

FOCUS FISCALE

*Rubrica di novità legislative e giurisprudenziali
riguardanti le piccole e medie imprese*

LA FISCALITA' DELLA VENDITA DELLA AZIENDA TRA VALORE DI MERCATO E CORRISPETTIVO CONTRATTUALE

di *Thomas Tassani*

1. L'impatto della riforma sull'attuale sistema di riscossione

Una delle novità di maggior rilievo contenute nella c.d. "manovra estiva", di cui al d.l. n. 78 del 31/5/2010 (convertito dalla legge n. 122/2010), è senza dubbio rappresentata dalla misura che l'art. 29 del d.l. 79 qualifica come "concentrazione della riscossione nell'accertamento".

L'art. 29 citato opera un importante cambiamento nella fase della riscossione dei tributi eliminando, entro i limiti ed alle condizioni che cercheremo di indicare, il sistema della iscrizione a ruolo-cartella di pagamento, per attribuire immediata esecutività all'avviso di accertamento, cui può seguire l'esecuzione forzata, in mancanza di pagamento spontaneo del soggetto passivo.

Per comprendere appieno gli effetti della modifica legislativa, occorre considerare il funzionamento del sistema "tradizionale" della riscossione a mezzo ruolo che, allo stato (e fino alla entrata in vigore del d.l. 78/10), rappresenta il metodo generalizzato per la riscossione non volontaria. Da una parte, infatti, la riscossione volontaria è curata direttamente dal contribuente o dagli altri soggetti passivi, tramite i versamenti diretti, gli acconti e le ritenute a titolo di imposta o di acconto.

Dall'altra, il sistema del ruolo interviene quando si versa in una ipotesi "patologica" del rapporto tra contribuente/Amministrazione. Esempificando, quando:

1. il soggetto passivo ha correttamente liquidato l'imposta ma non l'ha versata o non l'ha versata integralmente;
2. si integra una delle ipotesi di liquidazione ai sensi dell'art. 36-bis o di controllo formale ai sensi dell'art. 36-ter, D.p.r. 600/73;
3. sia emanato un avviso di accertamento che rettifichi la dichiarazione del contribuente (oppure che determini *ex novo* l'imposta, nei casi di accertamento d'ufficio).

Tra queste fattispecie esiste una significativa differenza, visto che, nei primi due casi, le somme vengono direttamente iscritte a ruolo, per confluire poi nella cartella di pagamento notificata da Equitalia S.p.a. al contribuente, senza che vi sia stata la previa emanazione di un avviso di accertamento.

Ciò ha importanti riflessi sul piano della tutela del contribuente, che può impugnare la cartella di pagamento facendo valere sia i vizi di ordine formale della cartella medesima, sia, in termini generali, ogni vizio (sostanziale e formale) relativo alla determinazione della pretesa erariale.

E' bene sottolineare che tali fattispecie non sono toccate dalla riforma di cui all'art. 29, d.l. 78/10, che si riferisce esclusivamente ai casi in cui la riscossione abbia la propria fonte in un precedente avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate.

Solo l'ipotesi di cui al n. 3 è dunque interessata dalla modifica normativa, ossia quei casi in cui l'iscrizione a ruolo sia meramente ripetitiva dell'avviso di accertamento ed abbia, nel sistema attualmente in vigore, la funzione di dare efficacia esecutiva all'accertamento stesso.

Come è noto, attualmente, la sequenza avviso di accertamento-iscrizione a ruolo-cartella di pagamento è congeniata in questi termini: l'avviso di accertamento contiene la determinazione o la rideterminazione della pretesa impositiva, liquidando altresì sanzioni ed interessi; il decorso del termine di 60 giorni per l'impugnazione, comporta l'iscrizione a ruolo del debito stesso (anche se per importi differenti, a seconda che si tratti di iscrizione a titolo provvisorio o definitivo), ciò che realizza una fase meramente interna all'Amministrazione finanziaria; le posizioni dei diversi debitori presenti nel ruolo vengono "estratte" e sulla base di queste l'agente della riscossione (Equitalia S.p.a.) procede alla successiva notifica della singola cartella di pagamento, atto che ha efficacia esterna, ossia nei confronti del contribuente; la cartella di pagamento ha funzione di atto di precetto: deve contenere l'intimazione ad adempiere entro 60 giorni, con l'avviso che, in difetto, si procederà ad esecuzione forzata ed, oltre questo periodo, ha efficacia esecutiva, ossia è in grado di legittimare l'esecuzione forzata.

Questa distinzione tra atto/fase dell'accertamento (avviso di accertamento) ed atto/fase della riscossione (cartella di pagamento), ha notevoli conseguenze dal punto di vista del diritto di difesa del contribuente, soprattutto per l'operare della regola, sancita dall'art. 19, Dlgs 546/1992, della impugnabilità degli atti impositivi solo per vizi propri.

Chiarito che la modifica interviene esclusivamente nelle ipotesi di riscossione sulla base di avviso di accertamento, occorre ulteriormente delimitare l'ambito, oggettivo e temporale, di applicazione della riforma di cui al d.l. 78/10.

- In primo luogo, perché la riforma interviene esclusivamente con riferimento alle imposte sui redditi e all'Iva, lasciando sopravvivere il

sistema del ruolo/cartella di pagamento negli altri tributi in cui attualmente risulta applicabile, come per l'imposta di registro, l'imposta sulle successioni e donazioni, i tributi locali.

- In secondo luogo, perché, dal punto di vista temporale, il nuovo sistema si applicherà solo per gli avvisi di accertamento notificati a partire dal 1/7/2011 e relativi ai periodi di imposta dal 2007 in avanti.

2. Il nuovo sistema di riscossione fondato sull'avviso di accertamento e la riduzione dei tempi per l'esecuzione forzata

Con i limiti applicativi evidenziati, l'art. 29, d.l. 78/2010, determina a) l'eliminazione della fase della iscrizione a ruolo e della emanazione della cartella di pagamento; b) la trasformazione dell'avviso di accertamento in atto, anche, della riscossione; c) conseguentemente, un nuovo contenuto dell'avviso di accertamento; d) nuovi termini di esecutività degli atti, per l'avvio della esecuzione forzata.

Per poter validamente fondare la riscossione coattiva, l'avviso di accertamento, oltre al tradizionale contenuto (secondo il paradigma di cui all'art. 42, Dpr 600/73), deve contenere altresì l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso (60 giorni), all'obbligo di pagamento degli importi negli stessi indicati.

In caso di proposizione del ricorso dinanzi alla Commissione tributaria, l'intimazione deve riferirsi alla metà dell'importo, così come previsto dall'art. 15, Dpr 602/73.

La stessa intimazione deve essere contenuta, per poter costituire titolo della riscossione coattiva, anche negli atti successivamente notificati dall'Ufficio, nelle ipotesi di :

- accertamento con adesione, qualora il contribuente non provveda al versamento delle rate successive ed il garante non effettui nel termine il pagamento, *ex art. 8, comma 3-bis, D.lgs. n. 218/1997*;
- riscossione frazionata in pendenza del processo (art. 68, D.lgs. n. 546/92, anche per il rinvio contenuto nell'art. 19, D.lgs. n. 472/1997).

L'avviso di accertamento (e gli altri eventuali atti) deve altresì contenere l'avvertimento che, decorsi, trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata. A seguito delle modifiche contenute nel c.d. "maxiemedamento governativo", la lett. b) del primo comma dell'art. 19 citato, precisa che l'avviso di accertamento diviene esecutivo decorsi 60 giorni dalla notifica. E' quindi possibile affermare che il contribuente può aspettarsi l'avvio della esecuzione forzata non prima di 90 giorni (60+30) dalla notifica dell'avviso di accertamento, con riferimento alle somme relativamente alle quali vi è stata l'intimazione ad adempiere.

L'abolizione della fase costituita dalla iscrizione a ruolo, estrazione del ruolo ed emanazione dell'avviso di accertamento comporta, come principale effetto, quello di anticipare temporalmente la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di incassare coattivamente le somme di cui risulta creditrice.

Effetto che il contribuente può evitare impugnando dinanzi al giudice tributario l'avviso di accertamento e richiedendo la sospensione dell'atto impugnato ex art. 47, D.lgs. n. 546/92. È importante sottolineare che nella versione definitiva del maxiemendamento governativo è stata cancellata la previsione della durata massima di 150 giorni del provvedimento cautelare emesso dal giudice tributario, che quindi "torna" ad avere gli ordinari effetti sospensivi sino al deposito della sentenza di primo grado.

Sospensione dell'esecuzione che può essere concessa anche in via amministrativa, ai sensi dell'art. 39, Dpr 602/73.

L'eventuale dilazione di pagamento ai sensi dell'art. 19, Dpr 602/73 può poi essere concessa solo dopo l'affidamento del carico all'agente della riscossione, oltre che in caso di ricorso giudiziale, come previsto dalla lettera g), primo comma, art. 29, D.l. 78/10.

In termini operativi, inoltre, un ulteriore effetto di allungamento dei tempi di esecutività dell'avviso di accertamento può realizzarsi attraverso la formulazione della istanza di accertamento di adesione che, ai sensi dell'art. 6, comma 3, D.lgs. 218/97, è in grado di provocare la sospensione di 90 giorni dei termini di impugnazione dell'avviso di accertamento.¹

3. La tutela del contribuente.

Oltre alla maggiore celerità della riscossione, la riforma produce anche l'effetto di ridurre le possibilità di contestazione in sede giudiziale da parte del contribuente.

Nel sistema del ruolo, al contribuente sono notificati due atti (avviso di accertamento e cartella di pagamento), dotati di propri condizioni di legittimità e, quindi, autonomamente impugnabili. Nel sistema in vigore dal

¹ L'esecuzione forzata, da parte dell'agente della riscossione, avviene sulla base del titolo esecutivo rappresentato dall'avviso di accertamento. Non vi è quindi necessità di notificare la cartella di pagamento e, conseguentemente, non si pone neppure un problema di rispetto dei termini per la notifica di tale atto.

Ai sensi dell'art. 29, comma 1, lett. e), l'agente della riscossione deve rispettare i seguenti termini: l'espropriazione forzata deve essere avviata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo; decorso un anno dalla notifica dell'avviso di accertamento, si realizza la cosiddetta perenzione con riferimento al titolo esecutivo ed è quindi necessario che l'esecuzione forzata sia preceduta dalla notifica di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere entro cinque giorni, come previsto dall'art. 50, Dpr 602/73.

1/7/2011, invece, sarà esclusivamente in sede di impugnazione dell'avviso di accertamento che il contribuente potrà far valere le proprie ragioni di ordine sostanziale (debenza del tributo) e formale (vizi dell'atto emanato).

Nella *ratio* della riforma, questa concentrazione è tesa soprattutto ad evitare manovre di tipo "dilatatorio" da parte dei contribuenti, volte ad allungare i tempi della definitività della ripresa fiscale attraverso l'impugnazione della cartella di pagamento, così come che vizi di tipo esclusivamente formale (errori di calcolo, di notifica, ma anche omessa indicazione del responsabile del procedimento, rispetto dei termini) relativi alla cartella di pagamento possano compromettere l'effettiva riscossione dei tributi.

E' però anche da notare che l'abrogazione della fase del ruolo/cartella di pagamento e, quindi, l'immediato passaggio dall'avviso di accertamento alla esecuzione forzata può condurre a conseguenze negative in punto di tutela dei contribuenti.

Si pensi alle ipotesi di errata o inesistente notifica dell'avviso di accertamento, in cui quindi il contribuente arriva a subire le procedure esecutive senza avere validamente conosciuto nessun atto impositivo e, quindi, senza avere avuto la possibilità di contestarlo. Se è sicura l'illegittimità di un simile *iter* procedimentale, che nel sistema attuale avrebbe condotto ad impugnare la cartella di pagamento dinanzi alle Commissioni tributarie, appare però incerta l'indicazione della strada giudiziale percorribile.

E' infatti noto che le controversie riguardanti "gli atti della esecuzione forzata" sono escluse dalla giurisdizione tributaria, ai sensi dell'art. 2, D.lgs. n. 546/92, rientrando in quella del giudice ordinario, che, come affermato da autorevole dottrina, può conoscere, oltre alle controversie relative alla pignorabilità dei beni aggrediti esecutivamente, tutte le controversie ricomprese nella nozione di opposizione agli atti esecutivi (diverse da quelle fondate su vizi di notifica o di regolarità del ruolo), nonché le opposizioni di terzo *ex art.* 619 c.p.c. e l'azione di risarcimento dei danni derivanti da esecuzione illegittima, proponibile dopo il compimento dell'esecuzione stessa.

Nella ipotesi di esecuzione forzata che inizia senza la previa e valida notifica dell'avviso di accertamento, la tutela del contribuente si risolve prima di tutto nell'accertamento della validità della ripresa fiscale e quindi nella determinazione dell'*an* e nel *quantum* dell'imposta e, per il riparto di giurisdizione fissato dall'art. 2, D.lgs. 546/92, simile materia non è conoscibile dal giudice ordinario.

Per questo, si dovrebbe ammettere la possibilità di una impugnazione dinanzi al giudice tributario, almeno in tutti quei casi in cui non si contestino gli atti esecutivi di per sé, ma si faccia questione di vizi (sostanziali

²CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Firenze, 2009, 236.

e formali) del precedente avviso di accertamento, che però il contribuente non ha avuto la possibilità di impugnare.³

La lettera c), comma 1, art. 29, D.l. 78/10, prevede, inoltre, che l'affidamento agli agenti della riscossione delle maggiori imposte, interessi e sanzioni possa avvenire anche prima del decorso del termine di 60+30 giorni. Si afferma che, "in presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione", ciò avvenga "decorsi sessanta giorni dalla notifica degli atti di cui alla lettera a)".

La genericità della norma non ci consente di delineare con precisione i futuri ambiti applicativi. In particolare, non è chiaro, se questo "fondato pericolo" debba essere motivato già nell'avviso di accertamento che, quindi, dovrebbe indicare il più ristretto termine per adempiere o se, invece, può risultare da una valutazione ulteriore e successiva dell'Amministrazione finanziaria, rispetto alla quale, però, non è facile immaginare una "verificabilità" da parte del contribuente. Per ovvie ragioni di legalità, di buon andamento della Pubblica Amministrazione e per garantire il diritto di difesa, dovrebbe essere affermata la prima soluzione.

³ CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Firenze, 2009, 236.