

RAVVEDERSI A RATE

di Roberta De Marchi

Con risoluzione n. 67/E del 23 giugno 2011 l’Agenzia delle entrate ha fornito delle interessanti indicazioni in ordine al ravvedimento operoso, di cui all’art. 13, del D.Lgs. n. 471/97, eseguito in forma “*frazionata*”, sciogliendo così i dubbi sorti dubbi circa la possibilità, per i contribuenti, di usufruire dei benefici dell’istituto in parola nei casi in cui ravvedano in modo frazionato la violazione commessa, con contestuale versamento “in misura congrua” della sanzione e degli interessi legali, nei termini normativamente previsti.

Il dubbio

I suddetti dubbi - e le conseguenti problematiche applicative - originano dalla circolare n. 192/E del 23 luglio 1998 ove, nel paragrafo 1.1. titolato “*omesso o insufficiente pagamento, alle prescritte scadenze, delle imposte dovute a titolo di acconto o di saldo in base alla dichiarazione*”, viene chiarito che le violazioni riguardanti l’omesso od 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*”. In base ad una lettura rigorosa del citato provvedimento di prassi, si è, quindi, dubitato che il contribuente potesse godere della riduzione di sanzione anche nell’ipotesi in cui eseguisse, entro il termine per la presentazione della dichiarazione – seppur in modo frazionato – tutte le incombenze necessarie per il perfezionamento del ravvedimento (versamento di imposta, o parte di essa, con relativi interessi e sanzioni calcolati in misura congrua).

Il pensiero delle Entrate

Le Entrate, preliminarmente, operano una distinzione tra “*rateazione delle somme da ravvedimento*” e “*ravvedimento parziale*”.

Viene, innanzitutto, escluso, che possa applicarsi all’istituto del ravvedimento operoso di cui al citato articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997 la rateazione, che è una modalità di pagamento dilazionato nel tempo di somme dovute dal contribuente, applicabile solo ove normativamente prevista, ed in presenza di presupposti e secondo regole puntualmente disciplinate.

In particolare, non è ammissibile che il ravvedimento della violazione si perfezioni con il versamento della cosiddetta “*prima rata*” di quanto “complessivamente” dovuto a titolo di imposta, interessi e sanzioni, e che il contribuente possa, quindi, beneficiare della riduzione complessiva delle sanzioni applicabili anche quando i versamenti delle “*rate*” successive siano effettuati oltre i termini ultimi normativamente previsti.

Allo stesso modo, deve escludersi che, in caso di controllo fiscale attivato tra un versamento e l’altro, il contribuente possa invocare l’avvenuta definizione integrale della violazione per effetto del versamento della “*prima rata*”.

Nè, il contribuente, nel caso di omesso o carente versamento, non può beneficiare della percentuale di riduzione dell’intera sanzione nelle misure più vantaggiose previste dalla lettera a del citato articolo 13, per il solo fatto di aver versato una prima rata di quanto complessivamente dovuto entro il termine di trenta giorni dalla data di commissione della violazione.

Per le Entrate, relativamente alla fattispecie prospettata è, invece, più corretto parlare di ravvedimento “*parziale*” di quanto originariamente e complessivamente dovuto. Possibilità, peraltro, non esclusa dalla citata circolare n. 192/E del 1998.

Ai fini del perfezionamento del ravvedimento parziale, è necessario che siano corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito d’imposta versato tardivamente.

Ovviamente, il limite all’effettuazione di tali ravvedimenti scaglionati è rappresentato dall’intervento di controlli fiscali nei confronti del contribuente ovvero dallo scadere del termine per il ravvedimento; in tali circostanze, l’omesso versamento della parte di debito che residua non può beneficiare delle riduzioni delle sanzioni previste dal citato articolo 13 che, invece, andranno irrogate dagli Uffici, secondo le regole ordinarie.

A titolo meramente esemplificativo, se il contribuente non ha effettuato (o ha effettuato in parte) il versamento della somma dovuta a titolo di secondo acconto IRPEF per l’anno d’imposta 2010 (i.e. € 100), tale omissione – sempreché non sia stata già constatata – si considera correttamente ravveduta qualora, entro il termine del 30 settembre 2011, il contribuente stesso versi, in due o più soluzioni, la quota capitale (es.: € 20, € 40, € 30 ed € 10) coi correlati sanzione ed interessi. Viceversa, il ravvedimento non può ritenersi perfezionato, se non limitatamente all’importo versato, qualora il contribuente versi entro il termine del 30 settembre 2011 solo una quota parte (i.e. € 20) coi correlati sanzioni ed interessi e, successivamente al predetto termine, la restante parte (i.e. € 40, € 30 ed € 10). Ugualmente, la violazione sarà ravveduta solo in parte se tra un versamento e l’altro intervenga un controllo da parte dell’Amministrazione.

L'istituto

Come è noto, il ravvedimento operoso, per effetto anche delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 99 del 30 marzo 2000 e dal D.Lgs. n. 32 del 26 gennaio 2001, permette al contribuente di chiudere spontaneamente le violazioni ed omissioni commesse.

L'accesso all'istituto è consentito dietro il pagamento di una sanzione ridotta rispetto a quella ordinaria, incentivando così lo stesso contribuente a chiudere, anticipatamente, la propria posizione fiscale, con il versamento di sanzioni ridotte, la cui entità varia a seconda della tempestività del ravvedimento e del tipo di violazioni.

L'istituto consente, quindi, all'autore di una o più violazioni tributarie (nonché ai soggetti solidalmente obbligati) di regolarizzare spontaneamente la propria posizione, usufruendo di rilevanti riduzioni delle sanzioni amministrative.

A tale fine, la regolarizzazione deve avvenire entro determinati limiti temporali e, comunque, sempre prima che vi sia stata constatazione della violazione stessa, abbiano avuto inizio accessi, ispezioni o verifiche, ovvero siano iniziate altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore della violazione od i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

Affinché il ravvedimento operoso si perfezioni è necessario, oltre alla rimozione della condotta costituente violazione, il pagamento della sanzione in misura ridotta, nonché del tributo o della differenza (quando dovuti) e degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno, entro i termini indicati dal legislatore.

Gli effetti della regolarizzazione effettuata ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 sono, peraltro, diversi a seconda del tipo di violazione da regolarizzare e dei tempi entro i quali detta regolarizzazione avviene.

Secondo l'originaria formulazione la sanzione era ridotta ad un ottavo del minimo quando la violazione consisteva nel mancato pagamento del tributo o di un acconto, se il versamento veniva eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della violazione – da intendere come data di scadenza del termine per il versamento, secondo quanto già chiarito con circolare ministeriale n. 180 del 1998. Poiché l'ipotesi di ritardato od omesso versamento diretto è soggetto alla sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato, la sanzione ridotta per effetto del ravvedimento era pari al 3,75% del dovuto.

Quando, invece, la regolarizzazione degli errori o delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avveniva entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale era stata commessa la violazione ovvero, nell'ipotesi in cui non era prevista dichiarazione

periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore, la sanzione era ridotta ad un quinto del minimo (art. 13, c. 1, lett. b).

Era, infine, prevista una specifica ipotesi di ravvedimento nel caso di omessa presentazione della dichiarazione, da perfezionare attraverso la presentazione della dichiarazione (entro novanta giorni dalla scadenza del relativo termine) ed attraverso il pagamento della sanzione che, per effetto del ravvedimento, risultava ridotta ad un ottavo del minimo (art. 13, c. 1, lett. c).

L'art. 16, c. 5, del decreto legge n. 185 del 2008, conv. in L. n. 2/2009, ha introdotto delle modifiche all'istituto del ravvedimento operoso, disciplinato dall'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, riducendo le sanzioni dovute in caso di regolarizzazione spontanea delle violazioni tributarie e rendendo, dunque, ancora più conveniente il ricorso a tale istituto.

La citata modifica normativa - come indicato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 10/E del 2009 - intende riallineare la misura delle sanzioni applicabili in caso di ravvedimento alla riduzione delle sanzioni prevista nel caso di adesione ai verbali di constatazione e di adesione agli inviti al contraddittorio, introdotti, rispettivamente, dall'art. 83, c. 18, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112 (convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2008, n. 133) e dall'articolo 27 del decreto legge n. 185/2008, anche al fine di rendere, comunque, vantaggiosa per il contribuente la definizione spontanea di errori ed omissioni.

L'art. 16, c. 5, del decreto legge ha modificato la misura delle sanzioni applicabili in caso di ravvedimento.

In particolare, per effetto delle suddette modifiche, in caso di mancato pagamento del tributo o di un acconto, il contribuente può sanare la violazione con il versamento di quanto dovuto entro trenta giorni dalla scadenza del termine stabilito, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera a, ottenendo un abbattimento della relativa sanzione ad un dodicesimo del minimo.

Nel caso in cui il contribuente regolarizzi gli errori o le omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, 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, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera b, la sanzione dovuta è ridotta ad un decimo del minimo.

Infine, nel caso di mancata presentazione della dichiarazione nei termini di legge, è possibile ravvedere la relativa violazione entro novanta giorni dalla scadenza, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera c, versando la sanzione ridotta ad un dodicesimo del minimo.

Nonostante le modifiche sopra illustrate, continuano ad essere attuali – conferma la CM n. 10/2009 - le precisazioni fornite con la circolare n. 106/E del 21 dicembre 2001, in merito all'esatto importo da corrispondere a seguito della riduzione da ravvedimento. In particolare, la richiamata circolare ha chiarito che il troncamento delle cifre decimali, risultanti a seguito della conversione in euro, previsto dall'art. 51, c. 3, del d.lgs. 24 giugno 1998, n. 213 (decreto Euro) per le sanzioni pecuniarie penali ed amministrative, opera anche quando la base su cui calcolare la sanzione, a seguito di riduzione derivante da ravvedimento, risulta espressa in lire (come accade per le sanzioni amministrative contenute nel d.lgs. n. 471 del 1997).

Diversamente, nel caso in cui la misura della sanzione sia espressa in percentuale si applicano le regole ordinarie dell'arrotondamento in centesimo di euro.

Assumendo, ad esempio, l'ipotesi in cui il contribuente abbia ommesso di presentare la dichiarazione, con imposta versata, l'art. 1, c. 1, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 prevede l'applicazione della sanzione da lire 500.000 a lire 4.000.000 (da € 258,00 ad € 1032,00). In tal caso il contribuente potrà regolarizzare la violazione presentando la dichiarazione omessa entro 90 giorni dalla scadenza e provvedendo, altresì, al pagamento della sanzione ridotta in misura pari ad € 21 (un dodicesimo del minimo) e non più ad € 32 (un ottavo del minimo).

Nell'ipotesi, invece, di ritardato pagamento di un'imposta pari a 100 €, entro 20 giorni dalla scadenza del termine, l'importo da corrispondere a titolo di ravvedimento sarà pari a 2,50 € (un dodicesimo del minimo pari al 30% di 100 €).

Le nuove disposizioni in materia di ravvedimento operoso sono entrate in vigore a decorrere dal 29 novembre 2008. Pertanto, le nuove misure di riduzione da applicare alle sanzioni da versare a titolo di ravvedimento riguardano tutte le fattispecie di regolarizzazione perfezionate a decorrere da tale data, anche se aventi ad oggetto violazioni commesse in tempo anteriore.

Si ricorda che la legge n. 220 del 13 dicembre 2010 – art.1, c. 20 -, ha apportato, a decorrere dal 1° febbraio 2011, al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 13, comma 1, alla lettera a, le parole: "un dodicesimo" sono sostituite dalle seguenti: "un decimo"; alla lettera b, le parole: "un decimo" sono sostituite dalle seguenti: "un ottavo"; alla lettera c, le parole: "un dodicesimo", ovunque ricorrono, sono sostituite dalle seguenti: "un decimo".

Di conseguenza, il nuovo quadro normativo risulta essere il seguente:

Ravvedimento operoso		
Fattispecie	Misura del ravvedimento ante legge	Nuova misura del ravvedimento
Omesso versamento regolarizzato entro 30 gg. Art. 13, lett. a)	1/12 del minimo	1/10 del minimo
Regolarizzazione di omissioni Art. 13, lett.b)	1/10 del minimo	1/8 del minimo
Violazioni sostanziali Art. 13, lett.c)	1/12 del minimo	1/10 del minimo

29 giugno 2011
Roberta De Marchi