

Ai gentili clienti
Loro sedi

Riscossione e definizione somme contestate: le regole dopo la riforma

Premessa

L'Agenzia delle Entrate, con la [circolare n. 17/E del 29.04.2016](#) ha fornito alcune precisazioni in relazione alle **modifiche intervenute nel sistema di riscossione e definizione delle somme contestate dall'Agenzia delle Entrate ad opera del D.Lgs. n. 159 del 24.09.2015**. Le modifiche, in via generale, hanno previsto un **prolungamento delle rateazioni** a cui si può accedere per gli importi più elevati e l'introduzione dell'istituto del "lieve inadempimento" con la definizione degli errori che consentono, in ogni caso, il **perfezionamento delle somme da pagare al fisco**.

Come posso definire un avviso bonario (comunicazione degli esiti)?

Con riferimento alla **definizione degli avvisi bonari**, si segnala che mentre per gli **importi di valore superiore a 5.000 euro** il numero di rate rimane **fisso a 20**, per gli importi al di sotto di tale soglia il contribuente avrà la possibilità di **accedere fino a 8 rate** (anziché 6).

Resta immutata la previsione circa i **termini di versamento delle rate**: l'importo della prima rata deve essere versato **entro il termine di trenta giorni** dal ricevimento della comunicazione mentre la scadenza delle successive rate trimestrali è stabilita **nell'ultimo giorno di ciascun trimestre**.

COMUNICAZIONE DEGLI ESITI

Ipotesi	Numero di rate
Somme pari o inferiori a 5.000 euro	8
Somme superiori a 5.000 euro	20

Pagamento: per la prima rata pagamento entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, per le successive rate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre.

Adesione, acquiescenza, mediazione e conciliazione: cosa cambia

Con riferimento agli **istituti definatori**, si devono segnalare alcune **modifiche** relativamente al **dilazionamento degli importi**, al **termine dei versamenti** ed alla **disciplina degli inadempimenti**:

ACCERTAMENTO CON ADESIONE

(Contribuente ed Agenzia delle Entrate definiscono il contenuto dell'avviso. Definito un accordo, il contribuente accede ad una riduzione delle sanzioni ad 1/3 del minimo edittale)

Con riferimento all'**accertamento con adesione**, rimane confermata la previsione relativa al **pagamento entro 20 giorni dalla redazione dell'atto di adesione** (ai fini del suo perfezionamento). La novità introdotta dal D.Lgs. n. 159/2015 riguarda il numero delle **rate fruibili relativamente a somme superiori ai 50.000 euro**, che passa **da 12 a 16** (per le somme pari o inferiori alla soglia, invece, il numero massimo di rate rimane fisso a 8). Con riferimento ai termini di pagamento delle rate successive alla prima, questi vengono fissati nelle **medesime scadenze previste per le comunicazioni dell'esito dei controlli** (come visto entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre).

OSSERVA

Viene stabilito, inoltre, un **termine fisso per la decorrenza degli interessi** di rateazione dovuti sull'importo delle rate successive alla prima, individuandolo nel giorno successivo al termine di versamento della prima rata, quindi indipendentemente dalla data in cui è stato eseguito il versamento che ha determinato il perfezionamento dell'adesione.

COMUNICAZIONE DEGLI ESITI

Ipotesi	Numero di rate
Somme pari o inferiori a 50.000 euro	8
Somme superiori a 50.000 euro	16

Pagamento: la prima rata entro 20 giorni dalla definizione dell'accordo, per le rate successive alla prima entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre.

ACQUIESCENZA AVVISI DI ACCERTAMENTO / LIQUIDAZIONE

(il contribuente accetta quanto gli viene contestato, riducendo l'importo delle sanzioni ad 1/3 del minimo)

Le modifiche apportate agli istituti definatori ha riguardato anche le ipotesi di **acquiescenza** (art. 15 D.Lgs. n. 128/97). L'istituto, che consente la riduzione delle sanzioni ad un terzo del minimo edittale, **può essere ora applicato alle seguenti ipotesi:**

ACQUIESCENZA – CASI DI APPLICAZIONE	
I	Avviso di accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto.
II	Avviso di rettifica e liquidazione dell'imposta di successione in caso di infedele dichiarazione.
III	Avviso di accertamento e liquidazione dell'imposta di successione in caso di omessa dichiarazione.
IV	Avviso di rettifica e liquidazione dell'imposta di registro per insufficiente dichiarazione di valore.
V	Avviso di accertamento dell'imposta di registro per occultamento del corrispettivo.
VI	Avviso di liquidazione dell'imposta di registro emesso a seguito di decadenza dalle agevolazioni prima casa (1) e piccola proprietà contadina.

Con riferimento al termine per il pagamento l'Agenzia delle Entrate specifica che **anche per le imposte di registro e di successione** (per cui le disposizioni settoriali prevedono il pagamento entro 60 giorni), il termine per effettuare il pagamento **coincide con quello di ricorso** (ordinariamente pari a 60 giorni, ma può essere soggetto a sospensioni).

CONCILIAZIONE GIUDIZIALE
(Attivato il contenzioso, i contribuenti definiscono con accordo la propria posizione accedendo ad una riduzione delle sanzioni pari al 40% del minimo edittale. Nel secondo grado la riduzione delle sanzioni si limita al 50%)

L'istituto della **conciliazione giudiziale**, a differenza delle ipotesi precedenti, è stato oggetto di modifiche ad opera del D.Lgs. n. 156/2015. Secondo quanto previsto dal comma 2 del nuovo art. 48-ter D.Lgs. n. 546/1992, **il versamento delle intere somme dovute o della prima rata va effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo** per la conciliazione fuori udienza o di redazione del processo verbale per la conciliazione in udienza.

Con riguardo all'ipotesi in cui il contribuente opti per il versamento rateale, si applicano, laddove compatibili, le **disposizioni previste per l'accertamento con adesione**. Ne deriva che, anche per l'istituto della conciliazione giudiziale, **trovano applicazione le nuove disposizioni sopra**

¹ Riguardo alla decadenza dalle **agevolazioni "prima casa"**, secondo l'Agenzia delle Entrate rientrano nell'ambito di applicazione anche:

1. l'atto con cui l'Ufficio, ai sensi dell'art. 20 del d.P.R. n. 601 del 1973, recupera nei confronti del mutuatario la **differenza tra l'imposta sostitutiva di cui all'art. 18, comma 3** (2 per cento), **e quella di cui all'art. 18, comma 1** (0,25 per cento), del medesimo decreto in caso di **perdita dei benefici connessi al finanziamento erogato per l'acquisto della prima casa di abitazione** (e delle relative pertinenze);
2. l'atto con cui l'Ufficio **recupera le imposte ipotecarie e catastali** connesse all'imposta di successione versate in misura fissa in sede di presentazione della dichiarazione di successione.

illustrate, compresa la maggiorazione del numero di rate per le contestazioni di importo superiore a 50.000 euro.

RECLAMO / MEDIAZIONE

(Il contribuente con la presentazione del ricorso può proporre una mediazione. Se le posizioni si definiscono prima del contenzioso la riduzione delle sanzioni è pari al 35% del minimo edittale)

Anche l'istituto del reclamo/mediazione, come nel caso precedente, è stato oggetto di modifiche ad opera del D.Lgs. n. 156/2015. Mentre con riferimento al **pagamento** restano **salvi i termini già in uso negli anni precedenti** (versamento dell'ammontare o della prima rata entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo), viene prevista **l'applicazione delle disposizioni in materia di adesione, anche con riferimento al numero di rate applicabili.**

LIQUIDAZIONE AVVISI SUCCESSIONE

(modalità di definizione speculari ad avvisi bonari / comunicazione degli esiti)

L'art. 38 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, modificato dal D.Lgs. n. 159/2015, disciplina il **pagamento rateale dell'imposta liquidata in base alla dichiarazione di successione** secondo modalità speculari a quelle previste per i **pagamenti rateali delle somme dovute a seguito della comunicazione degli esiti.** Detta rateazione è ammessa soltanto quando **l'importo relativo all'imposta liquidata non sia inferiore a mille euro** e riguarda comunque le **somme che eccedono il 20 per cento di tale imposta,** considerato che resta confermato l'obbligo di eseguire il pagamento nella misura non inferiore al 20 per cento della menzionata imposta liquidata entro il termine di sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione.

Il debito residuo (eccedente il 20 per cento) può essere **dilazionato in otto rate trimestrali ovvero, per importi superiori a ventimila euro, in un numero massimo di dodici rate trimestrali** (senza più prestazione di garanzia). Analogamente a quanto accade per la comunicazione degli esiti, **le rate scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre.**

Quali sono gli inadempimenti che non precludono la definizione?

Tra le inadempienze relative al pagamento della prima rata o il pagamento delle somme in unica soluzione, si ha **lieve inadempimento se il versamento della prima rata è effettuato con ritardo non superiore a sette giorni rispetto al termine di scadenza del pagamento** (se l'ultimo giorno cade di sabato o in altro giorno festivo il termine è rinviato al primo giorno lavorativo successivo).

OSSERVA

Al riguardo l'Agenzia chiarisce che **qualora il termine di scadenza del pagamento ricada nel**

periodo tra il 1° e il 20 agosto il pagamento può essere effettuato "...entro il giorno 20 dello stesso mese, senza alcuna maggiorazione" (cd. proroga di ferragosto). Pertanto, in tal caso, **i sette giorni entro cui è possibile effettuare il versamento in ritardo decorrono dal 20 agosto.**

Con riguardo all'entità del versamento, invece, si ha **lieve inadempimento qualora il contribuente effettui il pagamento della prima rata in misura carente**, per una **frazione tuttavia non superiore al 3 per cento e comunque per un importo non superiore a diecimila euro.**

Con riguardo alla tempestività del versamento, **se il versamento di una delle rate diverse dalla prima è effettuato entro il termine di pagamento della rata successiva, il contribuente - come previsto già prima della riforma attuata con il d.lgs. n. 159/2015 - non decade dalla rateazione.** Con riguardo all'entità del versamento, **qualora il contribuente effettui il versamento di una delle rate diverse dalla prima in misura carente, per una frazione tuttavia non superiore al 3 per cento e comunque per un importo non superiore a diecimila euro, si configura un'ipotesi di lieve inadempimento.**

LIEVE INADEMPIMENTO – TRATTAMENTO SANZIONATORIO	
Versamento tardivo (ha ad oggetto l'importo pagato in ritardo)	
Ritardo inferiore di 15 giorni	1% per ogni giorno di ritardo.
Ritardo non superiore a 90 giorni	15%
Ritardo superiore a 90 giorni	30%
ATTENZIONE! alla somma vanno aggiunti gli interessi legali.	
Versamento carente (ha ad oggetto la sola differenza non versata)	
Versamento carente	30%
ATTENZIONE! alla somma vanno aggiunti gli interessi legali.	

OSSERVA

Il contribuente **può** tuttavia **evitare l'iscrizione a ruolo** di cui sopra **se decide di versare direttamente le somme dovute a titolo di ravvedimento operoso come segue:**

- entro **90 giorni dalla scadenza**, in caso di versamento in un'unica soluzione;
- entro il **termine di pagamento della rata successiva**, in caso di versamento rateale;
- entro **90 giorni dalla scadenza, in caso di ultima rata.**

LIEVE INADEMPIMENTO - RAVVEDIMENTO	
Versamento tardivo e ravvedimento	
I	Se il ritardo è inferiore a 15 giorni dalla scadenza = sanzione ridotta ad 1/10 della sanzione applicabile in base ai giorni di ritardo (ossia 0,1 per cento per ciascun giorno).
II	Se il ritardo è compreso tra il 15°giorno e il 30°giorno dalla scadenza = sanzione ridotta ad 1/10 del 15 per cento (ossia 1,5 per cento).

III	Se il ritardo è compreso tra il 31° giorno e il 90° giorno dalla scadenza = sanzione ridotta a 1/9 del 15 per cento (ossia 1,67 per cento).
IV	Se il ritardo è oltre 90 giorni dalla scadenza purché entro il termine di pagamento della rata successiva = sanzione ridotta a 1/8 del 30 per cento (ossia 3,75 per cento).
V	Interessi legali calcolati in base ai giorni di ritardo.
Versamento carente	
I	Frazione non pagata
II	Se il ritardo con cui versa la carenza è inferiore a 15 giorni dalla scadenza = sanzione ridotta ad 1/10 della sanzione applicabile in base ai giorni di ritardo (ossia 0,1 per cento per ciascun giorno).
III	Se il ritardo con cui versa la carenza è compreso tra il 15°giorno e il 30°giorno dalla scadenza = sanzione ridotta ad 1/10 del 15 per cento (ossia 1,5 per cento).
IV	Se il ritardo con cui versa la carenza è compreso tra il 31° giorno e il 90° giorno dalla scadenza = sanzione ridotta a 1/9 del 15 per cento (ossia 1,67 per cento).
V	Se il ritardo con cui versa la carenza è oltre 90 giorni dalla scadenza purché entro il termine di pagamento della rata successiva = sanzione ridotta a 1/8 del 30 per cento (ossia 3,75 per cento).
VI	Interessi legali calcolati in base ai giorni di ritardo.

Quali sono gli inadempimenti che precludono la definizione?

Con riferimento alle **ipotesi di inadempimento grave**, ricordiamo quanto segue:

INADEMPIMENTI GRAVI	
Comunicazione degli esiti	Se non viene effettuato il versamento entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione l’Agenzia delle Entrate procede all’iscrizione a ruolo degli importi dovuti a titolo d’imposta, sanzioni e interessi. Con riguardo, invece, al pagamento delle rate diverse dalla prima, qualora il contribuente non effettui il versamento della rata entro il termine di pagamento di quella successiva (o comunque esegua un versamento carente in misura eccedente il limite del lieve inadempimento) si determina la decadenza dalla rateazione e l’Ufficio iscrive a ruolo , oltre ai residui importi dovuti a titolo di imposta, le sanzioni nella misura piena del 30 per cento e gli interessi, applicati entrambi sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.
Atto di adesione	Qualora il contribuente non esegua il versamento dell’importo corrispondente alla prima rata entro il termine di venti giorni dalla redazione dell’atto l’adesione non si perfeziona . La medesima disciplina si applica anche nell’ipotesi di versamento delle somme dovute in unica soluzione. Con riguardo, invece, al pagamento delle rate diverse dalla prima , qualora il contribuente non esegua il versamento della rata entro il termine di pagamento di quella successiva (o comunque esegua un versamento carente in misura eccedente il limite del lieve inadempimento) si determina la decadenza dalla rateazione e l’Ufficio iscrive a ruolo i residui importi dovuti a titolo di imposta , sanzioni come determinate nell’atto di adesione perfezionato e interessi ricalcolati sulla residua imposta dovuta.

Acquiescenza	Quanto detto in merito all'inadempimento nei pagamenti relativi agli atti di adesione vale anche per l'acquiescenza all'avviso di accertamento o di liquidazione.
Conciliazioni giudiziali	A seguito delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 156 del 2015, il versamento delle somme dovute in unica soluzione o della prima rata non rileva più ai fini del perfezionamento della conciliazione. L'art. 48-ter, comma 3, prevede che: <i>"In caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta"</i> . Con riguardo al versamento delle somme dovute in unica soluzione, non potendosi configurare una scadenza successiva , si precisa che il termine entro cui tale versamento potrebbe essere effettuato senza dar luogo all'iscrizione a ruolo è quello di 90 giorni dalla scadenza. ATTENZIONE! Quando oggetto della conciliazione è un avviso di accertamento c.d. esecutivo (emesso ai sensi dell'art. 29 del d.l. n. 78 del 2010), l'Ufficio in luogo dell'iscrizione a ruolo procede al recupero delle somme ancora dovute mediante apposita intimazione ad adempiere al pagamento, al pari di quanto accade in caso di decadenza dalla rateazione delle somme dovute a seguito di acquiescenza alla medesima tipologia di avviso.
Accordi di mediazione	Per gli inadempimenti relativi al pagamento negli accordi di mediazione vale quanto esposto con riguardo agli atti di adesione.
Inadempimenti nel pagamento degli avvisi di liquidazione delle dichiarazioni di successione	Il pagamento della somma pari al 20 per cento dell'imposta liquidata oltre il termine di sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione ovvero in misura inferiore al dovuto preclude la possibilità di rateizzare il residuo importo dovuto (80 per cento). Il pagamento rateale dell'importo eccedente il 20 per cento dell'imposta liquidata entro il termine di pagamento della rata successiva a quella in scadenza o in misura carente non determina la decadenza dalla rateazione. Qualora il pagamento avvenga, invece, oltre i limiti temporali e quantitativi sopra indicati, l'Ufficio procede all'iscrizione a ruolo dell'importo dovuto a titolo di imposta, dedotte le eventuali somme versate, nonché degli interessi decorrenti dalla scadenza del suddetto termine di sessanta giorni e della sanzione di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 per tardivo od omesso versamento.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti

DOTTORESSA ANNA FAVERO