
L'errato codice tributo

di [Antonino Pernice](#)

Pubblicato il 14 Ottobre 2010

il caso di un codice tributo errato per una ditta che liquida l'Iva avvalendosi dell'agevolazione per i contribuenti che gestiscono la contabilità presso terzi

1. FATTO

Nel caso concreto l'Ufficio ha provveduto a notificare al contribuente la **cartella di pagamento**, a seguito di iscrizione a ruolo delle sanzioni relative all'ipotesi di versamenti tardivi dell'Iva (ai sensi dell'art. 13 d.lgs. 471/97) inerente le liquidazioni Iva periodiche, in regime di contabilità presso terzi, per le quali, invece, il consulente aveva sbagliato ad indicare il relativo codice tributo nel Mod. F24.

In particolare l'attività dell'ufficio è scaturita a seguito del **controllo automatizzato**, ai sensi dell'art. 36-bis dpr 600/73 e/o dell'art.54-bis dpr 633/72.

In pratica la cartella scaturisce da un controllo formale delle liquidazioni Iva periodiche del contribuente, nell'ambito del quale il software ministeriale, in base al codice tributo indicato, aveva rilevato un tardivo versamento dell'imposta.

In effetti il contribuente avvalendosi del regime Iva di **contabilità presso terzi di cui all'art.1, c. 3 dpr 100/98**, nel Modello di pagamento unificato F24 ha indicato un **codice tributo "errato"** inerente l'Iva periodica, senza che sia stato omesso o ritardato il versamento della relativa imposta.

Cioè, il contribuente, in regime di tenuta della contabilità presso terzi:

- ha liquidato l'Iva ad esempio del mese di giugno codice tributo 6006);
- ha effettuato i calcoli in base ai dati registrati nel mese precedente (maggio);

- ha effettuato il relativo versamento entro il 16 del mese successivo (luglio);
- tuttavia, nel Mod. F24 di versamento dell'imposta ha indicato erroneamente il codice tributo del mese di maggio (6005);
- e, così via di seguito.

2. LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO DELL'IVA PERIODICA.

2.1 Liquidazioni e versamenti periodici.

La disciplina delle liquidazioni Iva per i contribuenti **in regime ordinario, cioè mensile**, era inizialmente contenuta nel c. 1 dell'art. 27 dpr 633/72; per i contribuenti in regime trimestrale le regole erano invece stabilite nell'art. 33 dpr 633/72.

Il dpr 100/98, modificato con il dpr 542/99 e con il dpr 435/2001, ha abrogato i primi due commi dell'art. 27, sostituendo le disposizioni relative alla liquidazione dell'imposta e inserendo l'obbligo di presentare una **Dichiarazione periodica**.

Anche l'art. 33 è stato abrogato e la disciplina della liquidazione per i contribuenti in regime trimestrale è stata sostituita con le disposizioni dell'art. 7 dpr 542/99 (sostituito con il dpr 435/2001).

L'art. 1 dpr 100/98 non prevede più, a decorrere dal 01.01.2002, l'obbligo di presentazione della dichiarazione periodica Iva.

L'obbligo di presentare la dichiarazione periodica è stato in seguito sostituito con l'obbligo di trasmettere una **Comunicazione dati Iva**, disciplinata, per effetto del dpr 435/01, dall'art.8-bis dpr 322/98.

In base all'art. 1, c. 1, Dpr 100/98 (Dichiarazioni e versamenti periodici) *“Entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'I.V.A. esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'art.19 Dpr 633/72. Il contribuente, qualora richiesto dagli organi dell'A.F., fornisce gli elementi in base ai quali ha operato la liquidazione periodica.*

In base all'art. 7 dpr 542/99 (Semplificazioni per i contribuenti minori relative alle liquidazioni e ai versamenti in materia di imposta sul valore aggiunto) ”I

contribuenti che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a lire 600 milioni per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi e per gli esercenti arti o professioni, ovvero lire un miliardo per le imprese aventi per oggetto altre attività, possono optare, per:

a) l'effettuazione delle liquidazioni periodiche, di cui all'art.1, 1' c., dpr 100/98, e dei relativi versamenti dell'imposta entro il 16 del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre trimestri solari; qualora l'imposta non superi il limite di lire 50.000 il versamento è effettuato insieme a quello dovuto per il trimestre successivo;

b) il versamento dell'imposta dovuta entro il 16 di 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.

2. Nei confronti dei contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività e non provvedono alla distinta annotazione dei corrispettivi resta applicabile il limite di lire un miliardo relativamente a tutte le attività esercitate.

3. per i soggetti che esercitano l'opzione di cui al comma 1 le somme devono essere maggiorate degli interessi nella misura dell'1 per cento.”.

Il termine per l'effettuazione della liquidazione in regime mensile è stabilito nel giorno 16 di ciascun mese (art. 1 dpr 100/98), modificato con il dpr 542/99).

Pertanto, i versamenti periodici devono essere effettuati, tramite il Mod. F24, entro:

- il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento, ordinariamente;
- il giorno 16 del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre trimestri solari, per i trimestrali per opzione;
- il giorno 16 del secondo mese successivo a ciascun trimestre solare, per i trimestrali naturali.

Riguardo alle modalità di effettuazione della liquidazione in regime mensile, si evidenzia che **per ciascuna liquidazione periodica il mese di riferimento è costituito dal mese precedente**.

L'art. 1, c. 1 dpr 100/98, stabilisce che il calcolo dell'imposta si effettua sottraendo dall'ammontare complessivo dell'imposta divenuta esigibile **nel mese precedente** (Iva sulle operazioni attive), quello dell'imposta per la quale il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese (Iva sugli acquisti o importazioni).

2.2. Contribuenti che affidano a terzi la contabilità Iva.

In base al comma 3, dell'art.1, dpr 100/98, “a partire dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente regolamento, il contribuente che affida a terzi la tenuta della contabilità e ne abbia dato comunicazione all'ufficio dell'I.V.A. competente nella prima dichiarazione annuale presentata nell'anno successivo alla scelta operata può fare riferimento **(è facoltativa)**, ai fini del calcolo della differenza di imposta relativa al mese precedente, all'imposta divenuta esigibile nel secondo mese precedente **(anziché a quella relativa al mese precedente)**. Per coloro che iniziano l'attività, l'opzione ha effetto dalla seconda liquidazione periodica.

Comma 4. Entro il termine stabilito nel comma 1, il contribuente versa l'importo della differenza nei modi di cui all'art. 38 Dpr 633/72. Se l'importo dovuto non supera il limite di lire cinquantamila, il versamento è effettuato insieme a quello relativo al mese successivo”.

Quindi, in base al citato comma 3 dell'art. 1 Dpr 100/98 i contribuenti con liquidazioni Iva mensili (non trimestrali) che affidano a terzi la contabilità Iva possono eseguire le liquidazioni Iva sulla base dei dati relativi **al secondo mese precedente, e non in base a quelli del mese immediatamente anteriore al versamento.**

In questo caso, tale disposizione costituisce un compromesso fra l'esigenza dell'Erario di anticipare l'incameramento delle imposte e l'esigenza del contribuente di disporre di un maggior tempo (un mese e 16 giorni anziché solo 16 giorni), per poter effettuare l'adempimento contabile (tempi tecnici di ritardo).

Questa particolare procedura non è applicabile ai contribuenti che operano in regime trimestrale.

In pratica, il contribuente nell'ipotesi di tenuta della contabilità presso terzi, liquida l'Iva di ciascun mese (esempio mese giugno codice tributo 6006) in base ai dati registrati nel mese precedente (maggio) ed effettua i relativi versamenti entro il 16 del mese successivo (luglio).

In merito alla contabilità tenuta presso terzi, la **Cassazione con la sentenza 06/08/2008, n. 21192**, ha affermato che non vi è alcuna ragione per ritenere che al diverso calcolo dell'imposta da versare (giustificato dal fatto della non pronta disponibilità della documentazione contabile quando la contabilità viene eseguita non nell'ambito della stessa azienda), debba corrispondere anche un diverso termine per effettuare il versamento dell'imposta stessa.

Il suo versamento, quindi, deve essere effettuato entro il 16 di ciascun mese seguente anche nell'ipotesi in cui la società avesse optato per il regime di contabilità presso terzi.

In merito alla scelta del regime contabile, si evidenzia che, **in base all'art. 1 dpr 442/97 "l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili."**

La Circ. 209/98, in relazione al concetto di "comportamenti concludenti", precisa che si deve intendere *"l'effettuazione da parte del contribuente di adempimenti che presuppongono inequivocabilmente la scelta di un determinato regime, osservandone i relativi obblighi, in luogo di quello operante come regime base; ciò, ferma restando la sussistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi per avvalersi del regime opzionale"*.

Vi rientrano anche l'effettuazione delle liquidazioni trimestralmente (con applicazione degli interessi) anziché mensilmente, atteso che la liquidazione mensile è quella ordinaria, ovvero la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti e **la tenuta della contabilità presso terzi.**

3. RICORSO AVVERSO LA CARTELLA DI PAGAMENTO.

3.1 Conseguenze del controllo formale delle liquidazioni periodiche.

Quando dai **controlli automatici ovvero dai controlli formali** emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, l'esito della liquidazione è *"comunicato"* al contribuente o al sostituto d'imposta mediante il **c.d. "avviso bonario" o "avviso di pagamento"** per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali e la comunicazione all'A.F. di eventuali dati ed elementi non considerati nella liquidazione.

In base all'art.2, c. 2, d.lgs. 462/97, l'iscrizione a ruolo delle maggiori somme dovute (imposta, interessi e sanzioni) non è eseguita in tutto o in parte, se il contribuente o il sostituto d'imposta provvede a pagare le somme dovute entro 30 giorni dal ricevimento della citata *"comunicazione"*.

In tal caso, l'ammontare delle sanzioni amministrative dovute è ridotto, rispettivamente, **ad 1/3**, per la liquidazione delle imposte eseguita, ai sensi degli artt. 36-bis dpr 600/73 e 54-bis dpr 633/72 **e, a 2/3** per la liquidazione delle imposte eseguita a seguito dei controlli formali effettuali, ai sensi dell'art.36-ter dpr 600/73.

Qualora a seguito della predetta *"comunicazione"* il contribuente rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente dall'ufficio, entro i 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione, il contribuente può presentare **istanza di autotutela** per chiarire l'errore

e, l'ufficio può effettuare dei controlli sulle Liquidazioni Iva mensili come risultanti dal Registro Iva vendite e dai relativi Mod. F24 e se ritenga fondati i rilievi del contribuente dovrà rideterminare, in sede di autotutela, le somme dovute.

Nel caso in cui il contribuente non provveda al versamento delle somme dovute, l'ufficio provvede all'iscrizione a ruolo dei versamenti omessi o ritardati e delle relative sanzioni.

La Circ. n.5/E del 21.01.2002 afferma che in caso di errata indicazione del codice tributo (come per altri errori che non incidono sul pagamento del medesimo) i dati possono essere rettificati direttamente dagli uffici locali su istanza di parte.

Il semplice errore materiale comporta la **nullità della cartella di pagamento**, specie se l'Agenzia non motiva la pretesa.

Si evidenzia che **in base all'art. 6, c. 5-bis, dpr 472/97 (Cause di non punibilità)** *“non son inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.”*

Secondo i giudici della **C.T.P. di Lecce - sentenza 135 del 22.03.2010**, ogni pretesa impositiva, anche quando l'atto è costituito dalla cartella di pagamento, deve essere adeguatamente motivata.

Comunque, per la particolare fattispecie esaminata **si può chiedere l'applicazione dell'art.10, c. 3, Legge n.212/2000 (Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente - Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente)**, il quale prevede, tra l'altro, che *"le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione ... si traduce in una mera violazione formale, senza alcun debito di imposta."* (In tal senso Circ. n.6 del 05.06.2001).

14-10-2010

Antonino Pernice