di conoscere la pretesa nei suoi confronti, prima dell'avvio della procedura esecutiva.

Tale lettura, da un lato dovrebbe determinare il definitivo superamento di ogni remora ad ammettere il *periculum in mora*, ai fini della sospensione giudiziale degli effetti dell'atto impugnato ex art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, anche nel caso dell'avviso di accertamento<sup>58</sup>.

Dall'altro, però, rende concreto il rischio che il contribuente venga a conoscenza della pretesa troppo tardi; quando, cioè, si sono oramai chiuse le porte della tutela dinanzi al giudice tributario.

In caso di vizio di notifica dell'avviso, infatti, il contribuente potrebbe avere conoscenza della pretesa solo in occasione dell'aggressione espropriativa, una volta che questa è iniziata.

E qui, fuori quindi dalle ipotesi in cui l'espropriazione sia preceduta dall'iscrizione di ipoteca o dal fermo, da atti cioè che ancora consentono l'accesso alla giurisdizione tributaria, al contribuente è preclusa ogni forma di tutela giudiziale piena, almeno in via immediata.

Da un lato, per effetto dell'art. 2, del D.Lgs. n. 546/1992, che esclude dalla giurisdizione tributaria le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria; dall'altro, in ragione dell'art. 57 del DPR n. 602/1973, che invece vieta l'opposizione all'esecuzione ex art. 615 c.p.c.<sup>59</sup>.

Il contribuente potrebbe, non avere alternativa alcuna al pagamento e alla successiva richiesta di rimborso, salva, eventualmente, l'azione per il risarcimento danni<sup>60</sup>.

---

<sup>58</sup> F. TUNDO, L'avviso di accertamento quale atto della riscossione, cit., 2657

<sup>59</sup> Opposizione che, per inciso, sarebbe qui ipotizzabile, posto che, viziata la notifica dell'atto, è da ritenere insussistente il titolo esecutivo.

<sup>60</sup> In alternativa, si può tentare di riproporre le soluzioni a suo tempo ipotizzate per il caso di avvio della procedura esecutiva nonostante l'omessa notifica della cartella di pagamento: riconoscere la proponibilità, avverso il pignoramento, dell'opposizione agli atti esecutivi ex art. 617 c.p.c. (G. PORCARO, La fase esecutiva tra giurisdizione ordinaria e tributaria, in *Rass. trib.*, 2002, 1381; U. PERRUCCI, Riscossione più severa per il contribuente, in *Boll. trib.*, 1999, 453), ovvero ritenere ancora impugnabile, innanzi alla Commissione tributaria, il pignoramento, da concepire, in tale eventualità, come surrogato dell'avviso di mora soppresso (S. LA ROSA, La tutela del contribuente nella fase di riscossione dei tributi, in *La Sezione Tributaria della Corte di Cassazione nel sistema della giustizia tributaria: bilancio e prospettive ad un anno dalla sua istituzione*, in *Rass. trib.*,

Il rischio, insomma, è quello un ritorno al *solve et repete*.

Un rischio, questo, già previsto, in occasione della soppressione dell'avviso di mora<sup>61</sup>, ma che appare oggi, venuta meno pure la cartella di pagamento, ancora più concreto ed attuale.

La previsione di un'immediata efficacia esecutiva per l'unico atto da notificare al contribuente avrebbe suggerito - con ogni evidenza - una riflessione più ampia sulle forme di tutela accordate al contribuente: queste, invero, rischiano di apparire inefficaci ed intempestive, proprio perché pensate e modulate su modelli impositivi oramai non più attuali.

### **11. La riscossione nei confronti dei coobbligati.**

Un'ultima riflessione deve essere riservata al tema della riscossione nei confronti del coobbligato.

Al riguardo la novella non dispone nulla, ragione per cui si potrebbe ritenere applicabile la regola dettata per il ruolo dall'art. 25 del DPR n. 602/1973, che consente all'agente della riscossione di notificare al coobbligato la cartella formata in base al ruolo intestato al debitore principale.

Ciò, anche per effetto della lett. g) dell'art. 29 in esame, secondo cui "ai fini della procedura di riscossione,... i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo e alla cartella di pagamento si intendono effettuati" al nuovo accertamento esecutivo.

Tuttavia, l'applicabilità dell'art. 25 del DPR n. 602/1973 all'accertamento esecutivo non appare scontata.

Prima di tutto in quanto, avendo subordinato l'efficacia esecutiva dell'accertamento segnatamente alla notifica dell'atto, ovvero al decorso di sessanta giorni dalla stessa (lett. b), sembra naturale concludere che l'efficacia esecutiva debba essere circoscritta al soggetto destinatario della notificazione medesima (ed, eventualmente, degli eredi, ma solo in ragione dell'art. 477 c.p.c.).

---

2001, 1192, nonché, F. RANDAZZO, Le problematiche di giurisdizione nei casi di riscossione tributaria non preceduta da avviso di mora, 2003, II, 923).

<sup>61</sup> C. GLENDI, Abolizione dell'avviso di mora: si torna al "solve et repete"?, in Corr. trib., 1999, 2833; M. BRUZZONE, Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari, cit., 271.

Inoltre, va evidenziato che, venendo meno la cartella di pagamento, l'applicazione all'accertamento esecutivo della regola portata dall'art. 25 dovrebbe realizzarsi consentendo all'agente della riscossione di coinvolgere il coobbligato con la notifica dell'avviso di accertamento intestato al debitore principale.

D'altra parte, non è previsto alcun atto ulteriore rispetto all'avviso di accertamento, se non l'avviso *ex art.* 50 del DPR n. 602/1973.

Questo presuppone, però, la consegna in carico all'agente dell'avviso di accertamento.

Ebbene, ai sensi della lett. f) dell'art. 29, l'aggio di riscossione, una volta che l'avviso è stato consegnato all'agente della riscossione, è dovuto per intero.

Ne consegue che, per il coobbligato, l'aggio sarebbe dovuto sempre ed in misura intera, laddove il debitore principale vi sarebbe tenuto solo una volta trascorsi i trenta giorni dalla scadenza del termine per impugnare e, comunque, almeno dopo sessanta giorni dalla notifica dell'avviso. Una simile disparità di trattamento appare, evidentemente, non accettabile.

Inoltre, l'art. 25, nel consentire la notifica della cartella e del ruolo anche al coobbligato lo fa, segnatamente, in vista della previsione di un termine decadenziale entro cui tale adempimento va soddisfatto.

I termini di cui all'art. 25, tuttavia, non sono applicabili all'accertamento esecutivo, che è invece sottoposto ai termini propri dell'accertamento.

Ne consegue che, per applicare all'accertamento esecutivo la regola sull'efficacia *ultra vires* del titolo esecutivo, dettata dall'art. 25 per il ruolo, bisognerebbe immaginare un'applicazione parziale, limitata al primo inciso, della previsione richiamata.

In definitiva, diversi argomenti suggeriscono di escludere l'applicabilità all'accertamento esecutivo della regola di cui all'art. 25, comma 1, del DPR n. 602/1973, che consente di estendere al coobbligato l'efficacia soggettiva del titolo esecutivo.

Se così è, dovrà venire meno il potere dell'agente della riscossione di procedere nei confronti dei coobbligati, in ragione di un titolo esecutivo intestato al solo debitore principale<sup>62</sup>.

Ne consegue che dovranno provvedere gli uffici dell'Agenzia ad individuare e selezionare i coobbligati verso cui procedere, notificando loro, direttamente, l'avviso di accertamento: l'agente della riscossione, ricevuti in carico i diversi avvisi di accertamento, potrà comunque scegliere verso quale, tra i diversi debitori, svolgere la procedura esecutiva.

## 12. Conclusioni.

L'art. 29 del DL n. 78/2010 stabilisce, che, mediante regolamenti da adottare ai sensi dell'art. 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400 (quindi con un processo di progressiva delegificazione), si procederà ad un complessivo e generale riassetto della riscossione coattiva (lett. h)).

L'intervento riformatore dovrebbe, in particolare, coinvolgere gradualmente le altre ipotesi di riscossione delle imposte sui redditi ed Iva non interessate, in prima battuta, dalla novella (attività di liquidazione e controllo ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del DPR n. 600/1973 ed art. 54-bis del DPR n. 633/1972), come pure i restanti tributi, nonché le altre entrate riscuotibili a mezzo ruolo.

L'obiettivo è certamente quello di addivenire al superamento della riscossione in base a ruolo, a favore di un modello di esazione coattiva ispirato all'immediata esecutorietà dell'atto mediante il quale viene vantata la pretesa sostanziale.

La funzione di riscossione non verrà meno ma, verrà meno la previsione di un atto a ciò funzionalmente e specificatamente dedicato (il ruolo).

Le funzioni del ruolo saranno suorte dalle funzioni dell'avviso di accertamento.

Corollario di tale trasformazione sarà, l'abbandono di un modello di riscossione coattiva ispirato ai caratteri dell'unitarietà,

---

<sup>62</sup> A. CARINCI, La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo, cit., 240.

della generalità e dell'astrattezza della riscossione, che sono appunto quelli propri della riscossione in base a ruolo.

L'attuale disciplina della riscossione consente, infatti, di riscuotere congiuntamente, indipendentemente dalla natura e dal titolo, le diverse somme vantate nei confronti del medesimo soggetto (art. 12, DPR n. 602/1973), accorpendo grazie al ruolo l'attività di esazione di una pluralità di crediti, unificandone tempi e procedure, con evidenti benefici in termini di efficienza del sistema.

Il modello prescelto con il DL n. 78/2010, di contro, esalta la singolarità della pretesa in esazione, secondo lo schema tipico dell'ingiunzione fiscale<sup>63</sup>.

L'ammodernamento del sistema di riscossione, paradossalmente, prende le forme di un ritorno al passato.

La concentrazione in un unico atto di funzioni diverse, di accertamento/sanzionatoria e di riscossione, non è di per sé censurabile né necessariamente asistemica.

Così come pure la finalità di realizzare una maggiore speditezza nell'azione impositiva, segnatamente nella fase della riscossione.

Ecco allora che la forma dell'atto, laddove destinato ad assolvere funzioni diverse, deve poter soddisfare le esigenze proprie di ciascuna di esse: del resto, è proprio questo ordine di considerazioni ad aver sollecitato una motivazione anche per il ruolo.

Del pari, la concentrazione delle attività di accertamento e di riscossione non si può compiere a scapito delle garanzie e delle tutele attualmente accordate al contribuente.

### **13. Iscrizioni nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi.**

Tale schema tuttavia trova delle eccezioni previste dall'art. 14<sup>64</sup> DPR n. 602/1973 che prevede l'iscrizione diretta a ruolo

---

<sup>63</sup> B. COCIVERA, voce Ingiunzione (diritto tributario), in Enc. del dir., 1971, 528; G. PASSARO, Ingiunzione fiscale, (voce), in Dig. disc. priv., sez. comm., 1992, VII, 386.

<sup>64</sup> Articolo sostituito dall'articolo 3, comma 10, del D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920.



senza preventiva notifica dell'avviso di accertamento; sono dunque, iscritte a titolo definitivo nei ruoli:

a) le imposte e le ritenute alla fonte liquidate ai sensi degli articoli 36- bis e 36- ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, al netto dei versamenti diretti risultanti dalle attestazioni allegate alle dichiarazioni<sup>65</sup>;

b) le imposte, le maggiori imposte e le ritenute alla fonte liquidate in base ad accertamenti definitivi;

c) i redditi dominicali dei terreni e i redditi agrari determinati dall'ufficio in base alle risultanze catastali;

d) i relativi interessi, soprattasse e pene pecuniarie<sup>66</sup>.

Inoltre, il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 14 prevede che possano iscriversi definitivamente a ruolo **solo le imposte basate su accertamenti definitivi**.

Pertanto, quando, vi sia stata la notifica dell'avviso di accertamento, cui abbia fatto seguito un'impugnazione innanzi alle commissioni tributarie, l'iscrizione a ruolo dell'imposta (che rende esigibile e realizzabile il credito tributario) presuppone appunto che il suddetto procedimento d'impugnazione sia stato definito, e quindi l'accertamento sia divenuto definitivo.

La definitività può essere anche conseguente ad un provvedimento di estinzione del giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento,

... va evidenziato che presupposto per l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo, prevista dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 14, è, per quanto qui rileva, che la stessa abbia ad oggetto "le imposte, le maggiori imposte e le ritenute alla fonte liquidate in base ad accertamenti definitivi"; ne consegue che l'iscrizione a ruolo fondata su accertamento definitivo deve ritenersi legittima quando, al momento della stessa, pur essendo decorsi i termini, non sia stato proposto alcun ricorso avverso detto accertamento e lo stesso debba quindi ritenersi definitivo; a nulla, rileva,

---

<sup>65</sup> Lettera sostituita dall'articolo 2 del D.P.R. 14 aprile 1982, n. 309.

<sup>66</sup> A norma dell'articolo 19 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, le disposizioni previste dal presente articolo, si applicano alle sole imposte sui redditi.

invece, al fine della legittimità dell'iscrizione a ruolo ex cit. art. 14, la proposizione del ricorso avvenuta in epoca successiva all'iscrizione a ruolo e dopo la scadenza del termine per proporre il ricorso; è vero, infatti che, come in precedenza affermato da questa Corte, la definitività dell'accertamento è esclusa dalla pendenza del procedimento giurisdizionale di impugnazione di quest'ultimo, a tal fine essendo sufficiente la presentazione di un atto potenzialmente idoneo a devolvere alla competente commissione tributaria il sindacato sul provvedimento, a prescindere da eventuali vizi dell'atto stesso che ne comportino l'invalidità o inammissibilità (v, da ultimo, Cass. 182/2014); la fattispecie in questione, tuttavia, è estranea all'ambito del su esposto principio, applicabile solo nel diverso caso in cui ai momento dell'iscrizione a ruolo sia stato già proposto un ricorso, anche se in ipotesi tardivo; nella specie, invece, al momento dell'iscrizione a ruolo, convalidata il 9-6-2004 con visto di esecutività del 18-6-2004, avverso l'avviso di accertamento notificato il 30-12-2002 non era stato pacificamente presentato alcun ricorso (proposto invece solo successivamente, in data 29-7-2004, e quindi oltre il termine del 18-3-2004, fissato per la proposizione del ricorso dal combinato disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21 e D.L. n. 269 del 2003, art. 34, comma 1, lett. c)<sup>67</sup>.

L'Art. 15, DPR n. 602/1973, prevede tuttavia, (come modificato dall'articolo 62-quinques, comma 2, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni in Legge 29 ottobre 1993, n. 427, successivamente sostituito dall'articolo 4, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462 e da ultimo modificato dall'articolo 7, comma 2-quinques, del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito con modificazioni in Legge 12 luglio 2011, n. 70) che le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati.

---

<sup>67</sup> Cassazione civile, sez. trib., 15/01/2016, (ud. 26/11/2015, dep.15/01/2016), n. 569; in tal senso Cassazione civile, sez. trib., 01/07/2015, n. 13499

Le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche per l'iscrizione a ruolo delle ritenute alla fonte dovute dai sostituti d'imposta in base ad accertamenti non ancora definitivi.

**Sino al 30.06.1999**, tuttavia la norma (Art. 15 co. 2) prevedeva anche che qualora il contribuente avesse prodotto ricorso, dette imposte sarebbero state iscritte a titolo provvisorio nei ruoli:

a ) dopo la decisione della commissione tributaria di primo grado, fino alla concorrenza della metà dell'imposta corrispondente all'imponibile o al maggior imponibile deciso dalla commissione stessa;

b ) dopo la decisione della commissione tributaria di secondo grado, fino alla concorrenza dei due terzi dell'imposta corrispondente all'imponibile o al maggior imponibile deciso da questa ;

c ) dopo la decisione della commissione centrale o la sentenza della corte d'appello, per l'ammontare corrispondente all'imponibile o al maggior imponibile da queste determinato. Tale comma è stato abrogato dall'articolo 37, comma 1, del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46.

Per i ruoli straordinari, tuttavia In deroga all'art. 15, gli interessi e le sanzioni sono iscritti per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento, anche se non definitivo.

#### **14. Inadempimenti nei pagamenti delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate (art. 15 ter).**

L'articolo 3, comma 1, del DLgs. 24 settembre 2015 n. 159, ha introdotto l'art. 15 ter, prevedendo che in caso di rateazione ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462<sup>68</sup>, il mancato pagamento della prima rata entro il

---

<sup>68</sup> 1. Le somme dovute ai sensi dell'articolo 2, comma 2, e dell'articolo 3, comma 1, possono essere versate in un numero massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero, se superiori a cinquemila euro, in un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo.

2. L'importo della prima rata deve essere versato entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione. Sull'importo delle rate successive sono

---

dovuti gli interessi, calcolati dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione. Le rate trimestrali nelle quali il pagamento e' dilazionato scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre.

3. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

4. Le disposizioni di cui ai commi 1, 2 e 3 si applicano anche alle somme da versare a seguito del ricevimento della comunicazione prevista dall'articolo 1, comma 412, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, relativamente ai redditi soggetti a tassazione separata.

(Articolo inserito dall'articolo 1, comma 144, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 con la decorrenza prevista dal comma 147 del medesimo articolo 1 della legge 244/2007. Successivamente modificato dall'articolo 36, comma 3, del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248; dalla Legge di conversione 28 febbraio 2008, n. 31; dall'articolo 36, comma 2, lettera u), numeri 1.1), 1.2.1), 1.2.2) e 1.3) del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla Legge 12 luglio 2011, n. 106; dall'articolo 10, comma 13-decies, lettera a), del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214. Vedi anche il comma 13-undecies del medesimo articolo 10 dall'articolo 36, comma 2, lettera u), numero 2), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla Legge 12 luglio 2011, n. 106; dall'articolo 5, comma 2, del D.M. 21 maggio 2009, a decorrere dal 1° gennaio 2010, sono dovuti gli interessi al tasso del 3,5 per cento annuo per i pagamenti rateali di cui al presente comma; dall'articolo 10, comma 13-decies, lettera b), del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214. Vedi anche il comma 13-undecies del medesimo articolo 10; dall'articolo 10, comma 13-decies, lettera b), del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214. Vedi anche il comma 13-undecies del medesimo articolo 10; dall'articolo 10, comma 13-decies, lettera c), numeri 1) e 2), del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214. Vedi anche il comma 13-undecies del medesimo articolo 10; dall'articolo 36, comma 2, lettera u), numeri 3.1) e 3.2), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla Legge 12 luglio 2011, n. 106 e, successivamente, dall'articolo 10, comma 13-decies, lettera d), del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214. Vedi anche il comma 13-undecies del medesimo articolo 10, dall'articolo 36, comma 2, lettera u), numero 3-bis), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla Legge 12 luglio 2011, n. 106. Vedi inoltre l'articolo 24, comma 7, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111; ancora modificato dall'articolo 1, comma 1, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44 ed infine sostituito dall'articolo 2, comma 1, del DLgs. 24 settembre 2015 n. 159. Per l'applicazione della presente disposizione vedi l'articolo 15, comma 2, del Dlgs 159/2015.). VEDI Risoluzione Agenzia delle Entrate - 23/04/2010, n.31/E: 'articolo 1, comma 144, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008), ha inserito nel decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, l'articolo 3 bis che prevede al comma 1, la possibilità di rateizzare il versamento delle somme dovute, a seguito, tra l'altro, dei controlli automatici delle dichiarazioni di cui all'articolo 36 bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e 54 bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633.

termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, ovvero di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni in misura piena.

In particolare si segnala che,

Il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 15 ter, introdotto dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 159, art. 3, vigente dal 22.10.2015, non è applicabile retroattivamente all'anno di imposta 2002 come si evince dalla disposizione transitoria dettata dal cit. D.Lgs. n. 159 del 2015, art. 15, comma 4. Inoltre la fattispecie di "lieve inadempimento" introdotta dal citato art. 15 ter comma 3 esclude la decadenza dalla rateazione ricorrendo le condizioni ivi previste, beneficio esteso anche ai casi di versamento in unico soluzione delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione ai sensi del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 8, ovvero a seguito della ricezione degli avvisi bonari ai sensi del D.Lgs. n. 462 del 1997, artt. 2 e 3.

La previsione del "lieve inadempimento" non riguarda invece la diversa fattispecie prevista dal D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 15, il quale stabilisce la perdita del beneficio della riduzione delle sanzioni qualora il contribuente destinatario dell'avviso di accertamento non abbia provveduto al pagamento delle imposte e

---

In particolare, se le somme dovute sono superiori a cinquantamila euro, il contribuente è tenuto a prestare idonea garanzia commisurata al totale delle somme dovute, comprese quelle a titolo di sanzione in misura piena.

Il mancato, insufficiente o tardivo pagamento di una sola rata comporta la decadenza dalla rateazione.

Per i debiti assistiti da garanzia, prima di procedere all'iscrizione a ruolo, l'ufficio notifica al garante o terzo datore di ipoteca un formale invito a pagare entro 30 giorni dalla notifica, l'intero ammontare del debito residuo.

Il versamento, va effettuato utilizzando i codici tributo corrispondenti a quelli della comunicazione originaria ed il medesimo codice atto mediante il modello F24, senza la possibilità di effettuare la compensazione.

L'utilizzo di crediti in compensazione, per il pagamento degli importi dovuti, non consente la definizione dell'atto.

delle sanzioni ridotte entro il termine perentorio previsto per l'impugnazione dell'atto impositivo<sup>69</sup>.

Così, pure, nell'ipotesi di rateazione ai sensi dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218<sup>70</sup>, il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (V. nota 33), aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

A tale disciplina sono tuttavia poste delle deroghe; è, infatti, esclusa la decadenza in caso di lieve inadempimento dovuto a:

- a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro;
- b) tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni.

Lo stesso varrà per le ipotesi di :

- a) versamento in unica soluzione delle somme dovute ai sensi dell'articolo 2, comma 2, e dell'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462;

Le somme che, a seguito dei controlli formali effettuati ai sensi dell'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, risultano dovute a titolo d'imposta, ritenute, contributi e premi o di minori crediti già utilizzati, nonché di interessi e di sanzioni, possono essere pagate entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione prevista dal comma 4 del predetto articolo 36-ter, con le modalità indicate nell'articolo 19 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, concernente le modalità di versamento mediante delega. In tal caso

---

<sup>69</sup> Cassazione civile, sez. trib., 06/05/2016, (ud. 18/02/2016, dep.06/05/2016), n. 9176.

l'ammontare delle sanzioni amministrative dovute è ridotto ai due terzi e gli interessi sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione.

A norma dell'articolo 6, comma 1, del D.M. 21 maggio 2009, a decorrere dalle dichiarazioni presentate per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, gli interessi relativi alle somme dovute ai sensi del presente comma, versate entro i termini ivi previsti, sono dovuti nella misura del 3,5 per cento annuo.

b) versamento in unica soluzione o della prima rata delle somme dovute ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

Il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione è eseguito entro venti giorni dalla redazione dell'atto di cui all'articolo 7.

Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro.

L'importo della prima rata è versato entro il termine indicato nel comma 1.

Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre.

Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.

Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata il contribuente fa pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento.

L'ufficio rilascia al contribuente copia dell'atto di accertamento con adesione.

Per le modalità di versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-bis. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602

Con decreto del Ministro delle finanze possono essere stabilite ulteriori modalità per il versamento di cui ai commi 1 e 2.

Nei casi previsti dal comma 3, nonché in caso di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si procede all'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471<sup>71</sup>, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi, tuttavia, se il contribuente si avvale del ravvedimento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472<sup>72</sup>, entro il termine di pagamento della rata successiva

---

<sup>71</sup> Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

<sup>72</sup> La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione (Lettera modificata dall'articolo 16, comma 5, lettera a), del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 e dall'articolo 1, comma 20, lettera a), della Legge 13 dicembre 2010, n. 220, a decorrere dal 1° febbraio 2011, a norma del comma 22 del medesimo articolo 1 della Legge n. 220 del 2010.);

a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso (Lettera inserita dall'articolo 1, comma 637, lettera b), numero 1.1), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 e successivamente modificata dall'articolo 16, comma 1, lettera f) numero 1), del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, con la decorrenza indicata nell'articolo 32, comma 1, del medesimo D.Lgs. n. 158 del 2015, come modificato dall'articolo 1, comma 133, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 ovvero 1° gennaio 2016);

b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene



---

entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale e' stata commessa la violazione ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore (Lettera modificata dall'articolo 6, comma 1, lettera a), numero 1), del D.Lgs. 19 novembre 1998, n. 422, dall'articolo 2, comma 1, lettera b), numero 1), del D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99, dall'articolo 16, comma 5, lettera b), del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 e dall'articolo 1, comma 20, lettera a), della Legge 13 dicembre 2010, n. 220, a decorrere dal 1° febbraio 2011, a norma del comma 22 del medesimo articolo 1 della Legge n. 220 del 2010.);

b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale e' stata commessa la violazione ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore (Lettera inserita dall'articolo 1, comma 637, lettera b), numero 1.2), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190);

b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale e' stata commessa la violazione ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore (Lettera inserita dall'articolo 1, comma 637, lettera b), numero 1.2), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190);

b-quater) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (Lettera inserita dall'articolo 1, comma 637, lettera b), numero 1.2), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190);

c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni (Lettera modificata dall'articolo 2, comma 1, del D.Lgs. 30 dicembre 1999, n. 506, dall'articolo 2, comma 1, lettera b), numero 2), del D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99, dall'articolo 16, comma 5, lettera c), del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 e dall'articolo 1, comma 20, lettera a), della Legge 13 dicembre 2010, n. 220, a decorrere dal 1° febbraio 2011, a norma del comma 22 del medesimo articolo 1 della Legge n. 220 del 2010.).

1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis), b-ter) e b-quater), si applicano ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate (Comma inserito dall'articolo 1, comma 637, lettera b), numero 2), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 e successivamente modificato dall'articolo 16, comma 1, lettera f) numero 2), del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, con la decorrenza indicata nell'articolo 32, comma 1, del medesimo D.Lgs. n. 158 del 2015, come modificato dall'articolo 1, comma 133, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 ovvero 1° gennaio 2016). 1-ter. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui

ovvero, in caso di ultima rata o di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza, l'Amministrazione non procede alla formazione del ruolo

### **15. Il credito previdenziale: i soggetti coinvolti e l'iscrizione a ruolo.**

Il recupero dei contributi non versati, quanto a cessione e cartolarizzazione dei crediti, è disciplinato in dalla legge 23 dicembre 1998, n. 448 e successive modifiche, , mentre il d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46 e successive modifiche (che richiama il d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602), disciplina la riscossione mediante ruolo.

L'Inps, una volta accertata l'esistenza di un credito contributivo non versato, procede nel seguente modo:

i. ha facoltà, ma non l'obbligo di richiedere il pagamento mediante avviso bonario al debitore, dando un termine di trenta

---

al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni (Comma inserito dall'articolo 1, comma 637, lettera b), numero 2), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190); 1-quater. Il pagamento e la regolarizzazione di cui al presente articolo non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento (Comma inserito dall'articolo 1, comma 637, lettera b), numero 2), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190). 2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno. 3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione. [4. Nei casi di omissione o di errore, che non ostacolano un'attività di accertamento in corso e che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo, il ravvedimento esclude l'applicazione della sanzione, se la regolarizzazione avviene entro tre mesi dall'omissione o dall'errore (Comma inizialmente sostituito dall'articolo 6, comma 1, lettera a), numero 2), del D.Lgs. 19 novembre 1998, n. 422, e successivamente abrogato dall'articolo 7, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32.).] 5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione.

giorni per adempiere o per richiedere una rateazione del debito<sup>73</sup>; nei trenta giorni è preclusa l'iscrizione a ruolo (art. 24, comma 2, d.lgs. n. 46/1999);

ii. procede all'iscrizione a ruolo del credito previdenziale addebitando sanzioni ed interessi.

Il ruolo diviene esecutivo con la sottoscrizione, anche mediante firma elettronica, del titolare dell'ufficio o di un suo delegato (art. 12 d.p.r. 602/1973).

I crediti previdenziali e le relative sanzioni, una volta iscritti a ruolo, seguono due strade: interviene la società di cartolarizzazione dei Crediti Inps (S.C.C.I. S.p.A.) e la nuova società di riscossione costituita con la l. 2 dicembre 2005, n. 248 (art. 3), che ha rilevato le società concessionarie del servizio di riscossione o il ramo d'azienda delle banche cui era affidato il servizio di riscossione<sup>74</sup>: mentre quest'ultima è *concessionario* in quanto destinataria del servizio di riscossione; la società di cartolarizzazione è definita *cessionario*, come si si preciserà in seguito.

Le due strade che seguono i crediti previdenziali iscritti a ruolo sono:

- cessione onerosa e in massa ad una società per azioni avente per oggetto esclusivo l'acquisto e la cartolarizzazione di tali crediti (la S.C.C.I S.p.A.), come previsto dall'art. 13 l. 23 dicembre

---

<sup>73</sup> L'Inps può (e non deve) concedere la rateazione, ove richiesta, iscrivendo a ruolo l'importo delle singole rate (art. 26 d.lgs. n. 46/1999). In campo tributario, invece, l'avviso bonario è obbligatorio (cfr. art. 6, comma 5, l. 212/2000, c.d. statuto del contribuente; art. 36 bis e ter d.P.R. 600/1973; cfr. CTP Bari, sez. XV, 5 giugno 2009, n. 90 secondo cui «è illegittima e va annullata la cartella di pagamento emessa a seguito del controllo formale della dichiarazione dei redditi eseguito ai sensi dell'art. 36 ter d.P.R. n. 600 del 1973, tutte le volte in cui non sia stata preceduta dalla regolare notifica al contribuente di una comunicazione contenente l'esito del suddetto controllo». Si tenga conto del fatto che talvolta la cartella di pagamento per crediti previdenziali non è neppure preceduta da un verbale di accertamento dell'Inps, con la quantificazione del presunto credito e accessori (ad es., nel caso di verbale del servizio ispettivo della Direzione Provinciale del Lavoro, trasmesso poi all'Inps). De iure condendo, è auspicabile che venga reso obbligatorio l'avviso bonario anche per i contributi previdenziali o premi Inail, in modo da consentire un ravvedimento operoso, beneficiando della possibile rateazione del debito, con riduzione dei costi e del contenzioso.

<sup>74</sup> Tale società per azioni si chiama adesso Equitalia, cui poi si aggiunge la denominazione della concessionaria territorialmente rilevata.

1998, n. 448; compito di tale società è anticipare i crediti all'INPS, ed emettere titoli o richiedere prestiti;

- consegna del ruolo alla società del servizio di riscossione, c.d. concessionario, che si dovrà occupare del recupero coattivo del credito.

Gli importi recuperati dal concessionario (oggi Equitalia) sono poi riversati al cessionario (S.C.C.I.), come prevede l'art. 13, comma 7, l. 448/1998.

Il cessionario (la S.C.C.I. S.p.A.) ha poi l'obbligo di riversare all'Inps le somme riscosse in eccedenza rispetto a quanto anticipato per il credito ceduto oltre alle spese e costi per la cartolarizzazione o per l'accensione di prestiti e per la riscossione.

In definitiva, a seguito della cartolarizzazione dei crediti previdenziali, i soggetti coinvolti sono tre: l'Inps (cedente), la Società di Cartolarizzazione dei Crediti Inps (cessionario) ed infine la società di riscossione che si occupa della riscossione coattiva.

Il sistema di riscossione dei crediti previdenziali prevede quindi una separazione tra titolarità del credito (della S.C.C.I.) e titolarità dell'azione esecutiva (della società di riscossione).

Anche si ha cessione del credito è previsto che il ricorso «contro l'iscrizione a ruolo ... va notificato all'ente impositore» (art. 24, comma 5, d.lgs. 46/1999); è, infatti, l'Inps ad iscrivere a ruolo il credito previdenziale e relativi accessori.

Nel giudizio, deve essere chiamata a partecipare, come litisconsorte necessario, anche la società di cartolarizzazione, vera titolare del credito contestato (art. 13, comma 8, l. n. 448/1998). In definitiva, quando viene contestato è il merito della pretesa, il legislatore prevede la partecipazione obbligatoria dell'ente impositore, assimilabile ad una chiamata in garanzia.

In caso di sospensione della cartella, il provvedimento deve essere notificato al concessionario (art. 24, comma 7, d.lgs. n. 46/1999), che rimane estraneo al processo, salvo ovviamente che l'opponente contesti vizi propri dell'attività del concessionario o vizi della cartella (dal 1° gennaio 2013 avviso di pagamento) dallo stesso formata.

## 16. Formazione del ruolo e notifica dell'estratto di ruolo.

La formazione del titolo esecutivo stragiudiziale segue regole diverse dagli altri tributi, in quanto il legislatore vuol garantire il confronto dialettico tra le parti prima di arrivare ad un atto così invasivo come il ruolo.

Qualora, la pretesa contributiva derivi da accertamento ispettivo e non da una propria denuncia di debito<sup>75</sup>, il presunto trasgressore ha facoltà di:

*i.* proporre ricorso amministrativo; l'Inps non può procedere ad iscrizione a ruolo del credito prima della decisione del competente organo amministrativo, salvo procedere comunque ad iscrizione, anche in mancanza di decisione, quando si approssima il termine di decadenza previsto dall'art. 25 d.lgs. n. 46/1999 (art. 24, comma 4, d.lgs. n. 46/1999);

*ii.* proporre ricorso al giudice e, in tal caso, «l'iscrizione a ruolo è eseguita in presenza di provvedimento esecutivo del giudice» (art. 24, comma 3, d.lgs. n. 46/1999); l'Inps non può quindi procedere all'iscrizione a ruolo fino a che il giudice adito non ha deciso sull'accoglimento della domanda di accertamento negativo del credito previdenziale.

Il debitore, quindi, potrebbe bloccare la formazione stragiudiziale del ruolo e la notifica e la cartella di pagamento (sino al 1° gennaio 2013).

Il debitore, agendo in prevenzione con una domanda di accertamento negativo del credito vantato dall'Inps, nel verbale di accertamento, deve provare l'inesistenza del credito, almeno secondo l'orientamento prevalente in giurisprudenza,

L'onere probatorio gravante, a norma dell'art. 2697 c.c., su chi intende far valere in giudizio un diritto, ovvero su chi eccepisce la modifica o l'estinzione del diritto da altri vantato, non subisce deroga neanche quando abbia ad oggetto "fatti negativi", in

---

<sup>75</sup> Come avviene con la trasmissione all'Inps del modello DM10 da parte del datore di lavoro. Con tale modello il datore di lavoro denuncia all'Inps le retribuzioni mensili corrisposte ai lavoratori dipendenti, i contributi dovuti e l'eventuale conguaglio delle prestazioni anticipate per conto dell'Inps, delle agevolazioni e degli sgravi.

quanto la negatività dei fatti oggetto della prova non esclude nè inverte il relativo onere, gravando esso pur sempre sulla parte che fa valere il diritto di cui il fatto, pur se negativo, ha carattere costitutivo; tuttavia, non essendo possibile la materiale dimostrazione di un fatto non avvenuto, la relativa prova può esser data mediante dimostrazione di uno specifico fatto positivo contrario, od anche mediante presunzioni dalle quali possa desumersi il fatto negativo. (Nella specie, la Corte cass. ha confermato la sentenza di merito di rigetto della domanda di accertamento negativo della sussistenza di un rapporto di lavoro subordinato, proposta al fine di contrastare l'esistenza di una obbligazione contributiva, in quanto il ricorrente non aveva provato nè chiesto di provare alcun fatto positivo antitetico con i dati del verbale ispettivo dell'Inps da cui risultava l'esistenza di lavoratori subordinati, nè aveva fornito elementi presuntivi in contrasto).<sup>76</sup>.

Al fine di evitare il rischio dell'inversione dell'onere della prova, il debitore, salvo proporre ricorso amministrativo, attende l'iniziativa dell'Inps.

### **17. Interessi per ritardata iscrizione a ruolo.**

Sulle imposte o sulle maggiori imposte dovute in base alla liquidazione ed al controllo formale della dichiarazione od all'accertamento d'ufficio si applicano, a partire dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento e fino alla data di consegna al concessionario dei ruoli nei quali tali imposte sono iscritte, **gli interessi al tasso del cinque per cento annuo.**

---

<sup>76</sup> Cass. 13 dicembre 2004, n. 23229; A. Bologna 4 dicembre 2006, IPrev, 2006, 875; T. Belluno 12 dicembre 2006, IPrev, 2007, 468; T. Ivrea 4 luglio 2007, LG, 2008, 58, nt. Iero.Contra, con specifico riferimento al giudizio di opposizione a verbale di accertamento, A. Ancona 11 marzo 2009, DL Marche, 2009, 4, 40. Cfr. anche Cass. 17 luglio 2008, n. 19762, LG, 2009, 79, secondo cui spetta all'Inps provare i fatti costitutivi della pretesa restitutiva di prestazioni eseguite a favore di pensionato, anche se ad agire in giudizio, con una domanda di accertamento negativo della pretesa, sia il pensionato, in quanto nell'applicare le regole di distribuzione dell'onere probatorio poste dall'art. 2697 c.c. occorre dare rilievo non al criterio dell'iniziativa processuale, bensì al criterio di natura sostanziale relativo alla posizione delle parti rispetto al diritto oggetto del giudizio.

A norma dell'articolo 3 del D.M. 27 giugno 2003, gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo, previsti dal presente articolo sono dovuti annualmente **nella misura del 2,75 per cento a decorrere dal 1° luglio 2003**, per i ruoli resi esecutivi dalla medesima data. Successivamente l'articolo 2 del D.M. 21 maggio 2009, ha stabilito che **a decorrere dal 1° ottobre 2009**, gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo, previsti dall'art. 20 DPR n. 602/1973, sono dovuti nella misura **del 4 per cento annuo, per i ruoli resi esecutivi dalla medesima data**. Per il periodo **Vigente dal 01/07/1999 al 20/09/1999**, sono applicati gli interessi al tasso del cinque per cento annuo.

#### **18. Normativa vigente dal 05/05/1976 al 30/06/1999.**

Decorso un semestre dalla data di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione si applica a carico del contribuente **l'interesse del 6% sulle imposte o sulle maggiori imposte dovute**, in base a rettifica o ad accertamento d'ufficio, **per ogni semestre** intero successivo fino alla data della consegna all'esattore dei ruoli nei quali è effettuata l'iscrizione.

Era in facoltà del contribuente di richiedere, nel ricorso alla commissione di primo grado, che le imposte e le maggiori imposte risultanti dall'accertamento dell'ufficio siano iscritte provvisoriamente a ruolo nel loro intero ammontare con l'interesse semestrale del 6% già maturato, ovvero per una parte dell'ammontare stesso in misura diversa da quella prevista dall'art. 15 previgente.

L'interesse calcolato dall'ufficio delle imposte era (ed è) riscosso mediante ruolo.

#### **19. Normativa vigente dall'entrata in vigore del DPR n. 602/1973 al 04/05/1976.**

Decorso un semestre dalla data di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione si applicava a carico del contribuente **l'interesse del 2,50 per cento** sulle imposte o sulle maggiori imposte dovute, in base a rettifica o ad accertamento

d'ufficio, **per ogni semestre** intero successivo fino alla data della consegna all'esattore dei ruoli nei quali è effettuata l'iscrizione.

L'interesse calcolato dall'ufficio delle imposte era (ed è) riscosso mediante ruolo.

Era in facoltà del contribuente di richiedere, nel ricorso alla commissione di primo grado, che le imposte e le maggiori imposte risultanti dall'accertamento dell'ufficio fossero iscritte provvisoriamente a ruolo nel loro intero ammontare con **l'interesse semestrale del 2,50** per cento già maturato, ovvero per una parte dell'ammontare stesso in misura diversa da quella prevista dall'art. 15 previgente.

## 20. Dilazione del pagamento.

Il contribuente che versa in temporanea situazione di obiettiva difficoltà, può chiedere all'agente della riscossione, la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo, con esclusione dei diritti di notifica, fino ad un massimo di settantadue rate mensili. Nel caso in cui le somme iscritte a ruolo sono di importo superiore a 60.000 euro, la dilazione può essere concessa solo se il contribuente documenta la temporanea situazione di obiettiva difficoltà<sup>77</sup>.

Ai sensi dall'articolo 13-bis, comma 4, del D.L. 24 giugno 2016, n. 113, convertito con modificazioni dalla Legge 7 agosto 2016, n. 160, **il debitore decaduto alla data del 1° luglio 2016** dal beneficio della rateazione prevista dall'articolo 19, commi 1, 1-bis e 1-quinquies, dDPR n. 602/1973, concessa in data antecedente o successiva a quella di entrata in vigore del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159, può nuovamente rateizzare l'importo, sino ad un massimo di 72 rate, fatti salvi i piani di rateazione con un numero di rate superiore a 72 già precedentemente approvati, **anche se, all'atto della presentazione della**

---

<sup>77</sup> Art. 19 c. 1 DPR n. 602/1973 modificato dall'articolo 1, commi 126, e 145, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, dall'articolo 36, comma 2-bis, lettera a), del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248, convertito con modificazioni in Legge 28 febbraio 2008, n. 31 e successivamente dall'articolo 83, comma 23, lettera a), del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni, in Legge 6 agosto 2008, n. 133. Da ultimo, comma sostituito dall'articolo 10, comma 1, lettera a), numero 1), del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 159.



## **richiesta, le rate scadute alla stessa data non siano state integralmente saldate<sup>78</sup>.**

<sup>78</sup> Circolare Agenzia delle Entrate - 03/10/2016, n.41/E: Possono essere riammessi in rateazione i contribuenti che:

- hanno definito le somme dovute mediante adesione all'accertamento ai sensi dell'art. 7 del D.Lgs. n. 218 del 1997, al processo verbale di constatazione ai sensi dell'art. 5-bis del citato decreto legislativo (2) oppure all'invito a comparire ai sensi dell'art. 5, comma 1-bis, del medesimo decreto, oppure hanno prestato acquiescenza all'accertamento ai sensi dell'art. 15 del medesimo decreto;
- hanno optato per il pagamento in forma rateale;
- sono decaduti dal piano di rateazione in quanto, dopo aver effettuato il versamento della prima rata, non hanno rispettato le successive scadenze del relativo piano di ammortamento. In particolare, la decadenza si è verificata a causa del mancato versamento di una rata (diversa dalla prima) entro il termine di pagamento della rata successiva.

Tale beneficio è circoscritto agli istituti di cui al D.Lgs. n. 218 del 1997 sopra indicati (adesione all'avviso di accertamento, al processo verbale di constatazione e all'invito a comparire nonché acquiescenza all'avviso di accertamento) e non anche agli altri istituti deflattivi del contenzioso di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (conciliazione e accordi di mediazione).

### 1.2 Ambito oggettivo

Il beneficio della nuova rateazione a seguito di decadenza è subordinato al ricorrere delle seguenti condizioni, ovvero:

- a) la decadenza dalla precedente rateazione deve essersi verificata "in data successiva al 15 ottobre 2015 e fino alla data del 1° luglio 2016", ossia nell'arco temporale compreso tra il 16 ottobre 2015 e il 1 luglio 2016;
- b) la richiesta del nuovo piano rateale da parte del contribuente decaduto deve essere presentata all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate entro il 20 ottobre 2016, ossia entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto;
- c) alla data di presentazione dell'istanza è presente un debito residuo ancora da pagare.

## 2. Procedimento per ottenere il nuovo piano di rateazione

### 2.1 Presentazione dell'istanza

I contribuenti interessati possono chiedere che venga accordato un nuovo piano di rateazione delle residue somme dovute oggetto del precedente piano di ammortamento "a semplice richiesta", vale a dire mediante un'istanza in carta semplice da presentare all'Ufficio competente dell'Agenzia delle entrate, avente le seguenti caratteristiche

- a) deve essere presentata mediante:
  - consegna diretta presso l'Ufficio;
  - invio per raccomandata;
  - invio per posta elettronica certificata;
- b) deve essere tempestiva, ovvero deve essere presentata all'Ufficio "a pena di decadenza, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto [d.l. n. 113 del 2016]", ossia entro e non oltre il 20 ottobre 2016;
- c) deve riportare l'indicazione degli estremi dell'atto a cui si riferisce il piano di rateazione per il quale si è verificata la decadenza nonché del numero delle rate trimestrali in cui si intende pagare l'importo ancora dovuto.

---

Al riguardo, si precisa che il nuovo piano rateale - con il quale viene consentito al contribuente decaduto di usufruire nuovamente di un numero di rate fino al massimo normativamente consentito - resta collegato all'atto che è stato perfezionato o definito al quale afferisce la precedente rateazione da cui il contribuente è decaduto. Occorre, pertanto, distinguere tra:

a) atti che si sono perfezionati o definiti prima del 22 ottobre 2015;

b) atti che si sono perfezionati o definiti successivamente al 22 ottobre 2015.

Il 22 ottobre 2015 coincide con la data di entrata in vigore del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 159, il cui art. 2, comma 2, ha sostituito il precedente art. 8 del D.Lgs. n. 218 del 1997, innovando le modalità di pagamento delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione e di acquiescenza, in particolare elevando il numero delle rate fruibili dal contribuente al di sopra di un certo importo (da dodici a sedici rate trimestrali se le somme dovute superano cinquantamila euro).

Atteso che il D.Lgs. n. 159 del 2015 (11) ha espressamente previsto che le nuove disposizioni non si applicano agli atti di adesione nonché agli atti definiti per acquiescenza già perfezionati alla data del 22 ottobre 2015, per la scelta del numero massimo di rate del nuovo piano di rateazione occorre far riferimento alla data di perfezionamento dell'atto in questione. In sintesi:

a) nel caso in cui il piano rateale dal quale il contribuente è decaduto afferisce ad un atto perfezionatosi o definitosi prima del 22 ottobre 2015, il residuo importo dovuto è nuovamente dilazionabile in un numero di rate trimestrali da otto a dodici;

b) nel caso in cui il piano rateale dal quale il contribuente è decaduto afferisce ad un atto perfezionatosi o definitosi successivamente al 22 ottobre 2015, il residuo importo dovuto è nuovamente dilazionabile in un numero di rate trimestrali da otto a sedici.

## 2.2 Pagamento della rata iniziale e predisposizione del nuovo piano rateale

Ricevuta l'istanza da parte del contribuente, l'Ufficio procede ad effettuare gli opportuni controlli in ordine alla tempestività dell'istanza stessa e alla circostanza che la decadenza dalla rateazione si sia verificata nel lasso temporale prescritto dall'art. 13-bis, comma 3, del decreto.

Appurata la sussistenza delle condizioni previste dalla legge, l'Ufficio sospende i carichi eventualmente già iscritti a ruolo o affidati all'Agente della riscossione a seguito dell'avvenuta decadenza dalla rateazione ed elabora un nuovo piano rateale che terrà conto del numero di rate richieste dal contribuente nonché della diversa disciplina applicabile in base alla data di perfezionamento dell'atto a cui il piano rateale afferisce (ossia prima o dopo la data del 22 ottobre 2015) (12). L'importo oggetto del nuovo piano rateale è costituito da imposte, interessi e sanzioni ancora dovuti in base all'originario piano rateale (13) nonché dagli interessi di rateazione.

L'Ufficio informa il contribuente circa l'accoglimento dell'istanza presentata mediante la consegna di una comunicazione che può avvenire per:

- consegna diretta;
- raccomandata con avviso di ricevimento;
- posta elettronica certificata qualora il contribuente abbia utilizzato lo stesso mezzo per la presentazione dell'istanza, ovvero ne abbia fatto espressa richiesta nell'istanza stessa.

Tale comunicazione indica, inoltre, al contribuente l'importo della rata iniziale che deve essere versato mediante modello di delega F24, avendo cura di riportare il codice dell'atto originario a cui il piano rateale afferisce. Relativamente al

L'articolo 10, comma 13-bis, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni in Legge 22 dicembre 2011,

termine di scadenza del versamento - stante l'assenza nell'art. 13-bis, comma 3, del decreto di una espressa previsione al riguardo - si ritiene che lo stesso debba essere individuato nei sessanta giorni successivi alla ricezione da parte del contribuente della predetta comunicazione.

Atteso che, come già detto, il nuovo piano rateale si collega all'atto che è stato perfezionato o definito e si innesta sulla precedente rateazione da cui il contribuente è decaduto, ciò comporta che la rata iniziale del nuovo piano contenga - oltre agli importi pro rata ancora dovuti a titolo di imposte, interessi e sanzioni - anche gli interessi di rateazione. Questi ultimi vengono quantificati dall'Ufficio fino ad una certa data, non potendo conoscere anzitempo il giorno in cui verrà effettuato il versamento. Il contribuente dovrà, pertanto, aggiungere all'importo indicato nella comunicazione gli ulteriori interessi di rateazione giornalieri da calcolarsi fino alla data dell'effettivo pagamento secondo le istruzioni ivi fornite.

Effettuato il versamento della rata iniziale, il contribuente avrà cura di far pervenire, entro dieci giorni, la quietanza dell'avvenuto pagamento all'Ufficio competente. Quest'ultimo, sulla base della data di effettivo versamento della suddetta rata, predispose il piano di rateazione definitivo con la corretta indicazione delle scadenze trimestrali delle rate successive e dei relativi importi dovuti, comprensivi degli interessi di rateazione aggiornati nel loro ammontare in base alle suddette scadenze.

Con riguardo alla scadenza delle rate successive, il termine trimestrale per il pagamento viene individuato:

- a) per gli atti perfezionati o definiti prima del 22 ottobre 2015, in base alla data di effettuazione del versamento della rata iniziale;
- b) per gli atti perfezionati o definiti successivamente al 22 ottobre 2015, in base al termine previsto per il versamento della rata iniziale.

Al fine di evitare, nell'effettuazione dei versamenti, errori che potrebbero comportare una successiva decadenza dal nuovo piano accordato, è consigliabile che il contribuente si rivolga all'Ufficio per ottenere il piano di rateazione definitivo con l'indicazione delle date di scadenza delle rate e degli importi delle stesse nel loro esatto ammontare, oltre che eventuali ulteriori chiarimenti.

### 2.3 Inadempimenti nel pagamento delle rate del nuovo piano rateale

In relazione al nuovo piano di ammortamento possono verificarsi le seguenti ipotesi:

a) mancato pagamento della rata iniziale pur in presenza di un'istanza presentata tempestivamente: in tal caso il contribuente non si avvale della possibilità di accedere alla nuova rateazione e permane nella condizione di "decaduto". L'Ufficio procederà, pertanto, a revocare la sospensione inizialmente emessa degli importi già iscritti a ruolo o affidati all'Agente della riscossione(18); oppure ad iscrivere a ruolo (19) - nel caso non vi avesse già provveduto - i residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni del piano di rateazione originario nonché la sanzione aggiuntiva prevista per la decadenza (20);

b) mancato pagamento di una delle rate diverse dalla quella iniziale entro il termine di pagamento della rata successiva: ciò comporta la decadenza dalla nuova rateazione. L'Ufficio, conseguentemente, procederà a porre in essere le attività volte al recupero coattivo di quanto ancora dovuto in base al nuovo piano rateale, inclusa la sanzione aggiuntiva per la decadenza dal nuovo piano di rateazione.

n. 214 e successivamente modificato dall'articolo 1, comma 2, lettera a), del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni in Legge 26 aprile 2012, n. 44, ha introdotto all'art. 19 DPR n. 602/1973 il co. 1 bis che ha previsto che la dilazione concessa può essere prorogata una sola volta per un ulteriore periodo e fino a settantadue mesi, a condizione che non sia intervenuta decadenza, nel caso di comprovato peggioramento della situazione del debitore, con una ulteriore novità, ovvero che la rateazione di cui ai commi 1 e 1-bis può essere concessa con rate variabili di importo crescente per ciascun anno (art. 1 ter).

**Una volta ricevuta la richiesta di rateazione, l'agente della riscossione può iscrivere l'ipoteca di cui all'articolo 77 o il fermo di cui all'articolo 86, solo nel caso di mancato accoglimento della richiesta, ovvero di decadenza ai sensi del comma 3; restano comunque validi i fermi e le ipoteche già iscritti alla data di concessione della rateazione.**

**A seguito della presentazione di tale richiesta, fatta eccezione per le somme oggetto di verifica ai sensi dell'articolo 48-bis, per le quali non può essere concessa la dilazione, non possono essere avviate nuove azioni esecutive sino all'eventuale rigetto della stessa e, in caso di relativo accoglimento, il pagamento della prima rata determina l'impossibilità di proseguire le procedure di recupero coattivo precedentemente avviate, a condizione che non si sia ancora tenuto l'incanto con esito positivo o non sia stata presentata istanza di assegnazione, ovvero il terzo non abbia reso dichiarazione positiva o non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati<sup>79</sup>.**

Il debitore si trovi, per ragioni estranee alla propria responsabilità, in una comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica può ottenere una rateizzazione fino a centoventi rate mensili; a tal fine l'art. 1-quinquies, prevede due ipotesi di presunzione legale di grave situazione di difficoltà:

---

<sup>79</sup> Comma aggiunto dall'articolo 1, comma 2, lettera b), del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni in Legge 26 aprile 2012, n. 44 e successivamente sostituito dall'articolo 10, comma 1, lettera a), numero 2), del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 159.

a) accertata impossibilità per il contribuente di eseguire il pagamento del credito tributario secondo un piano di rateazione ordinario;

b) solvibilità del contribuente, valutata in relazione al piano di rateazione concedibile ai sensi del presente comma<sup>80</sup>.

Con l'articolo 36, comma 2-bis, lettera b), del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248, convertito con modificazioni in Legge 28 febbraio 2008, n. 31, la richiesta, di rateazione non deve più essere presentata, a pena di decadenza, prima dell'inizio della procedura esecutiva.

In caso di mancato pagamento, della prima rata o, successivamente, nel corso del periodo di rateazione, di cinque rate, anche non consecutive<sup>81</sup>:

a) il debitore decade automaticamente dal beneficio della rateazione;

b) l'intero importo iscritto a ruolo ancora dovuto è immediatamente ed automaticamente riscuotibile in unica soluzione;

c) il carico può essere nuovamente rateizzato se, all'atto della presentazione della richiesta, le rate scadute alla stessa data sono integralmente saldate. In tal caso, il nuovo piano di dilazione può essere ripartito nel numero massimo di rate non ancora scadute alla medesima data. Resta comunque fermo quanto disposto dal comma 1-quater<sup>82</sup>.

**Laddove, dovesse intervenire un provvedimento amministrativo o giudiziale di sospensione totale o parziale della riscossione di somme oggetto di dilazione, il debitore è autorizzato a non versare, limitatamente alle stesse, le successive rate del piano concesso.**

Scaduto il termine di sospensione, il debitore può richiedere il pagamento dilazionato del debito residuo, comprensivo degli

---

<sup>80</sup> Ipotesi inserita dall'articolo 52, comma 1, lettera a), numero 1), del D.L. 21 giugno 2013, n. 69, convertito con modificazioni, in Legge 9 agosto 2013, n. 98.

<sup>81</sup> Alinea modificato dall'articolo 1, comma 2, lettere c) e d), del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni in Legge 26 aprile 2012, n. 44 e successivamente dall'articolo 52, comma 1, lettera a), numero 2), del D.L. 21 giugno 2013, n. 69, convertito con modificazioni, in Legge 9 agosto 2013, n. 98. Da ultimo, alinea dall'articolo 10, comma 1, lettera a), numero 3), del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 159.

<sup>82</sup> Lettera sostituita dall'articolo 10, comma 1, lettera a), numero 3), del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 159.

interessi fissati dalla legge per il periodo di sospensione, nello stesso numero di rate non versate del piano originario, ovvero in altro numero, fino a un massimo di settantadue<sup>83</sup>.

La scadenza delle rate mensili è indicato nell'atto di accoglimento dell'istanza di dilazione ed il relativo pagamento può essere effettuato anche mediante domiciliazione sul conto corrente indicato dal debitore .

## **21. Interessi per dilazione del pagamento.**

Sulle somme rateizzate o sospese, si applicano gli interessi al tasso del **sei per cento annuo**<sup>84</sup>.

**L'ammontare degli interessi dovuti è determinato nel provvedimento** con il quale viene accordata la prolungata rateazione dell'imposta ed è riscosso unitamente all'imposta alle scadenze stabilite.

Gli interessi per dilazione, nonché quelli previsti dall'art. 20 DPR n. 602/1973, sono assistiti dagli stessi privilegi generali e speciali che assistono le imposte sui redditi.

A norma dell'articolo 7, comma 3, della Legge 11 marzo 1988, n. 67, gli interessi per la riscossione o per il rimborso di imposte, ammontano al **12 per cento annuo e del 6 per cento semestrale, a decorrere dal 14/03/1988 al 01/03/1994; a decorrere dal 1° gennaio 1988**, rispettivamente, nelle misure del 9 e del 4,5 per cento.

Successivamente l'articolo 13, comma 1, del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito con modificazioni in Legge 26 febbraio 1994, n. 133, ha stabilito che i predetti interessi dovuti nelle misure del 9 per cento annuo e del 4,5 per cento semestrale, sono dovuti a decorrere dal 1° gennaio 1994, rispettivamente, nelle misure del 6 e del 3 per cento. Da ultimo, l'articolo 3, comma 141, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662, ha stabilito che gli interessi di cui al presente articolo, dovuti nelle misure del

---

<sup>83</sup>Ipotesi inserita dall'articolo 10, comma 1, lettera a), numero 4), del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 159. Per l'applicazione della presente disposizione vedi l'articolo 15, comma 5, e 6 del Dlgs 159/2015.

<sup>84</sup> L'art. 21 c. 1 è stato modificato dall'articolo 3, comma 17, del D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920 e successivamente sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46.

6 per cento annuo e del 3 per cento semestrale, sono dovuti, a decorrere dal 1° gennaio 1997, rispettivamente nelle misure del 5 e del 2,5 per cento.

Da notare, che per effetto della formula dei tassi equivalenti, in caso di dilazionamento infrannuale, il tasso annuale non può essere pari al doppio di quello semestrale.

A chiusura sul punto interessi, ai sensi dell'art. 22, gli stessi previsti dagli artt. 20 e 21 spettano all'ente destinatario del gettito delle imposte cui si riferiscono.

Da precisare che in sede fallimentare, secondo costante giurisprudenza,

ai sensi della L. Fall., art. 55 la dichiarazione di fallimento sospende il corso degli interessi convenzionali o legali, agli effetti del concorso, sino alla dichiarazione di fallimento. A tale regola fanno eccezione, tra gli altri, i crediti tributari siccome assistiti da privilegio. La L. Fall., art. 54, comma 3 poi stabilisce che "l'estensione del diritto di prelazione agli interessi è regolata dall'art. 2788 c.c. e art. 2855 c.c., commi 2 e 3, intendendosi equiparata la dichiarazione di fallimento all'atto di pignoramento, ed a seguito dell'intervento correttivo della C.Cost. con sentenza n. 162/2001, anche dall'art. 2749 c.c..

Per quanto, qui interessa, detta ultima norma stabilisce che l'estensione del privilegio accordato al credito si estende anche agli interessi dovuti per l'anno in corso e per quelli dell'anno precedente e che gli interessi maturati successivamente hanno privilegio nei limiti della misura legale sino alla data della vendita.

Dal combinato disposto di tali norme consegue che il credito tributario, siccome assistito da privilegio, non subisce la sospensione del corso degli interessi nel corso della procedura fallimentare.<sup>85</sup>

Lo stesso,

In tema di ammissione al passivo fallimentare del credito per imposta sul valore aggiunto, questa Corte ha ripetutamente

---

<sup>85</sup> Cassazione civile, sez. trib., 13/06/2014, (ud. 26/02/2014, dep.13/06/2014), n. 13458

affermato il principio, che si condivide ed al quale si intende dare seguito anche in questa sede, secondo cui la misura legale alla quale rinvia l'art. 2749, comma 2, ai fini dell'individuazione dei limiti della collocazione privilegiata del credito per interessi deve intendersi riferita, al pari di quella prevista dagli artt. 2788 e 2855 cod. civ. per i crediti pignorati ed ipotecari, non già al saggio d'interesse stabilito dalla legge che disciplina il singolo credito, ma a quello previsto in via generale dall'art. 1284 cod. civ.;

quest'ultimo è infatti destinato a trovare applicazione nella situazione di concorso con altri creditori derivante dall'apertura di una procedura concorsuale, avuto riguardo alla natura speciale della legge fallimentare, che disciplina in via generale gli effetti derivanti dall'accertamento giudiziale dello stato d'insolvenza, ed alla conseguente prevalenza del richiamo in essa contenuto alla disciplina dettata dal codice civile sul riferimento ad altri tassi eventualmente previsti da leggi speciali (cfr. Cass., Sez. 1, 27 gennaio 1997, n. 795; 26 luglio 1996, n. 6781)<sup>86</sup>.

---

<sup>86</sup> Cassazione civile, sez. I, 20/12/2012, (ud. 22/11/2012, dep.20/12/2012), n. 23657