



Lunedì 05/08/2013

Gli effetti del ravvedimento "parziale"

A cura di: Meli e Associati

Art. 13 del Dlgs n. 472 del 1997 e risoluzione n. 67 del 23 giugno 2011.

In tempi di crisi come quelli che stiamo attraversando, il ravvedimento operoso rischia di diventare, per molte imprese, l'unico modo per far fronte agli impegni tributari, rinviando il pagamento delle imposte a momenti di maggior liquidità.

Alcuni Uffici locali dell'Agenzia Entrate, in base a una lettura rigorosa della circolare 192/1998, ritenevano che il contribuente non potesse godere della riduzione di sanzione qualora eseguisse un ravvedimento in modo frazionato o parziale.

Il dubbio nasceva in particolare dal paragrafo 1.1. della suddetta circolare, intitolato "omesso o insufficiente pagamento, alle prescritte scadenze, delle imposte dovute a titolo di acconto o di saldo in base alla dichiarazione", che chiariva che le violazioni riguardanti l'omesso o il carente versamento delle imposte dovute "sono regolarizzabili con il pagamento, entro il 31 luglio 1998 e senza possibilità di rateazione, dell'imposta non versata alle previste scadenze, dei relativi interessi legali e della sanzione pari al 5 per cento dell'imposta oggetto di regolarizzazione".

La stessa Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 67 del 23 giugno 2011, è però intervenuta operando una distinzione tra la "rateazione delle somme da ravvedimento" e il "ravvedimento parziale" e riconoscendo espressamente la validità del "ravvedimento parziale" (ovvero del ravvedimento eseguito dal contribuente entro la scadenza stabilita dalla legge pagando sanzioni e interessi rapportati al debito versato in ritardo, seppur in misura incompleta rispetto al complessivo debito).

La Risoluzione 67/2011:

- ha escluso che si possa ritenere perfezionato il ravvedimento con il solo versamento della cosiddetta "prima rata" di quanto complessivamente dovuto a titolo di imposta, interessi e sanzioni entro il termine ultimo previsto e che si possa beneficiare della riduzione delle sanzioni anche per i versamenti successivi, effettuati oltre tale termine.

- ha escluso che, in caso di controllo fiscale attivato tra un ravvedimento e l'altro, il contribuente possa invocare l'avvenuta definizione integrale della violazione per effetto del versamento della "prima rata".

Ha però chiarito che:

- il ravvedimento debba considerarsi correttamente eseguito anche se frazionato in più "rate", purché tutte effettuate entro il termine previsto per il ravvedimento;

- il ravvedimento debba considerarsi correttamente eseguito, limitatamente all'importo versato, qualora il contribuente versi entro il termine previsto solo una quota parte del debito, con le relative sanzioni ed interessi. Decorso il termine per il ravvedimento o in caso di controllo, le sanzioni verranno applicate solo al



debito che residua dopo il ravvedimento parziale.

La circolare 27/E del 2 agosto 2013

La circolare 27/E del 2 agosto 2013 ha ribadito che la maggiorazione dello 0,40%, prevista per chi paga nei trenta giorni successivi alla scadenza naturale del 16 giugno, è parte integrante del tributo, cioè viene aggiunta all'imposta dovuta e versata insieme a questa, senza distinzione di codice tributo.

Da ciò deriva che interessi sull'errato versamento delle imposte, effettuato nel "termine lungo", non sono dovuti per adempimento tardivo, ma insufficiente. Se il contribuente dovesse versare, nel termine ampio del 16 luglio, solo l'imposta, omettendo la maggiorazione, sarebbe impossibile distinguere i due diversi importi e l'adempimento non potrà, in ogni caso essere considerato tardivo, bensì carente.

Il contribuente che volesse porre rimedio potrà quindi decidere sanare l'irregolarità avvalendosi del ravvedimento operoso (articolo 13, Dlgs 472/1997) per integrare il versamento (e non per sanare un ritardo).

Al riguardo, la circolare cita il parere dell'Avvocatura generale dello Stato che il 2 luglio 2012, n. 263000, chiariva che " (?) il versamento entro 30 giorni dalla scadenza dell'importo dovuto senza la maggiorazione dello 0,40% è assimilabile all'omesso versamento parziale e non già al ritardato pagamento, e che di conseguenza la sanzione del terzo deve essere rapportata alla frazione dell'importo non versato, come disposto dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997 per l'ipotesi di versamento parziale tempestivo (?)". Ad avviso dell'Avvocatura generale dello Stato, infatti, " nel dubbio, deve

privilegiarsi un'interpretazione della norma conforme ai principi di proporzionalità, ragionevolezza e certezza del diritto; (?)".

Ma la circolare 27/E del 2 agosto 2013 non si ferma lì e per il caso in cui il contribuente vada a determinare un importo sbagliato in sede di ravvedimento, rimanda a quanto già chiarito in proposito nella citata risoluzione 67/2011.

La sanzione ordinaria del 30% deve quindi essere applicata soltanto sulla somma residua (maggiore imposta dovuta, aumentata o meno dalla maggiorazione) e gli interessi sono calcolati a decorrere dalla data dell'originario versamento.

Inoltre, se a essere inesatto è solo il conto delle sanzioni o degli interessi, il ravvedimento vale unicamente per la parte dell'imposta (con o senza maggiorazione, a seconda della data del versamento originario) proporzionata a quanto complessivamente corrisposto. Gli uffici, in tal caso, applicheranno la sanzione ordinaria e/o recupereranno gli interessi esclusivamente sulla quota non sanata, con riferimento alla data del primo versamento.

Segnaliamo infine una recente sentenza n. 40/45/13 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia che ha considerato valido un ravvedimento operoso (riconoscendone gli effetti) pur in presenza



di errori (limitati) sugli interessi dovuti. Ci si è quindi appellati al principio dell'errore scusabile, già riconosciuto dalla stessa Agenzia delle Entrate che nella circolare 48/E/2011 ebbe modo di precisare: "gli uffici non mancheranno, tuttavia, di fare corretta applicazione del principio dell'errore scusabile, enunciato all'articolo 16, comma 9, legge 289/2002, secondo cui in caso di pagamento in misura inferiore a quella dovuta, qualora sia riconosciuta la scusabilità dell'errore, è consentita la regolarizzazione del pagamento medesimo entro 30 giorni dalla data di ricevimento della relativa comunicazione dell'ufficio".