



Direzione Centrale Normativa

Roma, 2 agosto 2013

OGGETTO: Errati versamenti da parte dei contribuenti. Problematiche applicative e soluzioni interpretative

INDICE

PREMESSA	3
1. Insufficiente versamento dell'imposta e della maggiorazione nel "termine lungo"	4
2. Efficacia del ravvedimento in presenza di versamenti carenti	8
3. Carenti versamenti degli importi dovuti per la definizione dell'accertamento.....	10

PREMESSA

Sono pervenute a questa Direzione richieste di chiarimenti in merito ai versamenti dovuti a titolo di saldo e di primo acconto IRPEF, IRES e IRAP, con particolare riferimento a quanto disposto dall'art. 17, comma 2, del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, secondo cui tali versamenti "*...possono essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo ai termini ivi previsti, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo*".

Dubbi interpretativi sono sorti con riferimento al caso in cui il contribuente provveda al versamento delle imposte nel maggior termine di 30 giorni dalla scadenza prevista (ad esempio 16 luglio anziché 16 giugno), senza però applicare, in tutto o in parte, la prevista maggiorazione, ovvero, determinando l'imposta e, conseguentemente, la maggiorazione, in misura inferiore a quanto dovuto.

In particolare, è stato chiesto se l'integrale versamento della maggiorazione debba considerarsi presupposto costitutivo della possibilità di effettuare il versamento nei trenta giorni successivi alla scadenza di legge (cosiddetto "termine lungo"), con la conseguenza che carenti versamenti della maggiorazione determinerebbero il tardivo versamento dell'imposta per l'intero ammontare.

Analoghe incertezze sussistono con riguardo all'efficacia dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, laddove le somme dovute per sanare l'irregolarità commessa siano state commisurate al minor versamento eseguito nel "termine lungo", ovvero quando l'importo versato a titolo di ravvedimento (sanzione e/o interessi) sia comunque inferiore a quanto dovuto.

Ulteriori dubbi interpretativi sono sorti con riferimento alle conseguenze di errori marginali commessi dai contribuenti nel versamento delle somme dovute per la definizione degli avvisi d'accertamento.

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti in merito alle questioni rappresentate.

1. Insufficiente versamento dell'imposta e della maggiorazione nel "termine lungo"

Si osserva preliminarmente che, secondo quanto disposto dall'art. 17, commi 1 e 3, del D.P.R. n. 435 del 2001, il versamento del saldo dovuto con riferimento alla dichiarazione dei redditi e del primo acconto IRPEF, IRES e IRAP deve essere effettuato entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta ossia, per le società con l'esercizio coincidente con l'anno solare e per le persone fisiche, entro il 16 giugno. Il comma 2 del medesimo articolo dà la possibilità di effettuare detti versamenti entro il trentesimo giorno successivo ai termini ivi previsti, con una maggiorazione a titolo di interesse corrispettivo pari allo 0,40 per cento delle somme da versare.

Si ricorda, inoltre, che, ai sensi dell'articolo 20 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, i predetti versamenti possono essere effettuati, previa opzione esercitata dal contribuente in sede di dichiarazione periodica, in rate mensili di uguale importo, ad eccezione dell'acconto di novembre che deve essere versato in un'unica soluzione. Anche per l'ipotesi di versamento rateale, è riconosciuta la possibilità di iniziare il versamento del piano di rateazione nei trenta giorni successivi, maggiorando l'importo dovuto dello 0,40 per cento a titolo d'interesse corrispettivo (oltre all'applicazione degli interessi "da rateazione", nella misura del 4 per cento annuo).

I medesimi termini si applicano anche al versamento del saldo IVA risultante dalla dichiarazione unificata annuale, che, ai sensi dell'art 6 del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542, può essere versato successivamente al *"16 marzo di ciascun anno, ovvero entro il termine previsto per il pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione unificata annuale, maggiorando le somme da*

versare degli interessi nella misura dello 0,40 per cento per ogni mese o frazione di mese successivo alla predetta data”.

I principi di seguito illustrati trovano, dunque, applicazione anche con riferimento alle richiamate ipotesi di versamento con maggiorazione.

Ciò premesso, come già chiarito dall'Amministrazione finanziaria con la circolare del 23 luglio 1998, n. 192/E, par. 1.1 in merito all'omesso o insufficiente pagamento, alle prescritte scadenze, delle imposte dovute a titolo di acconto o di saldo in base alla dichiarazione, il legislatore ha previsto due distinti termini per il versamento: per i soggetti con periodo coincidente con l'anno solare, il primo è il 16 giugno, l'altro nei successivi trenta giorni.

Il versamento effettuato nel più ampio termine risulta tempestivo, con la particolarità che l'adempimento dell'obbligazione tributaria avviene mediante il pagamento dell'imposta incrementata di un importo, pari allo 0,40%, che si configura come parte del tributo medesimo.

Al riguardo, nel parere dell'Avvocatura generale dello Stato del 2 luglio 2012, n. 263000, è stato chiarito che “ (...) *il versamento entro 30 giorni dalla scadenza dell'importo dovuto senza la maggiorazione dello 0,40% è assimilabile all'omesso versamento parziale e non già al ritardato pagamento, e che di conseguenza la sanzione del terzo deve essere rapportata alla frazione dell'importo non versato, come disposto dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997 per l'ipotesi di versamento parziale tempestivo (...)*”.

Ad avviso dell'Avvocatura generale dello Stato, infatti, “ *nel dubbio, deve privilegiarsi un'interpretazione della norma conforme ai principi di proporzionalità, ragionevolezza e certezza del diritto; (...)*”.

Si rammenta, in proposito, che gli interessi sul versamento effettuato nel “termine lungo” rappresentano il “corrispettivo” per il vantaggio che il contribuente trae dalla disponibilità di una somma di denaro spettante all'ente creditore.

Del resto, la maggiorazione a titolo di interesse corrispettivo, nella misura dello 0,40 per cento, viene versata congiuntamente all'imposta dovuta, aggiungendosi a questa, senza distinzione di codice tributo.

Ne consegue che, se è dovuta una imposta maggiore rispetto a quella calcolata e versata nel "termine lungo", detto versamento non è da considerarsi tardivo *tout court* ma semplicemente insufficiente; la sanzione, in misura ordinaria - pari al trenta per cento dell'importo non versato, ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo del 18 dicembre 1997, n. 471 - deve quindi essere calcolata sulla differenza tra quanto versato nel "termine lungo" e quanto dovuto (imposta più maggiorazione).

Non assume rilevanza stabilire se il contribuente abbia versato la sola imposta e non abbia versato la maggiorazione, o se abbia eseguito un versamento proporzionalmente insufficiente, proprio perché, non potendosi distinguere i due importi (versati con lo stesso codice tributo), il versamento si intende nel suo complesso insufficiente.

Per mera esemplificazione, si consideri la seguente situazione.

ESEMPIO n. 1

Si ipotizzi che il contribuente, nel termine lungo, abbia erroneamente versato a titolo di saldo IRES 2011 l'importo di € 100 - in luogo di € 400 effettivamente dovuti - unitamente alla maggiorazione dello 0,40 per un totale di € 100,4 (anziché € 401,6).

L'ufficio provvederà all'irrogazione della sanzione nella misura ordinaria del 30 per cento sull'importo di € 301,2, ossia sulla sola differenza tra quanto dovuto (imposta più maggiorazione), pari ad € 401,6, e quanto versato nel termine lungo, ossia € 100,4. In tale sede, si provvederà, altresì, al recupero della differenza d'imposta dovuta, di € 301,2, e degli interessi calcolati a far data dalla scadenza del termine lungo.

In tale ipotesi, il contribuente può comunque decidere di regolarizzare l'errore commesso mediante l'applicazione dell'istituto del ravvedimento, di cui all'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Richiamando quanto già precisato nella citata circolare n. 192/E del 1998, si ricorda che la regolarizzazione spontanea può essere effettuata ai sensi dell'art. 13, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 472 del 1997, eseguendo il pagamento nel termine di trenta giorni dalla scadenza del "termine lungo":

- di quanto dovuto a titolo di tributo, comprensivo della maggiorazione dello 0,40 per cento;
- dei relativi interessi moratori calcolati al tasso legale maturati dalla scadenza del termine lungo al giorno di effettuazione del pagamento;
- della sanzione ridotta pari al 3 per cento dell'importo versato in ritardo (tributo e maggiorazione dello 0,40 per cento).

In alternativa, la regolarizzazione può avvenire ai sensi del comma 1, lettera b) del citato art. 13, eseguendo il pagamento entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione:

- di quanto dovuto a titolo di tributo, comprensivo della maggiorazione dello 0,40 per cento;
- dei relativi interessi moratori calcolati al tasso legale maturati dalla scadenza del termine lungo al giorno di effettuazione del pagamento;
- della sanzione ridotta pari al 3,75 per cento dell'importo versato in ritardo (tributo e maggiorazione dello 0,40 per cento).

ESEMPIO n. 2

Riprendendo la situazione descritta nell'esempio n. 1, la regolarizzazione dell'errore commesso può avvenire - ferma restando l'assenza di contestazioni da

parte dell'ufficio - al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione per l'anno d'imposta 2012, mediante il versamento della differenza d'imposta (ossia del residuo tributo dovuto comprensivo della maggiorazione dello 0,40) pari ad € 301,2, degli interessi, calcolati a far data dalla scadenza del termine lungo, e delle sanzioni ridotte.

2. Efficacia del ravvedimento in presenza di versamenti carenti

Con riferimento alla questione concernente l'erronea determinazione dell'importo necessario per sanare l'irregolarità commessa e, quindi, degli interessi moratori e della relativa sanzione, si è dell'avviso che - in virtù di quanto chiarito con la risoluzione n. 67/E del 23 giugno 2011 - il ravvedimento di quanto originariamente e complessivamente dovuto possa considerarsi perfezionato anche solo parzialmente, cioè limitatamente all'importo versato entro la scadenza del termine per il ravvedimento.

In merito all'individuazione del *dies a quo* dal quale far decorrere i termini per il ravvedimento, con riferimento al versamento del saldo e del primo acconto dovuti in base alle dichiarazioni, va da sé che andrà considerato il termine entro cui si è scelto di eseguire l'originario versamento da correggere (16 giugno o 16 luglio).

Laddove il contribuente non abbia versato alcun importo, né entro il 16 giugno né entro il 16 luglio, il termine cui fare riferimento per il calcolo delle somme dovute - sia in sede di ravvedimento (parziale o meno) che di recupero da parte degli uffici - è la data naturale di scadenza, ossia il 16 giugno.

Come già chiarito con la citata risoluzione n. 67/E del 2011, una volta scaduti i termini per il ravvedimento, l'eventuale somma che residua (maggiore imposta dovuta incrementata o meno della percentuale dello 0,40) non potrà beneficiare della riduzione delle sanzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997 in tema di ravvedimento: le sanzioni, pertanto, saranno irrogate dagli

uffici, su tale somma residua, nella misura ordinaria, insieme agli interessi per il tardivo versamento, con decorrenza dalla scadenza del termine di versamento "scelto" dal contribuente (16 giugno o 16 luglio).

ESEMPIO n. 3

Riprendendo l'esempio n. 1, laddove il contribuente versi, entro il termine prescritto per il ravvedimento, un importo inferiore al residuo dovuto di € 301,2, ad esempio € 201,2, con sanzioni e interessi commisurati all'imposta versata, il ravvedimento si intenderà perfezionato limitatamente a tale importo.

La differenza dovuta e non regolarizzata di € 100 sarà oggetto di recupero da parte degli uffici, unitamente agli interessi (calcolati con decorrenza dal 16 luglio), e sulla stessa andrà irrogata la sanzione nella misura ordinaria del 30%.

Un caso più complesso da prendere in considerazione concerne l'ipotesi in cui il contribuente, in sede di ravvedimento, effettui un versamento complessivo di imposta, sanzioni, interessi in misura inferiore al dovuto e le sanzioni e/o gli interessi non siano, come nel caso precedente, commisurati all'imposta versata a titolo di ravvedimento.

In tale evenienza, il ravvedimento potrà ritenersi perfezionato con riferimento alla quota parte dell'imposta - comprensiva o meno della maggiorazione a seconda della data dell'originario versamento - proporzionata al quantum complessivamente corrisposto a vario titolo.

La circostanza che nel modello F24 occorra indicare separatamente imposta, interessi e sanzioni non fa venir meno l'unitarietà dell'istituto ma, al fine di avere evidenza dell'intenzione del contribuente di avvalersi dei benefici del ravvedimento operoso, è necessario che, in sede di predisposizione del modello di versamento, lo stesso abbia quantomeno provveduto ad imputare

parte di quel versamento all'assolvimento delle sanzioni, indicando l'apposito codice tributo.

Sulla differenza non sanata andranno irrogate, ad opera degli uffici competenti, le sanzioni in misura ordinaria e/o recuperati gli interessi non versati, da computare, anche in tal caso, con decorrenza dalla data dell'originario versamento (16 giugno o 16 luglio).

Poiché i criteri di determinazione di quanto dovuto in presenza di versamenti carenti, secondo le precisazioni sopra fornite, potranno essere applicati in via automatizzata solo a seguito della modifica delle procedure informatiche del controllo automatizzato dei versamenti, in attesa dei necessari adeguamenti, gli uffici applicheranno i suddetti criteri agli esiti scaturenti dai controlli automatizzati.

Gli stessi uffici provvederanno, ove occorra, a variare i codici tributo e a suddividere gli importi versati a vario titolo (imposta, interessi, sanzione) in modo da determinare l'importo ancora da versare sulla base della percentuale di completamento individuata secondo le indicazioni sopra fornite.

Gli uffici sono inoltre tenuti ad abbandonare il contenzioso eventualmente pendente instaurato sulla base di principi difformi da quelli enunciati nella presente circolare. Per le sanzioni già irrogate con provvedimento definitivo non è ammessa la ripetizione di quanto pagato.

3. Carenti versamenti degli importi dovuti per la definizione dell'accertamento

Sono pervenute a questa Direzione richieste di chiarimenti in merito alle conseguenze derivanti nell'ipotesi di versamenti eseguiti dal contribuente per un ammontare inferiore a quello dovuto a titolo di definizione della pretesa tributaria.

In particolare, la questione è sorta con riferimento all'applicazione dell'istituto dell'acquiescenza all'avviso di accertamento, ai sensi dell'art. 15 d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 e all'ipotesi di versamenti eseguiti dal contribuente per un ammontare inferiore a quello dovuto, a fronte dei quali l'acquiescenza non si ritiene validamente perfezionata, con la conseguente iscrizione a ruolo (o l'affidamento del carico all'Agente della riscossione, in caso di accertamento esecutivo ai sensi dell'art. 29 del d.l. n. 78 del 2010) degli importi non versati e delle sanzioni irrogate nella misura intera.

Nel caso in cui il contribuente intenda definire l'avviso di accertamento ai sensi dell'art. 15 del d.lgs. n. 218/1997, infatti, è tenuto a versare entro il termine di presentazione del ricorso le somme dovute a titolo di imposte, interessi e sanzioni in misura agevolata. Peraltro, il contribuente può anche valutare di rinunciare alla definizione agevolata dell'intero accertamento e scegliere di definire le sole sanzioni ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 472/1997, riservandosi il diritto di presentare eventualmente ricorso per imposte e interessi e versando, entro il termine di proposizione del ricorso stesso, le sanzioni in misura agevolata.

Se il contribuente intende beneficiare della possibilità offerta dall'art. 15 del d.lgs. n. 218 del 1997, ma incorre in un errore materiale o di calcolo nel versamento delle somme dovute, si è dell'avviso che l'acquiescenza possa ritenersi validamente perfezionata, purché la differenza tra quanto dovuto e quanto pagato sia di entità lieve, tale da non configurare un atteggiamento incompatibile con la volontà di definizione dell'accertamento. In questi casi, il perfezionamento della definizione sarà, naturalmente, subordinato all'integrazione del dovuto da parte del contribuente. Non assume effetto preclusivo della definizione la circostanza che il versamento dell'integrazione sia effettuato con lieve tardività rispetto ai termini previsti dal richiamato articolo 15.

Analoghe indicazioni valgono nel caso in cui il contribuente intenda beneficiare della definizione agevolata delle sanzioni ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Occorre, in definitiva, salvaguardare i comportamenti dai quali traspaia con evidenza l'intenzione del contribuente di utilizzare correttamente i predetti istituti.

Si ritiene, infatti, che in tali ipotesi sussista l'interesse comune delle parti ad addivenire alla definizione, in osservanza dei principi di economicità, efficacia ed efficienza dell'azione amministrativa e, nello specifico, dell'attività di accertamento. L'Ufficio potrà pertanto ritenere validamente perfezionata la definizione effettuata attraverso il versamento di un ammontare leggermente inferiore a quello dovuto, a titolo di definizione della pretesa tributaria, e successivamente integrato dal contribuente.

Nel caso in cui il contribuente effettui, a causa di un errore materiale o di calcolo, un carente versamento delle somme dovute per il perfezionamento dell'accertamento con adesione, restano valide le indicazioni fornite dalla Direzione Centrale Accertamento con Circolare n. 65/E del 28 giugno 2001, in particolare laddove viene chiarito che in presenza di anomalie di minore entità, l'Ufficio può valutare il permanere o meno del concreto ed attuale interesse pubblico al perfezionamento dell'adesione e quindi alla produzione degli effetti giuridici dell'atto sottoscritto.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA