

**ISTITUTI DEFLATTIVI**

---

**Ravvedimento operoso: i piccoli errori non pregiudicano gli effetti**

di Matteo Balzanelli

Gli **errori commessi in relazione ai versamenti** effettuati avvalendosi del **ravvedimento operoso non pregiudicano** (in toto) l'effetto della regolarizzazione. Sono queste le conclusioni cui è pervenuta l'Agenzia delle Entrate con la recente [C.M. n. 27/E/2013](#). L'Agenzia ha quindi "aggiustato il tiro" sulla questione, arrivando ad una valutazione differente rispetto a precedenti pronunce proprie e della giurisprudenza.

Se da un lato, infatti, le Entrate avevano ammesso il cosiddetto "**ravvedimento frazionato**" (si veda la [R.M. n. 67/E/2011](#)), dall'altro aveva affermato che era necessario il versamento, nei termini, di imposta, sanzioni ed interessi affinché il ravvedimento operoso si perfezionasse. Data tale posizione, numerosi sono stati i casi in cui si è vista l'instaurazione di **contenziosi** a fronte di versamenti insufficienti (anche per importi irrisoni) delle sanzioni e degli interessi dovuti sui ravvedimenti. Nella sostanza, era sufficiente che l'importo versato a titolo di sanzione o interessi fosse **insufficiente anche per un solo euro**, per far sì che l'Agenzia disconoscesse il **perfezionamento del ravvedimento**, andando quindi a richiedere al contribuente la sanzione piena commisurata sull'intero importo dell'imposta.

La **stessa giurisprudenza** aveva in più casi sostenuto la tesi in base alla quale il mancato versamento integrale delle sanzioni e degli interessi relativi all'imposta ravveduta inficiava il ravvedimento stesso. Con la [sentenza n. 12.661 del 9 giugno 2011](#), infatti, la Cassazione affermava che il mancato integrale versamento della sanzione dovuta sul ravvedimento ne inficiava il perfezionamento. La conseguenza era che l'ufficio aveva il diritto di irrogare la sanzione piena in relazione all'intero importo dell'imposta (il principio è chiaro: *dura lex, sed lex*). Alle medesime conclusioni la Cassazione è pervenuta con la [sentenza n. 14.298 dell'8 agosto 2012](#): è nullo il ravvedimento operoso se il contribuente versa qualche euro in meno di interessi in quanto, in questo caso, non opera il principio di buona fede fra Amministrazione finanziaria e cittadino sancito dalla Statuto del contribuente.

In questo contesto, si inserisce la **C.M. n. 27/2013**. L'Agenzia conferma innanzitutto il principio espresso con la R.M. n. 67/2011. Il ravvedimento di quanto originariamente è complessivamente dovuto può considerarsi perfezionato **anche solo parzialmente**, cioè limitatamente all'importo versato entro la scadenza del termine per il ravvedimento. Così, se l'importo omesso ammonta a 100, ma il ravvedimento è effettuato solo in relazione ad una parte di tale importo (ad esempio versando 60, oltre a sanzione ed interessi commisurati sui 60), l'Agenzia potrà pretendere le sanzioni piene per l'omesso versamento (30%) sull'importo

non versato/ravveduto (nel nostro caso 40).

La **parte innovativa** della circolare è invece quella che riguarda l'ipotesi in cui il contribuente, in sede di ravvedimento, effettui un versamento complessivo di imposta, sanzioni, interessi in misura inferiore al dovuto e le sanzioni e/o gli interessi non siano commisurati all'imposta versata a titolo di ravvedimento.

Secondo la precedente posizione, l'Agenzia avrebbe ritenuto il ravvedimento non perfezionato. Diversamente, ora viene affermato che *"il ravvedimento potrà ritenersi perfezionato con riferimento alla quota parte dell'imposta [...] proporzionata al quantum complessivamente corrisposto a vario titolo"*.

Al fine di poter di considerare il ravvedimento valido, **sebbene parzialmente**, secondo l'Agenzia è comunque necessario che, in sede di predisposizione del modello di versamento, il contribuente abbia quantomeno provveduto ad **imputare parte di quel versamento** all'assolvimento delle sanzioni, indicando l'**apposito codice tributo**. Pertanto, sull'F24 deve comparire anche il codice tributo della sanzione, indipendentemente dall'importo versato. L'Agenzia giustifica tale posizione affermando che la presenza della sanzione **evidenzia l'intenzione** del contribuente di avvalersi dei benefici del ravvedimento operoso.

Tuttavia, dal momento che le irregolarità afferenti i versamenti sono gestiti tramite **procedure automatizzate**, e che per il momento tali procedure devono essere adeguate al fine di gestire il criterio di proporzionalità sopra esposto, l'Agenzia chiarisce che gli uffici dovranno applicheranno i suddetti criteri anche agli **esiti scaturenti dai controlli automatizzati** (non ancora adeguati). Pertanto, essi dovranno intervenire **"manualmente"** al fine di **variare, ove occorre, 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 ai sensi della citata circolare. Viene poi precisato che gli uffici sono tenuti ad **abbandonare il contenzioso**, eventualmente pendente, instaurato sulla base di principi difformi. Diversamente, per le sanzioni già irrogate con provvedimento definitivo, non è ammessa la ripetizione di quanto pagato.