

Avvisi bonari: controlli formali delle dichiarazioni e liquidazioni d'imposta

di [Gianfranco Antico](#)

Publicato il 18 Maggio 2016

molti lettori ci hanno chiesto una guida alle rateazioni da avvisi bonari: ecco, in questo articolo analizziamo le regole sulla liquidazione della dichiarazione da controllo formale, le possibilità di rateizzazione, il concetto di lieve indempimento e le opzioni per salvare una rateizzazione già in essere, gli effetti degli omessi pagamenti delle rate previste, la liquidazione dell'imposta di successione

Con la circolare n.17/E del 29 aprile 2016 l'Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di chiarimenti in ordine alle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 159/2015 alla disciplina dei versamenti (in unica soluzione o in forma rateale) delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate e, in particolare, delle comunicazioni degli esiti del controllo automatico e formale delle dichiarazioni, degli avvisi di accertamento, rettifica e liquidazione definiti per acquiescenza o in adesione nonché delle conciliazioni giudiziali e degli accordi di mediazione.

In questo nostro intervento puntiamo l'attenzione sugli esiti del controllo automatico e formale della dichiarazione, che sono stati oggetto di modifica da parte del D.Lgs.n.159 del 24 settembre 2015, entrato in vigore il 22 ottobre 2015, che ha innovato, tra l'altro, la disciplina dei versamenti - in unica soluzione o in forma rateale - delle somme dovute a seguito delle comunicazione degli esiti del controllo automatico delle dichiarazioni e della liquidazione delle imposte dovute sui redditi soggetti a tassazione separata, ai sensi degli artt. 36-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54-*bis* del d.P.R.29 settembre 1972, n. 633, nonché del controllo formale delle dichiarazioni, ai sensi dell'art. 36-*ter* del d.P.R. n. 600 del 1973 e degli avvisi di liquidazione delle dichiarazioni di successione.

PAGAMENTI A SEGUITO DELLE COMUNICAZIONI DEGLI ESITI

L'art. 2, comma 1, del D.Lgs.n.159/2015 ha modificato la rateazione delle somme dovute a seguito delle comunicazioni degli esiti di cui all'art. 3-*bis* del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 462.

La novità è data sostanzialmente dall'innalzamento da 6 ad 8 rate del numero massimo di rate trimestrali di pari importo di cui il contribuente può beneficiare per dilazionare le somme dovute di ammontare inferiore o pari a 5 mila euro, mentre, in presenza di somme superiori a tale importo, il numero massimo di rate ammesse è rimasto invariato, ovvero 20 rate trimestrali di pari importo.

Resta immutata pure la previsione circa i termini di versamento delle rate: l'importo della prima rata deve essere versato entro il termine di 30 giorni dal ricevimento della comunicazione mentre la scadenza delle successive rate trimestrali è stabilita nell'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi di rateazione, calcolati dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione.

AVVISI DI LIQUIDAZIONE DELLE DICHIARAZIONI DI SUCCESSIONE

L'art. 38 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, come riformulato dall'art. 7 del D.Lgs.n.159/2015, disciplina il pagamento rateale dell'imposta liquidata dall'Ufficio in base alla dichiarazione di successione ai sensi dell'art. 33 del d.lgs. n. 346 del 1990 secondo modalità speculari – come osservato dagli estensori della circolare n.17/2016 - 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 è inferiore a 1000 euro e riguarda comunque le somme che eccedono il 20% di tale imposta, considerato che resta confermato l'obbligo di eseguire il pagamento nella misura non inferiore al 20% della menzionata imposta liquidata entro il termine di 60 giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione.

Il debito residuo (eccedente il 20%) può essere dilazionato in 8 rate trimestrali ovvero, per importi superiori a 20 mila euro, in un numero massimo di 12 rate trimestrali.

Analogamente a quanto accade per la *comunicazione degli esiti*, le rate scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre.

Gli interessi di rateazione si calcolano dal primo giorno successivo al pagamento del 20 per cento dell'imposta dovuta.

L'accesso alla rateazione non è più subordinato alla prestazione di garanzie.

INADEMPIMENTI NEL PAGAMENTO DELLE SOMME DOVUTE

La disciplina degli inadempimenti in tema di pagamento (in unica soluzione e in forma rateale) delle somme dovute ha trovato oggi *sistemazione* in un unico articolo, ossia nell'art. 15-ter del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, introdotto dall'art. 3 del D.Lgs.n.159/2015, rubricato "*Inadempimenti nei pagamenti delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate*".

Al menzionato art. 15-ter del d.P.R. n. 602 del 1973 fanno, infatti, espressamente rinvio, per quel che qui ci interessa, l'art. 3-bis, comma 3, del d.lgs. n. 462 del 1997 in materia di rateazione a seguito di *comunicazione degli esiti* e l'art. 38, comma 6, del d. lgs. n. 346 del 1990.

Il medesimo art. 15-ter del d.P.R. n. 602 del 1973, contiene, tra l'altro, la disciplina del *lieve inadempimento* che ricorre ogni qualvolta ritardi di breve durata ovvero errori di limitata entità nel versamento delle somme dovute non comportano per il contribuente la perdita dei benefici e quindi, a seconda dei casi, non precludono il perfezionamento degli istituti definitivi né determinano la decadenza dalla rateazione.

Inadempimenti che non precludono il perfezionamento della definizione né determinano la decadenza dalla rateazione

Versamento della prima rata o in unica soluzione

Con riguardo alla tempestività del versamento, si ha *lieve inadempimento* se il versamento della prima rata o il pagamento delle somme dovute in unica soluzione è effettuato con ritardo non superiore a 7 giorni rispetto al termine di scadenza del pagamento.

La circolare n.17/2016 precisa che, ai fini della decorrenza e del conteggio dei sette giorni, trova applicazione l'art. 7, comma 1, lett. h), del d.l. 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011 n. 106, in virtù del quale "*i versamenti e gli adempimenti, anche se solo telematici, previsti da norme riguardanti l'Amministrazione economico-finanziaria che scadono il sabato o in un giorno festivo sono sempre rinviati al primo giorno lavorativo successivo*".

Chiarisce ancora il documento di prassi pubblicato che, qualora il termine di scadenza del pagamento ricada nel periodo tra il 1° e il 20 agosto e, pertanto, ai sensi dell'art. 37, comma 11-bis, del d.l. 4 luglio

2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, il pagamento può essere effettuato "...entro il giorno 20 dello stesso mese, senza alcuna maggiorazione" (cd. proroga di ferragosto), 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% e comunque per un importo non superiore a 10 mila euro.

Versamento delle rate diverse dalla prima

Come è noto, 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 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% e comunque per un importo non superiore a 10 mila euro, si configura un'ipotesi di *lieve inadempimento*.

Tuttavia, il tardivo o carente versamento delle somme dovute, ancorché "lieve" in quanto effettuato nei limiti quantitativi e temporali previsti per legge, costituisce pur sempre una violazione sanzionabile ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, e pertanto la circolare fornisce precisi indirizzi operativi.

L'Ufficio procede all'iscrizione a ruolo delle seguenti somme:

1. in caso di versamento tardivo:

- sanzione *ex art.* 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 commisurata all'importo pagato in ritardo:
- se il ritardo è inferiore a 15 giorni la sanzione del 15% è ulteriormente ridotta ad 1/15 (1%) per ciascun giorno di ritardo
- se il ritardo è non superiore a 90 giorni = sanzione 15 %

- se il ritardo è superiore a 90 giorni = sanzione 30%
- interessi legali calcolati in base ai giorni di ritardo.

1. in caso di versamento carente:

- frazione non pagata dell'importo dovuto
- sanzione del 30% ai sensi dell'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997, commisurata alla frazione non pagata
- interessi legali calcolati sulla frazione non pagata.

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.

A titolo di ravvedimento operoso sono dovuti:

a) in caso di versamento tardivo:

- sanzione commisurata all'importo pagato in ritardo:

- se il ritardo è inferiore a 15 giorni dalla scadenza = sanzione ridotta ad 1/10 della sanzione applicabile in base ai giorni di ritardo (cioè 0,1% per ciascun giorno)
- se il ritardo è compreso tra il 15°giorno e il 30°giorno dalla scadenza = sanzione ridotta ad 1/10 del 15% (cioè 1,5%)

- se il ritardo è compreso tra il 31° giorno e il 90° giorno dalla scadenza = sanzione ridotta a 1/9 del 15% (cioè 1,67%)
- 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% (cioè 3,75%)

- interessi legali calcolati in base ai giorni di ritardo.

b) in caso di versamento carente:

- frazione non pagata

- sanzione commisurata alla frazione non pagata:

- 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 (cioè 0,1% per ciascun giorno)
- 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% (cioè 1,5%)
- 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% (cioè 1,67%)
- 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% (cioè 3,75%)
- interessi legali calcolati in base ai giorni di ritardo.

INADEMPIMENTI CHE DETERMINANO LA DECADENZA DALLA RATEAZIONE

Per completezza, la circolare n.17/2016 illustra, con riferimento alle diverse tipologie di atti, il trattamento degli inadempimenti nel pagamento delle somme dovute che comportano la perdita dei benefici (a seconda dei casi, precludono il perfezionamento degli istituti definitivi ovvero determinano la decadenza dalla rateazione).

Comunicazioni degli esiti

Qualora il contribuente non esegua il versamento dell'importo corrispondente alla prima rata entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della *comunicazione degli esiti* (né lo esegua nei margini temporali e quantitativi del *lieve inadempimento*, l'Ufficio procede all'iscrizione a ruolo degli importi dovuti a titolo di imposta, sanzioni ed interessi (artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 462 del 1997 e artt. 14 e 15-ter, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973).

In dettaglio, la circolare prevede che:

- le sanzioni sono applicate nella misura piena del 30%;
- gli interessi sono ricalcolati a decorrere dal giorno successivo a quello di scadenza originaria del pagamento dell'imposta ai sensi dell'art. 20 del d.P.R. n. 602 del 1973.

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 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% e gli interessi, applicati entrambi sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

Inadempimenti nel pagamento degli avvisi di liquidazione delle dichiarazioni di successione

La disciplina degli inadempimenti relativi al pagamento degli avvisi di liquidazione delle dichiarazioni di successione è contenuta nell'art. 38, commi 3 e 4, del d.lgs. n. 346 del 1990, come riformulato dal D.Lgs.n.159/2015.

In particolare:

1. il pagamento della somma pari al 20% dell'imposta liquidata oltre il termine di 60 giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione ovvero in misura inferiore al dovuto preclude la possibilità di rateizzare il residuo importo dovuto (80 %). È tuttavia consentito, ai sensi dell'art. 38, comma 4, accedere alla rateazione anche qualora tale pagamento venga effettuato con *lieve inadempimento*, ossia con un ritardo non superiore a 7 giorni o in misura carente purché per una frazione non superiore al 3% dell'importo e comunque non superiore a 10 mila euro;
2. il pagamento rateale dell'importo eccedente il 20% dell'imposta liquidata entro il termine di pagamento della rata successiva a quella in scadenza o in misura carente entro i limiti quantitativi indicati al punto a) 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 60 giorni e della sanzione di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 per tardivo od omesso versamento.

Le disposizioni in tema di *lieve inadempimento* si applicano anche in ipotesi di versamento in unica soluzione della complessiva somma dovuta in base alla liquidazione.

TERMINE PER IL RECUPERO DELLE SOMME DOVUTE IN CASO DI DECADENZA DALLA RATEAZIONE O DI VERSAMENTI TARDIVI O CARENTI

L'intento del legislatore delegato di armonizzare le norme in materia di rateizzazione dei debiti tributari, ha portato ad individuare un unico termine entro il quale procedere al recupero delle somme dovute a seguito di decadenza dal pagamento rateale o comunque in caso di tardivi o carenti pagamenti delle rate.

A tal fine, nell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 - che disciplina i termini per la notifica della cartella di pagamento - è stato inserito il comma 1, *c-bis*), secondo cui il termine decadenziale per la notifica della cartella di pagamento contenente le somme dovute a seguito degli inadempimenti di cui all'art. 15-*ter* del d.P.R. n. 602 del 1973 è fissato al 31 dicembre del 3° anno successivo a quello di scadenza dell'ultima rata del piano di rateazione, ossia dell'ultima rata del piano originario di rateazione, indipendentemente quindi dalla rata non pagata o pagata in ritardo o in misura carente.

AMBITO TEMPORALE DI APPLICAZIONE DELLA NUOVA DISCIPLINA IN MATERIA DI RATEAZIONE E DI LIEVE INADEMPIMENTO

Comunicazioni degli esiti

Le disposizioni di cui all'art. 3-*bis* del d.lgs. n. 462 del 1997 (come riformulato dal *decreto 159*) nonché le disposizioni di cui all'art. 15-*ter* del d.P.R. n. 602 del 1973 in materia di inadempimento nei versamenti (in unica soluzione o in forma rateale) delle stesse somme, si applicano a decorrere dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso:

a) al 31 dicembre 2014, per le somme dovute a seguito dei controlli automatici effettuati ai sensi degli artt. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972;

b) al 31 dicembre 2013, per le somme dovute a seguito dei controlli formali effettuati ai sensi dell'art. 36-*ter* d.P.R. n. 600 del 1973;

c) al 31 dicembre 2012, per le somme dovute ai sensi dell'articolo 1, comma 412, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, a seguito della liquidazione dell'imposta dovuta sui redditi soggetti a tassazione separata, con esclusione tuttavia delle somme dovute relativamente alle specifiche tipologie di redditi soggetti a tassazione separata contemplate all'art. 21 del citato d.P.R. n. 917 del 1986, per le quali le disposizioni si applicano a decorrere dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013.

Liquidazione della dichiarazione di successione

In assenza di espressa previsione normativa circa l'ambito temporale di applicazione dell'art. 38 del d.lgs. n. 346 del 1990, in materia di pagamenti dovuti a seguito della liquidazione della dichiarazione di successione, le Entrate ritengono che dette disposizioni riguardino le rateazioni poste in essere successivamente all'entrata in vigore del D.Lgs.n.159/2015, ovvero a decorrere dal 22 ottobre 2015.

18 maggio 2016

Gianfranco Antico