

---

# Accertamento con adesione, acquiescenza e conciliazione giudiziale, pagare a rate è più facile se non si dimenticano le scadenze

---

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 13 Agosto 2011

vediamo l'applicazione pratica delle nuove regole sulle rateizzazioni: le garanzie richieste al contribuente, le maggiori sanzioni per mancati pagamenti

## Premessa

L'art. 23 del D.L. 6.07.2011, n. 98 conv. dalla legge del 15.07.2011, n. 111, ha apportato, con i commi da 17 a 19, significative modifiche alla disciplina degli istituti deflativi semplificando gli adempimenti correlati alla loro definizione.

La novità più evidente è la cancellazione dell'obbligo di prestare garanzia in caso di versamento rateale delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione, acquiescenza e conciliazione giudiziale per importi delle rate successive alla prima superiori a 50.000 €. Le altre modifiche, alcune strettamente conseguenti, riguardano le sanzioni in caso di mancato pagamento di una delle rate successive alla prima ed il regime transitorio.

La nuova disciplina è di sicuro interesse anche in considerazione del fatto che, ai sensi dell'art. 41 dello stesso decreto è già entrata in vigore lo scorso 6 luglio (data di pubblicazione del decreto legge in argomento).

L'Agenzia delle Entrate con la C.M. 41/E del 5 agosto ha già fornito chiarimenti sulle disposizioni in commento.

## Soppressione dell'obbligo della garanzia

Grazie all'introduzione del comma 17 dell'articolo 23 della c.d. Manovra correttiva 2011, i contribuenti che optano per il pagamento rateale delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione, acquiescenza e conciliazione giudiziale, non dovranno più sostenere l'onere di prestare idonee garanzie (polizza fideiussoria, fideiussione bancaria ovvero rilasciata da Confidi iscritti all'albo di cui all'art. 106 del testo unico in materia bancaria e creditizia, di cui al d.lgs. 1.09.1993, n. 385, ipoteca volontaria di primo grado) anche se le rate successive alla prima superino l'importo di 50.000 €.

Questo il recente intervento legislativo in materia che si contraddistingue per le due finalità dichiarate nella relazione al decreto istitutivo: agevolare il pagamento del contribuente che non può pagare in unica soluzione, riscuotere tempestivamente gli importi dovuti.

Accanto a tali traguardi, emerge con evidenza che l'agevolazione riguarda soltanto chi resterà fedele al proprio piano di rateazione rispettandone le scadenze. Ad essa si contrappone, infatti, un eloquente aggravio di sanzioni,

precisamente della sanzione di cui all'art.13 del d.lgs. 471/1997 che viene applicata in misura doppia (dal 30% al 60%), seppure, contestualmente il citato comma 17 permette di traslare il pagamento di una rata non pagata entro la data di scadenza di quella successiva.

Il comma 3 bis dell'art. 8 del d.lgs. 218/1997 *“In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate successive, se il garante non versa l'importo garantito entro trenta giorni dalla notificazione di apposito invito, contenente l'indicazione delle somme dovute e dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle predette somme a carico del contribuente e dello stesso garante”* è stato, infatti, sostituito dal comma 17 dell'art. 23 del d.l. 98/2011<sup>3</sup> con la seguente disposizione:

*“ 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... ”.*

La nuova disposizione ha comportato anche la modifica del testo dell'art. 9 del d.lgs. 218/1997 che ora inevitabilmente statuisce che la definizione dell'accertamento con adesione si perfeziona col versamento della rata di cui all'articolo 8, comma 1, ovvero con il versamento della prima rata, prevista dall'articolo 8, comma 2.

Naturalmente, come disposto dai comma 20 del d.l. 98/2011, che disciplina il regime transitorio, agli atti definiti con un degli istituti deflativi, già perfezionati prima della data di entrata in vigore dell'articolo 23 con previsione di prestazione della garanzia, non si applicano le disposizioni di cui ai commi 17 a 19 del più volte citato articolo 23.

<p><b>Nuove disposizioni</b> <b>art. 23</b> <b>D.L. 98/2011</b></p>	<p><b>Norma modificata</b></p>
<p><b>Comma 17</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Commi 2 e 3, art. 8 d.lgs. 218/1997(<b>accertamento con adesione</b>);</li> <li>• Comma 3-bis, art. 8 d.lgs. 218/1997 (<b>accertamento con adesione iscrizione a ruolo e sanzioni</b>);</li> <li>• Comma 1-ter, art. 5 d.lgs. 218/1997 (<b>adesione invito contraddittorio</b>);</li> <li>• comma 3, art 5-bis d.lgs. 218/1997 (<b>adesione p.v.c.</b>);</li> <li>• Comma 2,Art. 15 d.lgs. 218/1997 (<b>acquiescenza</b>);</li> <li>• Art. 52 bis .D.L. 31.05.2010, n.78 conv. L. 31.07.2010, n. 122 (<b>ipoteca volontaria</b>)</li> </ul>

<b>Comma 18</b>	Art. 9, d.lgs. 218/1997 ( <b>Modalità perfezionamento istituti deflativi</b> );
<b>Comma 19</b>	Comma 3 bis, art. 48 d.lgs. 546/1992 ( <b>conciliazione giudiziale</b> )

### Quadro normativo

La manovra correttiva 2011 pone fine - almeno per il momento - alle *alterne vicende* che hanno interessato il comma 2, dell'articolo 8, del d. lgs. 218/1997,

disposizione che offre la possibilità di rateizzare gli importi dovuti a seguito della definizione di un atto tramite accertamento con adesione.

E' noto, infatti, che Il versamento delle somme dovute in forza della sottoscrizione dell'atto di adesione entro i 20 gg. successivi alla data di redazione dell'atto stesso, costituisce condizione di efficacia per il perfezionamento del procedimento concordatario che, altrimenti, resta privo di efficacia. Il termine è perentorio, sia nell'ipotesi di pagamento in unica soluzione che nel caso di pagamento rateale (pagamento della prima rata).

La rateazione, prevista nel numero massimo di otto rate trimestrali di pari importo fra loro, ovvero di dodici rate in caso di pagamenti di somme superiori ad € 51.646,00, prevedeva originariamente *il previo rilascio di idonea garanzia*

L'obbligo della garanzia nei casi in cui l'importo delle rate successive alla prima fosse superiore a 50.000 € era stato introdotto dall'art. 3, c. 1 e 2, del D.L. 25.3.2010, n. 40, conv., con modif., dalla L. 22.5. 2010, n. 73 - con esclusione dei procedimenti per i quali, alla data del 26.3.2010, fosse intervenuto il perfezionamento dell'adesione.

Successivamente, Il D.L. n. 78 del 31.5.2010, conv. con modif. in L. n. 112 del 30.7.2010 - art. 52-bis - ha previsto che, a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione (31.7.2010) e fino al 31.12.2011, "*a garanzia ... può essere prestata anche mediante ipoteca volontaria di grado per un valore, accettato dall'amministrazione finanziaria, pari al doppio del debito erariale ovvero della somma oggetto di rateizzazione*".

Successivamente, l'art. 9, c. 5, del d.lgs. n.141 del 13.8.2010, in vigore dal 19.9.2010 ha ripristinato la situazione ex ante, prevedendo sempre l'obbligo di prestare fideiussione, indipendentemente dall'importo da versare, mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria ovvero rilasciata dai consorzi di garanzia collettiva dei fidi (Confidi) iscritti anche solo nell'albo previsto dall'art. 106 del D.Lgs. 1.9.1993, n. 385 ( e non più congiuntamente 106 e 107), per il periodo di rateazione, aumentato di un anno.

Tale norma ( nella parte che prevedeva sempre l'obbligo della garanzia), tuttavia, è stata cassata dall'art. 2, c. 1-quater, D.L. 5.8. 2010, n. 125, conv., con modif., dalla L. 1.10.2010, n. 163, in vigore dal 6.10.2010, che ha ripristinato l'obbligo della garanzia, solo quando l'ammontare delle rate successive alla prima fosse superiore a 50.000 €.

L'evoluzione del quadro normativo di riferimento descritta si chiude con l'eliminazione completa dell'obbligo di garanzia, a prescindere dall'ammontare dell'importo rateizzato, operata dell'art. 23, c. 17, del D.L. n.98/2011.

### **I chiarimenti della C.M. 41/E del 5 agosto 2011**

I primi commenti alle novità fiscali introdotte dal decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011, n.111 – sono scritti nella C.M. 41/E del 5 agosto 2011 dell’Agenzia delle Entrate.

Il documento, sintetizza le finalità degli interventi legislativi conseguenti all’inserimento dell’art. 23, cc. da 17 a 20, con riferimento a tutti gli istituti (stante il rinvio al comma 2 dell’articolo 8 operato dall’articolo 15, comma 2, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, la detta modifica in materia di soppressione dell’obbligo della garanzia trova applicazione anche in relazione all’istituto dell’acquiescenza di cui all’articolo 15 del d.lgs. n. 218 del 1997) che si prefiggono di scoraggiare il contenzioso sugli atti impositivi dell’amministrazione fiscale, per entrare nel dettaglio e fornire ulteriori chiarimenti in particolare con riferimento a quella disposizione contenuta nel stesso comma 17 che sostituisce il comma 3-bis dell’articolo 8 del citato decreto legislativo n. 218 del 1997 e sancisce che *“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”*.

Spiega la circolare, che in tale ipotesi, l’iscrizione a ruolo comprenderà non solo gli importi riferiti alla rata non pagata, ma anche il totale delle somme residue 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 documento evidenzia che il legislatore ha comunque riconosciuto la possibilità di sanare il mancato versamento di una rata con il pagamento della stessa entro la scadenza di quella successiva.

La norma riguarda tutte le modalità di definizione degli atti emessi dall’Agenzia delle entrate, secondo la circolare è chiaro che il richiamo alle disposizioni dell’articolo 8 del d.lgs. n. 218/1997, contenuto sia nel comma 1 - *ter* dell’articolo 5 del medesimo decreto (adesione ai contenuti dell’invito al contraddittorio) ed al comma 3 dell’articolo 5 - *bis* (adesione ai verbali di constatazione), determinano l’applicazione delle disposizioni riguardanti il tardivo pagamento delle rate diverse dalla prima, a tutti gli istituti definitivi sopra richiamati, compatibilmente con le peculiarità di ciascuno di essi.

Nessuna precisazione riguardo l’applicabilità della norma alla conciliazione giudiziale, ma solo un accenno al comma 19 dell’articolo 23 che ha espressamente modificato ed interamente sostituito il comma 3 bis dell’articolo 48, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 riscrivendone in tal senso il contenuto.

Quanto al momento del perfezionamento della definizione dell’accertamento, come già accennato (sempre nelle ipotesi di accertamento con adesione ed acquiescenza), il comma 18 ha riformulato l’articolo 9 del medesimo decreto legislativo n. 218 prevedendo che essa intervenga 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.

Col perfezionamento della definizione, il mantenimento del beneficio della dilazione originariamente concessa al contribuente può essere, mantenuto – in caso di tardivo versamento - 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.

Permane l'obbligo di far pervenire in ufficio l'apposita attestazione di pagamento, entro 10 giorni dal versamento stesso (art. 8 c. 3, d.lgs. 18/1997).

Relativamente al regime transitorio, regolato dal comma 20 dell'articolo 23, la circolare precisa che le disposizioni dettate dai commi da 17 a 19 non si applicano agli atti di adesione, alle acquiescenze ed alle conciliazioni giudiziali già perfezionate alla data del 6 luglio 2011 anche con la prestazione della garanzia, la quale, pertanto, continuerà, in tali ipotesi, a produrre gli effetti connessi alla sua presentazione.

In merito, la circolare ricorda che, 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 suddetta data ma che, tenuto conto della *ratio* della norma nonché del principio di conservazione degli atti (richiamato anche dalla circolare n. 65 del 28 giugno 2001 che continua a trovare applicazione per le adesioni già perfezionate), limitata mente ai contribuenti che non abbiano ancora provveduto a presentare la garanzia alla data di entrata in vigore della disposizione, gli uffici possano esimersi dal richiederla se i contribuenti abbiano tempestivamente pagato la prima rata e se gli uffici non abbiano già provveduto a formalizzare il mancato perfezionamento della definizione, seppure alla stessa data risultino superati i termini per il perfezionamento.

Anche il disposto della seconda parte del comma 17 trova applicazione alle adesioni non perfezionate alla data di entrata in vigore della norma in commento in forza del principio di legalità sancito dall'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, fermo restando per le adesioni già perfezionate l'applicabilità dell'articolo 13 del legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (C.M. n.65/2001 – par. 4.4.).

I chiarimenti di chiusura riguardano;

- l'articolo 52 - *bis* del decreto legge del 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge n. 112 del 30 luglio 2010, n. 112 che aveva introdotto la possibilità di prestare la garanzia anche mediante ipoteca volontaria di primo grado e che adesso non trova più applicazione;
- l'art. 29 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 112, recante disposizioni in tema di *“Concentrazione della riscossione nell'accertamento”*. Il documento di prassi rileva che *“la stessa relazione illustrativa al decreto legge chiarisce che le disposizioni di cui ai commi 17 e 18 si rendono applicabili, in ragione della previsione recata dal comma 1, lett. 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”*.

10 agosto 2011

Cinzia Bondì

<sup>1</sup> Per il rinvio operato dall'art. 15, c. 2, del d.lgs. 218/1997 al comma 2 dell'articolo 8 del d.lgs. 218/1997.

2 In materia di conciliazione giudiziale, il comma 19 del d.l. 98/2011, ha sostituito il comma 3 bis dell'articolo 48 d.lgs. 546/1992.

3 Per il rinvio operato dal comma 1-ter, articolo 5 d.lgs. 218/1997 e dal comma 3, articolo 5-bis d.lgs. 218/1997 all'8 del d.lgs. 218/1997, le disposizioni previste per il mancato pagamento delle rate successive alla prima si applicano anche in caso di adesione invito contraddittori e di adesione al p.v.c..

4 Importo che tiene conto dell'intera somma dovuta, comprensiva di imposte, interessi e sanzioni.