

## RISOLUZIONE N. 296/E



*Direzione Centrale Normativa e Contenzioso*

**Roma, 14 luglio 2008**

**OGGETTO:** *Istanza di Interpello –ART. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.  
Modalità di calcolo degli interessi moratori dovuti per il ravvedimento operoso, ai  
sensi dell'articolo 13 del dlgs n. 472 del 1997, in caso di anni bisestili.*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 13 del D.Lgs n. 472 del 1997, è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

L'istante chiede di sapere se, ai fini del corretto esercizio dell'istituto del ravvedimento operoso, previsto dall'articolo 13 del D.Lgs 18 dicembre 1997, n 472, gli interessi moratori debbano essere calcolati al tasso legale suddividendo l'ammontare annuo per 365 giorni, anche nel caso in cui l'anno solare nel quale viene esercitato il ravvedimento è bisestile.

L'istante fa presente che, con riferimento all'art 13 del citato D.Lgs 472, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito, con circolare n. 180/E del 10 luglio 1998, che 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, senz'altro disporre in merito ai criteri di determinazione degli interessi moratori nel caso di anni bisestili.

In particolare, non è precisato se il tasso legale giornaliero debba essere determinato

dividendo l'interesse calcolato su base annua per il numero dei giorni effettivi (365 o 366) dell'anno considerato oppure se debba essere utilizzato un criterio unitario a prescindere dalla circostanza che l'anno sia o meno bisestile.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante è dell'avviso che, ai fini dell'esercizio del ravvedimento operoso in anni bisestili, gli interessi moratori giornalieri debbano essere calcolati al tasso legale suddividendo l'ammontare annuo per 365 giorni.

Nonostante, infatti, l'Amministrazione finanziaria non si sia espressa con specifico riferimento all'istituto del ravvedimento, in relazione all'applicazione di istituti differenti, ha più volte ritenuto di dover considerare il "periodo d'imposta" formato da 365 giorni anche nel caso di anni bisestili.

In particolare, con circolare del Min. Fin. n. 326/E del 23/12/1997, a commento della tassazione del reddito di lavoro dipendente, viene chiarito che ai fini dell'applicazione della trattenuta, l'anno si deve intendere suddiviso in 12 mesi, 24 quindicine, 52 settimane e 365 giorni (anche negli anni bisestili).

Inoltre, con circolare 15/E del 16 marzo 2007, l'Agenzia delle Entrate, nell'illustrare le modifiche all'Irpef apportate dalla Finanziaria 2007, ha chiarito che, ai fini dell'attribuzione delle detrazioni dall'imposta sul reddito, l'anno deve essere sempre assunto come composto di 365 giorni anche quando è bisestile.

Anche le istruzioni allegate al modello 730 del 2008 e al modello Cud 2008, in più occasioni, fanno riferimento all'anno considerandolo, in ogni caso, composto da 365 giorni.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Il contribuente il quale abbia commesso un illecito fiscale può, ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 18 dicembre 1997, regolarizzare gli errori e le omissioni posti in essere al fine di ottenere una riduzione della relativa sanzione

purché, entro determinati termini, provveda al versamento della sanzione nella misura ridotta contestualmente al pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, “...nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno”.

Pregiudiziale alla questione delle modalità di calcolo degli interessi moratori è quella dell'individuazione dei termini riconosciuti al contribuente per esercitare il ravvedimento e, dunque, per adempiere l'obbligazione principale avvalendosi della riduzione delle relative sanzioni.

Al riguardo, ai fini dell'individuazione del termine iniziale dal quale decorrono i termini per il ravvedimento, anche se l'articolo 13 del dlgs n. 472 del 1997 fa espresso riferimento alla data della commissione della violazione, il dies a quo deve, in ogni caso, identificarsi con quello di scadenza del termine previsto per il pagamento (Cfr. circolare n. 192/E del 1998).

In sostanza, il momento dal quale decorrono i termini per il ravvedimento coincide necessariamente con quello in cui l'obbligo non può più legittimamente essere adempiuto.

Con riferimento, invece, all'individuazione del termine finale entro cui il contribuente deve procedere alla regolarizzazione della violazione, l'articolo 13 dispone che è possibile regolarizzare la violazione “...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;...”.

In particolare, nel caso di ravvedimento entro un anno dalla violazione, si rileva che l'articolo 1187 del codice civile, relativo al computo del termine nell'adempimento delle obbligazioni, dispone che “il termine fissato per l'adempimento delle obbligazioni è computato secondo le disposizioni dell'articolo 2963”. Ai sensi del richiamato articolo 2963, comma 4, del codice civile, “La prescrizione a mesi si verifica nel mese di scadenza e nel giorno di questo corrispondente al giorno del

*mese iniziale. Se nel mese di scadenza manca tale giorno, il termine si compie con l'ultimo giorno dello stesso mese*". Ciò significa che se il periodo viene espresso in anni, mesi o giorni, esso è compiuto allo scadere dell'anno, del mese, del giorno senza tener conto se il mese sia di 28 o 31 giorni o se l'anno sia bisestile (in tale senso si è più volte espressa la Suprema Corte, sentenze 3 giugno 2003, n. 8850; 15 marzo 2001, n. 3773; 8 gennaio 2001, n. 200, 7 luglio 2000, n. 9068).

Da ciò deriva che se il termine originario per il versamento è scaduto il 1° gennaio 2008, il termine annuale per il ravvedimento scadrà il 1° gennaio 2009, a prescindere dalla circostanza che il 2008 sia bisestile e sia, dunque, composto di 366 giorni.

Tanto premesso, ai fini del calcolo degli interessi moratori dovuti per ritardo nel versamento del tributo, o della differenza (da calcolare al tasso legale fissato, con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 12 dicembre 2007, al 3 per cento in ragione d'anno), si applica la formula dell'interesse semplice al capitale (pari all'importo del tributo), per i giorni del calendario civile che decorrono dalla scadenza del termine previsto per l'adempimento al giorno in cui si effettua il versamento, secondo la seguente formula:

$$I = C \times R \times N / 365$$

dove C è il capitale (nel caso di specie, l'imposta da versare), R è il saggio d'interesse legale, N è il numero di giorni di ritardo e 365 è il numero di giorni di cui è composto l'anno civile.

A tale fine, è necessario che al denominatore sia sempre indicato il numero di giorni che compone l'anno civile (365), anche quando l'anno nel corso del quale gli interessi sono maturati sia composto di 366 giorni (anno bisestile). Diversamente, si creerebbe un diverso trattamento a seconda che il contribuente si ravveda o meno nel corso di un anno bisestile, posto che, in tale ultimo caso, a parità di giorni di ritardo, l'ammontare degli interessi moratori dovuti risulterebbe inferiore.

Va da sé che, per le indicazioni dinanzi illustrate e stante la natura risarcitoria del

tardivo versamento propria degli interessi moratori, al numeratore deve essere sempre indicato il numero effettivo di giorni di ritardo nel versamento, posto che gli interessi moratori sono dovuti fino al momento del versamento del tributo o parte del tributo dovuto e che gli stessi maturano “giorno per giorno”.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.