

---

# Errato versamento di imposta: il Fisco si fa amico!

---

di [Gianfranco Antico](#)

**Publicato il 12 Agosto 2013**

il Fisco ha recentemente cambiato parere sulle modalità di applicazione delle sanzioni tributarie nei casi di errati versamenti delle imposte da parte del contribuente: il nuovo principio di prassi è che la sanzione si paga solo sull'importo effettivamente omesso e non sull'intero versamento

**Come fare in caso di errati o carenti versamenti nei casi di ravvedimento operoso, accertamento con adesione, acquiescenza, definizione agevolata delle sanzioni**

Con la circolare n.27/E del 2 agosto 2013 l'Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di soluzioni interpretative alle varie ipotesi di errati versamenti da parte dei contribuenti.

In questo nostro intervento puntiamo l'attenzione sulle soluzioni individuate nel campo dell'accertamento, dove l'Agenzia delle Entrate intende salvaguardare i comportamenti dai quali traspaia con evidenza l'intenzione del contribuente di utilizzare correttamente il ravvedimento operoso, l'acquiescenza e la definizione delle sanzioni, ritenendo 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 perfezionati gli istituti attraverso il versamento di un ammontare leggermente inferiore a quello dovuto, a titolo di definizione della pretesa tributaria, e successivamente integrato dal contribuente.

## Il ravvedimento operoso

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, l'Agenzia delle Entrate 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, 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).

#### **Gli esempi della circolare**

A maggiore chiarezza riportiamo gli esempi indicati nella circolare:

#### **Esempio**

Se il contribuente versa, 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%.

#### **Esempio**

Se il contribuente, in sede di ravvedimento, effettua 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, 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).

#### **Ulteriori indicazioni**

La circolare emanata evidenzia che 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, provvedendo, 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.

La circolare, inoltre, invita gli uffici ad abbandonare il contenzioso eventualmente pendente instaurato sulla base di principi difformi da quelli adesso enunciati. Resta fermo che per le sanzioni già irrogate con provvedimento definitivo non è ammessa la ripetizione di quanto pagato.

L'atteso intervento dell'Agenzia delle Entrate viene, quindi, incontro alle esigenze dei contribuenti che si vedono sbarrata la strada al ravvedimento anche per differenze di lieve importo (cfr. sentenza n.14298/2012, dove la Corte di Cassazione ha ritenuto non perfezionato il ravvedimento operoso, per una lieve differenza sugli interessi versati. In senso conforme l'ordinanza n. 12661 del 9 giugno 2011 della Corte di Cassazione).

## **Definizione dell'accertamento carenti versamenti**

### **Acquiescenza**

Nel caso in cui il contribuente intenda definire l'avviso di accertamento ai sensi dell'art. 15 del d.lgs. n. 218/1997, questi è tenuto a versare entro il termine di presentazione del ricorso le somme dovute a titolo di imposte, interessi e sanzioni in misura agevolata.

In via di principio, nell'ipotesi di versamenti eseguiti dal contribuente per un ammontare inferiore a quello dovuto, 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.

Afferma la circolare n. 27/2013 che

*“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".*

### **Definizione agevolata delle sanzioni**

Le stesse indicazioni offerte per l'acquiescenza vengono espresse per le ipotesi in cui il contribuente intenda beneficiare della definizione agevolata delle sanzioni ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 472 del 1997.

Accertamento con adesione

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 la 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.

7 agosto 2013

Gianfranco Antico