



Roma, 23 giugno 2011

Direzione Centrale Normativa

**OGGETTO: Ravvedimento eseguito in forma “frazionata” – Art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472**

Sono pervenute a questa Direzione richieste di chiarimenti in merito alla disciplina del ravvedimento operoso di cui all’articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. In particolare, sono 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.

I suddetti dubbi - e le conseguenti problematiche applicative - originano dalla circolare n. 192/E del 23 luglio 1998 ove, nel paragrafo 1.1. intitolato “*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 o 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).

Tanto premesso, preliminarmente si osserva che, con riguardo alla fattispecie prospettata, è necessario operare una distinzione tra “rateazione delle somme da ravvedimento” e “ravvedimento parziale”.

Deve, infatti, escludersi 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”. Ed, infine, 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.

Relativamente alla fattispecie prospettata è, invece, più corretto parlare di ravvedimento “parziale” di quanto originariamente e complessivamente dovuto. Tale possibilità, per effetto di una lettura nei termini sopra illustrati della citata circolare n. 192/E del 1998, allo stato, non è preclusa. 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 si rammenta che 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 (es.: euro 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.: euro 20, 40, 30 e 10) con i 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 (es.: euro 20) con i correlati sanzioni ed interessi e, successivamente al predetto termine, la restante parte (es.: euro 40, 30 e 10). Ugualmente, la violazione sarà ravveduta solo in parte se tra un versamento e l'altro intervenga un controllo da parte dell'Amministrazione.

\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE