



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

Le novità in materia di ravvedimento operoso

(Circolare n. 16 del 7 ottobre 2019)

Indice

1. Premessa	3
2. Novità del "Decreto Crescita"	4
3. Ravvedimento operoso frazionato	5
3.1. Versamento delle somme in più momenti	6
3.2. Pagamento successivo di sanzioni e interessi	8
3.3. Versamento tardivo dell'imposta frazionata	10
4. Ravvedimento operoso parziale	11
5. Errore nel conteggio delle somme	12
5.1. Imposta versata commisurata al tributo	13
5.2. Imposta pagata non commisurata al tributo	13

1. Premessa

L'art. 13, co. 1, del D.Lgs. 472/1997 stabilisce che **la sanzione è ridotta**:

- a) **a 1/10 del minimo** nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di 30 giorni dalla data della sua commissione;
- a-*bis*) **a 1/9 del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;
- b) **a 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 ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;
- b-*bis*) **a 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 ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;
- b-*ter*) **a 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 ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;
- b-*quater*) **a 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'art. 24 della L. 4/1929, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli artt. 6, co. 3, o 11, co. 5, del D.Lgs. 471/1997;
- c) **a 1/10 del minimo** di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni.

Per i **tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate**, i **tributi doganali** e le **accise**, il ravvedimento non è precluso dal controllo fiscale, ma solo dall'avviso bonario o dall'atto impositivo (art. 13, co. 1-*bis* e 1-*ter*, del D.Lgs. 472/1997).

Il pagamento e la **regolarizzazione** di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/1997 **non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche** o altre attività amministrative di controllo e accertamento (art. 13, co. 1-*quater*, del D.Lgs. 472/1997).

Il **pagamento della sanzione ridotta** deve essere eseguito **contestualmente** alla regolarizzazione del **versamento del tributo** o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli

interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno (art. 13, co. 2, del D.Lgs. 472/1997).

Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di 60 giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione (art. 13, co. 3, del D.Lgs. 472/1997).

Norma (art. 13 del DLgs. 472/97)	Ambito temporale	Riduzione sanzioni	Ambito applicativo
Let. a)	Entro 30 giorni dalla violazione	1/10 del minimo	Solo violazioni sui tardivi versamenti
Let. a-bis)	Entro 90 giorni dalla violazione o dal termine di presentazione della dichiarazione	1/9 del minimo	Tutti i tributi per tutte le violazioni eccetto l'omessa dichiarazione
Let. b)	Entro l'anno dalla violazione o entro il termine della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	1/8 del minimo	Tutti i tributi per tutte le violazioni eccetto l'omessa dichiarazione
Let. b-bis)	Entro 2 anni dalla violazione o entro il termine della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione	1/7 del minimo	Solo tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate per tutte le violazioni eccetto l'omessa dichiarazione
Let. b-ter)	Oltre 2 anni dalla violazione oppure oltre il termine della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione	1/6 del minimo	Solo tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate per tutte le violazioni eccetto l'omessa dichiarazione
Let. b-quater)	Se la sanatoria avviene dopo la formazione del "PVC"	1/5 del minimo	Solo tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate per tutte le violazioni eccetto alcune sugli scontrini fiscali e l'omessa dichiarazione
Let. c)	Entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione	1/10 del minimo	Solo per l'omessa dichiarazione

Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nell'art. 13 del D.Lgs. 472/1997, ulteriori circostanze che comportino l'attenuazione della sanzione (art. 13, co. 5, del D.Lgs. 472/1997).

2. Novità del "Decreto Crescita"

In tale contesto normativo, è recentemente intervenuto l'art. 4-*decies*, co. 1, del D.L. 34/2019 (c.d. "Decreto Crescita"), che ha introdotto l'**art. 13-bis del D.Lgs. 472/1997**, in vigore dal 30.6.2019, secondo cui la disciplina del ravvedimento operoso – **limitatamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate** – si interpreta nel senso che è consentito al contribuente di avvalersi

dell'istituto anche in caso di versamento frazionato, purché nei tempi prescritti dalle lett. a), a-*bis*), b), b-*bis*), b-*ter*), b-*quater*) e c) del co. 1 dell'art. 13 del D.Lgs. 472/1997.

La nuova disposizione stabilisce, inoltre, che 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 e la riduzione prevista in caso di ravvedimento è riferita al momento del perfezionamento dello stesso. Qualora il versamento tardivo dell'imposta frazionata sia eseguito 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.

L'art. 13-*bis* del D.Lgs. 472/1997 – oltre ad avere natura di interpretazione autentica e, quindi, con efficacia retroattiva – conferma l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate, formulato con la **R.M. 67/E/2011**. La giurisprudenza di legittimità, con interpretazione da ritenersi ormai superata dal D.L. 34/2019, aveva, invece, affermato che il ravvedimento eseguito in via parziale non avrebbe potuto perfezionarsi (Cass. 22330/2018 e 19017/2015).

Per il resto, l'istituto del ravvedimento operoso non è stato modificato: conseguentemente, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, da un lato, continua ad essere possibile anche dopo l'inizio di un controllo fiscale – ad esempio dopo accessi, questionari o processi verbali di constatazione – sino al termine di accertamento, e con una riduzione delle sanzioni la cui entità dipende dal momento in cui interviene. Dall'altro, il ravvedimento operoso è **inibito** dalla notifica dell'avviso di accertamento o liquidazione, dell'avviso bonario o della cartella di pagamento.

3. Ravvedimento operoso frazionato

L'art. 13-*bis* del D.Lgs. 472/1997, come anticipato, chiarisce che le nuove disposizioni in tema di ravvedimento frazionato operano solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate: devono, pertanto, ritenersi **esclusi i tributi locali e i diritti camerati**.

Diversamente, ragioni di ordine sistematico inducono ad affermare che il ravvedimento parziale sia altresì ammesso per le violazioni, la cui **competenza all'irrogazione** spetta all'**Agenzia delle Entrate**, che non comportano il recupero del tributo, nonostante, per prudenza, sia opportuna una conferma ufficiale. La soluzione positiva trova, peraltro, conforto nella **R.M. 104/E/2017**, che ha ammesso il ravvedimento operoso oltre il termine dell'art. 13, co. 1, lett. b), del D.Lgs. 472/1997 per le violazioni inerenti alle comunicazioni delle **liquidazioni periodiche IVA** di cui all'art. 21-*bis* del D.L. 78/2010, che, tecnicamente, non riguardano "tributi" amministrati dall'Agenzia delle Entrate, trattandosi di adempimenti comunicativi. Il co. 1-*bis* dell'art. 13 del D.Lgs. 472/1997 sancisce che il

ravvedimento oltre il termine della lett. b) può avvenire solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, utilizzando la medesima locuzione impiegata dall'art. 13-*bis*, co. 2, del D.Lgs. 472/1997. La formulazione letterale dell'art. 13-*bis* del D.Lgs. 472/1997 appare, tuttavia, particolarmente ambigua, sotto diversi profili, rendendo, quindi, **necessari gli opportuni chiarimenti** da parte dell'Amministrazione Finanziaria: allo stato attuale, sino a quando non sarà diramato un intervento di prassi sul tema, non è possibile formulare precise ipotesi sulle modalità operative del ravvedimento frazionato. La presente Circolare si propone, tuttavia, di fornire **possibili soluzioni pratiche**, utili nell'immediato, con l'avvertenza che, successivamente, potrebbero essere suscettibili di una diversa interpretazione dell'Agenzia delle Entrate.

3.1. Versamento delle somme in più momenti

Ai sensi dell'art. 13-*bis*, co. 1, primo periodo, del D.Lgs. 472/1997, il contribuente può fruire del ravvedimento operoso in modo frazionato, purché nei tempi prescritti dalle lett. a), a-*bis*), b), b-*bis*), b-*ter*), b-*quater*) e c) dell'art. 13, co. 1, del D.Lgs. 472/1997.

È ora ammesso il ravvedimento operoso eseguendo in più momenti il versamento degli importi, a titolo di imposta, sanzioni e interessi, o di sole sanzioni, qualora la violazione non sia associata a un tributo. Ove si applichi una **riduzione della sanzione diversa da quella corretta** (ad esempio, si computi la riduzione a 1/7 del minimo e non a 1/6), il ravvedimento dovrebbe rimanere proporzionalmente valido, come meglio illustrato nel successivo paragrafo 5 della presente Circolare.

Dovrebbe rimanere fermo quanto specificato nella **R.M. 67/E/2011**. Pertanto, il contribuente può effettuare più pagamenti, sempre che il versamento del dovuto, ivi compresi interessi e sanzioni, sia posto in essere nei termini di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/1997. A questo proposito, si ricorda che, secondo tale documento dell'Amministrazione Finanziaria, **il contribuente non beneficia:**

- per l'intero della più mite riduzione della sanzione a 1/10 del minimo, qualora esegua un primo versamento entro 30 giorni dalla commissione della violazione e i restanti in momenti successivi;
- completamente della riduzione della sanzione più favorevole, ove solo il primo versamento venga eseguito entro i termini indicati dalle diverse lettere dell'art. 13, co. 1, del D.Lgs. 472/1997;
- integralmente del ravvedimento operoso se, tra un versamento e l'altro, sopravviene la notifica di un atto impositivo.

Esempio: versamento frazionato

Si pensi al caso di un contribuente che intenda sanare un'**omessa indicazione di ricavi nel modello REDDITI 2018**. Al fine di usufruire della riduzione della sanzione a 1/8 del minimo, ai sensi dell'art. 13, co. 1, lett. b), del D.Lgs. 472/1997, la violazione deve essere regolarizzata entro la data ultima per la presentazione del modello REDDITI 2019, ovvero non oltre il 2.12.2019, in quanto il termine del 30.11.2019 cade di sabato.

Qualora il contribuente provveda al **versamento in parte** a settembre 2019 e, per il residuo, a dicembre 2019, il ravvedimento non può consentire, per la totalità degli importi, la riduzione a 1/8 del minimo delle sanzioni, ma solo per la "porzione" sanata entro il 2.12.2019 (in quanto il 30.11.2019 cade di sabato). Ove ulteriori versamenti venissero effettuati in un **momento successivo**, troverebbero applicazione le riduzioni a 1/7 o 1/6 del minimo, ai sensi delle lett. b-*bis*) e b-*ter*) dell'art. 13, co. 1, del D.Lgs. 472/1997.

Esempio: notifica dell'atto impositivo o dell'avviso bonario

Si assuma che un contribuente non abbia versato le imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi entro i termini di legge, per un importo di 100.000,00 euro.

Per mancanza di fondi, il contribuente, 80 giorni dopo la scadenza, versa solo 50.000,00 euro di imposte, più sanzioni ridotte per 833,33 euro (50.000,00 euro * 15%/9) e gli interessi legali.

Dopo l'esecuzione dei menzionati versamenti, viene notificato l'avviso bonario da liquidazione della dichiarazione – **elemento ostativo al ravvedimento operoso** – per effetto del quale dovrebbero essere recuperati i 50.000,00 euro di imposta ancora da versare, gli **interessi da ritardata iscrizione a ruolo** al tasso del 4% annuo e le **sanzioni del 30%** paramtrate su 50.000,00 euro (pari a 15.000,00 euro). A questo proposito, si segnala che, in assenza di indicazioni normative contrarie, l'avviso bonario inerente alla parte di violazione non ravveduta può essere definito ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. 462/1997, pagando, nei successivi 30 giorni, le **sanzioni ridotte a 1/3**, le imposte e gli interessi al tasso del 3,5%, potendo anche dilazionare gli importi (nel qual caso, entro i 30 giorni, va pagata la prima rata).

Le medesime considerazioni devono essere formulate per la **definizione delle sanzioni** ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 472/1997 o per l'**acquiescenza** ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. 218/1997. Questi istituti dovrebbero comunque spettare, in costanza dei requisiti di legge, se la parte di violazione non ravveduta viene contestata mediante accertamento o atto di contestazione delle sole sanzioni.

Impossibilità di versamento rateale

Rimane fermo che, a differenza di quanto accade per gli altri istituti deflativi del contenzioso, per il ravvedimento operoso non è previsto il versamento rateale degli importi, nel senso che **non è possibile considerarlo perfezionato per l'intero** nel momento in cui si effettua un **primo versamento**.

Invece, ad esempio, nell'**accertamento con adesione**, l'art. 9 del D.Lgs. 218/1997 sancisce che l'adesione si perfeziona con il versamento della prima rata. Pertanto, la menzionata adesione rimane valida anche qualora non vengano versate le rate successive, fatto che cagionerebbe comunque ulteriori conseguenze sanzionatorie.

3.2. Pagamento successivo di sanzioni e interessi

L'art. 13-*bis*, co. 1, secondo periodo, del D.Lgs. 472/1997 prende in considerazione l'ipotesi in cui il contribuente, intendendo ravvedere la violazione di un omesso versamento, paghi le imposte in un primo momento e, successivamente, sanzioni e interessi. Non si ravvisano, in ogni caso, motivi ostativi per l'applicabilità del ravvedimento su sanzioni diverse dagli omessi versamenti.

Si rammenta che, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 471/1997, la **misura della sanzione** da omesso versamento è differenziata a seconda dell'ampiezza del ritardo nel pagamento:

- non superiore a 14 giorni: 1% per ogni giorno di ritardo;
- da 15 giorni a 90 giorni: 15%;
- oltre i 90 giorni: 30%.

Relativamente al versamento successivo di sanzioni e interessi, l'art. 13-*bis*, co. 1, secondo periodo, del D.Lgs. 472/1997, stabilisce che:

- nel caso in cui l'imposta dovuta sia versata in ritardo e il ravvedimento, con il pagamento 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.

L'ambigua formulazione normativa sembra confermare quanto era stato specificato con la **C.M. 42/E/2016**, secondo cui sarebbe stato necessario versare gli interessi legali sino a quando le imposte sono state pagate e le sanzioni ridotte, tenendo presente che la riduzione di queste ultime dipende dal tempo in cui avviene il ravvedimento (bisogna valutare il momento in cui sono pagate le sanzioni e gli interessi e non le imposte, versate prima).

Ad esempio, se un contribuente versa, con un ritardo di 25 giorni, l'IRES dovuta in base alla dichiarazione dei redditi e dopo 40 giorni paga gli interessi e le sanzioni, perfezionando così il ravvedimento:

- la **sanzione da tardivo versamento** del 15% dovrebbe essere pari all'1,67% e parametrata all'intero importo versato in ritardo. Questa quantificazione discende dal combinato disposto dell'art. 13, co. 1, del D.Lgs. 471/1997 – che punisce il tardivo versamento contenuto nei 90 giorni con una sanzione del 15% – e dell'art. 13, co. 1, lett. a-*bis*), del D.Lgs. 472/1997 che, per il ravvedimento entro i 90 giorni dalla commissione della violazione, contempla una riduzione della sanzione a 1/9 del minimo;
- gli **interessi legali** dovrebbero essere calcolati sino al quarantesimo giorno, ovvero sino alla data di versamento dell'imposta.

Sotto il primo profilo, la locuzione "*la sanzione applicabile corrisponde a quella riferita all'integrale tardivo versamento*" – contenuta nell'art. 13-*bis*, co. 1, secondo periodo, del D.Lgs. 472/1997 – dovrebbe significare che, nonostante, in sede di ravvedimento, si versino prima le imposte e poi le

sanzioni e gli interessi legali, comunque la sanzione per tardivo versamento (cui operare la riduzione da ravvedimento) deve essere riferita all'integrale tardivo versamento. Se così è, allora si tratta di un inciso assolutamente superfluo.

Una **diversa interpretazione**, non condivisibile e **contraria alla ratio legis** che intende incentivare il ravvedimento deflazionando anche il carico di lavoro degli uffici finanziari, potrebbe essere quella di ritenere che la sanzione da tardivo versamento vada riferita al momento in cui vengono pagati sanzioni e interessi: quindi, se, tornando all'esempio riportato, le imposte sono pagate entro i 40 giorni e le sanzioni e gli interessi dopo i 90 giorni, le sanzioni sarebbero pari al 30% e non più al 15%. Volendo analizzare ogni possibile ipotesi, la locuzione riportata potrebbe essere riferita al caso del **versamento frazionato**, ammesso in via generale dall'art. 13-*bis*, co. 1, primo periodo, del D.Lgs. 472/1997. Ove così fosse, se il contribuente sana un tardivo versamento in più momenti, ad esempio in parte 40 giorni dopo la scadenza e il residuo dopo 90 giorni dal termine, la sanzione applicabile dagli uffici – e, conseguentemente, quella cui computare la riduzione da ravvedimento – sarebbe, per l'intero, del 30%, e non, proporzionalmente, del 15% e del 30%. Interpretazione, questa, da rigettare con fermezza.

Relativamente agli **interessi**, occorre sottolineare come l'art. 13, co. 2, del D.Lgs. 472/1997, nel fare riferimento al tasso legale, qualifichi espressamente gli interessi come **moratori**. Pertanto, la locuzione "*gli interessi sono dovuti per l'intero periodo del ritardo*" – riportata nell'art. 13-*bis*, co. 1, secondo periodo, del D.Lgs. 472/1997 – dovrebbe significare che, anche nel caso descritto, si calcolano **sino alla data di versamento dell'imposta**. Diversamente, interpretare l'inciso nel senso di dover conteggiare gli interessi sino alla data di pagamento delle sanzioni, e non della sola imposta, sarebbe incompatibile con il carattere moratorio degli stessi.

Non sembra, invece, porre particolari problemi l'ultimo inciso contenuto nell'art. 13-*bis*, co. 1, secondo periodo, del D.Lgs. 472/1997: "*la riduzione prevista in caso di ravvedimento è riferita al momento del perfezionamento dello stesso*". La **riduzione della sanzione** deve, pertanto, essere computata prendendo come riferimento la data di versamento delle sanzioni e degli interessi – o la data ultima del pagamento, qualora gli interessi e le sanzioni vengano, a loro volta, versati in momenti diversi – e non quella, antecedente, di versamento del tributo. Così, se l'imposta viene versata 80 giorni dopo la scadenza, e **le sanzioni e gli interessi dopo i 90 giorni**, ma entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui è stata commessa la violazione, la riduzione da operare, in sede di ravvedimento, sulla sanzione del 15% – derivante dalla disciplina sanzionatoria sostanziale (art. 13 del D.Lgs. 471/1997), essendo dunque irrilevante che sanzioni e interessi, inerenti al ravvedimento, siano pagati dopo i 90 giorni – sarà pari non a 1/9 del minimo, ma a 1/8 dello stesso.

Notifica dell'avviso bonario dopo il versamento delle imposte

Se il contribuente versa tardivamente le imposte e, prima del versamento, a titolo di ravvedimento,

delle sanzioni ridotte e degli interessi legali, sopravviene l'avviso bonario, **il ravvedimento non può ritenersi perfezionato.**

L'Agenzia delle Entrate irrogherà, pertanto, una sanzione da tardivo versamento pari al 15% o al 30%, più gli interessi del 4% da ritardata iscrizione a ruolo. In assenza di indicazioni normative contrarie, l'**avviso bonario** inerente alla violazione non ravveduta **può essere definito** ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. 462/1997, pagando, nei successivi 30 giorni, le **sanzioni ridotte a un terzo** e gli **interessi al tasso del 3,5%**, potendo anche dilazionare gli importi (nel qual caso, entro i 30 giorni deve essere pagata la prima rata).

3.3. Versamento tardivo dell'imposta frazionata

L'art. 13-*bis*, co. 1, terzo periodo, del D.Lgs. 472/1997 stabilisce che, *"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"*.

Questa disposizione, anche se non formulata chiaramente, sembra riguardare i casi in cui è consentito al contribuente di optare per il versamento rateale dell'imposta dovuta, ma lo stesso **non abbia rispettato le scadenze previste per le singole rate**, provvedendo a versarle tardivamente.

Si dovrebbe, quindi, trattare, principalmente, della disciplina della rateizzazione di cui all'art. 20 del D.Lgs. 241/1997, in virtù della quale i contribuenti possono avvalersi della facoltà di rateizzare i versamenti delle somme dovute a titolo di saldo e di primo acconto risultanti dai modelli REDDITI, IRAP e IVA, mediante suddivisione in rate di pari importo, con applicazione, sulle rate successive alla prima, degli interessi del 4% annuo (0,33% mensile), ai sensi dell'art. 5, co. 1, del D.M. 21.5.2009.

In base a tale disciplina, per i **contribuenti titolari di partita IVA**, la prima rata scade il giorno stabilito per il versamento in unica soluzione, mentre le rate successive alla prima scadono il giorno 16 di ogni mese. Nel caso dei **soggetti privi di partita IVA**, la prima rata scade il giorno stabilito per il versamento in unica soluzione, come per i contribuenti titolari di partita IVA, e le rate successive alla prima scadono invece alla fine di ogni mese.

In ogni caso, il versamento rateale deve concludersi nel mese di novembre e questo determina il numero massimo delle rate nel quale può essere suddiviso l'importo da versare.

Il **mancato rispetto delle scadenze** per il versamento delle singole rate determina, pertanto, un versamento tardivo soggetto alla disciplina sanzionatoria di cui all'art. 13 del D.Lgs. 471/1997, a seconda del lasso temporale di ritardo. Tali tardivi versamenti possono formare oggetto di ravvedimento operoso, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 472/1997. A questo proposito, il successivo art. 13-*bis*, co. 1, terzo periodo, del D.Lgs. 472/1997 sembra consentire al contribuente, alternativamente, di:

- effettuare un **ravvedimento autonomo** in relazione al **tardivo versamento di ciascuna singola rata**, calcolando con riguardo a ciascuna di esse gli interessi legali da ravvedimento – da applicare all'importo dovuto a titolo di imposta e interessi, ai sensi dell'art. 20 del D.Lgs. 241/1997, che vengono versati tardivamente – e la sanzione ridotta in relazione al momento in cui viene effettuato il tardivo versamento;
- effettuare un **ravvedimento "complessivo"** di tutte le rate tardivamente pagate, applicando un'unica sanzione ridotta sulla base della scadenza del versamento in unica soluzione.

Ad esempio, si consideri una s.r.l. avente l'esercizio coincidente con l'anno solare, che ha approvato il bilancio 2018 il 25.6.2019 e che deve versare 5.000,00 euro di saldo IRES, con scadenza ordinaria al 31.7.2019, ma che opta per la rateizzazione massima ai sensi dell'art. 20 del D.Lgs. 241/1997. Il versamento di 5.000,00 euro è stato, quindi, suddiviso in **5 rate** di 1.000,00 euro ciascuna, scadenti rispettivamente il 31.7.2019, il 20.8.2019 (per effetto del differimento feriale), il 16.9.2019, il 16.10.2019 e il 18.11.2019 (il 16.11.2019 cade di sabato): le rate successive alla prima devono essere maggiorate dei previsti interessi. Si supponga che, per mancanza di liquidità, venga versata tempestivamente solo la prima rata, mentre le restanti **4 vengano versate tardivamente il 20.12.2019**.

Qualora venga effettuato un **ravvedimento operoso autonomo per ciascuna rata**, la sanzione da applicare è quella relativa al lasso temporale di ritardo che intercorre tra la scadenza di ciascuna rata e il 20.12.2019, quindi del 30% se superiore a 90 giorni o del 15% se compreso nei 90 giorni, ridotta ad 1/8 nel primo caso e a 1/9 nel secondo.

Diversamente, se si effettua un **ravvedimento operoso "complessivo"** delle quattro rate tardivamente versate, sembrerebbe applicabile la sola sanzione del 30% ridotta ad 1/8, considerando che tra il 31.7.2019 e il 20.12.2019 intercorrono più di 90 giorni.

Per quanto riguarda gli **interessi legali** dovuti per il ravvedimento operoso, sembra, invece, che vadano sempre calcolati in maniera distinta, in relazione al periodo di ritardo nel versamento di ciascuna rata, in ossequio alla loro natura moratoria.

Su tali aspetti sono comunque necessari chiarimenti ufficiali.

L'art. 13-*bis*, co. 1, terzo periodo, del D.Lgs. 472/1997 **non sembra applicabile** in relazione alle **rate** inerenti agli **istituti deflativi del contenzioso**, come, ad esempio, accertamento con adesione, conciliazione giudiziale e definizione degli avvisi bonari. Si tratta, infatti, di fattispecie che trovano già una esaustiva disciplina nell'art. 15-*ter* del D.P.R. 602/1973.

4. Ravvedimento operoso parziale

L'art. 13-*bis*, co. 1, del D.Lgs. 472/1997, nell'ammettere espressamente il ravvedimento "frazionato", pare alludere anche a quello parziale, ovvero all'ipotesi in cui il contribuente, ad esempio per mancanza di fondi, intenda **ravvedere solo una parte della violazione commessa**. Sembrano, pertanto, confermate le istruzioni fornite dalla **R.M. 67/E/2011**, secondo cui è "*necessario che siano*

corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta versato tardivamente (in senso contrario, si erano, invece, espresse le Cass. n. 22330/2018 e n. 19017/2015, ora superate dalla novità normativa).

L'omesso versamento della **parte di debito che residua** non può beneficiare delle riduzioni delle **sanzioni** previste dall'art. 13 del D.Lgs. 472/1997, che, invece, andranno irrogate dall'Amministrazione Finanziaria, secondo le **regole ordinarie**. Ad esempio, si pensi a un sostituto d'imposta che avrebbe dovuto versare, entro il 16.9.2019, 10.000,00 euro di ritenute su redditi di lavoro autonomo e che intenda regolarizzare la violazione solo per 6.000,00 euro eseguendo i **versamenti con 20 giorni di ritardo**, usufruendo della riduzione delle sanzioni a 1/10 del minimo. In sede di compilazione del modello F24, il contribuente dovrà versare:

- 6.000,00 euro per le ritenute, con codice tributo "1040";
- 2,63 euro a titolo di interessi legali ($6.000,00 \text{ euro} * 0,80\% * 20/365 = 2,63$), con codice tributo "1040";
- 90,00 euro a titolo di sanzioni ($1,5\% * 6.000,00 \text{ euro}$), codice tributo "8906", in virtù del combinato disposto dell'art. 13, co. 1, del D.Lgs. 471/1997 – che punisce il tardivo versamento contenuto nei 90 giorni con una sanzione del 15% – e dell'art. 13, co. 1, lett. a), del D.Lgs. 472/1997 che, per il ravvedimento entro i 30 giorni dalla commissione della violazione, contempla una riduzione della sanzione a 1/10 del minimo.

L'Agenzia delle Entrate irrogherà la sanzione del 30% su 4.000,00 euro, che potrà essere definita a 1/3 entro 30 giorni dall'avviso bonario.

Si osservi, inoltre, che – qualora il contribuente versi una parte delle somme **successivamente ai 30 giorni dalla violazione** – le sanzioni, sull'importo versato dopo i 30 giorni (nel caso in esame 4.000,00 euro) dovrebbero essere considerate ridotte a 1/9, ai sensi dell'art. 13, co. 1, lett. a-bis), del D.Lgs. 472/1997. Diversamente, ove il versamento fosse sanato **13 giorni dopo la scadenza** per il versamento, troverebbe applicazione anche la riduzione a 1/15 per giorno di ritardo, per effetto dell'art. 13 del D.Lgs. 471/1997.

5. Errore nel conteggio delle somme

Il contribuente potrebbe effettuare errori nel computo delle somme da versare ai fini del ravvedimento, si pensi al calcolo degli interessi legali, delle sanzioni o della riduzione delle stesse su una fattispecie sanzionatoria diversa da quella applicabile. Potrebbe essere l'ipotesi in cui il contribuente, nella **determinazione degli interessi legali**, abbia fatto riferimento al calendario commerciale (360 giorni), anziché a quello civile (365 giorni), considerando, quindi, tutti i mesi composti da 30 giorni (anche quando ne hanno 31), oppure quella ove il contribuente abbia applicato un errato tasso di interesse legale, commettendo uno sbaglio sulla decorrenza dei tassi.

In tutti questi casi, sorgono questioni che riguardano altresì la correttezza che deve sussistere nei

rapporti tra contribuente e uffici finanziari.

L'Agenzia delle Entrate, con la **C.M. 27/E/2013**, ha specificato che il ravvedimento operoso, nelle menzionate fattispecie, **non può essere disconosciuto per l'intero**, in quanto può essere ritenuto valido limitatamente alla "porzione" di violazione sanata: tali chiarimenti, ancorché si riferiscano al caso degli omessi versamenti di imposte regolarmente dichiarate, dovrebbero concernere, in generale, tutte le violazioni sanabili tramite ravvedimento operoso.

Tale documento di prassi sembra rientrare nell'ambito applicativo dell'art. 13-*bis*, co. 1, del D.Lgs. 472/1997, nella parte in cui, senza mezzi termini, viene ammesso il ravvedimento "frazionato".

Sancire che il contribuente può ravvedersi in misura "frazionata" equivale a sostenere che se, per qualsiasi motivo (incluso l'errore di determinazione degli importi), **le somme versate appaiono insufficienti**, il ravvedimento debba ritenersi **perfezionato per la "porzione"** di violazione che risulta proporzionalmente sanata.

La tematica ha formato oggetto di diverse pronunce della Cassazione.

È stato affermato che il mancato integrale versamento della sanzione ridotta legittima il disconoscimento del ravvedimento operoso e la conseguenziale ripresa dell'intera sanzione dovuta (Cass. n. 14298/2012 e n. 12661/2011): alla luce del sopravvenuto art. 13-*bis*, co. 1, del D.Lgs. 472/1997, questo orientamento **non appare più sostenibile**.

In sede di merito, invece, appariva prevalente, anche prima del D.L. 34/2019, la tesi favorevole al contribuente. Infatti, pur non mancando decisioni in senso contrario (C.T. Reg. Milano n. 75/31/12 e C.T. Prov. Bergamo n. 250/2/19), varie volte i giudici hanno affermato l'illegittimità del disconoscimento del ravvedimento operoso per lievi errori nel conteggio degli interessi legali (C.T. Reg. Milano n. 40/45/13 e n. 79/19/12) e/o delle sanzioni (C.T. Reg. Milano n. 32/44/12), addirittura per 0,69 euro (C.T. Prov. Milano n. 26/44/12), sostenendo che occorre dare rilievo alla volontà del contribuente di ravvedersi (C.T. Reg. Milano n. 8/1/12).

5.1. Imposta versata commisurata al tributo

La **C.M. 27/E/2013, § 2**, ha affermato come, alla luce dei chiarimenti forniti con la **R.M. 67/E/2011**, *"il ravvedimento di quanto originariamente e complessivamente dovuto possa considerarsi perfezionato anche solo parzialmente, cioè limitatamente all'importo versato entro la scadenza del termine per il ravvedimento"*. Si tratta delle ipotesi in cui le sanzioni e gli interessi, nonostante l'errore, sono comunque commisurati al tributo versato.

Pare, quindi, che si ricada nella medesima situazione affrontata nella R.M. 67/E/2011, ovvero in un **ravvedimento parziale**, analizzato nel precedente paragrafo 4 della presente Circolare.

5.2. Imposta pagata non commisurata al tributo

Può accadere che il contribuente versi un importo complessivo di imposta, interessi e sanzioni infe-

riore al dovuto e che le sanzioni e/o gli interessi non siano commisurati all'imposta versata a titolo di ravvedimento.

La suddetta **C.M. 27/E/2013, § 2**, aveva chiarito che il ravvedimento potrà ritenersi perfezionato con riferimento alla **quota parte dell'imposta**, comprensiva o meno della maggiorazione a seconda della data dell'originario versamento, proporzionata al *quantum* complessivamente corrisposto a vario titolo. È, tuttavia, necessario che, in sede di predisposizione del modello di versamento, lo stesso abbia quantomeno provveduto ad imputare parte di quel versamento all'assolvimento delle sanzioni, indicando l'apposito **codice tributo**. In tale sede, l'Amministrazione Finanziaria aveva altresì precisato che gli uffici provvederanno a variare i codici tributo e a suddividere le somme versate, in modo da determinare l'importo ancora da versare sulla base della percentuale di completamento individuata secondo le indicazioni sopra fornite.

Alle suddette affermazioni dell'Agenzia delle Entrate deve essere attribuita una **valenza di principio**: se si accogliesse letteralmente quanto esposto, sarebbe necessario, ai fini della validità del ravvedimento operoso, che il contribuente versi almeno una parte delle sanzioni; e ciò, valorizzando la *ratio* che sembra ispirare la C.M. 27/E/2013, difficilmente può essere accettato. In altri termini, l'indicazione del codice tributo dovrebbe essere solo uno degli elementi con cui l'ufficio valuta la volontà di ravvedersi. Sul punto, la **Circolare Assonime 29/2013, nota 7**, ha sottolineato che *"se così non fosse, pur dinanzi alla medesima obbligazione tributaria, si giungerebbe ad applicare ai contribuenti che hanno versato la stessa somma un regime sanzionatorio differente, senza alcuna adeguata giustificazione"*.

In assenza di indicazioni contrarie, dovrebbe comunque rimanere ferma la possibilità di inviare all'Agenzia delle Entrate, almeno sino all'inizio del controllo, un'**istanza di correzione del modello F24 o F23**, ove, per errore, il contribuente abbia indicato il solo codice tributo dell'imposta.