

ISTITUTI DEFLATTIVI

Il ravvedimento parziale diventa legge

di **Alessandro Bonuzzi**

L'[articolo 4-decies D.L. 34/2019](#) (cd. **Decreto crescita**), con l'introduzione dell'**articolo 13-bis D.Lgs. 472/1997**, estende l'**ambito operativo** della disciplina del **ravvedimento operoso** contenuta nel precedente [articolo 13](#).

In sostanza, per effetto della novella normativa, vengono recepiti in una norma primaria alcuni orientamenti espressi in passato dall'Agenzia delle entrate in materia di **versamento frazionato dell'imposta** o di **versamento tardivo dell'imposta frazionata** (cd. **ravvedimento parziale**).

Il nuovo **articolo 13-bis** si struttura in **due commi**; il primo comma è suddiviso in **tre periodi**, ciascuno dei quali meritevole di un'analisi autonoma.

Il **primo periodo** del primo comma reca una **norma interpretativa**, con efficacia dunque **retroattiva**, ai sensi della quale l'istituto del **ravvedimento operoso** si applica anche nei casi di **versamento frazionato tardivo** delle imposte dovute.

Il concetto di versamento frazionato risale alla [risoluzione 67/E/2011](#), la quale ha operato una distinzione tra **rateazione** delle somme da ravvedimento e **ravvedimento parziale**.

Nell'occasione l'Agenzia delle entrate ha precisato che l'istituto della **rateazione** non può essere applicato al ravvedimento operoso, essendo applicabile solo ove normativamente previsto. Pertanto, il **versamento tardivo** di una **prima rata** di quanto complessivamente dovuto non cristallizza la misura della riduzione da ravvedimento anche per i pagamenti successivi.

Semmai il ravvedimento può ritenersi **perfezionato** con riferimento alla quota parte dell'imposta proporzionata al *quantum* complessivamente corrisposto a vario titolo. In altri termini il **ravvedimento parziale si perfeziona quando sono corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta versato tardivamente**. Al fine di dare evidenza dell'**intenzione** di avvalersi dei benefici del ravvedimento operoso, è necessario che, in sede di predisposizione del **modello F24**, il contribuente provveda ad imputare parte di quel versamento all'assolvimento delle **sanzioni**, indicando l'apposito **codice tributo**. Il **limite** all'effettuazione dei ravvedimenti scaglionati è rappresentato dall'intervento di **controlli fiscali** nei confronti del contribuente.

Il **secondo periodo** del **comma 1** dell'**articolo 13-bis** prevede che, ove 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 di ritardo**;
- la misura della **riduzione** da applicare alla sanzione va riferita al momento di **perfezionamento del ravvedimento**.

Anche questi principi sono stati oggetto di un documento dell'Agenzia delle entrate; in particolare, la [circolare 42/E/2016](#) ha precisato come, in sede di ravvedimento, il versamento della sanzione ridotta possa essere **successivo** a quello del tributo e/o degli interessi. Comunque, ai fini della **riduzione** da ravvedimento applicabile, rileva il momento in cui la **sanzione è effettivamente regolarizzata**.

Pertanto, ad esempio, in caso di **tardivo (20 giorni)** ma **integrale versamento del tributo** dovuto, senza pagamento di sanzione e interessi:

- la **sanzione applicabile** è quella del **15%** (ex [articolo 13 D.Lgs. 471/1997](#));
- gli **interessi** sono calcolati sulla base del **periodo di ritardo** (20 giorni);
- la **riduzione** da ravvedimento applicabile è quella riferita al momento in cui si **perfeziona il ravvedimento**, quindi al **pagamento della sanzione**.

Evidentemente se nel frattempo, ossia prima del pagamento della sanzione e degli interessi, è notificato un **avviso bonario**, il contribuente **perde** la **possibilità** di avvalersi del ravvedimento operoso.

Il **terzo periodo del comma 1 dell'articolo 13-bis** stabilisce che, nel caso di **versamento tardivo dell'imposta frazionata in scadenze differenti**, al contribuente è consentito:

- **ravvedere autonomamente i singoli versamenti**;
- **ravvedere il versamento complessivo**, applicando alla sanzione la **riduzione** corrispondente al momento di **regolarizzazione**.

Infine, il **comma 2 del nuovo articolo 13-bis** pone una limitazione di **ordine oggettivo**, prevedendo che le disposizioni ivi contenute trovano applicazione per i **solli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate**.

Seminario di specializzazione

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO E LA CORREZIONE DEI PRINCIPALI ERRORI DICHIARATIVI

Scopri le sedi in programmazione >