

Documento di studio e approfondimento.

Insufficiente versamento del saldo dovuto con riferimento alla dichiarazione dei redditi; ravvedimento parziale, conseguenze

1. La fattispecie

1.1 Premessa

Le disposizioni in materia di versamento del saldo delle imposte sui redditi derivanti dalla dichiarazione annuale (modello Unico) prevedono che detto versamento possa essere effettuato, alternativamente, entro il 16 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione (il "Primo Termine") ovvero entro i 30 giorni successivi (il "Secondo Termine"), maggiorando – in questo secondo caso – le somme dello 0,40% a titoli di interessi corrispettivi.

La fattispecie oggetto di esame è quella di un contribuente persona fisica che effettua un insufficiente versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione annuale dei redditi e che, nel porre in essere il ravvedimento della violazione, effettua (correttamente) il calcolo degli interessi dal Secondo Termine ma non versa l'intera imposta dovuta; si intendono qui esaminare le conseguenze di tale fattispecie in relazione alle sanzioni applicabili, alla luce di un orientamento - estremamente penalizzante per i contribuenti - che taluni uffici locali dell'Agenzia delle Entrate sembrano aver adottato.

Và da se che le considerazioni qui illustrate esplicano validità anche in riferimento al caso in cui il contribuente sia un soggetto Ires.

1.2 Identificazione della fattispecie

La dichiarazione dei redditi mod. Unico validamente presentata, per l'anno 2010, da un contribuente persona fisica evidenzia un debito Irpef di 1.000. Il contribuente non versa entro i termini previsti dall'art. 17 del d.P.R. n. 435/2001 (prorogati, per il periodo d'imposta 2010, al 6/7/2011 e 5/8/2011, ad opera del DPCM 12/5/2011). Intendendo regolarizzare la violazione mediante ravvedimento operoso (art. 13, comma 1, lett. b), d.lgs. n. 472/97), in data 22/12/2011 il contribuente versa i seguenti importi:

- (i) euro 1.000,00 quale imposta (codice tributo 4001, anno 2010);
- (ii) euro 37,5 quale sanzione (codice tributo 8901);
- (iii) euro 5,71 per interessi (codice tributo 1989); gli interessi sono calcolati correttamente, ma non dal 6/7/2011 (Primo Termine) bensì dal 5/8/2011 (Secondo Termine);

quindi per un totale di **euro 1.043,21**.



Il ravvedimento non può considerarsi perfezionato sull'intero importo dell'imposta dovuta; infatti, avendo considerato gli interessi dal 5/8/2011 e non dal 6/7/2011, il contribuente avrebbe dovuto versare:

- (i) euro 1.004,00 quale imposta (codice tributo 4001, anno 2010);
- (ii) euro 37,65 quale sanzione (codice tributo 8901);
- (iii) euro 5,74 per interessi (codice tributo 1989);

quindi per un totale di **euro 1.047,39**.

Alternativamente, per perfezionare il ravvedimento sull'intero importo dell'imposta dovuta il contribuente avrebbe potuto calcolare gli interessi dal 6/7/2011 (e non dal 5/8/2011) su un importo dell'imposta senza maggiorazione dello 0,4%, versando dunque:

- (i) euro 1.000,00 quale imposta (codice tributo 4001, anno 2010);
- (ii) euro 37,5 quale sanzione (codice tributo 8901);
- (iii) euro 6,95 per interessi (codice tributo 1989);

quindi per un totale di **euro 1.044,45**.

E' quindi fuor di dubbio che, come anzidetto, il ravvedimento non si sia perfezionato completamente (*rectius*, per l'intero importo dell'imposta dovuta). Ciò che è in discussione sono le conseguenze in termini sanzionatori.

Infatti, è emerso che in tale fattispecie taluni uffici locali dell'Agenzia delle Entrate (tra cui Milano 1) richiedono il versamento di una sanzione pari a **euro 300**, ex art. 13 del d.lgs. n. 471/1997, sostenendo che il ravvedimento non si sia perfezionato, nemmeno parzialmente, poiché non è stata oggetto di ravvedimento l'intera imposta dovuta ma solo l'importo dell'imposta al netto della maggiorazione.

Al contrario, è opinione di chi scrive che la sanzione possa essere applicata esclusivamente su **4**, cioè l'importo della maggiorazione, dovendosi ritenere che il ravvedimento si è perfezionato parzialmente con riferimento alla minor somma di 1.000 (che, si anticipa sin da ora, è implicitamente "comprensiva" della maggiorazione); quanto precede, sulla base di numerose argomentazioni e, non da ultimo, sulla base della stessa prassi dell'Agenzia delle Entrate, che con la risoluzione 23/6/2011 n. 167/E ha riconosciuto la validità del c.d. ravvedimento parziale.

La tesi di chi scrive è inoltre supportata dall'attuale orientamento della giurisprudenza e, sotto il profilo dottrinale, anche dal recente approfondimento di Assonime "Note in tema di ravvedimento parziale" (Approfondimenti, n. 3 del 5 marzo 2013).

2. Il quadro normativo di riferimento

Art. 17, commi 1 e 2, del decreto Presidente della Repubblica 7/12/2001 n. 435



Art. 1, comma 1, DPCM 12 maggio 2011

Art. 13 del decreto legislativo 18/12/1997 n. 472

Art. 13 del decreto legislativo 18/12/1997 n. 471

Art. 17 del decreto legislativo 9/7/1997 n. 241

3. La posizione assunta da taluni uffici locali dell’Agenzia delle Entrate

La tesi sostenuta da taluni uffici locali dell’Agenzia delle Entrate per supportare la richiesta di una sanzione pari a 300 è che il versamento della maggiorazione dello 0,4% costituisce condizione per accedere al maggior termine (di 30 giorni) previsto dal più volte citato art. 17 del d.P.R. 7/12/2001 n. 435. In difetto di tale versamento, il beneficio di versare entro il predetto maggior termine viene meno, quindi nel caso di specie il ravvedimento non può considerarsi perfezionato perché gli interessi sono stati calcolati dal Secondo Termine e non dal Primo Termine.

In maggior dettaglio, la tesi è che ove il contribuente si avvalga della facoltà di versare entro il Secondo Termine senza provvedere al versamento della maggiorazione (0,4%), la sanzione prevista dall’art. 13 del d.lgs. n. 471/1997 deve essere calcolata non sulla maggiorazione, bensì sull’intera imposta versata oltre il termine originariamente previsto.

Da tale tesi conseguirebbe ulteriormente, nella fattispecie in esame, che il ravvedimento operoso effettuato dal contribuente non sarebbe perfezionato nemmeno parzialmente, giacché il versamento dell’imposta sarebbe stato effettuato: (i) sull’importo dell’imposta dovuta senza maggiorazione; ma (ii) calcolando gli interessi dal Secondo Termine.

Si tratta di due distinti, ancorché correlati, profili in relazione ai quali si formulano le seguenti riflessioni.

4. Applicazione della sanzione prevista ex art. 13 del d.lgs. n. 471/1997

Relativamente al primo profilo (applicazione della sanzione), chi scrive ritiene che la sanzione in esame debba essere applicata esclusivamente sull’importo della maggiorazione non versata, e non sull’intera imposta. Militano a favore di tale le seguenti argomentazioni.

4.1 Il differimento del versamento al Secondo Termine è legittimo anche se l’ammontare versato non corrisponde a quello integralmente dovuto; sostenere una tesi opposta, come quella degli uffici locali, implica l’introduzione di una condizione non prevista dalla norma e tale da introdurre una differenziazione (tra il Primo Termine ed il Secondo Termine) che non trova alcun supporto nel testo della norma.



Infatti, il versamento entro il Secondo Termine è tempestivo quanto quello effettuato entro il Primo Termine; per coerenza, la stessa conclusione deve valere anche per i versamenti parziali.

L'interpretazione appena esposta è agevolmente desumibile dal dato normativo; l'art. 17 del decreto Presidente della Repubblica 7/12/2001 n. 435 dispone:

- al comma 1, che *"Il versamento .. del saldo dovuto con riferimento alla dichiarazione dei redditi ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive da parte delle persone fisiche e delle società o associazioni di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, compresa quella unificata, è effettuato entro il 16 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione stessa."*;
- al comma 2, che *"I 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."*

Sulla base del tenore letterale (primo canone ermeneutico) della disposizione in commento, è pacifico che la maggiorazione non sia connotata da un titolo giuridico autonomo rispetto al tributo; si tratta infatti senza dubbio di tributo, ed in specie della medesima imposta su cui viene calcolata, il cui importo è aumentato (dello 0,4%) per remunerare l'Erario in relazione alla possibilità, offerta al contribuente, di ritardarne il pagamento. Tale aspetto pare inconfutabile; e peraltro lo stesso legislatore ha previsto che la maggiorazione sia versata con il medesimo codice tributo, e non con uno diverso (e separato) rispetto all'imposta.

Ora, se d'imposta si tratta (e ciò è francamente inconfutabile), all'omesso/tardivo versamento della maggiorazione possono applicarsi esclusivamente gli istituti sanzionatori previsti in materia di omesso/tardivo versamento d'imposta, e dunque l'art. 13 del d.lgs. n. 471/1997, il quale peraltro precisa testualmente che:

- *"Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti [...] è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato .."* (comma 1)
- che la sanzione in discorso *".. si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto.."* (comma 2); in particolare la parte sottolineata chiarisce che in caso di versamento parziale la sanzione deve essere commisurata all'importo (frazione) effettivamente non versato, e non all'intero importo dovuto.

E peraltro, si rammenta che il legislatore non ha previsto alcuna sanzione specifica per l'omesso/tardivo versamento della maggiorazione.



Si aggiunga che, coerentemente con quanto sopra, l'art. 17 del d.P.R. n. 435/2001 non prevede che il diritto di effettuare il pagamento entro il Secondo Termine venga meno per il mancato pagamento della maggiorazione; in altri termini, la disposizione non prevede una siffatta "pena accessoria", pena accessoria la cui eventuale applicazione risulta dunque preclusa. E peraltro la *ratio* di tale scelta legislativa è semplice: il mancato versamento è già sanzionato dall'art. 13 del d.lgs. n. 471/1997.

4.2 La stessa Agenzia delle Entrate, nel disciplinare l'applicazione della maggiorazione nell'ipotesi di compensazione c.d. "orizzontale" tra tributi, adotta un approccio del tutto coerente con la tesi di chi scrive, appena illustrata al precedente 4.1.

Infatti, in caso di compensazione c.d. "orizzontale" (art. 17 del d.lgs. n. 241/97) la maggiorazione trova applicazione esclusivamente sulla parte non compensata, quindi effettivamente versata, e non sull'importo dovuto. E ove l'importo dovuto risultasse integralmente compensato la maggiorazione non troverebbe applicazione, anche se la delega di pagamento fosse presentata nel maggior termine di 30 giorni.

Chiarissime appaiono, a tale proposito, le istruzioni alla dichiarazione mod. Unico 2012, anno 2011, persone fisiche (fascicolo 1, pag. 8): *"Il contribuente che effettua il versamento dell'IVA a saldo unitamente a quelli risultanti dalla dichiarazione unificata con la maggiorazione dello 0,40 per cento, dovuto per effetto del differimento del versamento al 18 giugno, e sceglie di effettuare la compensazione fra debiti e crediti d'imposta di pari importo, non è tenuto a corrispondere tale maggiorazione. Nel caso in cui l'importo delle somme a debito sia superiore a quello delle somme a credito, la predetta maggiorazione si applica alla differenza fra il primo e il secondo di tali importi e va versata unitamente all'imposta."*

Sarebbe quindi infondato, e contrario alle stesse indicazioni dell'Agenzia, sostenere che la maggiorazione dello 0,4% deve essere versata sull'intero importo dell'imposta dovuta; al contrario, è vero che la maggiorazione può essere calcolata anche su un importo inferiore al dovuto: in tale evenienza la conseguenza è il diritto dell'Ufficio a recuperare l'importo non versato (lo 0,4% appunto).

4.3 La tesi che considerasse applicabile la sanzione non solo alla maggiorazione ma all'imposta (peraltro versata) presenterebbe palesi profili di iniquità e risulterebbe, ad avviso di chi scrive, lesiva dei principi generali del sistema sanzionatorio amministrativo improntati alla proporzionalità che deve esistere tra violazione commessa e sanzione di fatto applicabile.

Inoltre, sempre in tema di equità, la tesi sostenuta dagli uffici, che qui s'intende confutare, finirebbe per penalizzare, dinnanzi alla medesima obbligazione tributaria, il contribuente che, in sede di ravvedimento parziale ha effettuato un versamento di maggiore importo.

Mutuando l'analisi compiuta da Assonime nel citato approfondimento n. 3 del 5 marzo 2013, si ipotizza infatti che un secondo contribuente, trovandosi anch'esso a dover versare



un saldo di 1.000 e non effettuando il versamento né entro il Primo Termine né entro il Secondo Termine, effettuati in data 22/12/2011 un ravvedimento parziale come segue:

- (i) euro 700,00 quale imposta (codice tributo 4001, anno 2010);
- (ii) euro 26,25 quale sanzione (codice tributo 8901);
- (iii) euro 4,86 per interessi (codice tributo 1989), calcolati dal 6/7/2011;

quindi per un totale di **euro 731,11**.

La sanzione applicabile a tale contribuente in relazione all'insufficiente versamento sarebbe pari a **90** ($[1000 - 700] \times 30\%$), dunque di gran lunga inferiore alla sanzione (300) ritenuta applicabile al contribuente oggetto del caso in esame, contribuente che ha versato ben **euro 1.043,21**.

Il che pare francamente privo di alcuna logica, oltre che contrario ai richiamati principi di equità.

4.4 Da un esame compiuto sulla giurisprudenza in materia emerge che la tesi circa l'applicazione della sanzione non solo alla maggiorazione ma all'imposta è stata sostenuta in rarissime occasioni; la giurisprudenza di merito, anche di secondo grado, ha visto soccombere gli uffici locali che l'avevano sostenuta.

Si consideri, tra le altre, la Sentenza Commissione tributaria regionale Emilia-Romagna Bologna, sez. VIII, 11/01/2012, n. 3, ove si è affermato, tra l'altro, che *"la possibilità di poter fruire di tale diritto non è sottoposta ad alcuna condizione se non di adempiere entro i trenta giorni successivi.*

A conferma dell'interpretazione di parte ricorrente soccorre anche il comportamento del Ministero che non ha previsto uno specifico riferimento ad un codice tributo per distinguere le somme da imputare al versamento rispetto a quelle cui imputare la maggiorazione del 0,40%."

5. Perfezionamento del ravvedimento operoso posto in essere

Muovendo dalle considerazioni illustrate al precedente 4., sul secondo profilo (perfezionamento del ravvedimento operoso posto in essere) chi scrive intende semplicemente uniformarsi alla tesi illustrata dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 23 giugno 2011 n. 67/E, Direzione Centrale Normativa. In tale intervento, l'Agenzia riconosce pacificamente la possibilità di ravvedimento parziale, precisando che *"Ai fini del perfezionamento del ravvedimento parziale, è necessario che siano corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta versato tardivamente."*

Ora, tenuto conto del fatto che, come segnalato in precedenza, nel modello di pagamento mod. F24 non vi è separata evidenza della maggiorazione, nel caso di specie:



- in data 22/12/2011 il contribuente ha versato la somma di **euro 1.000,00** (comprensiva di euro 996,00 per imposta ed euro 4,00 di maggiorazione 0,4%), euro 5,71 per interessi ed euro 37,5 per sanzioni;
- gli interessi versati sono stati calcolati considerando un periodo dal 5/8/2011 al 31/12/2011 (quindi oltre di ben 8 giorni rispetto alla data di effettivo versamento) su una somma capitale di **euro 1.000,00**;
- la sanzione di euro 37,5, versata a seguito del ravvedimento operoso per ritardato pagamento (ex art. 13 del d.lgs. n. 472/1997) è stata calcolata sull'intero importo di **euro 1.000,00** (ossia 3,75% pari ad 1/8 del minimo stabilito dall'art. 13 del d.lgs. n. 471/1997).

Considerato che la sanzione (ridotta) è stata correttamente calcolata sulla somma di **euro 1.000,00** e che gli interessi per ritardato pagamento versati sono anch'essi stati correttamente calcolati, considerando il corretto numero di giorni intercorso tra il Secondo Termine e la data del ravvedimento e commisurati alla frazione del debito d'imposta (**euro 1.000,00**) **è relativamente a tale somma che deve intendersi realizzato il ravvedimento;** ne discende, quindi, che il ravvedimento risulta parziale, cioè limitato alla somma di **euro 1.000,00**, con conseguente diritto dell'Ufficio di recuperare imposta per euro 4,00 e relative sanzioni ed interessi.

Quanto precede, in piena coerenza con la precitata RM 67/E del 2011.
