

ISTITUTI DEFLATTIVI

Ravvedimento operoso in più tranches

di **Enrico Ferra**

La recente **circolare** dell'Agenzia delle Entrate **42/E/2016** offre un importante spunto per approfondire il tema del **ravvedimento "parziale"** del *quantum* dovuto: il ravvedimento frazionato delle violazioni con "contestuale" versamento, oltre al tributo, della sanzione e degli interessi legali nei termini normativamente previsti.

Già con la **risoluzione 67/E/2011** l'Amministrazione finanziaria aveva avuto modo di chiarire che tale 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* del d.P.R. 600/1973).

L'istituto conserva oggi una considerevole valenza alla luce delle importanti modifiche apportate:

- dalla L. 190/2014 (legge di stabilità per il 2015) sull'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997, con l'ampliamento dei termini per l'applicazione del **ravvedimento operoso**;
- dalla L. 158/2015 (legge di stabilità per il 2016) al **quadro sanzionatorio amministrativo** in materia di imposte dirette e indirette, con una rimodulazione secondo una logica di maggior favore per il contribuente.

Nella recente circolare l'Agenzia si sofferma sulle ipotesi in cui il contribuente ricorre all'istituto del ravvedimento operoso in due o più **tranches** al fine di chiarire come si determina, in tali casi, la sanzione ridotta all'atto di pagamento delle singole "rate"; tenendo, tuttavia, in debito conto che, nelle more della definizione, il contribuente accetta il **rischio** di incorrere nella notifica di un atto di liquidazione o di accertamento che impedirebbe il **perfezionamento** dell'istituto e, quindi, il beneficio della riduzione sanzionatoria (se non per la quota parte già versata).

Il termine "rate" è evidentemente **improprio**, essendo noto che - seppure ipotizzabile il ravvedimento "parziale" - **non è consentita** in alcun modo la "**rateazione da ravvedimento**": non è ammissibile cioè il perfezionamento della definizione, con il pagamento della cosiddetta "prima rata", di quanto dovuto complessivamente a titolo di imposta, interessi e sanzioni.

L'Agenzia ricorda, quindi, 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*”.

Viene poi evidenziata, tra le righe, l'importante **differenza** sussistente tra:

- la **misura minima delle sanzioni** a cui far riferimento per l'applicazione del ravvedimento operoso, di per sé modulata in funzione del momento in cui è **commessa la violazione**;
- e la corretta quantificazione (**della riduzione**) del **carico sanzionatorio** per effetto dell'applicazione del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997, per la quale rileva il momento in cui la sanzione è **effettivamente regolarizzata**.

Differenza, questa, invero **non sempre chiara** ai diversi operatori che si trovano a dover quantificare una percentuale “definitiva” per la regolarizzazione delle violazioni in relazione ai tardivi versamenti.

L'esempio proposto dall'Agenzia riguarda il caso di un versamento tardivo contenuto nei 90 giorni dal termine previsto.

In tal caso, la sanzione viene dimezzata ed è pari quindi al **15%**, in luogo di quella ordinaria pari al 30%. Tale “riduzione” opera **indipendentemente dal ravvedimento operoso**, per cui la riduzione delle sanzioni (da ravvedimento operoso) dovrà essere quantificata partendo dalla nuova misura minima.

In tal modo, quindi, nell'ipotesi in cui il contribuente intenda avvalersi del ravvedimento operoso ed il versamento del tributo sia stato effettuato tardivamente in **due tranches**, una entro 30 giorni e l'altra successivamente (entro, comunque, il termine di 90 giorni), per poter perfezionare correttamente il pagamento degli interessi e delle sanzioni, lo stesso potrà:

- ravvedere **autonomamente** i singoli versamenti applicando le riduzioni di cui alle lettere a) e a)-bis dell'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997 (cioè 1/10 e 1/9 rispettivamente) alle sanzioni calcolate sulla prima e sulla seconda *tranches*, se i versamenti delle sanzioni sono eseguiti rispettivamente entro il termine di 30 e 90 giorni;
- ravvedere il versamento **complessivo** applicando alla sanzione la riduzione che tiene conto del momento in cui la stessa è regolarizzata.

Nel secondo caso, pertanto, il contribuente potrà semplificare il calcolo applicando la riduzione che tenga conto del momento in cui l'intero versamento è regolarizzato: pagando, quindi, unicamente 1/10 o 1/9 del minimo a seconda che la regolarizzazione della sanzione avvenga entro i 30 giorni o successivamente.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

LA GESTIONE DEI CONTROLLI FISCALI ▶▶

Roma Verona