

ACCERTAMENTO

Il legislatore “riconosce” il ravvedimento parziale

di Luca Caramaschi

Con l'**articolo 4-decies D.L. 34/2019 convertito nella L. 58/2019** (c.d. Decreto crescita) il legislatore ha introdotto una **norma di interpretazione autentica** in materia di **ravvedimento parziale (o, più correttamente, frazionato)** inserendo un nuovo [articolo 13-bis](#) all'interno del **D.Lgs. 472/1997**, che di seguito si riporta.

Articolo 13-bis. - (Ravvedimento parziale)

1. *L'articolo 13 si interpreta nel senso che è 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 è riferita al momento del perfezionamento dello stesso. Nel caso di versamento tardivo dell'imposta frazionata in scadenze differenti, al contribuente è consentito operare autonomamente il ravvedimento per i singoli versamenti, con le riduzioni di cui al precedente periodo, ovvero per il versamento complessivo, applicando in tal caso alla sanzione la riduzione individuata in base alla data in cui la stessa è regolarizzata.*
2. *Le disposizioni del presente articolo si applicano ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.*

Con la citata modifica normativa vengono, quindi, recepiti con norma primaria alcuni **orientamenti** già espressi in passato dalla stessa **prassi amministrativa** in materia di versamento frazionato dell'imposta o versamento tardivo dell'imposta frazionata (cd. **ravvedimento parziale**).

Già con la [risoluzione 67/E/2011](#) l'Agenzia entrate, distinguendo tra **rateazione** delle somme da ravvedimento e **ravvedimento parziale**, aveva avuto modo di chiarire che tale ultima possibilità non è preclusa, sempre che siano corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta **versato tardivamente**, e nel rispetto del limite invalicabile di eventuali **controlli fiscali** nei confronti del contribuente (comprese le comunicazioni ai sensi degli [articoli 36-bis e 36-ter D.P.R. 600/1973](#)).

Successivamente, con la [circolare 42/E/2016](#), l'Agenzia è tornata sul tema precisando che, se è vero che il **ravvedimento operoso** degli omessi versamenti si perfeziona (anche parzialmente)

all'esito di un complesso procedimento – consistente nella regolarizzazione del versamento del tributo, sanzioni e interessi – **non è tuttavia necessario che ciò avvenga in un unico momento**, “potendo il versamento della sanzione ridotta essere successivo a quello del versamento del tributo e/o degli interessi”.

Tornando alla nuova disposizione, il primo periodo del **comma 1** del nuovo **articolo 13-bis** 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 delle imposte dovute**, purché il versamento della parte dell'imposta e delle sanzioni e interessi sia effettuato nei termini di legge per avvalersi del **ravvedimento** di cui al precedente [articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#).

In sintesi, detto istituto consente di **regolarizzare omessi o insufficienti versamenti** e altre irregolarità fiscali beneficiando della **riduzione delle sanzioni**.

In seguito alle **modifiche introdotte dalla Legge di stabilità 2015** sono stati eliminati alcuni vincoli legislativi al ravvedimento operoso, che influivano sulla tempistica e sulle condizioni per l'accesso all'istituto: tali limiti non operano più e, pertanto, il **ravvedimento** è oggi inibito solo dalla **notifica degli atti di liquidazione e di accertamento** (comprese le comunicazioni da **controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni**).

Gli errori, le omissioni e i versamenti carenti possono di conseguenza essere regolarizzati eseguendo spontaneamente il pagamento:

- **dell'imposta dovuta;**
- degli **interessi**, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito;
- della **sanzione in misura ridotta** (secondo lo schema di seguito evidenziato).

La misura delle riduzioni

-
- **1/10 di quella ordinaria** nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di **30 giorni** dalla data di scadenza;
 - **1/9 del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il **90° giorno successivo** al termine per la presentazione della dichiarazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore;
 - **1/8 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**, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, **entro un anno dall'omissione o dall'errore**;

- **1/7 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** oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, **entro due anni dall'omissione o dall'errore**;
- **1/6 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**, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, **oltre due anni dall'omissione o dall'errore**;
- **1/5 del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **dopo la constatazione della violazione** (ai sensi dell'**articolo 24 L. 4/1929**), salvo nei casi di mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto o di omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale;
- **1/10 del minimo** di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, **se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni**, oppure a **1/10 del minimo** di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, **se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni**.

Infine, il **D.Lgs. 158/2015** (riforma del sistema sanzionatorio amministrativo tributario) ha modificato la normativa sulle sanzioni per ritardati od omessi versamenti, prevedendo la **riduzione alla metà** della sanzione ordinaria per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni dalla scadenza.

In tali casi, quindi, la sanzione passa **dal 30% al 15%**.

Un'ulteriore riduzione della sanzione è prevista per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni. In detti casi la sanzione del 15% è ulteriormente ridotta a **1/15 per ogni giorno di ritardo (pari all'1%)**.

In ogni caso, il pagamento e la regolarizzazione non precludono l'inizio o la **prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento**.

Infine il secondo e ultimo comma del nuovo **articolo13-bis** in commento prevedono che le disposizioni riguardanti il ravvedimento parziale **si applicano ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate**. Nessuna *chance*, quindi, per i **tributi amministrati dagli enti locali** quali, ad esempio, l'Imu e la Tasi, così come per le **tasse automobilistiche**.

Seminario di specializzazione

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO E LA CORREZIONE DEI PRINCIPALI ERRORI DICHIARATIVI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)