

Il decreto Crescita introduce la possibilità di pagamenti frazionati con efficacia retroattiva

# Ravvedimento pure in tranche

## Istituto limitato ai tributi amministrati dalle Entrate

DI STEFANO LOCONTE  
E CHIARA DE LEITO

**C**on una norma di interpretazione autentica l'art. 4-decies del decreto Crescita disciplina la possibilità di effettuare un ravvedimento operoso parziale per sanare gli omessi versamenti d'imposta. La natura interpretativa della norma comporta l'efficacia retroattiva della stessa. Per espressa previsione normativa, le disposizioni in commento si applicano ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

**La regolarizzazione spontanea degli errori o omissioni.** L'istituto del ravvedimento operoso, disciplinato dall'art. 13 del dlgs 472/1997, consente di regolarizzare le violazioni sostanziali e formali relative agli obblighi di versamento e dichiarativi, beneficiando della riduzione delle sanzioni. I versamenti omessi o carenti, gli errori o le omissioni possono essere sanati eseguendo spontaneamente il pagamento dell'imposta dovuta, degli interessi legali, maturati tra la data in cui il versamento sarebbe dovuto essere effettuato e la data del pagamento effettivo, e della sanzione in misura ridotta, parametrata al ritardo con cui il contribuente si ravvede.

Con l'introduzione dell'articolo 13-bis al dlgs 472/1997, il decreto Crescita codifica, con efficacia retroattiva, l'istituto del ravvedimento operoso parziale, conformandosi alla posizione già espressa dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria. Vengono così disciplinate le conseguenze sanzionatorie rispetto alle ipotesi di ravvedimento parziale, che si può configurare nel versamento tardivo dell'imposta frazionata in scadenze differenti e nel

Ravvedimento parziale	
Fattispecie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Versamento tardivo e frazionato dell'imposta</li> <li>• versamento tardivo dell'imposta cui segue il versamento delle sanzioni</li> </ul>
Ambito applicativo	Solo i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate
Vantaggi per il contribuente	Riduzione delle sanzioni avuto riguardo ai termini di pagamento
Momento di perfezionamento	Pagamento della sanzione e degli interessi

versamento tardivo dell'imposta cui segue il pagamento delle sanzioni.

**Il versamento frazionato.** L'articolo 13-bis del dlgs 472/1997 anzitutto prevede, con norma di interpretazione autentica dell'art. 13, che è consentito ai contribuenti di avvalersi dell'istituto del ravvedimento anche in caso di versamento frazionato, purché sia comunque effettuato nei termini stabiliti dalle lettere da a) a c) del comma 1 del precedente articolo 13. In altre parole, il contribuente può frazionare il pagamento dell'imposta dovuta a mezzo di versamenti tardivi che non possono eccedere, in ogni caso, i termini normativamente previsti dall'articolo 13 del dlgs 472/1997. L'intervento normativo contenuto nel decreto Crescita si pone in continuità con quanto previsto dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 67/E del 23 giugno 2011. In questo documento l'Amministrazione finanziaria ha negato la possibilità di applicare al ravvedimento operoso l'istituto della

rateazione in mancanza di una espressa previsione di legge. Di conseguenza, l'Agenzia delle entrate ha escluso che il pagamento della prima rata di quanto complessivamente consentita al contribuente, per ciò solo, di beneficiare della riduzione complessiva delle sanzioni nella misura più favorevole prevista in ragione dei termini di pagamento della prima rata. Inoltre, quando i pagamenti delle rate successive alla prima venivano effettuati oltre i termini ultimi normativamente previsti è esclusa la definizione integrale della violazione.

**Il versamento tardivo e frazionato dell'imposta.** Tale fattispecie è stata compiutamente enucleata già dalla risoluzione n. 67/E/2011 con la quale l'Agenzia delle entrate ha riconosciuto la facoltà dei contribuenti di «ravvedere parzialmente» quanto originariamente e complessivamente dovuto. In continuità con il citato documento di prassi, l'art. 13-bis consente di operare un ravvedimento parziale considerando autonomamente ogni singolo versamento. Il contribuente dovrà quindi commisur-

are le sanzioni e gli interessi alla frazione di debito d'imposta pagato. Ai fini della misura della riduzione della sanzione in concreto applicabile dovrà aversi riguardo alle date dei singoli pagamenti. Il termine ultimo per poter effettuare i ravvedimenti «scaglionati» è rappresentato dallo scadere del termine per il ravvedimento ovvero dall'attività accertativa azionata nei confronti del contribuente. Quindi, la notifica di un avviso di liquidazione o accertamento impedisce al contribuente di regolarizzare integralmente la violazione avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso, ma non pone nel nulla i versamenti tardivi dell'imposta frazionata fino ad allora eseguiti avvalendosi delle disposizioni degli artt. 13 e 13-bis del dlgs 472/1997.

**Il versamento tardivo e successivamente delle sanzioni.** Tale fattispecie si configura quando l'imposta dovuta è versata in ritardo e il versamento della sanzione e degli interessi interviene in un momento successivo. L'articolo 13-bis sta-

bilisce che in questa ipotesi, il ravvedimento si perfeziona con il versamento della sanzione che deve essere assunta nella misura minima prevista per il tardivo versamento dell'imposta e, quindi, ridotta avuto riguardo al momento in cui è posto in essere il ravvedimento. Il contribuente è tenuto a corrispondere anche gli interessi, al saggio legale, maturati durante l'intero periodo di ritardo, quindi fino alla data di pagamento dell'imposta. La disposizione normativa fa espressamente coincidere il pagamento della sanzione con il momento in cui si perfeziona il ravvedimento, pertanto se medio tempore è notificato al contribuente un atto di accertamento resta definitivamente preclusa la possibilità di ravvedere le irregolarità commesse beneficiando della riduzione delle sanzioni prevista dall'istituto in commento.

**Ambito applicativo.** L'art. 13-bis, ultimo comma, circoscrive l'operatività dell'istituto ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate. Ciò comporta che l'istituto del ravvedimento operoso frazionato non è esperibile rispetto alla generalità dei tributi locali nonché rispetto ai tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli. Rispetto ai tributi locali, la scelta del legislatore è coerente con l'esclusione degli stessi anche dall'ambito applicativo dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13. Meno comprensibile appare, invece, la scelta di escludere i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli dal momento che gli omessi o carenti versamenti relativi a tali tributi possono essere spontaneamente ravveduti dai contribuenti, secondo le disposizioni dell'art. 13, comma 1-bis.

—© Riproduzione riservata—

### FISCO FLASH a cura dello Studio F. Chigione e A. Ghio

## Fisco

### ■ AUTOTRASPORTO

Deduzione forfettaria autotrasportatori (Mef comunicato n.138 del 19/7/2019)

### ■ ISA

Aggiornamento software Isa 1.04 (Entrate c.s. del 19/7/2019)

### ■ NUDA PROPRIETÀ

Non si applica il regime di neutralità art. 177 - comma 2 Tuir al conferimento della nuda proprietà (Entrate risp. n. 290 del 22/7/2019)

### ■ PERMUTA IMMOBILI

Si applica la tassazione ordinaria alla

permuta di immobili fra parrocchia e comune (Entrate risp. interp. n. 292 del 22/7/2019)

### ■ PARTI COMUNI

Spetta l'agevolazione per interventi su parti comuni per riduzione rischio sismico anche all'unico proprietario delle unità (Entrate risp. interp. n. 293 del 22/7/2019)

### ■ DETRAZIONI

La detrazione per redditi da lavoro dipendente spetta in base ai giorni retribuiti (Entrate risp. interp. n. 295 del 22/7/2019)

### ■ RISERVA DI PROPRIETÀ

Vendita a rate con riserva di proprietà il proprietario dichiara

l'immobile fino al pagamento dell'ultima rata (Entrate risp. interp. n. 296 del 22/7/2019)

### ■ LOCAZIONI

Il subentro nel contratto di locazione commerciale a seguito di decesso non consente l'opzione per la cedolare secca (Entrate risp. interp. n. 297 del 22/7/2019)

### ■ FIGLI A CARICO

Detrazione per figli a carico in misura piena al genitore con reddito più elevato (Entrate risp. min. n. 69/e del 22/7/2019)

### ■ RIQUALIFICAZIONE

È possibile cedere il credito d'imposta per interventi di riqualificazione energetica ai genitori finanziatori se il contribuente ricade nella no tax

area (Entrate risp. interp. n. 298 del 22/7/2019)

### ■ TRASFERIMENTO DENARO

Sanzionati i mancati obblighi comunicativi dei trasferimenti di denaro verso l'estero oltre 15 mila euro (Entrate risp. interp. n. 299 del 22/7/2019)

### ■ ABUSO DEL DIRITTO

Abuso del diritto per operazione di merger leveraged cash out (Entrate principio di diritto n. 20 del 22/7/2019)

### ■ SPESE UNIVERSITARIE

Non sono detraibili i rimborsi delle spese universitarie estere se pagate con il prestito d'onore (Entrate risp. interp. n. 302 del 23/7/2019)

—© Riproduzione riservata—



La versione integrale è disponibile su [www.italiaoggi.it/doci07](http://www.italiaoggi.it/doci07)