

CIRCOLARE N.17/E



Roma, 29 APRILE 2016

Direzione Centrale Affari Legali,
Contenzioso e Riscossione

OGGETTO: Disciplina dei pagamenti dovuti a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate - Novità del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159

INDICE

Premessa	3
1. Pagamenti a seguito delle comunicazioni degli esiti	3
2. Pagamenti in base agli istituti definitivi	4
2.1 Atti di adesione	4
2.2 Acquiescenza agli avvisi di accertamento o di liquidazione	6
2.3 Conciliazione giudiziale	9
2.4 Accordi di mediazione	10
2.5 Avvisi di liquidazione delle dichiarazioni di successione	10
3. Inadempimenti nel pagamento delle somme dovute	11
3.1 Inadempimenti che non precludono il perfezionamento della definizione né determinano la decadenza dalla rateazione	12
3.1.1 Fattispecie.....	12
3.1.2 Trattamento sanzionatorio.....	14
3.2 Inadempimenti che determinano la decadenza dalla rateazione.....	17
3.2.1 Comunicazioni degli esiti	17
3.2.2 Istituti definitivi	18
3.3 Inadempimenti nel pagamento degli avvisi di liquidazione delle dichiarazioni di successione	22
4. Termine per il recupero delle somme dovute in caso di decadenza dalla rateazione o di versamenti tardivi o carenti.....	23
5. Ambito temporale di applicazione della nuova disciplina in materia di rateazione e di lieve inadempimento	24
5.1 Comunicazioni degli esiti	24
5.2 Adesione ed acquiescenza	25
5.3 Conciliazione giudiziale e accordi di mediazione.....	26
5.4 Liquidazione della dichiarazione di successione.....	27

Premessa

Il decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159 (di seguito *decreto 159*), recante “*Misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, in attuazione dell’articolo 3, comma 1, lettera a), della legge 11 marzo 2014, n. 23*”, ha modificato, tra l’altro, la disciplina dei versamenti - in unica soluzione o in forma rateale - delle somme dovute a seguito dell’attività di controllo dell’Agenzia delle entrate e, più precisamente:

- 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 (di seguito, *comunicazione degli esiti*);
- degli atti di adesione, degli avvisi di accertamento ovvero degli avvisi di rettifica e liquidazione definiti per acquiescenza, delle conciliazioni giudiziali, degli accordi di mediazione (di seguito, *istituti definitivi*);
- degli avvisi di liquidazione delle dichiarazioni di successione.

Il decreto è entrato in vigore il 22 ottobre 2015.

Si illustrano di seguito le singole modifiche e/o integrazioni apportate ai predetti istituti.

1. Pagamenti a seguito delle *comunicazioni degli esiti*

L’art. 2, comma 1, del *decreto 159* ha innovato 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 dall'innalzamento da sei ad otto 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 cinquemila euro, mentre, in presenza di somme superiori a tale importo, il numero massimo di rate ammesse è rimasto invariato, ovvero venti rate trimestrali di pari importo.

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. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi di rateazione¹, calcolati dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione.

2. Pagamenti in base agli istituti definitivi

2.1 Atti di adesione

L'art. 2, comma 2, del *decreto 159* ha innovato le modalità di pagamento delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione di cui all'art. 8 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

Rimane innanzitutto confermata la previsione che, ai fini del perfezionamento, il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione è eseguito entro venti giorni dalla redazione dell'atto di cui all'art. 7 del medesimo d.lgs. n. 218 del 1997².

¹ Il tasso da applicare è quello previsto dall'art. 5, comma 2, del Decreto 21 maggio 2009, fissato al 3,5 per cento annuo.

² Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo (o di quello corrispondente alla prima rata), il contribuente deve far pervenire la quietanza dell'avvenuto pagamento all'Ufficio che rilascia copia dell'atto di accertamento con adesione (art. 8, comma 3).

La novità riguarda invece il numero delle rate fruibili al di sopra di un certo importo. In particolare, se le somme dovute superano cinquantamila euro, il numero massimo di rate è stato elevato da dodici a sedici, restando invece invariato, ovvero otto, il numero di rate ammesse per la rateazione di importi inferiori o uguali a tale soglia. Ed ancora, in analogia a quanto già avveniva per la rateazione delle somme dovute a seguito della *comunicazione degli esiti*, è stato previsto che le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre.

Viene stabilito, inoltre, un termine fisso per la decorrenza degli interessi di rateazione³ 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. In breve, il decorso degli interessi è ancorato al momento in cui è dovuto il pagamento della prima rata.

Ne consegue una semplificazione negli adempimenti e, quindi, una riduzione dei margini di errore nella gestione dei versamenti da parte del contribuente, posto che:

- il trimestre da considerare per l'effettuazione del versamento della seconda rata (nonché delle rate a seguire) decorre dal termine previsto per il versamento della prima rata (e non più dalla data in cui la prima rata è stata effettivamente pagata);
- la scadenza delle rate successive alla prima ricade sempre nell'ultimo giorno di ciascun trimestre.

Per meglio chiarire si propone un esempio:

³ In assenza di espressa previsione normativa, il tasso di interesse da applicare è quello legale (art. 1284 c.c.).

- scadenza della prima rata 10 settembre (pagata effettivamente dal contribuente il 30 agosto)⁴;
- scadenza della seconda rata 31 dicembre;
- scadenza delle rate successive 31 marzo, 30 giugno e così via.

Per le modalità di versamento, il menzionato art. 8, comma 4, rinvia al nuovo art. 15-*bis* del medesimo d.lgs. n. 218 del 1997, introdotto dall'art. 2, comma 4, del *decreto 159*.

In tale nuovo articolo è prevista una disciplina univoca delle modalità di pagamento delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione (art. 8) e di acquiescenza agli avvisi di accertamento (art. 15), ossia mediante delega di pagamento Modello F24, fatte comunque salve le ipotesi in cui siano previste altre modalità di pagamento in ragione della tipologia di tributo⁵. Lo stesso art. 15-*bis*, comma 2, del d.lgs. n. 218 del 1997 rimanda al contempo all'adozione di un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze la possibilità di prevedere ulteriori modalità di versamento.

2.2 Acquiescenza agli avvisi di accertamento o di liquidazione

L'art. 15 del d.lgs. n. 218 del 1997 prevede un trattamento agevolato - ossia la riduzione ad un terzo delle sanzioni irrogate⁶ - a favore del contribuente che rinunci sia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione sia a formulare istanza di accertamento con adesione, a condizione che paghi le somme dovute entro il termine per la proposizione del ricorso.

⁴ Nell'esempio gli interessi di rateazione sulle rate successive decorreranno a partire dall'11 settembre quale giorno successivo al termine di versamento della prima rata.

⁵ Ad esempio, mediate delega di pagamento F23 come avviene, allo stato attuale, per il versamento dell'imposta di registro relativa agli atti definibili.

⁶ In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Per effetto delle modifiche apportate all'articolo in esame ad opera dell'art. 2, comma 3, del *decreto 159*, tale beneficio può ora trovare applicazione nei casi in cui il contribuente sia destinatario dei seguenti atti:

- avviso di accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto;
- avviso di rettifica e liquidazione dell'imposta di successione in caso di infedele dichiarazione (art. 51 d.lgs. n. 346 del 1990);
- avviso di accertamento e liquidazione dell'imposta di successione in caso di omessa dichiarazione (art. 50 d.lgs. n. 346 del 1990);
- avviso di rettifica e liquidazione dell'imposta di registro per insufficiente dichiarazione di valore (art. 71 d.P.R. n. 131 del 1986);
- avviso di accertamento dell'imposta di registro per occultamento del corrispettivo (art. 72 d.P.R. n. 131 del 1986);
- avviso di liquidazione dell'imposta di registro emesso a seguito di decadenza dalle agevolazioni prima casa (v. Nota II *bis*) dell'art. 1, comma 1, della Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986) e piccola proprietà contadina (art. 2, comma 4-*bis*, d.l. 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25).
Con riguardo alla decadenza dalle agevolazioni "prima casa", devono ritenersi rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 15 del d.lgs. n. 218 del 1997 - pur in assenza di un espresso riferimento normativo - anche:
 - a) 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);

- b) 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 successione⁷.

Il pagamento (in unica soluzione o come prima rata) delle somme dovute in caso di acquiescenza deve essere effettuato *“entro il termine per la proposizione del ricorso”*, termine che normalmente scade il sessantesimo giorno successivo a quello di notifica dell'atto, ma che può risultare più esteso nel caso di sospensione dei termini processuali in periodo feriale (dal 1° al 31 agosto di ogni anno)⁸.

Il medesimo termine si applica anche per il pagamento delle somme dovute in caso di acquiescenza ai sopra indicati avvisi di accertamento/rettifica e liquidazione ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta di successione: si ritengono, infatti, assorbite ai fini dell'applicazione della norma in esame le disposizioni che, in materia di imposta di registro (art. 55 del d.P.R. n. 131 del 1986) e di imposta di successione (art. 37 del d.lgs. 346 del 1990), prevedono che il relativo pagamento debba essere effettuato entro il termine di sessanta giorni dalla notifica dell'avviso (termine al quale non è applicabile la sospensione feriale dei termini processuali).

Le modalità di pagamento (in unica soluzione o in forma rateale) delle somme dovute sulla base degli atti in esame sono le stesse illustrate al precedente

⁷ Cfr. art. 69, comma 3, della legge 21 novembre 2000, n. 342: *“Le imposte ipotecaria e catastale sono applicate nella misura fissa per i trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni, quando, in capo al beneficiario ovvero, in caso di pluralità di beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistano i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131”*.

⁸ Art. 1 della legge 7 ottobre 1969, n. 742.

paragrafo (l'art. 15, comma 2, del d.lgs. n. 218 del 1997 fa rinvio all'art. 8, commi da 2 a 4, del medesimo decreto legislativo).

2.3 Conciliazione giudiziale

L'istituto della conciliazione giudiziale, disciplinato nell'ambito del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, è stato oggetto di modifiche ad opera del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156⁹.

La disciplina - precedentemente contenuta nel solo art. 48 del citato d.lgs. n. 546 del 1992 - è stata suddivisa in tre articoli regolamentando distintamente la conciliazione fuori udienza (art. 48), la conciliazione in udienza (art. 48-*bis*), il pagamento delle somme dovute (art. 48-*ter*).

In particolare, il comma 2 del nuovo art. 48-*ter* del citato d.lgs. n. 546 del 1992 stabilisce che il versamento delle intere somme dovute o - in caso di versamento rateale - 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 udienza¹⁰.

Con specifico riguardo all'ipotesi in cui il contribuente opti per il versamento rateale delle somme dovute, il medesimo art. 48-*ter* prevede, al comma 4, che “*si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'accertamento con adesione dall'art. 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218*”. Ne deriva che, anche per l'istituto della conciliazione giudiziale, trovano applicazione le nuove disposizioni di cui all'art. 8, commi da 2 a 4, del d.lgs. n. 218 del 1997 illustrate al paragrafo 2.1, cui si rinvia.

⁹ Per un'ampia disamina della riforma delle conciliazioni si rinvia alla circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015.

¹⁰ Si precisa che dagli importi dovuti a titolo di conciliazione vanno computate in diminuzione le eventuali somme versate dal contribuente a titolo di iscrizione provvisoria.

2.4 Accordi di mediazione

Anche l'istituto del reclamo/mediazione, disciplinato nell'ambito del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, è stato oggetto di modifiche ad opera del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156¹¹.

Rimane peraltro confermata la disposizione per cui, nelle controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, l'accordo di mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo, dell'ammontare complessivo delle somme concordate o, in caso di versamento rateale, della prima rata.

Per il versamento delle somme dovute “*si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218*” (art. 17-bis, comma 6, del d.lgs. n. 546 del 1997). Ne deriva che, anche per l'istituto della mediazione, trovano applicazione le nuove disposizioni di cui all'art. 8, commi da 2 a 4, del d.lgs. n. 218 del 1997 illustrate al paragrafo 2.1, cui si rinvia.

2.5 Avvisi di liquidazione delle dichiarazioni di successione

L'art. 38 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, come riformulato dall'art. 7 del *decreto 159*, 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 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 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

¹¹ Cfr. circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015.

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.

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 dovuta¹².

L'accesso alla rateazione non è più subordinato alla prestazione di garanzie¹³.

3. Inadempimenti nel pagamento delle somme dovute

La disciplina degli inadempimenti in tema di pagamento (in unica soluzione e in forma rateale) delle somme dovute a seguito degli atti indicati nei paragrafi precedenti è stata sistematizzata e inserita in un unico articolo, ossia nell'art. 15-ter del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, introdotto dall'art. 3 del *decreto 159*, 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:

¹² Il tasso da applicare è quello previsto dall'art. 5, comma 3, del Decreto 21 maggio 2009, fissato al 3 per cento annuo a scalare.

¹³ In base alla normativa vigente fino all'entrata in vigore del d.lgs. n. 159 del 2015, la dilazione poteva essere concessa al contribuente subordinatamente alla presentazione di idonea garanzia (mediante ipoteca o cauzione in titoli di Stato o fideiussione rilasciata da istituto o azienda di credito oppure polizza fideiussoria rilasciata da impresa di assicurazioni autorizzata). Era altresì previsto che il contribuente potesse ottenere la dilazione di diritto offrendo di iscrivere ipoteca su beni o diritti compresi nell'attivo ereditario di valore complessivo superiore di almeno un terzo all'importo da dilazionare, maggiorato dell'ammontare dei crediti garantiti da eventuali ipoteche di grado anteriore iscritte sugli stessi beni e diritti.

- l'art. 3-*bis*, comma 3, del d.lgs. n. 462 del 1997 in materia di rateazione a seguito di *comunicazione degli esiti*;
- l'art. 8, comma 4, del d.lgs. n. 218 del 1997 in materia di rateazione a seguito di atto di adesione, applicabile altresì ai versamenti rateali a seguito di acquiescenza (in virtù del rinvio contenuto nell'art. 15, comma 2, del d.lgs. n. 218 del 1997) nonché a seguito di conciliazione (in virtù del rinvio contenuto nell'art. 48-*ter*, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992 con le precisazioni di cui al sottoparagrafo 3.2.2) e di reclamo/mediazione (in virtù del rinvio contenuto nell'art. 17-*bis*, comma 6, del d.lgs. n. 546 del 1992);
- l'art. 38, comma 6, del d. lgs. n. 346 del 1990 con le precisazioni di cui al paragrafo 3.3.

Il medesimo art. 15-*ter* del d.P.R. n. 602 del 1973, in adesione ai criteri direttivi di cui all'art. 6, comma 5, lettera *d*) della legge delega n. 23 del 2014, 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.

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

Si illustrano di seguito le fattispecie di inadempimento nel pagamento delle somme dovute che, alla luce anche della disciplina del *lieve inadempimento*, non comportano per il contribuente la perdita dei benefici prima richiamati.

In successione, sarà altresì esposto il relativo trattamento sanzionatorio nonché le modalità per effettuare il ravvedimento operoso.

3.1.1 Fattispecie

Versamento della prima rata o in unica soluzione

Con riguardo alla tempestività del versamento, 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 pagamento¹⁴. Si 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*”. Si precisa altresì 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 agosto¹⁵.

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.

Si precisa che il *lieve inadempimento* prima illustrato può riguardare, sia nella tempestività che nell'entità del versamento, anche il pagamento delle somme dovute in unica soluzione.

¹⁴ Con riguardo alla tardività del versamento in unica soluzione o della prima rata delle somme dovute a seguito di conciliazione si rinvia al sottoparagrafo 3.2.2.

¹⁵ Il versamento della prima rata a seguito di acquiescenza all'avviso di accertamento non è interessato dalla c.d. proroga di ferragosto in quanto il termine di scadenza di detto versamento, coincidendo con quello di presentazione del ricorso, resta comunque assorbito dal più ampio periodo di sospensione feriale dei termini processuali dal 1° al 31 agosto.

Versamento delle rate diverse dalla prima

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 successiva¹⁶, il contribuente - come previsto già prima della riforma attuata con il d.lgs. n. 159 del 2015¹⁷ - 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*.

3.1.2 Trattamento sanzionatorio

Posto che gli inadempimenti illustrati nel sottoparagrafo 3.1.1 non precludono il perfezionamento della definizione (ove previsto) né determinano la decadenza dalla rateazione, si evidenzia che 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, nei termini di seguito rappresentati.

Iscrizione a ruolo

L'Ufficio procede all'iscrizione a ruolo delle seguenti somme¹⁸:

a) in caso di versamento tardivo:

- sanzione *ex art.* 13 del d.lgs. n. 471 del 1997¹⁹ commisurata all'importo pagato in ritardo:

¹⁶ Con riguardo al versamento dell'ultima rata, non potendosi configurare una scadenza successiva, il termine entro cui tale versamento potrebbe essere effettuato è quello di 90 giorni dalla scadenza ordinaria. Ciò si desume dalla previsione contenuta nell'art.15-*ter*, comma 6, del d.P.R. n. 602 del 1973 relativamente al termine per il pagamento del ravvedimento operoso (*cfr* sottoparagrafo 3.1.2).

¹⁷ *Cfr.* art. 23 del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98.

¹⁸ Art. 15-*ter*, comma 5, del d.P.R. n. 602 del 1973: "*Nei casi previsti dal comma 3, nonché in caso di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si procede all'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi*".

- ✓ se il ritardo è inferiore a 15 giorni la sanzione del 15 per cento è ulteriormente ridotta ad 1/15 (1 per cento) per ciascun giorno di ritardo
- ✓ se il ritardo è non superiore a 90 giorni = sanzione 15 per cento
- ✓ se il ritardo è superiore a 90 giorni = sanzione 30 per cento
- interessi legali calcolati in base ai giorni di ritardo.

b) in caso di versamento carente:

- frazione non pagata dell'importo dovuto
- sanzione del 30 per cento ai sensi dell'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997, commisurata alla frazione non pagata
- interessi legali calcolati sulla frazione non pagata²⁰.

Ravvedimento operoso

Il contribuente può tuttavia evitare l'iscrizione a ruolo di cui sopra se decide di versare direttamente le somme dovute a titolo di ravvedimento operoso²¹ per 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.

¹⁹ Art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 come modificato dall'art.15, comma 1, lett. o), del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

²⁰ Attesa l'identità della *ratio* posta a fondamento del lieve inadempimento sia temporale che quantitativo, si applicheranno gli interessi legali anche in caso di carente versamento, calcolati fino alla consegna del ruolo.

²¹ Art. 15-ter, comma 6, del d.P.R. n. 602 del 1973: "L'iscrizione a ruolo di cui al comma 5 non è eseguita se il contribuente si avvale del ravvedimento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di ultima rata o di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza".

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 ritardo²² (ossia 0,1 per cento 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 per cento (ossia 1,5 per cento)
 - ✓ 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)
 - ✓ 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)
- 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 (ossia 0,1 per cento 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 per cento (ossia 1,5 per cento)

²² Come già indicato ai fini dell'iscrizione a ruolo, qualora il ritardo sia inferiore a 15 giorni la sanzione del 15 per cento è ridotta ad 1/15 (1 per cento) per ciascun giorno di ritardo.

- ✓ 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)
 - ✓ 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)
- interessi legali calcolati in base ai giorni di ritardo.

3.2 Inadempimenti che determinano la decadenza dalla rateazione

Per completezza si 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).

3.2.1 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* indicati nel paragrafo 3.1), 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 1973²³).

Più precisamente:

²³ Art. 15-ter, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973: “*In caso di rateazione ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, il mancato pagamento della prima rata entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, ovvero di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni in misura piena*”.

- le sanzioni sono applicate nella misura piena del 30 per cento²⁴;
- 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 1973²⁵.

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 per cento e gli interessi, applicati entrambi sul residuo importo dovuto a titolo di imposta²⁶.

3.2.2 Istituti definitivi

Atti 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 (né lo esegua nei margini temporali e quantitativi del *lieve inadempimento* indicati nel paragrafo 3.1) l'adesione non si perfeziona. La medesima disciplina si applica anche nell'ipotesi di versamento delle somme dovute in unica soluzione²⁷.

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

²⁴ Per i versamenti effettuati entro 30 giorni dalla comunicazione degli esiti dei controlli automatici o del controllo formale le sanzioni sono ridotte rispettivamente al 10 per cento (art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 462 del 1997) e al 20 per cento (art. 3 del d.lgs. n. 462 del 1997).

²⁵ Il tasso applicabile è pari al 4 per cento annuo in luogo del 3,5 per cento annuo applicabile ai versamenti effettuati nei termini previsti per la *comunicazione degli esiti* ai sensi dell'art. 6, comma 1, del Decreto 21 maggio 2009.

²⁶ In assenza di importi dovuti a titolo di imposta (ad esempio nei casi in cui la comunicazione degli esiti riguardi le sole tardività nei versamenti dovuti in autotassazione), saranno ricalcolati in misura piena gli importi residui a titolo di sanzione.

²⁷ Cfr. art. 9 del d.lgs. n. 218 del 1997.

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;
- interessi ricalcolati sulla residua imposta dovuta 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 1973²⁸;

Viene, inoltre, irrogata l'ulteriore sanzione di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, pari al 30 per cento aumentato della metà (45 per cento), applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta^{29/30}.

Acquiescenza agli avvisi di accertamento o di liquidazione

Quanto esposto in merito all'inadempimento nei pagamenti relativi agli atti di adesione vale anche per l'acquiescenza all'avviso di accertamento o di liquidazione di cui all'art. 15 del d.lgs. n. 218 del 1997³¹.

Occorre, tuttavia, specificare che:

- il versamento in unica soluzione o della prima rata è da eseguirsi entro il termine per la presentazione del ricorso³²;
- nel caso di pagamento rateale a seguito di avvisi di accertamento c.d. esecutivi (emessi ai sensi dell'art. 29 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78), a fronte della decadenza dalla rateazione, l'Ufficio procede al recupero delle

²⁸ Il tasso applicabile è pari al 4 per cento annuo in luogo del 3,5 per cento annuo applicabile ai versamenti effettuati nei termini previsti ai sensi dell'art. 6, comma 2, del Decreto 21 maggio 2009.

²⁹ In ipotesi di rate costituite solo da sanzioni o interessi, la sanzione aggiuntiva non viene applicata.

³⁰ La novità rispetto alla formulazione del previgente art. 8, comma 3-*bis*, del d.lgs. n. 218 del 1997 è rappresentata dalla quantificazione della sanzione aggiuntiva, applicata sul residuo importo dovuto non più in misura doppia (e pertanto pari al 60 per cento) bensì aumentata della metà (pari quindi al 45 per cento).

³¹ Ciò in quanto lo stesso art. 15, comma 2, rinvia alle disposizioni di cui all'art. 8, comma 4, del d.lgs. n. 218 del 1997 con conseguente applicazione dell'art. 15-*ter* del d.P.R. n. 602 del 1973.

³² Vedi nota n.15.

somme ancora dovute non tramite iscrizione a ruolo ma mediante apposita intimazione ad adempiere al pagamento.

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. In particolare, l'art. 48 del citato d.lgs. n. 546 del 1992, nella sua nuova formulazione, stabilisce, al comma 4, che la conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo, così come il nuovo art. 48-*bis* del medesimo decreto dispone, al comma 3, che la conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale nel caso di conciliazione in udienza.

Gli effetti del mancato pagamento sono pertanto disciplinati dal comma 3 dell'art. 48-*ter* del d.lgs. n. 546 del 1992 avuto riguardo alla peculiarità delle norme disciplinanti il perfezionamento della conciliazione che, come sopra detto, prescinde dal pagamento delle somme concordate.

In particolare, l'art. 48-*ter*, comma 3, prevede che: *“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”*.

Sulla base della predetta disposizione, nonché della disciplina in tema di *lieve inadempimento*, deve ritenersi che:

- a) il versamento in unica soluzione deve essere eseguito 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. Qualora

tuttavia venga eseguito con un ritardo non superiore a 90 giorni³³ o effettuato in misura carente³⁴ non si fa luogo all'iscrizione a ruolo della sanzione aggiuntiva del 30 per cento aumentata della metà;

- b) nel caso di pagamento in forma rateale, il versamento della prima rata deve essere eseguito entro venti giorni al pari del versamento in unica soluzione mentre le rate successive hanno scadenza trimestrale. Non si decade tuttavia dal beneficio della rateazione qualora il pagamento di una rata (compresa la prima) venga eseguito entro il termine di pagamento della rata successiva o effettuato in misura carente³⁵.

Va da sé che, qualora l'inadempimento comporti, invece, la decadenza dalla rateazione, l'Ufficio procede all'iscrizione a ruolo secondo le modalità indicate relativamente agli atti di adesione.

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 avviso³⁶.

³³ 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. Ciò si desume dalla previsione contenuta nell'art.15-ter, comma 6, del d.P.R. n. 602 del 1973 relativamente al termine per il pagamento del ravvedimento operoso (cfr. sottoparagrafo 3.1.2).

³⁴ Purché per una frazione non superiore al 3 per cento e comunque non superiore a diecimila euro.

³⁵ Vedi nota 34.

³⁶ Al riguardo si precisa che il rinvio che l'art. 29, comma 1, lett. a), del d.l. n. 78 del 2010 fa all'art. 48, comma 3-bis, del d. lgs. n. 546 del 1992 deve intendersi oggi riferito al nuovo art. 48-ter, comma 3, del medesimo decreto legislativo.

Accordi di mediazione

Per gli inadempimenti relativi al pagamento negli accordi di mediazione vale quanto esposto con riguardo agli atti di adesione³⁷.

3.3 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 *decreto 159*.

In particolare:

- a) il pagamento della somma pari al 20 per cento dell'imposta liquidata³⁸ 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). 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 sette giorni o in misura carente purché per una frazione non superiore al 3 per cento dell'importo e comunque non superiore a diecimila euro³⁹;
- b) il pagamento rateale dell'importo eccedente il 20 per cento dell'imposta liquidata entro il termine di pagamento della rata successiva a quella in

³⁷ Ciò in quanto, come già evidenziato al paragrafo 2.4, l'art. 17-bis, comma 6, del d.lgs. n. 546 del 1992 fa rinvio alle disposizioni, anche sanzionatorie, di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 218 del 1997 e quindi anche al comma 4 del suddetto articolo che, per i casi di inadempimenti nei pagamenti rateali, fa rinvio all'art. 15-ter del d.P.R. n. 602 del 1973.

³⁸ Vedi paragrafo 2.5.

³⁹ Si ritiene, per ragioni di ordine sistematico, che la possibilità di accedere alla rateazione sia ammessa anche qualora il versamento della somma del 20 per cento sia effettuato in misura carente e non soltanto nell'ipotesi - espressamente prevista dall'art.38, comma 4, del d.lgs. n. 346 del 1990 - di ritardo non superiore a sette giorni.

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 sessanta 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.

Per la disciplina del trattamento sanzionatorio relativo agli inadempimenti che non determinano la decadenza dalla rateazione, si rinvia a quanto illustrato al sottoparagrafo 3.1.2.

4. Termine per il recupero delle somme dovute in caso di decadenza dalla rateazione o di versamenti tardivi o carenti

Con l'intento di armonizzare le norme in materia di rateizzazione dei debiti tributari, il *decreto 159* ha individuato 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 inserito⁴⁰ il comma 1, *c-bis*), secondo cui il termine decadenziale per la notifica della cartella di pagamento⁴¹ contenente le somme dovute a seguito degli inadempimenti di cui all'art. 15-ter

⁴⁰ Ad opera dell'art. 4, comma 1, del *decreto 159*.

⁴¹ Nel caso di decadenza a seguito di acquiescenza o di conciliazione giudiziale aventi ad oggetto avvisi di accertamento emessi ai sensi dell'art. 29, comma 1, lett. a), del d.l. n. 78 del 2010, il recupero delle residue somme dovute viene effettuato mediante l'atto di intimazione previsto dallo stesso art. 29, comma 1, lett. a), del medesimo decreto. Si precisa, invece, che il recupero delle eventuali tardività nei versamenti viene sempre effettuato mediante iscrizione a ruolo.

del d.P.R. n. 602 del 1973 è fissato al 31 dicembre del terzo 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 carente⁴².

5. Ambito temporale di applicazione della nuova disciplina in materia di rateazione e di *lieve inadempimento*

5.1 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 corso⁴³:

- 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

⁴² Ad esempio, nell'ipotesi in cui il contribuente decada alla settima rata di un piano di rateazione articolato in sedici rate, la cartella di pagamento potrà essere notificata fino al 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di scadenza della sedicesima rata.

⁴³ Art. 15, comma 2 e comma 4, lett. a), del *decreto 159*.

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.

5.2 Adesione ed acquiescenza

Le disposizioni di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 218 del 1997 (come riformulato dal *decreto 159*), le disposizioni di cui all'art. 15 del d.lgs. n. 218 del 1997 (come modificato dall'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 159 del 2015) nonché le disposizioni di cui all'art. 15-*ter* del d.P.R. n. 602 del 1973 in materia di inadempimenti al pagamento delle somme dovute si applicano agli atti di adesione che si siano perfezionati nonché agli atti che si siano definiti per acquiescenza a decorrere dal 22 ottobre 2015⁴⁴.

Una particolare menzione merita, peraltro, la disposizione recata dall'art. 15-*ter*, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973, secondo cui, in caso di decadenza dalla rateazione, la sanzione di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 calcolata sull'importo residuo è aumentata della metà (30 per cento + 15 per cento) anziché - come precedentemente stabilito dell'art. 8, comma 3-*bis*, del d.lgs. n. 218 del 1997 - in misura doppia (30 per cento + 30 per cento).

⁴⁴ Art. 15, comma 3 e comma 4, lett. *b*), del d.lgs. n. 159 del 2015.

Con riguardo all'adesione si precisa che la nuova disciplina troverà applicazione anche per le adesioni perfezionate a decorrere dal 22 ottobre 2015 ai sensi degli artt. 5-*bis* e 5, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 218 del 1997. Tali disposizioni sono state abrogate dall'art. 1, comma 637, lett. *c*), L. 23 dicembre 2014, n. 190, a decorrere dal 1° gennaio 2015; è stata tuttavia prevista la possibilità di effettuare le definizioni relative agli inviti al contraddittorio notificati entro il 31 dicembre 2015 e ai processi verbali di constatazione consegnati entro la stessa data. Si ricorda che, in materia di adesione, il perfezionamento avviene in momenti diversi a seconda della tipologia di definizione. In particolare, in caso di pagamento rateale:

- l'adesione ai sensi dall'art. 7 si perfeziona con il versamento della prima rata entro venti giorni dalla redazione dell'atto di adesione;
- l'adesione ai sensi dell'art.5-*bis* si perfeziona con la notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale;
- l'adesione ai sensi dell'art.5, comma 1-*bis*, si perfeziona con il versamento della prima rata entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione.

È da ritenere che, in virtù del *favor rei* sancito dall'art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997⁴⁵, detta disposizione, in quanto contenente un trattamento sanzionatorio più favorevole rispetto a quello previgente, trova applicazione anche con riguardo a decadenze da piani di rateazione relativi ad atti perfezionatisi o definiti antecedentemente al 22 ottobre 2015, sempreché ovviamente a tale data non sia già divenuto definitivo il provvedimento irrogativo della sanzione⁴⁶.

5.3 Conciliazione giudiziale e accordi di mediazione

Le modifiche e le integrazioni normative riguardanti la conciliazione giudiziale e l'accordo di mediazione di cui al d.lgs. n. 156 del 2015 sono entrate in vigore il 1° gennaio 2016⁴⁷.

In applicazione, tuttavia, del principio del *favor rei* sancito dall'art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997 già richiamato nel paragrafo 5.2, è da ritenere che la sanzione aggiuntiva del 45 per cento (in luogo del 60 per cento), prevista dall'art. 48-ter, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 per l'inadempimento (non *lieve*) nel pagamento, trovi applicazione anche con riguardo alle violazioni pregresse, sempreché ovviamente alla data del 1° gennaio 2016 non sia già divenuto definitivo il provvedimento irrogativo della sanzione.

Ai sensi invece dell'art. 15, comma 4, lett. b), del *decreto 159*, le disposizioni in tema di inadempimento nei pagamenti di cui all'art. 15-ter del d.P.R. n. 602 del

⁴⁵ Art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997: “*Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo*”.

⁴⁶ Tale sanzione viene irrogata dall'Ufficio mediante iscrizione a ruolo ai sensi dell'art. 17, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997 o in sede di atto di intimazione al pagamento a seguito di decadenza in base a quanto previsto dall'art. 29, comma 1, lett. a) e g), del d.l. 78 del 2010.

⁴⁷ Art. 12 del d.lgs. n. 156 del 2015.

1973 si applicano alle conciliazioni giudiziali e agli accordi di mediazione perfezionatisi a decorrere dal 22 ottobre 2015⁴⁸.

5.4 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, come riformulato dal *decreto 159*, in materia di pagamenti dovuti a seguito della liquidazione della dichiarazione di successione, si ritiene che dette disposizioni riguardino le rateazioni poste in essere successivamente all'entrata in vigore del *decreto 159*, ovvero a decorrere dal 22 ottobre 2015.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Rossella Orlandi

⁴⁸ L'applicazione a regime della disciplina di cui all'art.15-ter del d.P.R. n. 602 del 1973 agli atti in questione viene sancita rispettivamente dall'art. 48-ter, comma 4, e dall'art. 17-bis, comma 6, del d.lgs. n. 546 del 1992, i quali - rinviando espressamente all'art. 8, comma 4, d.lgs. n. 218 del 1997 - contengono indirettamente un richiamo all'applicazione del medesimo art. 15-ter del d.P.R. n. 602 del 1973 (con riguardo alla conciliazione ovviamente nei limiti già evidenziati nel sottoparagrafo 3.2.2).