

*Comm. trib. regionale Piemonte Torino, Sez. IV, Sent.,  
07/01/2022, n. 10*

**APPELLO CIVILE**

**SOCIETA'** › Socio, in genere

**IMPOSTE E TASSE IN GENERE** › Notificazione degli atti

*Intestazione*

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER IL PIEMONTE  
QUARTA SEZIONE

riunita in udienza il 14/12/2021 alle ore 09:00 con la seguente composizione collegiale:

AUSIELLO SANDRO, - Presidente

BUCARELLI ENZO, - Relatore

CASCINI PROSPERO, - Giudice

in data 14/12/2021 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 543/2021 depositato il 21/07/2021

proposto da

F.V. - (...)

Difeso da

Vittorio Moretti - (...)

Marco Pichetto Fratin - (...)

ed elettivamente domiciliato presso vittoriomoretti@odcec.legalmail.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale I Di Torino - Corso Bolzano N.30 10121 Torino TO

elettivamente domiciliato presso dp.1torino@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 864/2020 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale TORINO sez. 2 e pubblicata il

14/12/2020

Atti impositivi:

- CONTESTAZIONE n. (...) IMP.SOSTITUTIVA 2016

### *Svolgimento del processo - Motivi della decisione*

Con appello tempestivamente notificato V.F. impugnava la sentenza n. 864/02/20 depositata il 28/12/2020 dalla Commissione Tributaria Provinciale di Torino ed analiticamente riportata nell'intestazione della presente sentenza e riguardante un ricorso avverso l'avviso di accertamento tributario N. (...), notificato in data 26/09/2019 per il periodo d'imposta 2016.

L'appellante si costituiva in giudizio regolarmente.

L'ufficio del Ministero delle finanze (Agenzia delle Entrate) si costituiva in giudizio.

All'odierna udienza la causa veniva riservata per la decisione.

#### PREMESSA DI FATTO

Il signor V. presentava in data 15.10.2018, dichiarazione integrativa del Modello Unico 2017 per l'anno di imposta 2016, al fine di rettificare la dichiarazione a suo tempo tempestivamente presentata, nella quale era stata omessa l'indicazione di una plusvalenza da cessione di quote sociali, cui conseguiva un'imposta sostitutiva dovuta pari ad Euro 21.450,00.

Con F24 del 22.10.2018 il contribuente effettuava il versamento di Euro 21.450,00 a titolo di imposta (codice tributo 1100), di Euro 804,38 a titolo di sanzioni - codice tributo 8913 - e di Euro 61,06 a titolo di interessi (codice 1992) (quantificando l'importo dovuto a titolo di sanzione considerandolo come un mero omesso versamento).

Secondo l'Ufficio la violazione in esame ha tuttavia natura diversa, posto che non è un errore rilevabile con il solo controllo automatizzato, ma integra la violazione prevista dall'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, "presentazione di dichiarazione infedele per l'indicazione di un reddito imponibile inferiore a quello accertato o di un'imposta inferiore a quella dovuta", da irrogarsi nella misura dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta. La sanzione definibile con ravvedimento ex art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997 andava dunque determinata sulla base della sanzione intera così determinata.

Gli importi versati a titolo di sanzioni e interessi per il ravvedimento operoso erano stati dunque determinati in misura insufficiente.

In sede di liquidazione automatizzata della dichiarazione integrativa presentata, l'Ufficio - con avviso bonario (...) ha pertanto richiesto il versamento degli interessi ancora dovuti, decorrenti dalla data in cui era dovuto il versamento dell'imposta sostitutiva per l'anno 2016 (30.6.2017) alla data di effettivo pagamento (22.10.2018).

Tale avviso è stato pagato dal contribuente in data 4.11.2019.

Considerato il mancato perfezionamento del ravvedimento per insufficiente versamento della sanzione, l'Ufficio ha emesso l'atto qui impugnato, irrogando la sanzione per "presentazione di dichiarazione infedele" e scorporando l'importo versato con F24 (804,38).

## LA SENTENZA APPELLATA

La Commissione Tributaria Provinciale aveva rigettato il ricorso del contribuente.

Pur rimandando integralmente alla lettura della decisione di primo grado la stessa, in sintesi, si era fondata sulle seguenti considerazioni giuridico-fattuali:

l'[art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997](#), sul "ravvedimento operoso", dispone che "La sanzione è ridotta, sempreché' la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza.

Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché' al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno."

Con [D.L. del 30 aprile 2019, n. 34 Articolo 4 decies](#), è stato introdotto il successivo art. 13-bis, il quale con disposizione interpretativa ha precisato quanto segue:

"L'articolo 13 si interpreta nel senso che e' consentito al contribuente di avvalersi dell'istituto del ravvedimento anche in caso di versamento frazionato, purché' nei tempi prescritti dalle lettere a), a-bis), b), b-bis), b-ter), b quater) e c) del comma I del medesimo articolo 13. Nel caso in cui l'imposta dovuta sia versata in ritardo e il ravvedimento, con il versamento della sanzione e degli interessi, intervenga successivamente, la sanzione applicabile corrisponde a quella riferita all'integrale tardivo versamento; gli interessi sono dovuti per l'intero periodo del ritardo; la riduzione prevista in caso di ravvedimento e' riferita al momento del perfezionamento dello stesso." -

Ne consegue che la normativa in esame dispone che il ravvedimento si perfezioni solo a fronte dell'effettivo integrale adempimento delle incombenze previste dalla norma.

Nella specie, il pagamento della sanzione in misura ridotta e degli interessi con il riferimento esclusivo alla quota parte del credito non compensata rende, pertanto, inammissibile l'intero ravvedimento operoso."

In mancanza di un esatto adempimento degli obblighi previsti dalla norma il ravvedimento non può pertanto ritenersi perfezionato.

La stessa prassi dell'Agenzia conferma la necessità dell'adempimento puntuale degli obblighi previsti dall'[art. 13](#) citato: la [ris. 67/E del 2011](#), pur riconoscendo la possibilità di ravvedimento affermando 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 (con il limite dell'intervento di controlli fiscali nei confronti del contribuente ovvero dallo scadere del termine per il ravvedimento)

La circolare [27/E del 2013](#), richiamata da ricorrente, riguarda l'insufficiente assolvimento delle sanzioni previste per tardivi/omessi versamenti dovuti a titolo di saldo ed acconto ai fini delle imposte dirette e non può essere estensivamente riferita ad ipotesi non contemplate, quali il ravvedimento operoso di cui al ricorso.

Considerato che è anche intervenuto un controllo dell'Ufficio, il ricorrente non può ulteriormente beneficiare della riduzione della sanzione prevista dalla norma di cui all'[art. 13](#) citato.

## RICHIESTE DELLE PARTI

Parte Appellante chiedeva la riforma della decisione impugnata ritenendo che l'Ufficio avrebbe dovuto riconoscere la regolarizzazione parziale della violazione sulla base della circolare 27/E del 2013.

Parte Appellata chiedeva il rigetto dell'appello ritenendo legittimo il proprio operato e corretta la decisione di primo grado.

## SUCCINTA ESPOSIZIONE DEI MOTIVI IN FATTO E IN DIRITTO

L'appello è infondato e deve quindi essere rigettato con conseguente conferma della sentenza impugnata.

Come ritenuto dal Collegio di primo grado la circolare 27/E del 2013 - riguarda l'insufficiente assolvimento delle sanzioni previste per tardivi/omessi versamenti dovuti a titolo di saldo ed acconto ai fini delle imposte dirette e non può essere estensivamente riferita ad ipotesi non contemplate, quale il diverso caso qui dedotto, ove l'errore del contribuente ha riguardato la tipologia di violazione - vale a dire non una mera omissione di versamento, ma la presentazione di dichiarazione infedele - e, di conseguenza, la relativa sanzione e la sua quantificazione.

L'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, come è noto, nel prevedere il c.d. "ravvedimento operoso", dispone che "La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;

a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;

b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;

b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore; ...

2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con

maturazione giorno per giorno."

Con [D.L. del 30 aprile 2019, n. 34 Articolo 4 decies](#), è stato introdotto il successivo art. 13-bis, il quale con disposizione interpretativa ha precisato quanto segue:

"L'articolo 13 si interpreta nel senso che e' consentito al contribuente di avvalersi dell'istituto del ravvedimento anche in caso di versamento frazionato, purché' nei tempi prescritti dalle lettere a), a-bis), b), b-bis), b-ter), b-quater) e c) del comma 1 del medesimo articolo 13. Nel caso in cui l'imposta dovuta sia versata in ritardo e il ravvedimento, con il versamento della sanzione e degli interessi, intervenga successivamente, la sanzione applicabile corrisponde a quella riferita all'integrale tardivo versamento; gli interessi sono dovuti per l'intero periodo del ritardo; la riduzione prevista in caso di ravvedimento e' riferita al momento del perfezionamento dello stesso."

La [normativa in esame dispone dunque che il ravvedimento si perfezioni solo a fronte dell'effettivo integrale adempimento delle incombenze previste dalla norma.](#)

[Per quello che normativamente vale e rileva \(e dunque imitatamente al valore interpretativo e chiarificatore\) l'Ufficio ha sottolineato come l'adempimento debba essere puntuale con la risoluzione 67/E del 2011, ove specifica "Ai fini del perfezionamento del ravvedimento parziale, è necessario che siano corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta versato tardivamente. Ovviamente si rammenta che il limite all'effettuazione di tali ravvedimenti scaglionati è rappresentato dall'intervento di controlli fiscali nei confronti del contribuente ovvero dallo scadere del termine per il ravvedimento; in tali circostanze, l'omesso versamento della parte di debito che residua non può beneficiare delle riduzioni delle sanzioni previste dal citato articolo 13 che, invece, andranno irrogate dagli Uffici, secondo le regole ordinarie."](#)

[In maniera conforme si è espressa anche la Suprema Corte quando ha affermato che "l'istituto disciplinato dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 13, comma 2 pone come condizioni di operatività del ravvedimento tanto il versamento del tributo, quanto il versamento delle sanzioni - nella prevista misura ridotta - e degli interessi legali.](#)

[Trattasi di condizioni di perfezionamento dell'istituto, come chiaramente si evince dall'impiego dell'espressione "deve" di cui al citato comma 2, a proposito del versamento integrale della sanzione \(sebbene nella misura ridotta\) contestualmente alla regolarizzazione dell'obbligo tributario, ivi compresi gli interessi di mora; come appare confermato dal testuale riferimento alla condizione di perfezionamento di cui al comma 3, della medesima disposizione, salva la fissazione in tal caso di un termine \(60 giorni\) per il versamento dalla notifica dell'avviso di liquidazione aggiungendo che si può concludere che solo l'integrale - e dunque necessariamente esatto - adempimento degli obblighi predetti consente di beneficiare degli effetti dell'istituto di cui all'art. 13, D.Lgs. n. 472 del 1997 cit. \(in termini anche \[Cass. Sez. 5, Sentenza n. 8296 del 09/04/2014\]\(#\); \[Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 14298 del 2012\]\(#\) e \[Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 12661 del 2011\]\(#\) \[Cass. Civ., sez. VI, 24.9.2015, n. 19017\]\(#\) e \[Cass. Civ., Sez. V, 13.9.2018, n. 22330\]\(#\)\)](#)

[In mancanza di un esatto adempimento degli obblighi previsti dalla norma il ravvedimento non può pertanto ritenersi perfezionato.](#)

[Nel caso dedotto il contribuente ha versato sanzioni \(e interessi\) in misura insufficiente: sulla base di quanto sopra osservato il ravvedimento non si è dunque perfezionato e, essendo ormai intervenuto un controllo dell'Ufficio, la parte non può ulteriormente beneficiare della riduzione della sanzione prevista dalla norma di cui all'art. 13 citato.](#)

Ricorrono nel caso di specie (attesa la peculiare natura della questione giuridica) giusti motivi per compensare interamente le spese di giudizio.

***P.Q.M.***

Rigetta l'appello e conferma la decisione impugnata

Dichiara compensate interamente le spese di giudizio.

***Conclusione***

Torino, il 14 dicembre 2021.