

ACCERTAMENTO

L'intimazione ad adempiere è un atto impugnabile dal contribuente

di Luigi Ferrajoli

L'Agenzia delle entrate, durante un incontro con la stampa specializzata, ha chiarito che **l'atto d'intimazione** emesso per il recupero delle somme dovute a seguito di sentenza di primo e secondo grado, in caso di **accertamento esecutivo**, può essere impugnato dal contribuente innanzi alla Commissione tributaria.

Com'è noto, con l'articolo 29 del D.L. 78/2010 è stato introdotto la nuova procedura di concentrazione della **riscossione** nell'avviso di accertamento, che ha comportato il superamento del ruolo esattoriale e della cartella di pagamento, nonché l'attribuzione allo stesso avviso di accertamento della funzione di **titolo esecutivo**.

L'agente della riscossione, sulla base del titolo esecutivo così formato e senza la **preventiva notifica** della cartella di pagamento, può dunque procedere ad espropriazione forzata con i poteri, le facoltà e le modalità previste dalle disposizioni che disciplinano la riscossione a mezzo **ruolo**.

Secondo il testo dell'articolo 29, comma 1, lett. b), del D.L. 78/2010, l'avviso diviene **esecutivo** al decorso del termine di **sessanta giorni** dalla notifica dell'atto; il contribuente può procedere al pagamento entro il medesimo termine di scadenza del ricorso, che può risultare anche superiore ai sessanta giorni in quanto si può prolungare con i quarantacinque giorni di **sospensione** feriale oltre che con i novanta giorni nell'ipotesi di accertamento con adesione.

In caso di inadempimento del contribuente, solo al decorrere dei trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento la **riscossione** delle somme richieste con l'atto impositivo è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata.

La nuova procedura di riscossione ha comportato alcuni **problemi** in caso di sentenza di primo grado parzialmente o integralmente **sfavorevole** al contribuente e conseguente richiesta di somme da parte dell'Amministrazione finanziaria; al riguardo si rammenta che l'articolo 68 del D.Lgs. 546/1992 prevede che, nei casi in cui è prevista la **riscossione frazionata** del tributo oggetto di giudizio davanti alle Commissioni, il medesimo tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato: "a) per i **due terzi**, dopo la sentenza della Commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso; b) per l'ammontare risultante dalla

*sentenza della Commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie **parzialmente** il ricorso; c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della Commissione tributaria regionale”.*

L'articolo 29, comma 1, lett. b), del D.L. 78/2010 prevede che l'Amministrazione finanziaria avvisi il contribuente tramite intimazione ad adempiere al pagamento, da notificare al medesimo anche mediante **raccomandata** con avviso di ricevimento: in tal caso il versamento delle somme deve avvenire nel termine di sessanta giorni dalla ricezione dell'intimazione.

Gli operatori si sono posti il problema dell'autonoma **impugnabilità** dell'intimazione ad adempiere, posto che l'articolo 19 D.Lgs. 546/1992 non la annovera tra gli atti impugnabili e stante la mancata espressa previsione di un'autonoma impugnabilità nell'articolo 29 D.L. 78/2010.

La questione assume grande **rilevanza** se si considera che l'atto in esame rappresenta la cristallizzazione di una pretesa compiuta e non condizionata, avente **natura esecutoria** e direttamente lesiva degli interessi del contribuente.

Per giustificare l'impugnabilità del predetto atto, la giurisprudenza di merito e di legittimità ha fornito un'interpretazione estensiva dell'articolo 19 D.Lgs. 546/1992, richiamando una risalente pronuncia della **Corte Costituzionale**, la sentenza n. 313 del 06/12/1985, nella quale è affermato che *“tutti gli atti che hanno la comune finalità dell'accertamento della sussistenza e dell'entità del debito tributario siano equivalenti, qualunque sia la denominazione data ad essi dal legislatore”*; tuttavia non si è ancora giunti ad una soluzione convincente della questione.

Risulta quindi degno di nota, seppure non risolutivo, l'intervento sul tema dell'Amministrazione finanziaria la quale ha chiarito che, nei **giudizi** avverso accertamenti esecutivi, il contribuente può presentare ricorso alla Commissione tributaria provinciale contro l'intimazione di pagamento per **vizi propri**, come nel caso di errore di calcolo nella determinazione degli importi, preceduto, eventualmente, dal procedimento di **mediazione** tributaria per le controversie di valore non superiore a 20mila euro.

L'Agenzia ha inoltre ricordato che il contribuente può comunque chiedere all'Ufficio il riesame dell'atto in **autotutela**; tuttavia in tale ipotesi occorre tener presente che i termini per l'eventuale impugnazione non si interrompono.