

Accertamento e Riscossione

Introduzione

In questa lezione tratteremo gli aspetti peculiari delle norme di diritto tributario che disciplinano l'accertamento e la riscossione dei tributi.

In particolare ci soffermeremo sui seguenti argomenti:

- disposizioni comuni alle norme sull'accertamento e riscossione
- ambito di competenze e finalità dell'accertamento
- poteri degli uffici e fasi del procedimento
- tipologie e metodi di accertamento
- l'atto di accertamento e termini

Obiettivi

L'attuale ordinamento giuridico non prevede un omogeneo coordinamento di norme in materia di accertamento e riscossione. Quindi, al fine di orientarci di fronte ad alcune tipologie di procedimento, prenderemo in esame i concetti che sono di comune riferimento ai testi normativi che si occupano di:

- accertamento delle imposte dirette sui redditi di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 29 settembre 1973
- accertamento delle imposte indirette sull'imposta del valore aggiunto, Titolo IV del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, artt.51-66
- riscossione delle imposte dirette di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 29 settembre 1973

Inizieremo la prima parte con il procedimento di accertamento per concludere, a seguire, con il procedimento di riscossione.

Disposizioni norme comuni e peculiarità

Le disposizioni comuni alle diverse norme di accertamento e riscossione dei tributi si riferiscono all'ambito del procedimento amministrativo di cui alla Legge n. 241/90.

Alla Pubblica Amministrazione compete di gestire la procedura di accertamento e riscossione dei tributi nei confronti dei contribuenti.

I procedimenti amministrativi tributari hanno ad oggetto un rapporto giuridico obbligatorio, la cui fonte è il dovere costituzionale di concorrere alle spese pubbliche a norma dell'art. 53 della Costituzione Italiana.

Ambito di competenze

La competenza del procedimento amministrativo di accertamento spetta all'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 31 del Decreto del Presidente della Repubblica n.600/73.

Gli uffici dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione:

- hanno la competenza per verifica e controllo delle dichiarazioni
- provvedono alla liquidazione delle imposte
- vigilano sugli obblighi dei contribuenti

- irrogano sanzioni e segnalano all'autorità giudiziaria le violazioni sanzionate penalmente

Poteri degli uffici e fasi del procedimento

I poteri degli uffici distrettuali sono stabiliti dagli articoli 31 e 32 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 29 settembre 1973.

Da ciò è possibile ravvisare uno schema di attuazione delle fasi del procedimento di accertamento dei tributi, quali:

- il procedimento di accertamento è di iniziativa dell'ufficio impositore, il quale non è tenuto ad informare il contribuente dell'avvio del procedimento
- la fase istruttoria consiste nella individuazione e raccolta degli elementi probatori da utilizzare
- infine, l'ufficio delle Imposte valuta le prove raccolte ai fini della decisione per l'eventuale emissione dell'atto finale

La fase istruttoria

La fase istruttoria è prevista dall'articolo 32 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 29 settembre 1973 e delinea le attività preliminari funzionali all'avvio della verifica e del controllo della posizione fiscale del contribuente.

Gli Uffici delle imposte possono:

- 1) eseguire accessi, ispezioni e verifiche con facoltà di disporre di propri impiegati
- 2) invitare i contribuenti a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento
- 3) invitare i contribuenti a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti
- 4) inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, rilevanti ai fini dell'accertamento

Vediamo ora le diverse tipologie di accertamento

Tipologie di accertamento

L' accertamento generale di cui all'articolo 41 D.p.r. n. 600/1973 è un controllo globale e definitivo.

L'accertamento parziale di cui all'art. 41Bis D.p.r. n. 600/1973, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice, consiste nella possibilità di accertare l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato.

L'accertamento integrativo di cui all'articolo 43 D.p.r. n. 600/1973 si basa sul principio che l'Agenzia delle Entrate se a conoscenza di nuovi elementi, successivi all'emissione del precedente avviso, può, nel rispetto dei termini di decadenza, emettere un ulteriore avviso di accertamento.

Metodi di controllo e accertamento

Le metodologie di controllo e accertamento attuate dagli Uffici servono a modificare la dichiarazione, individuando gli elementi di cui gli stessi hanno bisogno per procedere alla modalità di rettifica delle dichiarazioni.

I metodi di controllo previsti dall'art. 36bis e 36ter del Dpr 600/73 si basano rispettivamente su un controllo automatizzato per la verifica delle imposte, dei contributi, dei premi e rimborsi dovuti e su un controllo formale che consiste nella richiesta di riscontro documentale.

I metodi di accertamento analitico- sintetico e induttivo previsti dagli articoli 38 e 39 del Dpr 600/73 hanno la particolarità che, tra gli altri, richiedono il ricorso a elementi probatori con requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Esistono 2 metodologie di controllo, dettate dagli art. 36 bis e 36 ter. Vediamole nel dettaglio...

Metodologia di controllo (art. 36 bis)

La procedura automatizzata ai sensi dell'articolo 36 bis del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 29 settembre 1973 prevede di:

- correggere gli errori materiali e di calcolo commessi
- correggere gli errori materiali nel riporto delle eccedenze delle imposte
- ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge
- ridurre le deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge

- ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge
- controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte

Metodologia di controllo (art. 36 ter)

Il controllo formale previsto dall'articolo 36 ter del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 29 settembre 1973 persegue i seguenti obiettivi di rettifica di somme per:

- ritenute d'acconto non spettanti, non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta
- detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti
- deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti
- determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti
- liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche

- correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta

Avvisi di accertamento

L'esito del controllo e della verifica della dichiarazione può far scattare l'emissione dell'avviso di accertamento.

Secondo l'articolo 42 del Dpr n. 600/73, l'avviso di accertamento deve rispettare tre requisiti essenziali:

1. i contenuti, riguardo l'imponibile accertato, le aliquote applicate e le imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta
2. la motivazione, in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici
3. la notifica, ovvero, l'atto portato a conoscenza dei contribuenti deve essere sottoscritto dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato

Termini di notifica a pena di decadenza

L'articolo 43 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 dispone sui termini di notifica a pena di decadenza.

Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, entro il 31 dicembre:

- del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione
- del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, ovvero nei casi di omessa presentazione della dichiarazione

Fino alla scadenza dei termini di decadenza l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi.

Introduzione alla Riscossione dei tributi

Passiamo ora alla disciplina generale che interessa la Riscossione dei tributi, introducendo la forma e le modalità tipiche di riscossione in base all'articolo 1 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973 e i provvedimenti amministrativi tipici della riscossione con alcune peculiarità del ruolo esattoriale e la cartella di pagamento.

Disciplina generale

A partire dal 1 luglio 2017 l'Agenzia delle Entrate-Riscossione è l'ente competente alla riscossione dei tributi visto il Decreto Legge n. 193/2016 (convertito in L. 225/2016).

Col procedimento di riscossione si apre una fase tipica che è presente nell'ordinamento tributario nel Dpr 602/73 e Dpr 633/72, che segue all'inadempimento del contribuente del versamento spontaneo dei tributi, oppure al termine della procedura di accertamento dei tributi.

Forme di Riscossione

Con l'articolo 1 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 29 settembre 1973 introduciamo le forme tipiche di riscossione del tributo.

Si distingue tra:

- la riscossione per versamento diretto, che consiste nel pagamento dei tributi dovuti dal contribuente, in esecuzione di un obbligo stabilito dalla legge ed in base ad un'autonoma liquidazione della somma da versare (cd. autoliquidazione o autotassazione)
- la riscossione mediante iscrizione nei ruoli, che si rende necessaria in tutti quei casi in cui il contribuente non adempie spontaneamente all'obbligazione tributaria

Forma e modalità di riscossione

Il versamento diretto è una forma di riscossione dove i contribuenti assumono un ruolo centrale, poiché dichiara ed assolve spontaneamente il proprio debito tributario.

L'amministrazione Finanziaria si limita ad assistere all'attività dallo stesso svolta nell'interesse della finanza dello Stato.

La modalità principale mediante il quale i contribuenti assolvono al versamento diretto dei tributi è dato dal modello di pagamento F24 da presentare telematicamente presso Agenzia delle Entrate, qualsiasi banca convenzionata e agenzie postali.

Tramite questo istituto possono essere riscosse imposte dirette ed indirette, tra cui ritenute alla fonte, le imposte IRES, IRPEF, IVA e IRAP.

Disciplina e iscrizione a ruolo

La disciplina e l'iscrizione a ruolo sono un atto amministrativo regolamentato dall'articolo 10 del Dpr 602/73. L'atto prevede che sia predisposto dall'ufficio impositore un elenco contenente:

- il nominativo dei soggetti debitori
- le loro generalità
- il codice fiscale

- e le somme da riscuotere per imposte, interessi e sanzioni

Il titolare dell'ufficio o un suo delegato sottoscrive, anche mediante firma elettronica, il ruolo e con essa viene attribuito il titolo esecutivo che legittima la riscossione.

La consegna del ruolo esecutivo avviene per via telematica dalla Agenzia delle Entrate alla Agenzia delle Entrate - Riscossione che, a sua volta, comunica l'iscrizione a ruolo ai singoli contribuenti mediante la notifica della cartella di pagamento.

Specie e formazione dei ruoli

C'è da sapere che il ruolo, a norma dell'articolo 11 del DPR 602/73, si distingue in ruolo ordinario e ruoli straordinari.

I ruoli straordinari sono emessi quando vi è fondato pericolo per la riscossione. Le imposte, gli interessi e le sanzioni sono iscritti per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento, anche se non definitivo.

Invece, l'articolo 12 del Dpr 602/73 dispone che il ruolo è formato dal codice fiscale, dalla specie, 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.

La formazione del ruolo esecutivo rappresenta il primo passo in vista di un recupero forzato, seguita dall'emissione della cartella di pagamento.

Tipologie di iscrizione a ruolo

Proseguiamo con la disciplina del ruolo e citiamo gli articoli 14 e 15 del Dpr 602/73 che distingue il ruolo in due tipologie:

1. i ruoli si dicono definitivi, quando l'Agente delle Entrate ha una sostanziale certezza circa la sussistenza del credito ed è prevista l'iscrizione della totalità dei tributi, delle sanzioni ed interessi. Ad esempio, tra i ruoli definitivi, sono comprese le somme liquidate e non versate dal contribuente entro i termini stabiliti dagli articoli 36 bis e 36 ter del Decreto del Presidente della Repubblica n.600 del 29 settembre 1973, nonché gli importi derivanti da avvisi di accertamento definitivi
2. I ruoli sono provvisori quando è prevista l'iscrizione di una parte dei tributi dovuti dal contribuente, ad esempio, qualora si sia in presenza di un avviso di accertamento impugnato dal contribuente e non ancora definito con sentenza passata in giudicato

Disciplina della Cartella di pagamento

Ad avvenuta iscrizione a ruolo, segue la cartella di pagamento che deve essere redatta in conformità al modello approvato con Provvedimento direttoriale dell'Agente delle Entrate n. 134373 del 14 luglio 2017 che ne stabilisce il contenuto minimo tra cui:

- le generalità del debitore
- le motivazioni
- tutte le informazioni circa le modalità di pagamento

- la richiesta di sospensione
- le modalità di ricorso
- i punti di contatto dove richiedere ulteriori chiarimenti circa i pagamenti

L' Agente delle Entrate - Riscossione provvede a notificare la cartella di pagamento contenente l'intimazione a pagare entro 60 giorni dalla notifica con l'avvertimento che, in mancanza di pagamento, si procederà all'esecuzione forzata, salvo non sia stata richiesta la rateazione del pagamento.

Termini di notifica della cartella di pagamento

L'articolo 25 del Dpr 602/73 disciplina i termini di notifica della cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato, a pena di decadenza, entro il 31/12:

- del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione
- del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione quando le somme risultano dovute a seguito del controllo formale previsto dall'art. 36-ter Dpr 600/73
- del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo sulle somme dovute a seguito di accertamento dell'ufficio

- del terzo anno successivo a quello di scadenza dell'ultima rata del piano di rateazione per le somme dovute per inadempimenti di cui all'art.15 ter

Notificazione della cartella di pagamento

La notificazione prevista dall'articolo 26 del Dpr 602/73 consiste nella modalità di consegna della cartella di pagamento al soggetto debitore. La consegna può avvenire:

- a cura degli ufficiali della riscossione, o dai soggetti abilitati dall'ente di riscossione nelle forme previste dalla legge o dai messi comunali o dagli agenti di polizia municipale previa eventuale convenzione tra Comune e agente-Riscossione
- con invio di raccomandata con avviso di ricevimento, notificata in plico chiuso
- con le modalità di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC)

Definizione e termine per l'esecuzione forzata

Al contribuente inadempiente al versamento della cartella di pagamento nel termine di 60 giorni dalla notifica si applicano le misure previste dagli articoli 49 e 50 del Dpr 602/73. Si tratta della fase di esecuzione forzata, fatto salve le disposizioni relative alla dilazione ed alla sospensione del pagamento.

L'agenzia della riscossione, in questo caso, procede con l'espropriazione forzata sulla base del ruolo che costituisce titolo esecutivo. Il titolo esecutivo implica che non occorre uno specifico provvedimento da parte del giudice per il recupero coatto del tributo.

L'agenzia della riscossione può promuovere azioni cautelari e conservative, nonché ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore.

Conclusioni

In questa lezione abbiamo esaminato lo schema generale del procedimento amministrativo tributario dell'accertamento e riscossione dei tributi come disciplinato dal Dpr n. 600/73, Dpr 602/73 e Dpr 633/72.

Ci siamo concentrati su alcune norme di disciplina generale che regolano l'avvio del procedimento di accertamento con metodi di controllo ed accertamento e termini di notifica dell'avviso di accertamento.

Infine, abbiamo visto la disciplina generale della riscossione con i principi fondamentali che regolano il Ruolo e la cartella di pagamento

Grazie per l'attenzione e per aver partecipato!