

Dopo la concentrazione della riscossione nell'accertamento, quali spazi per il ruolo di riscossione?

di Giuseppe Ingraio, Raffaello Lupi

Prosegue il dibattito sull'immediato pagamento delle imposte da versare in base agli avvisi di accertamento, ancorché impugnati, senza attendere l'emanazione del ruolo. Si conferma quindi il drastico ridimensionamento dello spettro applicativo dell'atto di riscossione, ma l'obbligo di pagamento immediato deve essere coordinato con vari aspetti procedurali generali, come la sanzionabilità in caso di omissione, che oscilla tra ipotesi di cumulo di sanzioni, molto punitivo, ed un sostanziale vuoto sanzionatorio. Anche la compressione dei tempi per chiedere la sospensione e la riscossione coattiva senza atto presupposto pongono interessanti interrogativi.

■ Il difficile inserimento sistematico di una evoluzione strutturale

Giuseppe Ingraio

Portata strutturale dell'innovazione

Vorrei riallacciarmi ad alcune riflessioni, apparse su *Dialoghi* n. 4/2010 (1), sulla «concentrazione della riscossione nell'accertamento» e sulla soppressione dell'iscrizione a ruolo con riguardo alle somme dovute sulla base di avvisi di accertamento relativi alle imposte sui redditi ed all'I-VA (2). Si tratta, infatti, di un passo avanti con grande valenza sistematica, verso il superamento dell'anacronistico dualismo tra determinazione del tributo e sua riscossione, che è privo di riscontri negli altri Paesi sviluppati. Non è l'ultimo passaggio, perché Equitalia è un soggetto autonomo rispetto agli enti impositori, ma è un passaggio importante.

Alla luce delle modifiche apportate dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 in sede di conversione del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, si è chiarito che gli avvisi di accertamento non diventano immediatamente «titoli esecutivi», ma tale qualifica la acquisiscono dopo il decorso di 60 giorni dalla notifica e comunque legittimano l'esecuzione forzata, sempre da parte di Equitalia, qualora il contri-

bute non adempia all'obbligo di versamento entro ulteriori 30 giorni.

Sino ad oggi, tra la notifica dell'atto di accertamento e la notifica della cartella di pagamento, trascorrevano un tempo mediamente di un anno (ed al massimo di due anni); poi il contribuente aveva a disposizione ulteriori 60 giorni per pagare le somme risultanti appunto dalla cartella, quindi iniziava l'esecuzione forzata. D'ora in avanti, invece, se entro 90 giorni dalla notifica dell'accertamento il contribuente non provvede al pagamento, può iniziare immediatamente l'esecuzione forzata.

La portata generale del provvedimento, e la ri-

Giuseppe Ingraio - Ricercatore di Diritto tributario presso l'Università di Messina e Dottore commercialista in Messina

(1) Fondazione Studi Tributarî, «Concentrazione della riscossione nell'accertamento: vessazione o razionalizzazione sistematica?», in *Dialoghi Tributarî* n. 4/2010, pag. 365.

(2) È tuttavia stabilito che con regolamento da emanare ai sensi della legge n. 400/1988 saranno introdotte, anche in deroga alle norme vigenti, delle disposizioni con cui si uniformeranno le procedure di riscossione di tutti i tributi a quelle già fissate per le imposte sui redditi e l'I-VA.

duzione dello spazio applicativo dei ruoli, sono confermate dalla scelta legislativa di prevedere «apposite intimazioni ad adempiere», da notificare al contribuente anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento, per le rideterminazioni degli importi da pagare, sia per gli istituti deflattivi del contenzioso, sia a seguito di sentenze delle Commissioni tributarie, sempre in tema di IVA e imposte sui redditi.

Prima di spendere qualche ulteriore considerazione sulla ragionevolezza o meno dell'innovazione va precisato che il ruolo sopravvive, tra l'altro, quale strumento di riscossione:

a) per le somme indicate in avvisi di accertamento relativi agli altri tributi indiretti;

b) per le somme risultanti dalle sentenze delle Commissioni tributarie qualora si controverte su tributi indiretti e locali (3);

c) per le somme dovute in relazione alle procedure di rettifica della dichiarazione di tipo formale (36-bis e 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600);

d) per le somme dovute a titolo di sanzioni (se non vengono comminate unitamente all'atto di accertamento);

e) per le somme dovute a titolo di tassazione separata.

Rilevano ancora le ipotesi in cui il ruolo costituisce la forma di riscossione ordinaria del tributo.

Non si avrà, quindi, una netta scomparsa del ruolo, ma solo un ulteriore ridimensionamento rispetto alla funzione che ricopriva in passato. Peraltro, la procedura di riscossione tramite ruolo si era già ridotta «di fatto» negli ultimi anni, in relazione all'introduzione della normativa in tema di adesioni all'accertamento (D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218), la quale ha avuto una amplissima applicazione concreta. I dati diffusi dal Ministero dell'Economia relativi al 2009 evidenziano, infatti, che gli incassi da accertamenti, pari a complessivi € 5,7 mld, sono stati realizzati per € 4,7 mediante versamenti spontanei in adesione, e solo € 1,3 mld per mezzo della procedura di iscrizione a ruolo (4).

In ogni caso, va tenuto a mente che il differimento della riscossione rispetto alla notifica degli

atti impositivi non rappresentava uno strumento di tutela per il contribuente, ma un modo per coinvolgere l'istituzione cui tradizionalmente era demandata la riscossione dei tributi, cioè l'esattore. Era una riscossione «in due tempi» che rappresentava un retaggio di quel passato in cui l'esattore anticipava al Fisco le somme iscritte a ruolo (cd. non riscosso per riscosso), garantendo così allo Stato l'acquisizione immediata dei tributi.

I termini di decadenza dell'azione di riscossione non erano collegati alla notifica della cartella di pagamento, bensì alla data di iscrizione a ruolo, che rappresentava però un fatto interno, di cui il contribuente non aveva contezza (salvo un riferimento sulla cartella); poi l'esattore agiva entro gli ordinari termini di prescrizione per acquisire le somme iscritte a ruolo presso il contribuente, previa notifica della cartella di pagamento.

La Corte costituzionale (5) ha dichiarato non conforme all'art. 24 Cost. siffatto sistema, in quanto finiva per lasciare il contribuente esposto per un lasso di tempo troppo ampio all'azione esecutiva del Fisco, pregiudicando il suo diritto di difesa. Il legislatore è, quindi, intervenuto apponendo ragionevoli termini di decadenza alla notifica delle cartelle di pagamento (cfr. art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602) e sopprimendo ogni riferimento al termine per l'iscrizione a ruolo.

Occorre notare, altresì, che il sistema di riscossione con affidamento ad un soggetto terzo è stato soppresso, e l'attività di riscossione è stata conferita ad un ente privato il cui capitale è in mano pubblica (le azioni di Equitalia s.p.a. sono suddivise tra Agenzia delle entrate e INPS) e che era stato inoltre da tempo abolito il cd. non riscosso

(3) Abbiamo già indicato che le somme rideterminate dalle Commissioni tributarie in relazione ad accertamenti relativi alle imposte sui redditi ed all'IVA verranno riscosse con una apposita «intimazione ad adempiere» da notificare al contribuente anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento.

(4) Per un dettagliato esame dei dati sui controlli fiscali 2009 si veda E. Melchiorre, C. Fava, RL, «Tipologie di evasione e controlli fiscali 2009», in *Dialoghi Tributarie* n. 2/2010, pag. 121, i quali evidenziano che l'incremento, rispetto al 2008, delle somme acquisite per mezzo delle definizioni consensuali è del 56%, mentre per le somme acquisite a mezzo ruolo l'incremento è solo del 3%.

(5) Sent. 15 luglio 2005, n. 280, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

per riscosso, in quanto man mano che è andata a regime la tassazione attraverso le aziende, l'utilità di questo meccanismo insidioso e poco trasparente era diminuita.

In buona sostanza, il quadro normativo è cambiato in modo netto negli ultimi anni ed appare quindi legittimo che ci si sia interrogati circa la persistente utilità dell'iscrizione a ruolo e sulla possibilità di «concentrare la riscossione nell'accertamento».

In particolare, vi era un aspetto che destava dubbi di ragionevolezza. Ai fini dell'acquisizione delle maggiori somme accertate esisteva un doppio onere di notifica: prima dell'atto di accertamento (Ufficio impositore) e poi della cartella di pagamento (agente della riscossione) (6).

È accaduto, peraltro, in questi anni che molte pretese fiscali, pur fondate nel merito, divenivano inesigibili perché l'agente della riscossione commetteva errori nelle notifiche, ovvero perché molti contribuenti si sottraevano alla riscossione, trasferendo la residenza/sede legale all'estero dopo aver ricevuto la notifica di atti di accertamento, ecc. Il risultato è stato che la percentuale della riscossione coattiva delle somme iscritte a ruolo sulle base di accertamenti definitivi si è mantenuta su livelli bassissimi.

In questo mutato quadro d'insieme potrebbe allora ritenersi corretta la scelta di sopprimere l'iscrizione a ruolo e l'obbligo di notifica della cartella di pagamento quando a monte vi è un atto di accertamento.

Perché dilatare i tempi di riscossione mantenendo ancora un adempimento che di fatto non ha più alcuna utilità per il Fisco, ma che anzi potrebbe determinare una inesigibilità del credito erariale?

La soppressione del ruolo, invero, non pregiudica la tutela del contribuente, il quale, infatti, può ricorrere contro l'atto di accertamento e chiedere la sospensione del pagamento spontaneo in via provvisoria (50% del tributo accertato). Ove il contribuente non ricorra, ovvero, pur impugnando l'atto, non subisca un danno grave dal pagamento delle somme in via provvisoria, il nuovo sistema consente giustamente di poter acquisire in tempi celeri le somme accertate.

In ogni caso, al fine di evitare di lasciare il contribuente esposto per un tempo molto ampio alla procedura esecutiva del Fisco (e quindi incappare in una censura di legittimità costituzionale per violazione dell'art. 24), la norma opportunamente prevede che l'espropriazione forzata debba avvenire entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

Se la pretesa del Fisco non è preceduta da un avviso di accertamento (come nel caso delle procedure di rettifica della dichiarazione *ex artt.* 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973), invece, appare corretta la permanenza dell'obbligo di iscrizione a ruolo e di notifica della cartella di pagamento, la quale si qualifica come atto di imposizione e non come atto di mera riscossione, salvo voler rivalutare il ruolo delle comunicazioni di irregolarità e trasformarle da atti istruttori endoprocedimentali ad atti impositivi con conseguente obbligo della loro notifica e possibilità di una loro espressa impugnazione (7).

Penalizzazioni

in caso di accertamenti sbrigativi e opportunità del contraddittorio preventivo

Per gli accertamenti legittimi e «fondati», invece, non cambia nulla, o cambia poco, perché i contribuenti non hanno alcun interesse ad attendere l'iscrizione a ruolo, ma risulta ben più conveniente pagare entro 60 giorni dalla notifica dell'atto le somme dovute, beneficiando della riduzione delle sanzioni ad un quarto o in alcuni casi ad un ottavo del minimo (cd. acquiescenza all'accertamento, *ex art.* 15 del D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218).

Nel caso di accertamenti illegittimi, non annullati in autotutela, la soppressione dell'iscrizione a ruolo, costringe il contribuente a pagare pronta-

(6) Sino al 1999 la riscossione coattiva era preceduta da un terzo atto, il cd. avviso di mora, la cui irregolare notifica poteva compromettere la possibilità di riscuotere il credito erariale.

(7) L'emanando regolamento dovrebbe razionalizzare anche le procedure di riscossione delle somme dovute sulla base della liquidazione e del controllo formale della dichiarazione eliminando l'iscrizione a ruolo.

mente ed in via provvisoria somme che poi, in esito al processo, risultano non dovute (salvo comunque il diritto al rimborso d'ufficio con gli interessi).

Ci sembra, tuttavia, che il predetto inconveniente non giustifichi, in via generalizzata, il ritardo nella riscossione delle somme accertate, mantenendo il regime dell'iscrizione a ruolo e la notifica della cartella di pagamento.

Non è ragionevole, infatti, «dilatare» la riscossione dei tributi per sopperire alle carenze nella fase dell'accertamento.

Bisogna, invero, puntare sull'ampliamento delle garanzie procedurali, per ridurre al minimo la possibilità che vengano notificati accertamenti illegittimi/infondati ai contribuenti, e velocizzare d'altra parte la procedura di riscossione, atteso che le sanzioni penali poste a presidio dell'interesse pubblico alla riscossione dei tributi (sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, ex art. 11 del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74) hanno di fatto una portata deterrente molto limitata.

La chiave di volta che tiene insieme le esigenze del Fisco e quelle del contribuente in sede di attuazione della norma tributaria è rappresentata dalla attivazione del contraddittorio procedimentale, prima che venga emesso l'atto impositivo.

L'incremento dello *standard* qualitativo della fase procedimentale non può infatti prescindere dalla previsione dell'obbligo di invitare il contribuente durante la fase di accertamento per una sua partecipazione sia in chiave collaborativa che difensiva, a pena di nullità dell'atto impositivo.

In definitiva, una eventuale valutazione negativa circa l'opportunità dell'anticipazione dei tempi di riscossione non può derivare dalla constatata inefficienza della procedura di accertamento.

Pertanto, ben venga l'anticipazione della riscossione, ma a condizione che contestualmente si adotti l'obbligo del contraddittorio, non solo per l'accertamento sintetico (come prevede il nuovo art. 38, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973) e per quello operato con gli studi di settore, ma per ogni altra tipologia di rettifica.

Perplessità sul cumulo sanzionatorio

Qualche considerazione merita, infine, la que-

stione della sanzionabilità dell'omesso o ritardato versamento delle somme risultanti dall'atto di accertamento, in via provvisoria o in via definitiva. Nell'intervento della Fondazione Studi Tributarî pubblicato sul n. 4/2010 di *Dialoghi* (8) si è ipotizzato che il mancato pagamento delle somme risultanti dagli atti di accertamento possa determinare l'applicazione della sanzione del 30% prevista dall'art. 13, comma 1, del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, relativa ai ritardati od omessi versamenti diretti. Detta affermazione si giustificava anche richiamando quanto avveniva per gli accertamenti IVA, notificati prima dell'unificazione della riscossione mediante ruolo, quando appunto gli Uffici finanziari richiedevano le sanzioni per il mancato pagamento di un terzo delle somme risultanti dall'atto impositivo.

Ci rendiamo conto che esistono delle giustificazioni alla applicazione della sanzione, ma va detto che, con la generalizzazione dell'utilizzo del ruolo di riscossione per le somme dovute sulla base degli atti di accertamento nell'ambito delle imposte dirette ed indirette, il mancato versamento delle somme iscritte a ruolo in via provvisoria o definitiva non era certamente sanzionato, in quanto il comma 2 dell'art. 13 citato prevede che «fuori dai casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista dal comma 1 si applica in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto». In caso di ritardo o omesso versamento il contribuente corrispondeva però al Concessionario gli aggi in misura integrale, gli interessi moratori e le spese per l'esecuzione forzata.

Se ciò è vero allora, sanzionando autonomamente il mancato o ritardato versamento spontaneo, l'«accelerazione» della riscossione porterebbe con sé conseguenze oltremodo penalizzanti per il contribuente.

L'inasprimento della risposta sanzionatoria dell'ordinamento giuridico non credo sia giustificabile. Pur essendo distinti i comportamenti anti giuridici (infedele dichiarazione e omesso versamento delle somme risultanti dall'atto), essi sono, però, riconducibili ad un medesimo «disegno evasivo»,

(8) Cfr. nota 1.

o meglio possono considerarsi una violazione in progressione. Né appare rilevante il fatto che l'illecito crea direttamente un danno all'Amministrazione finanziaria, mentre nel sistema precedente involgeva il rapporto con l'agente della riscossione, essendo stata la somma iscritta a ruolo.

Orbene, non essendo tecnicamente applicabile il cumulo giuridico, l'affermazione del cumulo materiale - si ribadisce - appare eccessiva ed ingiustificata. La sanzione comminata al contribuente si deve limitare, quindi, a quella per infedele dichiarazione. Sanzionare autonomamente anche il mancato pagamento delle somme risultanti dall'atto di accertamento (comprehensive di sanzioni), appigliandosi esclusivamente al dato letterale del citato art. 13, comma 2, determinerebbe una evidente sproporzionalità tra illecito e sanzione. Un'interpretazione sistematico/evolutiva del comma 2 dell'art. 13 può, invece, condurre all'affermazione della non sanzionabilità di detto comportamento.

D'altra parte, la tesi della non sanzionabilità dell'omesso versamento spontaneo delle somme risultanti dall'avviso di accertamento meglio si coordina con l'istituto della sospensione dell'esecuzione dell'atto. Ed infatti, il contribuente otterrebbe la sospensione dell'atto da parte del giudice dopo il decorso del termine di pagamento (60 giorni dalla notifica dell'accertamento), e pertanto la sanzione sarebbe comunque dovuta.

Se si afferma la non sanzionabilità dell'omesso versamento, invece, intervenendo (sia pure in ritardo) una sentenza che accoglie la sospensiva, l'agente della riscossione blocca la procedura esecutiva eventualmente già intrapresa; in caso contrario procede con l'esecuzione forzata.

Come fare valere la carenza dell'atto impositivo-presupposto in assenza di ruolo?

Resta, però, da chiarire un ultimo aspetto. *Quid iuris* in caso di omessa o irregolare notifica dell'atto di accertamento? Sino ad oggi impugnando il ruolo/cartella di pagamento il contribuente poteva eccepire la nullità della cartella per mancanza dell'atto presupposto e quindi impedire l'azione esecutiva del Fisco.

Come può tutelarsi il contribuente qualora non abbia ricevuto una rituale notifica dell'atto di accertamento e subisca automaticamente la riscossione coattiva?

Il nesso di consequenzialità affermato dalla giurisprudenza di Cassazione in merito al rapporto tra accertamento e ruolo/cartella, per cui la mancanza del primo crea la nullità del secondo, deve essere esteso anche al rapporto tra accertamento ed eventuale iscrizione del fermo sui beni mobili o dell'ipoteca sui beni immobili; la Commissione tributaria, quindi, può annullare il fermo o l'ipoteca, paralizzando così l'esecuzione per mancanza di un valido titolo esecutivo.

Dobbiamo altresì trasferire questa conclusione nel contesto attuale, in cui senza previa notifica di un avviso di accertamento, l'agente della riscossione agisce direttamente con gli atti dell'esecuzione forzata; in prima battuta sembra operare l'art. 57 del D.P.R. n. 602/1973 secondo cui sono escluse le opposizioni di fronte al giudice dell'esecuzione concernenti la regolarità formale e la notifica del titolo esecutivo (perché avrebbero dovuto proporsi impugnando gli atti di fronte alle Commissioni tributarie); una interpretazione conforme all'art. 24 Cost. deve condurre però ad affermare l'ammissibilità dell'opposizione del contribuente per eccepire l'omessa notifica dell'avviso di accertamento. Il giudice, quindi, fissa l'udienza di comparizione delle parti, ordinando all'agente di depositare in cancelleria, cinque giorni prima dell'udienza, copia dell'accertamento con la prova dell'avvenuta notifica.

L'ammissibilità dell'opposizione deve, altresì, essere affermata qualora il contribuente abbia provveduto, sia pur in ritardo, al pagamento delle somme risultanti dall'atto e l'effettuazione del pagamento non sia stato comunicato dall'Amministrazione all'agente della riscossione, facendo sì che quest'ultimo continui l'azione esecutiva.

La giurisprudenza di legittimità ha ritenuto ammissibile l'opposizione *ex art.* 615 c.p.c. (9), qualora il contribuente eccepisca non la validità del titolo esecutivo (formatosi nei confronti di una

(9) Cass., SS.UU., 6 novembre 2002, n. 15563, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

società), ma la carenza dei presupposti formali e sostanziali dell'esecuzione forzata nei confronti del soggetto, ed in particolare la mancata notifica dell'accertamento e dell'avviso di mora al soggetto terzo (l'amministratore della società). Peraltro, censure di illegittimità costituzionale sono state di recente sollevate innanzi al giudice delle leggi, che, tuttavia, le ha dichiarate inammissibili per mancata rilevanza della questione in rapporto al *thema decidendum* della controversia (10).

Le situazioni per cui si affermava la necessità di ampliare la tutela del contribuente in sede di esecuzione potevano evidentemente verificarsi nel previgente sistema, ma senza dubbio queste cre-

sceranno in modo rilevante alla luce delle recenti modifiche per due ordini di ragioni:

a) essendo stata eliminata la «doppia notifica» (avviso di accertamento e cartella di pagamento) aumenta di fatto il rischio della mancata conoscenza della pretesa impositiva da parte del contribuente, che potrebbe trovarsi esposto a esecuzione coattiva senza aver ricevuto l'atto di accertamento;

b) il pagamento del tributo risultante dall'atto di accertamento viene sempre disposto a favore dell'ente creditore e non dell'agente della riscossione, ma è ipotizzabile che lo scambio delle informazioni tra i due soggetti non avvenga con puntualità.

■ Il difficile inserimento di una modifica «di sistema» in «sistemi contigui»

Raffaello Lupi

Giuseppe Ingraio conferma l'intuizione, contenuta nel precedente articolo di *Dialoghi* n. 4/2010, sulla eliminazione dei ruoli in tutti i casi in cui è prevista la riscossione immediata (dell'intero importo accertato) o provvisoria per la quota riscuotibile in caso di ricorso (11).

Si pongono così questioni nuove, oppure vengono rese più frequenti, e parzialmente modificate, questioni ipotizzabili anche in passato, ma in pratica più rare. Va bene la sparizione del ruolo per le somme da versare in base agli accertamenti. Questi ultimi, di conseguenza, indicheranno l'importo preciso delle somme da versare in via provvisoria, così come dovranno fare gli appositi atti emanati dagli Uffici, in base alla modifica normativa, per intimare al contribuente di versare le somme stabilite dalle Commissioni tributarie. Si tratterà di atti impugnabili - per vizi propri - quando, ad avviso del contribuente, non avranno correttamente interpretato le sentenze delle Commissioni tributarie. Era una eventualità che poteva verificarsi anche per le iscrizioni a ruolo, ed anche sotto questo profilo la modifica è migliorativa: essa infatti riunifica i due precedenti interlocutori del cittadino, cioè Agenzia ed esattori.

Il coordinamento col sistema delle sanzioni amministrative, e degli aggi esattoriali, mi sembra dar luogo anche a qualche esagerazione repressiva, probabilmente non voluta e auspicabilmente eli-

minabile con disposizioni correttive prima che le nuove disposizioni vadano a regime. Giuseppe Ingraio ha ragione quando manifesta le proprie perplessità per un eccesso punitivo, rappresentato dal cumulo delle sanzioni relative all'accertamento, unite a quelle relative alla riscossione, per omesso tempestivo versamento (art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997); d'altra parte l'alternativa a questo «eccesso sanzionatorio» è un «deficit sanzionatorio», salvo approfondire quanto pesino gli aggi e gli altri accessori della riscossione coattiva in capo al contribuente che non paghi tempestivamente. Ma questo inasprimento sanzionatorio non sembra rientrasse nelle intenzioni delle istituzioni, che volevano solo, per quanto mi risulta, eliminare la duplicità accertamento-ruolo. Questa trasparente e onesta «intenzione del legislatore» si scontra con un'altra formulazione legislativa esagerata, perché la sanzione del 30% serve contro chi dichiara e non versa, confidando che tanto per un po' di tempo, come è avvenuto per anni, il Fisco non sapeva neppure che aveva dichiarato, perché le dichiarazioni non venivano tutte acquisite; la sanzione del 30% ha le proprie radici in quegli anni

(10) Corte cost., 27 marzo 2009, n. 93, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(11) Cfr. nota 1.

lontanissimi, della dichiarazione cartacea, in cui dichiarando e non versando, le possibilità di farla franca, evitando le sanzioni per infedele dichiarazione, erano buone. La dichiarazione senza versamento poteva essere poi prodromica all'evasione da riscossione ed integrarsi con essa: dapprima si sperava di non essere individuati, ma se proprio si era individuati, si confidava di non pagare (sul blog di postilla sono stato più colorito!). Una volta che il contribuente è stato individuato dall'Ufficio, la sanzione del 30% non ha più senso. Quindi la migliore correzione normativa è sull'art. 13, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997 limitandone l'applicazione ai tributi autodeterminati dal contribuente; all'inizio del comma 2 dell'art. 13 dopo le parole «iscritti a ruolo» andrebbero ag-

giunte le parole «o comunque richiesti dagli enti impositori».

Certo che, se la sanzione non si applicasse, verrebbe risolto anche il coordinamento con la tempistica processuale, che non consente di ottenere, entro i tempi previsti per il pagamento, una sospensione dell'efficacia esattiva dell'atto impugnato. Senza la spada di Damocle della sanzione, il contribuente potrebbe chiedere la sospensione dell'efficacia dell'atto impugnato e attendere l'udienza per pagare poi, eventualmente, dopo il rifiuto della sospensione da parte del giudice. Riflettere su questi «intrecci di sistemi», invece di cavillare sulle sfumature linguistiche di una legislazione improvvisata, può fare solo bene anche alla legislazione futura.

RIVISTE

Cooperative e Consorzi

Fisco, contabilità, lavoro e finanziamenti

Comitato di Redazione: M. Benni, R. Chiusoli, R. Genco, G. Malusà, P. Morara, G. Ravaioli

L'unico punto di riferimento per le cooperative, i consorzi, i professionisti fiscali e gli operatori del settore per trovare tutte le **soluzioni** alle **problematiche fiscali, contabili, previdenziali, civilistiche e giuslavoristiche** che si presentano nella prassi quotidiana.

La Rivista coniuga al **rigore scientifico** degli **interventi** d'autore l'**operatività** garantita dall'analisi delle novità, degli adempimenti, dei casi, delle scritture contabili, dei modelli, attraverso un'**impostazione grafica chiara**, ricca di **tabelle e schemi riassuntivi**.

Fornisce strumenti indispensabili per il **monitoraggio** comunitario, nazionale e regionale di **agevolazioni e finanziamenti** legati al settore

L'abbonamento comprende:
- **2 Monografie**

- Servizio Dottrina on-line che offre direttamente dalla Home-page:

- **Rivista in anteprima**, il pdf della rivista ancora in fase di stampa;
- **Consultazione on-line del contenuto della rivista**, grazie alla ricerca a testo libero, per autore o anno di pubblicazione.

Periodicità: mensile

Abbonamento annuale: € 165,00

Ipsoa, pagg. 64

Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**
Tel. 02.82476794
E-mail: info.commerciali@ipsoa.it
- **Agenzia Ipsoa di zona**
(www.ipsoa.it/agenzie)
- www.shopwkl.it/rivistacooperative

