



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF190

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del

dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 7

OGGETTO	RAVVEDIMENTO FRAZIONATO DOPO IL DL CRESCITA
RIFERIMENTI	ART. 4-DECIES, C. 1, DL 34/2019 – ARTT. 13 E 13-BIS D.LGS 472/97 – CM 42/2016; CM 27/2013
CIRCOLARE DEL	24/10/2019

Sintesi: il Decreto crescita, introducendo una norma di interpretazione autentica (ad effetto retroattivo) ha dettato la disciplina applicabile al ravvedimento parziale, recependo l'orientamento dell'Agenzia Entrate. In particolare, è stato previsto quanto segue:

- tardivo versamento dell'imposta: la sanzione si applica sulla sola quota di essa versata tardivamente
- imposta rateizzata: in tal caso si può ravvedere, alternativamente:
 - ogni singola rata in via autonoma, applicando ordinariamente le relative sanzioni
 - il versamento complessivo dovuto, beneficiando della riduzione individuata in base alla data di regolarizzazione della violazione.

Si analizza la situazione attuale anche alla luce degli orientamenti pregressi dell'Agenzia Entrate.

L'art. 4-decies, c. 1, DL 34/2019 (cd. "Decreto crescita"), con l'introduzione del **nuovo art. 13-bis nel D.lgs 472/97**, ha disposto con norma "di interpretazione autentica" (dunque con efficacia retroattiva) la legittimità di esperire il meccanismo del ravvedimento operoso anche nelle ipotesi in cui:

- a) sia **limitato ad una quota parte del debito** (cd. "frazionato" o "parziale")
- b) il versamento della **sanzione** avvenga **successivamente al versamento dell'imposta**
- c) riguardi il ravvedimento di un **versamento rateale**.



Art. 13-bis D.lgs. 472/97: "L'articolo 13 si interpreta nel senso che è consentito al contribuente di avvalersi dell'istituto del **ravvedimento** anche in caso di **versamento frazionato**, purché nei tempi prescritti dalle lettere a), a-bis), b), b-bis), b-ter), b-quater) e c) del comma 1 del medesimo articolo 13. 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; la riduzione prevista in caso di ravvedimento è riferita al momento del perfezionamento dello stesso. 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.

2. Le disposizioni del presente articolo si applicano ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.



N.B: la disciplina delineata si applica (art. 13-bis, co. 2 D.Lgs. 472/97):

- esclusivamente ai **tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate**
- rimanendo esclusi altri tributi, quali: i tributi locali (Imu, Tasi, ecc.) e quelli doganali (dazi; Iva assolta in dogana; accise; ecc.), per i quali il ravvedimento deve intervenire per l'intero importo.

Si noti che l'Agenzia delle Entrate era già giunta ad ammettere le procedure di cui sopra in vari documenti di prassi (RM 67/2011, CM 27/2013 e CM 42/2016).

Tuttavia la giurisprudenza si era orientata in senso negativo, ritenendo inapplicabile il ravvedimento non effettuato sull'intero importo del debito (Cass. n. 22330/2018 e n. 19017/2015). In esito a tale orientamento numerosi uffici avevano proceduto a contestare l'operato dei contribuenti.

Per tale motivo il legislatore ha ritenuto di introdurre una norma di interpretazione autentica, la quale permette di definire le procedure di accertamento/contenzioso non ancora resesi definitive, tra cui:

- ✓ mancata effettuazione dell'acquiescenza in relazione all'atto di irrogazione di sanzioni notificato dall'ufficio (versamento in unica soluzione o della prima rata nei 60gg successivi alla notifica)
- ✓ contenziosi per i quali sono ancora pendenti i termini per il ricorso/appello.

CARENTE/TARDIVO VERSAMENTO DELL'IMPOSTA - SANZIONI APPLICABILI

RIDUZIONE	SANZ. EDITTALE	SANZ. RIDOTTA	GG DI RITARDO NEL VERSAMENTO
1/10	1% a giorno	da 0,1% a 1,4%	entro il 14° giorno dalla scadenza
	15%	1,50%	dal 15° al 30° giorno dalla scadenza
1/9	15%	1,67%	dal 31° al 90° giorno dalla scadenza
1/8	30%	3,75%	- entro 1 anno dalla violazione - entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione
1/7	30%	4,29%	- entro 2 anni dalla violazione - entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione
1/6	30%	5%	entro il termine di accertamento
1/5	30%	6%	dopo la notifica di un PVC

Solo
tributi
ammin.
dalle
Entrate

Arrotondamento: riguardo le modalità di arrotondamento / troncamento delle suddette percentuali (15% x 1/9 = 1,6666 e 30% x 1/7 = 4,2857) si attendono chiarimenti delle Entrate.

RAVVEDIMENTO SUCCESSIVO AL VERSAMENTO DELLA SOLA IMPOSTA

Un primo aspetto che viene disciplinato per legge riguarda il caso in cui il contribuente:

- ➔ abbia proceduto al versamento dell'imposta in ritardo
- ➔ senza procedere a ravvedere tale tardività.

Tale fattispecie era già stata oggetto di chiarimento da parte della CM 42/2016, di cui viene confermato il contenuto.

In tale situazione, occorre individuare gli importi dovuti come segue:

- a) **sanzione edittale applicabile** (su cui applicare la riduzione col ravvedimento): va individuata con riferimento al momento del versamento tardivo
- b) **riduzione della sanzione da ravvedimento**: va riferita al momento in cui viene versata la sanzione (non al momento in cui si è proceduto al versamento dell'imposta)
- c) **interessi**: sono dovuti per il periodo del ritardo



Nota: fino al versamento della sanzione il contribuente accetta il rischio di incorrere nella notifica di atto di recupero/accertamento, che richiederebbe la sola sanzione "piena" edittale.

Esempio1

L'imprenditore Rossi ha versato il saldo Iva di €. 1.000 del mese di settembre 2019 in data 20 ottobre 2019 (in luogo del 16/10/2019).

Intende avvalersi del ravvedimento al 25/10/2019; dovrà procedere come segue:

- ✓ **sanzione edittale applicabile:** il ritardo è di **4 gg** (dal 20/10 al 16/10), cui corrisponde la **sanzione del 4%** (1% x 4 gg), che andrà poi ridotta
- ✓ **interessi:** vanno calcolati **sui 4 gg** di ritardo nel versamento dell'imposta
- ✓ **riduzione della sanzione:** si applica la **riduzione a 1/10** (in quanto il ravvedimento interviene entro 30 gg); dunque la sanzione del 4% va abbattuta a 1/10 (pari allo **0,40%**).

Dunque per il ravvedimento il contribuente dovrà ulteriormente versare:

- la sanzione pari a €. 4 (0,4% x 1.000)
- gli interessi: €. 1.000 x 4/365 gg x 0,8% = €. 0,08

Mod. F24 presentato al 20/10/2019

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rilegazione/ regione/ prov./ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6009		2019	1.000,00	
RITENUTE ALLA FONTE					

Mod. F24 presentato al 25/10/2019

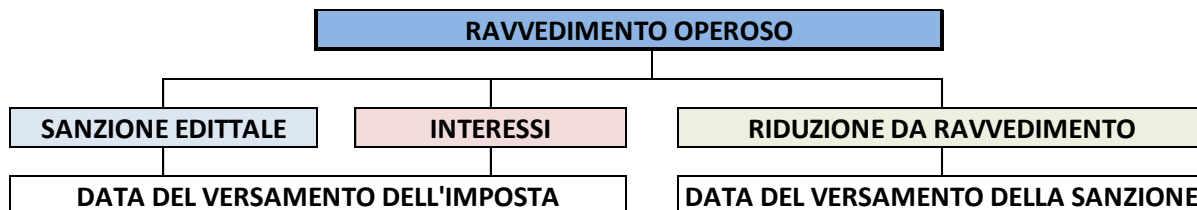
SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rilegazione/ regione/ prov./ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA	8904		2019	4,00	
RITENUTE ALLA FONTE	1991		2019	0,08	

Esempio2

Nell'Esempio1 precedente si ponga ora che il versamento della sanzione sia intervenuto il 30 novembre 2019 (45 gg di ritardo).

In tal caso:

- ✓ sanzione edittale applicabile: rimane inalterata al 4% (l'Iva è stata versata con 4 giorni di ritardo)
- ✓ interessi: rimane calcolata **sui 4 gg** di ritardo nel versamento dell'imposta
- ✓ riduzione della sanzione: la **riduzione applicabile diviene pari a 1/9** (in quanto il ravvedimento interviene tra il 31° ed il 90° giorno); dunque la sanzione del 4% va abbattuta a 1/9 (pari allo **0,444%**).



RAVVEDIMENTO "FRAZIONATO"

L'ipotesi del "ravvedimento frazionato" (anche detto "parziale") si configura nel caso in cui il contribuente

- ➔ non proceda a regolarizzare l'intero omesso versamento (per errore o per carenza di disponibilità finanziaria)
- ➔ ma si limiti a versare una sola **quota parte dell'imposta dovuta**, calcolando **correttamente** (cioè su detta quota parte del debito) le relative **sanzioni** ed **interessi** di mora.

Il Decreto Crescita ha in questo caso disciplinato per legge quanto già previsto dalla RM 67/2011, ritenendo che:

- il ravvedimento si deve considerare **correttamente esperito** per la quota parte dell'imposta versata
- dovendo l'Ufficio limitarsi:
 - ✓ al recupero dell'imposta residua
 - ✓ unitamente alle relative sanzioni edittali ed interessi di mora (entrambi calcolati su detta quota parte non regolarizzata dal contribuente)



Nota: in tali situazioni è consigliato procedere a versare imposta + sanzioni + interessi nell'ambito del medesimo F24 (come avviene di solito), in modo da non lasciare dubbi sulla volontà del contribuente.

Esempio3

Ravvedimento frazionato

Beta Srl intende avvalersi del ravvedimento per il versamento del 2° acconto Ires di €. 10.000 scaduto al 30/11/2019, effettuato tardivamente in **2 tranches**:

- una **con 30 giorni** dalla scadenza (30/12/2019) per €. 8.000
- l'altra **con 50 giorni** dalla scadenza (19/01/2020) per €. 2.000.

Entrambi i versamenti sono effettuati tra il 31° ed il 90° giorno dal termine e, pertanto, la sanzione edittale applicabile è **pari al 15%**, cioè €. 150.

Il contribuente potrà procedere a versare la sanzione e gli interessi determinati su ciascuna tranche di imposta:

a) versamento al 30/12/2019:

- ✓ imposta: €. 8.000
- ✓ interessi: €. 5,26 ($8.000 \times 30 / 365 \text{ gg} \times 0,8\%$)
- ✓ sanzione ridotta: **€. 15** (cioè €. 150 x 1/10, essendo versata entro 30gg dalla violazione)

b) versamento al 19/01/2020:

- ✓ imposta: €. 2.000
- ✓ interessi: €. 2,19 ($2.000 \times 50 / 365 \text{ gg} \times 0,8\%$)
- ✓ sanzione ridotta: **€. 16,67** (cioè €. 150 x 1/9, essendo versata oltre i 30gg ma entro i 90 gg dalla violazione)

Variante: nel caso in cui il contribuente proceda a versare in 2 tranches la sola imposta, potrà comunque procedere ad effettuare il ravvedimento ai sensi del paragrafo precedente (cioè applicando il concetto del ravvedimento con sanzione ed interessi versati solo successivamente a ciascuna delle 2 tranches)



“Rateazione del ravvedimento” non ammessa: come anticipato il ravvedimento frazionato lascia “scoperta” la quota parte del debito non ravveduta.

In relazione a questa non è prevista una procedura di pagamento rateale di quanto dovuto per il ravvedimento; ciò significa che non si può opporre all'Ufficio che procede ad irrogare le sanzioni piene sull'imposta non pagata il fatto di aver instaurato una procedura rateale del ravvedimento, che ha “congelato” il debito residuo.

Esempio4

Un contribuente non ha effettuato il versamento del saldo Iva nel mese di giugno 2019 di €. 20.000 entro il termine del 16/07/2019.

Ha proceduto ad effettuare il versamento di una **prima tranche di €. 5.000** al 20/09/2019.

In data 18/10/2019 riceve la **Lettera di compliance** con la richiesta di versamento dell'eccedenza di **€. 15.000 non versata; in data 10/12/2019 riceve l'avviso bonario.**

In tal caso il contribuente non potrà più effettuare il ravvedimento operoso su tale eccedenza, potendosi solo limitare ad effettuare il versamento nei 30gg successivi al 10/12/2019 per ottenere l'abbattimento delle sanzioni a 1/3 (pari al 10% da applicare a €. 15.000 non versati), eventualmente procedendo a richiedere la rateizzazione dell'avviso bonario.

RAVVEDIMENTO FRAZIONATO

PER CIASCUNA TRANCHE DI PAGAMENTO SI INDIVIDUA:

LA SANZIONE EDITTALE APPLICABILE

IN RAGIONE DELLA TARDIVITÀ DEL VERSAMENTO DELL'IMPOSTA

LA RIDUZIONE DA RAVVEDIMENTO

IN RAGIONE DELLA TARDIVITÀ DEL VERSAMENTO DELLA SANZIONE

IMPOSTA FRAZIONATA IN SCADENZE DIFFERENTI

L'ultimo periodo del co. 1 del nuovo art. 13-bis D.Lgs. 472/97 dispone che:

- in caso di **versamento tardivo dell'imposta frazionata in scadenze differenti** (cioè nel caso in cui sia la legge a prevedere la possibile rateizzazione del versamento dell'imposta)
- il contribuente può, alternativamente:
 - ⇒ applicare autonomamente il **ravvedimento per i singoli versamenti**:
 - applicando la sanzione edittale in ragione della tardività del versamento della rata
 - e beneficiando delle relative riduzioni (come già ammetteva il pregresso orientamento dell'Agenzia) applicando le relative riduzioni (a 1/10, 1/9 e così via, a seconda della tardività con cui interviene il versamento della sanzione)
 - ⇒ applicare il **ravvedimento al versamento complessivo**
 - beneficiando della riduzione individuata in base alla data di regolarizzazione della violazione.



Interessi: la norma nulla dispone in relazione al calcolo degli interessi che si ritiene vadano calcolati considerando la data di ciascun singolo versamento

Esempio5

Beta Srl decide di versare il 1° acconto IRES di €. 12.000 in scadenza al 30/09/2019 in tre rate di pari importo a partire dal 30/09/2019.

Nel caso di specie, i versamenti da effettuare sono i seguenti:

- 1° rata 30/09/2019: €. 4.000
- 2° rata 16/10/2019: €. 4.000 + interessi
- 3° rata 18/11/2019: €. 4.000+interessi

Al 31/12/2019 la società decide di ravvedere i versamenti non effettuati.

In tal caso può:

a) ravvedere ogni singola rata, applicando le relative riduzioni; in particolare:

- ravvedimento 1° rata dal 30/09/2019 al 31/12/2019: €. $4.000 \cdot 30\% \cdot 1/8$ (ravvedimento oltre 90gg) = €. 150
- ravvedimento 2° rata dal 16/10/2019 al 31/12/2019: €. $4.000 \cdot 15\% \cdot 1/9$ (ravvedimento entro 90gg) = €. 66,67
- ravvedimento 3° rata dal 18/11/2019 al 31/12/2019: €. $4.000 \cdot 15\% \cdot 1/9$ (ravvedimento entro 90gg) = €. 66,67

Il totale delle sanzioni versate ammonta ad €. 283,33

b) ravvedere l'omesso versamento complessivo, prendendo in considerazione, ai fini della riduzione della sanzione, la data di scadenza della prima rata omessa

- ravvedimento complessivo dal 30/09/2019 al 31/12/2019: €. $12.000 \cdot 30\% \cdot 1/8$ (ravvedimento oltre 90gg) = €. 450

Dall'esempio si evince che il ravvedimento delle singole rate comporta il versamento di minori sanzioni.



N.B.: considerato il tenore generico della norma che fa riferimento al versamento tardivo "dell'imposta frazionata in scadenze differenti", in attesa di conferma ufficiale, si ritiene che tale concetto si applichi:

- **non solo alla rateizzazione dei versamenti delle imposte** (fino al mese di novembre)
- ma anche **a tutte le rateizzazioni previste ex lege**, quantomeno nel caso in cui la norma di riferimento richiami le disposizioni contenute nell'art. 13 D.lgs. 472/97 (es: rateizzazione degli avvisi bonari; rateizzazione dell'accertamento con adesione, acquiescenza e così via).

ULTERIORI FATTISPECIE

In passato l'Agenzia aveva affrontato ulteriori situazioni particolari circa l'effettuazione del ravvedimento. Considerata la volontà del legislatore di mantenere in vita i presupposti sostanziali su cui tali interpretazioni si poggiavano, si ritiene che anche queste ultime continuino a trovare applicazione.

RAVVEDIMENTO CON SANZIONI E/O INTERESSI INSUFFICIENTI

Può accadere che il contribuente proceda ad un ravvedimento operoso versando **sanzioni e/o interessi in misura inferiore** a quanto dovuto.



Posizione dell'Agenzia (CM 27/2013): il ravvedimento è valido, anche se viene derubricato in "ravvedimento parziale"; in sostanza esso viene considerato perfezionato:

- ✓ **limitatamente alla quota parte di imposta** (eventualmente tenuta conto della maggiorazione per interessi corrispettivi dello 0,4%)
- ✓ nella proporzione in cui risulti **"coperta" dagli "importi complessivamente versati"**.

CODICE TRIBUTO - COMPORTAMENTO CONCLUDENTE

Quanto sopra solo laddove il contribuente

- abbia manifestato la volontà di procedere al ravvedimento operoso
- indicando **separatamente in F24 il codice tributo riferito alle sanzioni** (cod. 8918, ecc.)
- non è invece richiesto (né è sufficiente a configurare il ravvedimento) la separata esposizione degli interessi di mora (che, come noto, è attualmente obbligatoria: cod. 1990 per l'Ires, ecc.).



N.B.: in caso contrario l'Ufficio acquisisce un ordinario versamento di sola imposta (anche se superiore al dovuto, causa il cumulo di interessi e sanzione nel codice tributo dell'imposta).

ITER OPERATIVO: dal tenore dei chiarimenti, si ritiene che l'Ufficio debba procedere, nell'ordine:

- 1) a **valutare la volontà di esperire il ravvedimento** (presenza nell'F24 di un tributo riferito alle sanzioni)
- 2) a **verificare la correttezza della quantificazione di sanzioni + interessi** da ravvedimento, sulla scorta del ritardo con cui interviene; in caso di insufficienza di tali importi (non rileva se imputabile alle sanzioni, agli interessi o ad entrambi) effettui seguenti calcoli:
 - determina l'**importo complessivo dovuto**
 - determina la **percentuale dell'importo versato su quanto dovuto**
 - **applica tale percentuale all'imposta** (che risulterà così correttamente ravveduta)
- 3) ad emettere avviso bonario per la differenza d'imposta non versata (applicando le sanzioni piene + int.).

Esempio6

Errore sulla sanzione

La Beta Srl ha versato tardivamente €. 10.000 di Iva di aprile 2018 al 16/09/2018.

Per effettuare ravvedimento operoso ha conteggiato:

- **interessi di €. 10,11** ($10.000 \times 0,3\% \times 123\text{gg}/365\text{gg}$)
- **sanzione di €. 375** (1/8 del 30%)

Ha versato correttamente la sola imposta + interessi (con i propri codici tributo), ma per **errore ha versato solo €. 350 di sanzione (totale versato: €. 10.360,11)**.

L'Ufficio:

- appurata della volontà di accedere al ravvedimento (è presente il cod. 8918 in F24)
- lo considera **validamente esperito per soli €. 9.975,93**

riqualificando il totale versato (di €. 10.360,11) come segue:

imposta:	€. 9.975,93	
interessi:	€. 10,09	($9.975,93 \times 0,3\% \times 123\text{gg}/365\text{gg}$)
sanzione:	€. 374,10	($9.975,93 \times 3,75\%$)
Totale versato	€. 10.360,11	

Ha, quindi, emesso **avviso bonario** per la richiesta di un omesso versamento parziale di €. 24.07:

- **differenza di imposta di €. 24,07** (€ 10.000,00 - € 9.975,93)
 - **sanzione di €. 7,22** (30% x € 24,07), da abbattere al 10% in caso di pagamento nei 30 gg successivi
 - **interessi "moratori"** su € 24,07 decorrenti dal 16/05/2018
- che la Srl ha potuto definire nei 30gg successivi, abbattendo la sanzione a 1/3.

RAVVEDIMENTO OPEROSO - SANZIONI E/O INTERESSI DI MORA INSUFFICIENTI

L'UFFICIO VARI CODICI TRIBUTI E GLI
IMPORTI AD ESSO ASSEGNATI

IN MODO TALE DA GARANTIRE UN
RAVVEDIMENTO PARZIALE

Calcolo dell'imposta ravveduta parzialmente: partendo dall'importo complessivamente versato, si determina l'imposta ravveduta parzialmente con i seguenti calcoli:

$$Y = 365 X / [365 + (365 \times \% \text{ aliq. sanzione}) + (\text{tasso } \% \times \text{gg ritardo})]$$

dove:

X è il totale versato in F24

Aliq. sanzione: aliquota applicabile a seconda dei giorni di ritardo (senza percentuale)

Nell'Esempio5 precedente si ha: $365 \times 10.360,11 / [365 + (365 \times 3,75\%) + 0,3\% \times 123\text{gg}] = € 9.975,93$.

TIPOLOGIA DI ERRORE: secondo tale impostazione, nulla cambia ove l'errore verta:

- ⇒ nel **calcolo degli interessi**
- ⇒ oppure nella **determinazione della sanzione**

posto che l'ufficio procede comunque a riqualificare i versamenti effettuati, imputandoli ai diversi codici tributo in modo tale da salvaguardare il "ravvedimento parziale".

OMESSO VERSAMENTO PRIMA RATA E MAGGIORAZIONE DELLO 0,4%

Secondo l'Agenzia (CM 27/2013), nel caso di imposta riveniente ad una dichiarazione, nel caso:

- ⇒ di **omesso versamento** dell'imposta (o della 1° rata) alla scadenza ordinaria
- ⇒ **il ravvedimento va calcolato a decorrere dalla scadenza ordinaria** (non differita di 30gg).

In caso di rateazione, anche le rate successive vanno ricondotte al piano di rateazione dalla scadenza ordinaria.

Esempio7

Il sig. Rossi deve versare un saldo Irpef di €. 5.000, che intende versare a rate fino a novembre.

Al 1/09/2019 si avvede di non aver versato le rate dal 31/07 al 31/08:

- dovrà effettuare il ravvedimento **calcolato sulla scadenza del 1/07/2019**
- applicando l'abbattimento della sanzione a 1/8 (ritardo > 30 gg) su entrambe le rate
- che dovrà "depurare" della maggiorazione dello 0,4%.

Al contrario, il piano di rateazione iniziale avrebbe potuto essere mantenuto nel caso di versamento, anche insufficiente, al 20/08/2018.