



DOTT. RAG. GIUSEPPE ANTONIO DI FRANCESCO
COMMERCIALISTA - REVISORE CONTABILE

Circolare informativa per la clientela
n. 29/2013 del 10 ottobre 2013

**CREDITI FISCALI, RAVVEDIMENTI
e OMESSI VERSAMENTI
RIMEDI per il CONTRIBUENTE
(CC.MM. 21/E/2013 e 27/E/2013)**

In questa Circolare

- 1. Errati versamenti (C.M. 27/E/2013)**
- 2. Crediti da dichiarazioni omesse (C.M. 21/E/2013)**

Con due documenti di prassi, l'Agenzia delle Entrate ha fornito interessanti chiarimenti in merito al rapporto tra Fisco e contribuenti, favorendo in tal modo la creazione di un clima più collaborativo tra le parti. In particolare, si tratta della **C.M. 27/E/2013**, con la quale vengono salvaguardati **ravvedimenti operosi imprecisi**, e della **C.M. 21/E/2013**, con la quale l'Amministrazione cambia decisamente parere sulla **sorte dei crediti derivanti da dichiarazioni omesse**.

L'obiettivo della presente circolare è quello di analizzare il contenuto dei predetti documenti, evidenziando anche con esempi pratici l'utilità dei chiarimenti forniti.

1. ERRATI VERSAMENTI (C.M. 27/E/2013)

Con la C.M. 2.8.2013, n. 27/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti indicazioni in merito alla possibile soluzione in caso di **errati versamenti** da parte dei contribuenti e alle conseguenti problematiche applicative. Lo spunto deriverebbe dalla circostanza per cui sono pervenute alla Direzione centrale numerose richieste di chiarimenti riguardo ai seguenti aspetti:

- **irregolarità commesse nei versamenti «in proroga»**, in relazione all'applicazione della maggiorazione dello 0,40%;
- **irregolarità relative a ravvedimenti operosi**, non opportunamente corredati dal totale di sanzioni ed interessi;
- **irregolarità** nel versamento delle somme relative agli **istituti deflattivi** del contenzioso.

VERSAMENTI «in PROROGA»: l'art. 17, D.P.R. 435/2001 stabilisce che:

- il versamento del **saldo dovuto** con riferimento alla dichiarazione dei redditi e del **primo acconto** deve essere effettuato **entro il giorno 16 del sesto mese successivo** a quello di chiusura del periodo di imposta ossia, per le società con esercizio coincidente con l'anno solare e per le persone fisiche, entro il 16 giugno (co. 1 e 3);
- è **possibile** effettuare detto versamento **entro il trentesimo giorno successivo** ai termini ivi previsti, con una **maggiorazione** a titolo di interesse corrispettivo pari allo **0,40%** delle somme da versare.

Inoltre, è opportuno ricordare che l'art. 20, D.Lgs. 241/1997 prevede la **possibilità** di effettuare il predetto versamento, **previa opzione** esercitata dal contribuente in sede di dichiarazione, 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 30 giorni successivi** alla scadenza originaria, **maggiorando** l'importo dovuto dello **0,40%** a titolo di interessi.

Per quanto concerne l'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale, i termini sono di fatto i medesimi poiché, ai sensi dell'art. 6, D.P.R. 542/1999, la stessa può essere versata 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»*.

Con la C.M. 23.7.1998, n. 192/E, l'Agenzia delle Entrate aveva già chiarito che la richiamata norma, che appunto consente di iniziare i versamenti con un differimento di 30 giorni rispetto alla scadenza originaria, ritiene **tempestivo il versamento effettuato nei 30 giorni successivi**, con la **maggiorazione**, che deve considerarsi parte integrante del tributo.

Tuttavia, come indicato nella prima parte della C.M. 27/E/2013, sono sorti dei dubbi interpretativi in relazione all'ipotesi in cui il contribuente provveda al versamento delle imposte nel maggior termine di 30 giorni, senza tuttavia applicare, in tutto o in parte, la maggiorazione dello 0,40%, determinando di conseguenza un'imposta inferiore a quella dovuta. Sul punto, la C.M. 27/E/2013 richiama un parere dell'Avvocatura generale dello Stato, il numero 263000, rilasciato il 2.7.2012, in cui si chiariva 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 (...)»*. Ed ancora: *«(...) nel dubbio, deve privilegiarsi un'interpretazione della norma conforme ai principi di proporzionalità, ragionevolezza e certezza del diritto (...)»*.

In relazione alla predetta fattispecie, l'Amministrazione finanziaria fornisce importanti chiarimenti. In primo luogo, è stabilito 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, e la maggiorazione a titolo di interesse corrispettivo, nella misura dello 0,40%, viene versata **congiuntamente** all'imposta dovuta, aggiungendosi a questa, **senza distinzione di codice tributo**.

In secondo luogo, in relazione alle **sanzioni applicabili**, l'Agenzia delle Entrate precisa che se è dovuta un'imposta maggiore rispetto a quella calcolata e versata nel «termine lungo», detto versamento non è da considerarsi tardivo *tout court* ma semplicemente **insufficiente**. Pertanto, la **sanzione**, in misura ordinaria – pari al **30% dell'importo non versato**, ai sensi dell'art. 13, D.Lgs. 471/1997 – deve essere **calcolata sulla differenza tra quanto versato nel «termine lungo» e quanto dovuto (imposta più maggiorazione)**. Infine, non assume rilievo 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 s'intende nel suo complesso insufficiente.

RAVVEDIMENTO OPEROSO: resta fermo che, laddove il contribuente voglia regolarizzare la violazione commessa, è possibile avvalersi dell'istituto del **ravvedimento**, di cui all'art. 13, D.Lgs. 472/1997. La **regolarizzazione** può essere effettuata, ai sensi dell'art. 13, co. 1, lett. a), eseguendo il pagamento:

- **entro 30 giorni** dalla scadenza del «termine lungo», pagando quanto dovuto a titolo di **tributo**, comprensivo della maggiorazione dello 0,40%, i relativi **interessi moratori** calcolati al tasso legale maturati dalla scadenza del termine lungo al giorno di effettuazione del pagamento, e la **sanzione ridotta pari al 3% dell'importo versato in ritardo** (tributo e maggiorazione dello 0,40%). Sul punto, è bene evidenziare che la C.M. 27/E/2013 **non** contiene alcun riferimento alla possibilità di avvalersi del **ravvedimento «sprint»**, vale a dire quello effettuato con un ritardo non superiore a 14 giorni dalla originaria scadenza, con l'ulteriore beneficio di computare la riduzione da ravvedimento su una sanzione pari non più al 30%, bensì al 2% per ogni giorno di ritardo;
- **entro il termine per la presentazione della dichiarazione** relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, pagando quanto dovuto a titolo di **tributo**, comprensivo della maggiorazione dello 0,40%, i relativi **interessi moratori** calcolati al tasso legale maturati dalla scadenza del termine lungo al giorno di effettuazione del pagamento, nonché la **sanzione ridotta pari al 3,75% dell'importo versato in ritardo** (tributo e maggiorazione dello 0,40%).

RAVVEDIMENTO OPEROSO «PARZIALE»: ulteriore questione affrontata nella C.M. 27/E/2013 riguarda la fattispecie di **ravvedimento operoso «parziale»**, effettuato con un **versamento non sufficiente** a coprire integralmente il dovuto, nel qual caso ci si chiede se il beneficio delle sanzioni ridotte sia comunque applicabile.

L'Agenzia delle Entrate, in virtù di quanto già precisato con la R.M. 67/E/2011, ha chiarito che il ravvedimento può **considerarsi perfezionato anche solo parzialmente**, cioè limitatamente all'importo versato entro la scadenza del termine per il ravvedimento. Resta fermo, tuttavia, il principio secondo cui il **ravvedimento operoso non può mai essere eseguito a rate**, ma sussiste solo la possibilità del contribuente, a fronte ad esempio di un debito complessivo di 120, di provvedere con ravvedimento solo ad una parte (ad esempio versando 60). Per il corretto perfezionamento della sanatoria, comunque, è richiesto di quantificare in modo preciso il ritardo con cui si provvede, tanto ai fini della corretta riduzione della sanzione, quanto ai fini del preciso computo degli interessi moratori.

In relazione all'individuazione del **termine iniziale dal quale far decorrere i termini per il ravvedimento**, con riferimento al versamento del saldo e del primo acconto dovuti in base alle dichiarazioni, la C.M. 27/E/2013 precisa innanzitutto che andrà considerato il termine entro cui si è scelto di eseguire l'**originario versamento** da correggere (16 giugno, 16 luglio o altra data eventualmente fissata per effetto di proroghe), ed in secondo luogo, 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 che di recupero da parte degli Uffici, è la **data naturale di scadenza**, ossia il 16 giugno.

Successivamente al decorso del termine per avvalersi del 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, D.Lgs. 472/1997, con la conseguenza che le sanzioni sono irrogate dagli Uffici su tale somma residua, nella **misura ordinaria** del **30%**, insieme agli interessi per il tardivo versamento, con decorrenza dalla scadenza del termine di versamento «optato» dal contribuente (16 giugno o 16 luglio).

RAVVEDIMENTO «ERRATO»: una fattispecie più complessa riguarda l'ipotesi in cui il contribuente, in sede di ravvedimento, effettui un **versamento complessivo di imposta, sanzioni e 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 tal caso, precisa l'Agenzia delle Entrate, il ravvedimento può considerarsi **valido solo** con riferimento alla **quota parte** dell'imposta, comprensiva o meno della maggiorazione a seconda della data dell'originario versamento, proporzionalmente all'ammontare corrisposto a vario titolo.

ACQUIESCENZA con VERSAMENTO INSUFFICIENTE: in linea con quanto già illustrato in precedenza, i procedimenti descritti possono essere applicati **anche** alle ipotesi di **versamenti eseguiti dal contribuente per un ammontare inferiore a quello dovuto a titolo di definizione della pretesa tributaria**. In particolare, trattasi dei **versamenti insufficienti** relativi ai seguenti istituti:

- **acquiescenza all'avviso di accertamento** ai sensi dell'art. 15, D.Lgs. 218/1997;
- **definizione delle sole sanzioni** ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. 472/1997.

Laddove il contribuente intenda beneficiare della possibilità offerta dall'art. 15, D.Lgs. 218/1997, ma incorra in un errore materiale o di calcolo nel versamento delle somme dovute, l'acquiescenza può **ritenersi validamente perfezionata**, precisa l'Agenzia delle Entrate, purché la **differenza tra quanto dovuto e quanto pagato sia di lieve entità**, tale da non configurare un atteggiamento incompatibile con la volontà di definizione dell'accertamento. In altre parole, pare di poter concludere, leggendo le affermazioni dell'Agenzia, che ciò che rileva è l'**entità** dello **scostamento** tra quanto dovuto e quanto versato, che se di lieve entità può far presumere la **buona fede del contribuente** in ordine all'effettiva volontà di definire la pretesa tributaria.

Inoltre, a differenza di quanto visto in precedenza, fermo restando che la definizione resta subordinata all'integrazione delle somme dovute, è opportuno evidenziare che non esiste un automatico riconoscimento della definizione in capo al contribuente, poiché la **sanatoria è subordinata alla qualificazione del mancato versamento** come importo di lieve entità, mentre sussiste un automatismo in relazione al ritardo, laddove il versamento del dovuto sia effettuato con lieve tardività rispetto ai termini previsti. In buona sostanza, è necessario salvaguardare i comportamenti dai quali sia evidente l'intenzione del contribuente di utilizzare correttamente i predetti istituti. Si ritiene, infatti, come precisa l'Agenzia delle Entrate, 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 compensazione della pretesa tributaria, e successivamente integrato dal contribuente.

Relativamente alla fattispecie del **perfezionamento dell'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 già fornite dalla Direzione centrale Accertamento con la C.M. 28.6.2001, n. 65/E, con particolare riguardo alla precisazione secondo cui, 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.

2. CREDITI da DICHIARAZIONI OMESSE (C.M. 21/E/2013)

Con la C.M. 25.6.2013, n. 21/E, l'Agenzia delle Entrate **modifica** la propria interpretazione in relazione alla **sorte dei crediti risultanti da dichiarazioni omesse**, per i quali con la C.M. 6.8.2012, n. 34/E era stata presa una posizione piuttosto rigida. In particolare, come si vedrà meglio in seguito, in quest'ultima circolare sono stati forniti chiarimenti in merito alle **modalità** e alle **condizioni** per il **riconoscimento**, sulla base delle **scritture** e dei **documenti contabili esibiti**, delle **eccedenze di imposta a credito** maturate in annualità per le quali i contribuenti hanno omesso le dichiarazioni ai fini dell'Iva, delle imposte sui redditi o dell'Irap.

«**VECCHIA**» **POSIZIONE dell'AGENZIA (C.M. 34/E/2012):** con riferimento al credito Iva, la C.M. 34/E/2012 ha chiarito che:

- sulla scorta della consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione, il credito Iva maturato in un'annualità, per la quale sia stata omessa la relativa dichiarazione, **non può essere utilizzato in detrazione** nelle dichiarazioni successive, ai sensi dell'art. 30, D.P.R. 633/1972, non assumendo alcun rilievo la circostanza che lo stesso sia o meno effettivamente maturato;
- il **riporto del suddetto credito nelle dichiarazioni successive** richiede, in sede di liquidazione ai sensi dell'art. 54-bis, D.P.R. 633/1972, l'emissione della **comunicazione di irregolarità** per il recupero del credito indebitamente fruito, oltre ai relativi interessi e alla contestazione della conseguente sanzione nella misura del 30% del maggior debito di imposta o della minore eccedenza detraibile, ridotta al 10% in caso di pagamento entro 30 giorni (art. 2, co. 2, D.Lgs. 462/1997);
- qualora venga definita l'obbligazione mediante il pagamento delle somme richieste dall'Ufficio e il credito, ancorché non dichiarato, risulti effettivamente spettante, il **contribuente è ammesso al rimborso dell'eccedenza** medesima, attraverso la procedura di cui all'art. 21, D.Lgs. 546/1992.

Alle medesime conclusioni si giunge, in base alle precisazioni contenute nella C.M. 34/E/2012, per i **crediti in materia di imposte sui redditi e Irap**. In tal caso, a fronte del recupero, operato ai sensi

dell'art. 36-bis, D.P.R. 600/1973, in relazione al credito riportato nella dichiarazione successiva, ma derivante da un'annualità per cui la dichiarazione è stata omessa, si afferma, conformandosi ai principi della C.M. 4.5.2010, n. 23/E, la **possibilità** di riconoscere il **diritto** del contribuente al **rimborso** a seguito della definizione della pretesa in senso favorevole all'Amministrazione.

Con specifico riferimento all'istituto della **mediazione**, di cui all'art. 17-bis, D.Lgs. 546/1992, nonché a quello della **conciliazione giudiziale** di cui all'art. 48 del medesimo D.Lgs., l'Agenzia delle Entrate ha affermato che è possibile, in luogo dell'effettuazione del pagamento seguito dalla presentazione di un'istanza di rimborso nel termine biennale, **scomputare direttamente** dalla somma originariamente richiesta in pagamento al contribuente, l'**eccedenza di credito riconosciuta**. Rimane ferma la **debenza** degli **interessi** e della **sanzione** nella misura del 40% di quella originariamente prevista.

«**NUOVA**» **POSIZIONE dell'AGENZIA (C.M. 21/E/2013)**: dopo aver illustrato la «vecchia» posizione dell'Amministrazione finanziaria, l'Agenzia delle Entrate, come detto, è tornata sulla questione con la C.M. 21/E/2013, a circa un anno di distanza dal precedente documento. In primo luogo, l'Agenzia riscontra che, dall'analisi dei flussi delle istanze di reclamo/mediazione nonché dei ricorsi presentati, emerge un numero considerevole (ed in rilevante aumento rispetto al passato) di **rinvii** delle contestazioni in argomento al «**contenzioso**», nell'ambito del quale spesso si registra il riconoscimento della **spettanza del credito sulla base della documentazione contabile esibita** dal contribuente.

Partendo dalla predetta constatazione, e quindi **per evitare di alimentare inutilmente il contenzioso**, l'Agenzia delle Entrate propone una soluzione certamente **più vantaggiosa** per il contribuente, che deriva da una serie di passaggi logici. In primo luogo, il contribuente **riceve la comunicazione di irregolarità** relativa alla dichiarazione successiva a quella omessa, vale a dire relativa al modello all'interno del quale si effettua il riporto del credito sorto nella dichiarazione omessa. In tale sede, se il contribuente ritiene che il credito non dichiarato sia fondatamente ed effettivamente spettante, può **attestare l'effettiva sussistenza contabile**, mediante la produzione all'Ufficio competente, entro il termine di 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione (ai sensi dell'art. 36-bis, co. 3, D.P.R. 600/1973 e dell'art. 54-bis, co. 3, D.P.R. 633/1972), di **valida documentazione** dalla quale si possa evincere l'effettività del credito (ad esempio, con riferimento alle eccedenze Iva, mediante esibizione dei registri Iva e delle liquidazioni periodiche, della copia cartacea della dichiarazione omessa da cui è nato il credito, delle fatture e di ogni altro documento utile a tal fine). Risulta evidente che rimane ferma la possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di effettuare le **attività di controllo** ai fini Iva, delle imposte sui redditi o Irap in merito alla dichiarazione omessa, anche al fine di accertare l'effettività sostanziale del credito maturato nel relativo periodo d'imposta.

Una volta che il contribuente abbia **dimostrato l'esistenza contabile del credito**, ancorché tardivamente, il medesimo si pone nella stessa condizione in cui si sarebbe trovato qualora avesse correttamente presentato la dichiarazione, con la conseguenza che l'Ufficio, qualora confermi l'esistenza del credito, analogamente a quanto previsto nella fase contenziosa, anziché richiedere l'effettuazione del pagamento seguito da un'istanza di rimborso, può «**scomputare**» **direttamente** l'importo del credito medesimo dalle somme complessivamente dovute in base alla **originaria comunicazione di irregolarità**. A seguito di tale «scomputo», ai sensi del co. 2 dell'art. 2, D.Lgs. 462/1997, l'Agenzia delle Entrate emette una «**comunicazione definitiva**» contenente la **rideterminazione delle somme che residuano** da versare a seguito dello scomputo operato.

Infine, è necessario tener conto dei seguenti aspetti:

- **restano dovuti gli interessi e la sanzione contestata** ai sensi dell'art. 13, D.Lgs. 471/1997, relativamente alla parte di credito effettivamente utilizzata, in quanto la comunicazione di irregolarità è conseguenza di un comportamento omissivo del contribuente;
- nell'ipotesi in cui il contribuente provveda a **pagare le somme dovute entro 30 giorni** dal ricevimento della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione delle somme medesime, lo stesso può beneficiare della **riduzione** della predetta **sanzione ad un terzo** (art. 2, co. 2, D.Lgs. 462/1997);
- la **verifica dell'esistenza contabile del credito** può essere eseguita esclusivamente dall'Ufficio competente nei confronti del contribuente, poiché solo tale Ufficio è in grado di poter valutare l'opportunità di effettuare o segnalare tempestivamente all'Ufficio controlli eventuali riscontri sostanziali in merito all'effettiva esistenza del credito;
- il contribuente cui viene riconosciuto l'utilizzo dell'eccedenza a credito derivante da una dichiarazione omessa, deve essere informato che l'avvenuta **dimostrazione dell'esistenza contabile del credito non preclude**, in alcun modo, il **potere dell'Amministrazione finanziaria di controllare**, ove lo ritenga opportuno e nei termini normativamente previsti, l'esistenza sostanziale del credito medesimo ed eventualmente, laddove tale credito non sia spettante, di procedere al recupero dello stesso con le relative ulteriori conseguenze sanzionatorie a carico del contribuente.