

ISTITUTI DEFLATTIVI

Differenze nei versamenti per il ravvedimento ordinario e speciale: a rate o frazionato?

di Alessandra Fabbri

Master di specializzazione

LE ISPEZIONI TRIBUTARIE IN AMBITO NAZIONALE E INTERNAZIONALE

Scopri di più >

Con l'entrata in vigore del **D.L. 34/2023**, in particolare grazie all'[articolo 19](#), lettere b) e c) del comma 1, il **ravvedimento speciale** è stato di fatto “**rilanciato**”, spostando la **scadenza** per il **versamento** della **prima o unica rata** al prossimo **30 settembre**.

L'istituto è stato quindi reso nuovamente attuale, ragion per cui occorre (ancora) tenere presenti le relative **peculiarità**: questo perché, come noto, sebbene tale versione della regolarizzazione spontanea delle violazioni mutui gran parte della **disciplina applicabile** da quanto **ordinariamente previsto** per il **ravvedimento operoso** (dall'[articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#)), la disposizione di cui all'[articolo 1, commi 174-178](#) della “Legge di Bilancio 2023” presenta nondimeno talune **rilevanti differenze**.

Tra queste ultime spicca senz'altro la riduzione a 1/18 della penalità applicabile – in luogo dei vari scaglioni sanzionatori che decrescono in maniera inversamente proporzionale rispetto al tempo – ma in cui vi è, per l'appunto, anche la possibilità di procedere con la **rateizzazione** dei versamenti.

Rateizzazione che, nello specifico, dopo la citata previsione del D.L. 34/2023 può avvenire in un **massimo di 8 rate**, da versare entro i seguenti **termini**:

- 30 settembre 2023,
- 31 ottobre 2023,
- 30 novembre 2023,
- 20 dicembre 2023,
- 31 marzo 2024,
- 30 giugno 2024,
- 30 settembre 2023,

- 20 dicembre 2023.

Ciò che assume rilevanza per il ravvedimento speciale, proprio in virtù della difformità di cui si è detto rispetto alla regola applicabile al ravvedimento ordinario, è che l'istituto si **perfeziona** – con la **riduzione delle sanzioni** che ha quindi concretamente luogo – a seguito del **versamento** anche solo della **prima rata**, entro la richiamata fine del mese di settembre 2023 ([articolo 1, comma 175, primo periodo della Legge 197/2022](#)).

Cosa che **non può invece** senz'altro **avvenire** con il **ravvedimento operoso** “usuale” previsto dall'[articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#): per esso, infatti, vige la regola per cui il diritto a ottenere lo sgravio della penalità applicabile sussiste solo nella misura in cui vi sia il **versamento integrale di quanto complessivamente** dovuto per la correzione spontanea dell'errore; quindi di tutto ciò che va pagato a titolo di **tributo** (qualora dovuto), **sanzione** ed eventuali **interessi** – come peraltro affermato in più occasioni da parte della giurisprudenza di legittimità (si vedano, tra le altre, [Cassazione n. 22330 del 13.09.2018](#) e [n. 19017 del 24.09.2015](#)).

L'unica **eccezione** a quanto appena riportato è una particolare casistica di interesse, rappresentata dal **ravvedimento parziale** (o *frazionario*) di cui al successivo [articolo 13-bis D.Lgs. 472/1997](#), il quale configura una sorta di **“variante operativa”** del ravvedimento, che assume rilievo soprattutto nei casi in cui vengono commessi errori proprio nello stesso ambito della regolarizzazione spontanea.

L'[articolo 13-bis](#) è una **norma di interpretazione autentica** – che ha quindi efficacia anche per le fattispecie precedenti alla sua entrata in vigore il 30 giugno 2019 (ex [articolo 1, comma 2, L. 58/2019](#), di conversione del D.L. 34/2019) – che stabilisce, al primo periodo del comma 1, che la disposizione sul ravvedimento operoso deve essere interpretata nel senso che è **consentito** al contribuente di **avvalersi** dell'istituto del **ravvedimento** anche in caso di **versamento frazionato**.

Cosa che, però, deve accadere nei tempi prescritti dai menzionati **“scaglioni temporali”** stabiliti dalle diverse lettere dell'[articolo 13, comma 1, D.Lgs. 472/1997](#).

Il secondo periodo dell'[articolo 13-bis](#), comma 1 in esame prevede poi che, nel caso in cui:

- **l'imposta** dovuta sia **versata in ritardo** e
- il **ravvedimento**, con il versamento della sanzione e degli interessi, **abbia luogo successivamente**,

la **sanzione** applicabile corrisponde a quella riferita all'**integrale tardivo versamento**, con

- gli **interessi** che sono dovuti per l'**intero periodo del ritardo**, e
- la **riduzione della sanzione** per il ravvedimento che deve essere riferita al **momento di perfezionamento** dello stesso – ossia al citato integrale versamento di quanto dovuto per imposte, sanzioni e interessi.

Da ultimo, l'[articolo 13-bis](#), comma 1, terzo periodo del D.Lgs 472/1997 dispone che nell'ipotesi di **versamento tardivo dell'imposta frazionata** in scadenze differenti, il contribuente può operare autonomamente il **ravvedimento** per:

- i **singoli versamenti**, con le riduzioni viste in precedenza, oppure
- per il **versamento complessivo**, applicando in tale ultimo caso alla sanzione la riduzione individuata in base alla **data** in cui la stessa è **regolarizzata**.

Volendo proporre un esempio pratico su tali versamenti parziali/frazionati, si può pensare al caso di un soggetto obbligato al versamento del **saldo dell'imposta sui redditi** per il 2022, in ipotesi pari a **10.000 euro**, in data 30 giugno 2023.

Soggetto che, però, **non versa tempestivamente** il dovuto – per indisponibilità delle somme, mera dimenticanza o per qualsiasi altro motivo – e desidera pertanto **ravvedere l'omissione**, procedendo il versamento di metà dell'imposta dovuta (euro 5.000) dopo 20 giorni dall'originaria scadenza.

In simile ipotesi, nella quale per semplicità non vengono presi in considerazione gli interessi dovuti, il contribuente:

1. determina in primo luogo la **sanzione nel 15%** dell'imposta versata in ritardo – ex [articolo 13, comma 1](#), secondo periodo del D.Lgs. 471/1997 – in misura pari a **750 euro**,
2. **riducendola** poi a **1/10** – [articolo 13, comma 1, lettera a\), D.Lgs. 472/1997](#), per correzioni che avvengono **entro 90 giorni** dalla scadenza iniziale – quindi all'importo di **75 euro**.

A questo punto, dando per scontato l'esatto versamento di quanto dovuto a titolo di imposte e interessi, **il ravvedimento** della (sola) parte di **imposta pari a 5.000** deve ritenersi **perfezionato**.

Quanto detto, va notato, in linea con quanto affermato dalla recente [ordinanza della Cassazione n. 26523 del 30.09.2021](#), che si è posta in linea con il dettato normativo stabilendo che cui *"In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, per effetto dell'art. 13-bis del DLgs. n. 472 del 1997, introdotto dall'articolo 4-decies del d.l. n. 34 del 2019 (cd. Decreto crescita), convertito dalla legge n. 58 del 2019, norma di interpretazione autentica dell'art. 13 del DLgs. n. 472 del 1997, il ravvedimento operoso è ammissibile anche in caso di versamento frazionato dell'imposta dovuta, potendosi perfezionare in relazione anche ad una sola parte dell'imposta dovuta o in relazione a versamenti tardivi effettuati con scadenze differenti, sempre che siano stati corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla parte o alle singole frazioni del debito d'imposta tardivamente versato"*.

Impostazione che viene peraltro mutuata, come affermato dalla stessa ordinanza della Suprema Corte, dalla [risoluzione 67/E/2011](#), rispetto alla quale si è poi posta in linea la successiva [circolare 27/E/2013](#) – sebbene entrambi i documenti di prassi risultino precedenti

all'entrata in vigore della norma sul ravvedimento parziale.

Da ciò deriva quindi che, nel caso in esame, una volta effettuato il **ravvedimento** della **prima metà dell'imposta dovuta**:

- sia nell'ipotesi in cui il contribuente desideri procedere con la **regolarizzazione dell'ulteriore parte del tributo** (anche ricadendo in un diverso "scaglione" di cui alla norma sul ravvedimento),
- sia qualora intervenga l'Amministrazione finanziaria, **contestando** la **tardività** del **versamento** del **saldo** dell'imposta,

dovrà ritenersi **valida**, quindi impermeabile rispetto a quanto può avvenire in seguito, la **correzione spontanea** per la **quota** di tributo pari a **5.000 euro**. Non invece, va da sé, della violazione interamente considerata (non trattandosi di ravvedimento parziale).

Per questo motivo, se il contribuente desidera poi **regolarizzare** anche l'**ulteriore parte** del **tributo dovuto** (altri 5.000 euro), in ipotesi nel **mese di marzo 2024**, egli dovrà nuovamente:

1. determinare innanzitutto la **sanzione** applicabile, in questo caso ordinariamente pari al **30%** dell'imposta versata in ritardo – ex [articolo 13, comma 1](#), primo periodo del D.Lgs 471/1997 – in misura pari a **500 euro**,
2. **riducendola** poi a **1/8** – [articolo 13, comma 1, lettera b\), D.Lgs 472/1997](#), dato il ravvedimento avviene **entro** il termine per la **presentazione della dichiarazione** relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (**2023**) – quindi all'importo di **187,5 euro**.

Solo a questo punto, dunque, il **ravvedimento** della **seconda porzione di imposta dovuta** pari a **5.000 euro** (quindi dell'intera violazione commessa) deve ritenersi **perfezionato**.

Senza che l'Amministrazione finanziaria possa dunque contestare più alcunché.