
Strumenti deflattivi: dal 6 luglio 2011 stop alle garanzie fideiussorie

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 31 Agosto 2011

vediamo le novità ed i vantaggi per il contribuente in tema di strumenti deflattivi del contenzioso: accertamento con adesione, acquiescenza, conciliazione giudiziale e accertamento esecutivo

L'art. 23 cc. da 17 a 20, del D.L. n.98 del 6 luglio 2011, convertito, con modificazioni, in L. n. 111/2011, ha introdotto una serie di disposizioni finalizzate ad agevolare il pagamento rateale delle somme dovute da parte dei contribuenti nelle ipotesi di accertamento con adesione, acquiescenza all'accertamento e conciliazione giudiziale per importi delle rate successive alla prima superiori a 50.000 €.

I commi da 17 a 19 hanno, in particolare, soppresso l'obbligo di prestare la garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria, ovvero rilasciata dai Confidi, nei casi di versamento rateale delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione e conciliazione giudiziale per importi delle rate successive alla prima superiori a 50.000 €.

Come chiarito dalla stessa relazione illustrativa al decreto, la finalità del legislatore è stata quella di agevolare il pagamento delle somme dovute da parte dei contribuenti i quali, non trovandosi nelle condizioni di poter effettuare il versamento diretto in unica soluzione, optano per il pagamento rateale delle somme dovute.

Accertamento con adesione

L'art. 8, c. 2, del D.Lgs. n. 218 del 1997, che disciplina l'accertamento con adesione, a seguito delle modifiche introdotte dal cd. *Decreto incentivi* disponeva che *"Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi al saggio legale, calcolati dalla data di perfezionamento dell'atto di adesione, e per il versamento di tali somme, se superiori a 50.000 euro, il contribuente è tenuto a prestare idonea garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria..."*.

In pratica, la fideiussione era necessaria solo se l'ammontare delle rate successive alla prima è superiore a 50.000 €.

Oggi, per effetto delle modifiche apportate, le adesioni non necessitano delle garanzie, ai fini del perfezionamento previsto dall'art. 9 del D.Lgs. n. 218 del 1997 (è noto, infatti, che – cfr. punto 2.6, lettera b) della circolare n. 235/E dell'8 agosto 1997 -, l'adesione non si perfeziona con la sola sottoscrizione dell'atto scritto tra le parti interessate; infatti, per effetto di quanto previsto dal successivo art. 9, la definizione si perfeziona con il versamento, entro venti giorni dalla redazione dell'atto, delle intere somme dovute, ovvero, in caso di pagamento rateale, con il versamento della prima rata, - oggi senza necessità di garanzia).

Liberata l'adesione dalla garanzia, in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a

ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

Pertanto, come esplicitato dalla circolare n.41/E del 5 agosto 2011, in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima che si protragga oltre il termine di versamento della rata successiva a quella non pagata, il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo non solo degli importi riferiti alla rata non pagata, ma anche del totale delle residue somme dovute a seguito dell'adesione o dell'acquiescenza, compresi i relativi interessi.

Contestualmente, sull'importo dovuto a titolo di tributo della rata non pagata e delle successive previste dal piano di rateazione, è prevista l'iscrizione a ruolo della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, applicata in misura doppia, pari al 60% delle residue somme dovute a titolo di tributo.

Il legislatore quindi, rileva la C.M. n. 41/2011, come evidenziato nella relazione illustrativa, ha tenuto conto di ritardi tali da non compromettere, nel suo complesso, il piano di rateazione e, al tempo stesso, dell'interesse alla tempestiva riscossione delle somme dovute, riconoscendo la possibilità di sanare il mancato versamento di una rata con il pagamento della stessa entro la scadenza di quella successiva.

Il comma 18 ha, quindi, riformulato l'articolo 9 del medesimo decreto legislativo n. 218 prevedendo che la definizione dell'accertamento (sempre nelle ipotesi di accertamento con adesione ed acquiescenza) si perfeziona con il solo versamento dell'intero importo dovuto ai sensi dell'articolo 8, comma 1, ovvero con il versamento della prima rata, ai sensi dell'articolo 8, comma 2.

In conseguenza dell'avvenuto perfezionamento della definizione con il tempestivo e congruo versamento della prima rata, il successivo tardivo versamento delle somme oggetto di pagamento dilazionato costituisce violazione sanzionabile ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997.

L'Ufficio, pertanto, potrà riconoscere il mantenimento del beneficio della dilazione originariamente concessa al contribuente se lo stesso abbia manifestato la volontà di adempiere al proprio impegno pagando, a titolo di ravvedimento, ai sensi dell'art. 13 del d. lgs. n. 472 del 1997, gli importi dovuti delle rate diverse dalla prima entro il termine di versamento della rata successiva a quella non pagata, gli interessi legali maturati dalla originaria scadenza a quella di versamento, nonché la relativa sanzione.

Anche in relazione a tale versamento il contribuente deve far pervenire in ufficio l'apposita attestazione di pagamento, entro dieci giorni dal versamento stesso, ai sensi dell'articolo 8, comma 3 del citato decreto legislativo n. 218.

Acquiescenza

La modifica operata sull'istituto dell'accertamento con adesione trova applicazione anche nell'ambito dell'istituto della c.d. acquiescenza all'avviso di accertamento o di liquidazione, di cui all'art. 15, c. 2, del D.Lgs. n. 218 del 1997, per effetto del richiamo operato da tale norma al comma 2 dell'articolo 8 del medesimo decreto

Tale interpretazione – confermata ancora una volta oggi dall'Agenzia delle Entrate, con la C.M. n. 41/2011 - aveva già trovato il sigillo ufficiale dell'Agenzia delle Entrate (circolare n. 37/E del 21 giugno 2010), per le precedenti modifiche.

Di conseguenza, il provvedimento introdotto per venire incontro alle esigenze dei contribuenti e della stessa Amministrazione finanziaria (spesso infatti i contesti si arenavano proprio per le difficoltà del contribuente ad ottenere la fideiussione), trova applicazione anche per l'acquiescenza, nei limiti e alle condizioni sopra viste.

Conciliazione giudiziale

Il secondo periodo del comma 3 dell'articolo 48 del D.Lgs. n. 546 del 1992, nella versione previgente alle modifiche da ultimo apportate, prevedeva la possibilità del versamento delle somme dovute in forma rateale *“in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i cento milioni di lire, previa prestazione, se l'importo delle rate successive alla prima è superiore a 50.000 euro, di idonea garanzia...”*.

Ne conseguiva che, in caso di rateizzazione dell'importo dovuto per la conciliazione giudiziale, qualora la somma delle rate successive alla prima sia di valore non superiore a 50.000 €, non era più richiesta al contribuente la prestazione di idonea garanzia fideiussoria.

Trattandosi di modifica di un istituto processuale, l'Agenzia delle Entrate – C.m. n. 37/2010 – aveva ritenuto che l'esclusione dell'obbligo di prestazione della garanzia – nel caso in cui l'importo complessivo delle rate successive alla prima non superi 50.000 € - trovava immediata applicazione per quanto riguarda le proposte di conciliazione relative a controversie pendenti alla data di entrata in vigore del vecchio *decreto incentivi*, con le esclusioni di seguito indicate:

- qualora si sia già svolta la prima udienza di trattazione della causa innanzi alla Commissione tributaria provinciale;
- per i procedimenti per i quali, alla data del 26 marzo 2010, sia intervenuto il perfezionamento della conciliazione giudiziale.

Diversamente, la modifica *giocava* nei casi in cui la prima udienza di trattazione sia stata rinviata ai sensi del comma 4 dell'articolo 48, norma che prevede che, se una delle parti ha proposto la conciliazione e questa non è avvenuta durante la prima udienza, la Commissione tributaria provinciale può concedere un termine, non superiore a sessanta giorni, per il deposito in segreteria da parte dell'Ufficio finanziario di una proposta di conciliazione alla quale il ricorrente abbia preventivamente aderito.

A decorrere dal 6 luglio 2011, invece, non è più necessaria la fideiussione.

Nel caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui al citato articolo 13 del dlgs n. 471 del 1997, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

Fase transitoria

Le nuove disposizioni non si applicano agli strumenti deflativi già perfezionati.

Difatti, ad una adesione perfezionata prima del 5 luglio, che necessitava della fideiussione, continuano a valere le vecchie regole.

Il comma 20 dell'articolo 23 regola, nello specifico, il regime transitorio, prevedendo che, tra le altre, le disposizioni dettate dai commi da 17 a 19 non si applicano agli atti di adesione, alle acquiescenze ed alle conciliazioni giudiziali già perfezionati alla data di entrata in vigore del decreto legge, anche con la prestazione della garanzia, la quale, pertanto, continuerà, in tali ipotesi, a produrre gli effetti connessi alla sua presentazione.

In merito, la C.M. n.41/2011 ricorda che, come precisato nel paragrafo 4.3. della circolare n. 65 del 28 giugno 2001, sulla base alla previgente normativa, il perfezionamento delle definizioni in questione (ossia in caso di pagamenti rateali), si realizzava, oltre che con il versamento della prima rata, con la prestazione della garanzia, da far pervenire successivamente in ufficio.

Pertanto, l'eliminazione dell'obbligo di prestare la garanzia trova applicazione per le rinunzie ad impugnare, per le conciliazioni giudiziali e per gli atti di accertamento con adesione non ancora perfezionati alla data del 6 luglio scorso. Gli estensori del documento di prassi prontamente pubblicato - C.M. n.41/2011- atteso che il legislatore si prefigge di agevolare il pagamento da parte dei contribuenti che hanno optato per il versamento rateale, nonché del principio di conservazione degli atti richiamato anche dalla citata circolare n. 65 del 28 giugno 2001, ritengono che gli uffici possano esimersi dal richiedere ulteriormente la garanzia ai contribuenti che non abbiano ancora provveduto a presentarla alla data di entrata in vigore della disposizione a condizione che:

- i contribuenti abbiano tempestivamente pagato la prima rata e
- gli uffici non abbiano già provveduto a formalizzare il mancato perfezionamento della definizione, seppure alla stessa data risultino superati i termini per il perfezionamento.

Quanto poi al tardivo pagamento delle rate diverse dalla prima, per le adesioni già perfezionate prima della data di entrata in vigore delle nuove norme tornano comunque applicabili i chiarimenti resi con la circolare n. 65/E del 2001 (paragrafo 4.4), con la quale è stata riconosciuta agli uffici la possibilità di mantenere il *“beneficio della dilazione originariamente concessa al contribuente se lo stesso abbia manifestato la volontà di adempiere al proprio impegno pagando, a titolo di ravvedimento ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, gli importi dovuti alle rispettive scadenze rateali, gli interessi legali maturati alla data di originaria scadenza a quella di versamento, nonché la relativa sanzione”*.

Per il principio di legalità sancito dall'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i pagamenti tardivi eseguiti prima dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni non trova applicazione la disposizione che prevede l'iscrizione a ruolo della sanzione pari al 60% della misura delle residue somme dovute a titolo di tributo, bensì

quella ordinariamente prevista dall'articolo 13 del legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

La C.M. n.41/2011 precisa, inoltre, che evidentemente non trova più applicazione l'articolo 52-bis del decreto legge del 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge n. 122 del 30 luglio 2010, n. 122 che consentiva di prestare la garanzia di cui al comma 2 dell'articolo 8 del citato decreto n. 218 del 1997, anche mediante ipoteca volontaria di primo grado.

Accertamento esecutivo

Con riferimento al cd. accertamento esecutivo – art. 29 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 112 -, la stessa relazione illustrativa al decreto legge chiarisce che le disposizioni di cui ai commi 17 e 18 sopra illustrate si rendono applicabili, in ragione della previsione recata dal comma 1, lettera a, del medesimo articolo 29, anche agli atti di rideterminazione degli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ivi previsti, non necessitando, pertanto, nelle dette ipotesi di rideterminazione, l'iscrizione a

ruolo delle somme dovute, sostituita dall'adozione degli atti che recheranno l'intimazione ad adempiere all'obbligo di pagamento delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

31 agosto 2011

Francesco Buetto