

RAVVEDIMENTI CARENTI: EPILOGO DELL'AZIONE DI APINDUSTRIA CONTRO L'APPLICAZIONE DELLA SANZIONE "PIENA"

Nella C.M. 27/E del 2/8/2013 l'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni agli Uffici periferici per "fermare" l'iniqua prassi di irrogare sanzioni piene (cioè calcolate sull'intera somma del tributo) a fronte di versamenti solo parzialmente carenti o ritardati. I casi affrontati nella circolare sono tre. Uno di questi contiene la risposta ad un'istanza di consulenza giuridica rivolta nel luglio 2012 da Apindustria Vicenza alla DRE del Veneto al fine di sollecitare una soluzione contro la rigida interpretazione di molti Uffici provinciali che pretende(vano) sanzioni piene a fronte di omessi versamenti ravveduti, ma risultati carenti di pochi euro.

Efficacia del ravvedimento in presenza di versamenti carenti

Partiamo da questo caso. Per intenderci, il *casus belli*, è il seguente: un contribuente ha versato con circa 3 mesi di ritardo ritenute d'acconto per (circa) € 70.000, il tutto maggiorato della sanzione ridotta e degli interessi legali. Peccato che quest'ultimi sono risultati, però, carenti di pochi euro (nel caso specifico 95) poiché l'azienda ha sbagliato la misura del tasso legale che era aumentato. L'errore (evidentemente in buona fede) è costato all'azienda (alla quale nel frattempo era sfuggita la notifica dell'avviso bonario), una cartella di circa € 23.000 (30% di sanzione piena + accessori). Il caso, capitato ad un'azienda associata, è stato utilizzato da Apindustria Vicenza che, con una richiesta di consulenza, ha scritto alla DRE del Veneto (che ha poi inoltrato la richiesta a Roma) per:

(a) denunciare la macroscopia sproporzionata fra la sanzione inflitta e l'esiguità dell'errore commesso (situazione che, non è stato sottaciuto, provoca nel contribuente una comprensibile sensazione di vessazione ed ingiustizia);

(b) richiedere la ricerca di una soluzione ragionevole che ponga termine all'approccio estremamente "rigoroso" di alcuni Uffici, a volte avvallato dalla giurisprudenza¹, che, in casi come quello in analisi, ritengono di dover irrogare sanzioni sull'intero importo dimenticando, da una parte, i principi dello Statuto del contribuente (collaborazione, buona fede e di non sanzionabilità degli errori formali) e, dall'altra, negando addirittura l'applicabilità delle precisazioni fornite dalla stessa Direzione centrale dell'Agenzia (RM. 67/E/2011) in materia di "ravvedimento parziale".

L'epilogo. Come anticipato in premessa, nella citata C.M. 27/E l'Agenzia, sposando le tesi sostenute nel documento di Apindustria, ha precisato (pag. 9) che *"nell'ipotesi in cui il contribuente, in sede di ravvedimento, effettui un versamento complessivo di imposta, sanzioni, interessi in misura inferiore al dovuto e le sanzioni e/o gli interessi non siano, commisurati all'imposta versata, ... il ravvedimento potrà ritenersi perfezionato con riferimento alla quota parte dell'imposta ... proporzionata al quantum complessivamente corrisposto a vario titolo"* e, quindi, non su tutto il tributo (come pretendevano, invece, gli Uffici). La circostanza, precisa ancora la circolare, che nel modello F24 occorra indicare separatamente imposta, interessi e sanzioni non fa venir meno l'unitarietà dell'istituto del ravvedimento operoso ma, al fine di avere evidenza dell'intenzione del contribuente di avvalersi dei benefici del ravvedimento operoso, è 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.

La circolare annuncia, infine, una prossima modifica alle procedure di controllo automatizzato (che, attualmente, non sono in grado di "rintracciare" tali situazioni) ... ma, nel frattempo,

¹ Basti pensare a quanto statuito con sentenza 12661 del 2012 della Cassazione con la quale la Corte aveva affermato il diritto dell'Ufficio ad irrogare la sanzione piena nel caso in cui il contribuente avesse non perfezionato il ravvedimento di pochi euro. Decisamente più ragionevoli, invece, le conclusioni della giurisprudenza di merito che ha avvallato la validità del ravvedimento "frazionato" (CTR Lombardia n. 59/13/12 e n. 40/45/2013) o addirittura il recupero della sola differenza "aggiornata" (CTP VI n 79/03/12).

**a cura di Francesco Zuech
del Servizio Fiscale di APINDUSTRIA VICENZA – fiscale@apindustria.vi.it**

invita comunque gli uffici a usare "penna e calcolatrice" (diciamo così). Infine, altra cosa importante, la Direzione centrale dell'Agenzia invita altresì gli Uffici locali ad abbandonare il contenzioso pendente.

Insufficiente versamento del saldo (o primo acconto) di Unico entro il termine lungo di 30 giorni dalla scadenza

Un altro caso diffuso che genera(va) sanzioni irrogate in misura piena è quello del versamento del saldo o del primo acconto delle imposte sui redditi che viene eseguito entro il 16 luglio (30 giorni dal 16 giugno) ma dimenticando di applicare la maggiorazione dello 0,4% prevista dall'art. 17, co.2, del DPR 435/2001.

Al riguardo la circolare opportunamente precisa che nel caso in analisi il "versamento non è da considerarsi tardivo tout court ma semplicemente insufficiente" concludendo che, "la sanzione in misura ordinaria - pari al 30% dell'importo non versato ... - deve quindi essere calcolata sulla differenza tra quanto versato nel termine lungo e quanto dovuto (imposta più maggiorazione)". Viene altresì confermato che (se non sono intervenute cause ostative) il contribuente può ricorrere all'istituto del ravvedimento ed in merito all'individuazione del *dies a quò* da cui far decorrere i termini per il ravvedimento operoso, viene precisato che "andrà considerato il termine entro il quale il contribuente ha scelto di eseguire l'originario versamento da correggere (16 giugno o 16 luglio)". In particolare viene precisato che:

- laddove il contribuente abbia eseguito un versamento parziale² entro il 16 luglio, il termine iniziale da cui calcolare il ravvedimento (parziale o meno) sarà quello lungo del 16 luglio (e in tal caso l'importo del tributo andrà considerato maggiorato dello 0,40%);
- laddove, invece, il contribuente non abbia versato alcun importo, né entro il 16 giugno né entro il 16 luglio, il termine cui fare riferimento per il calcolo delle somme dovute - sia in sede di ravvedimento (parziale o meno) è la data naturale di scadenza, ossia il 16 giugno.

Il seguente esempio potrà meglio chiarire le citate affermazioni.

Esempio			
Si consideri l'ipotesi di un saldo IRES di € 400 da versare entro il 16/6 oppure entro il 16/7 con la maggiorazione dello 0,4% (401,6).			
	Versamento	Ravvedimento	Note
1^ situazione	Il contribuente effettua in data 16/7 un versamento insufficiente di € 100,4	Il contribuente esegue il ravvedimento del mancato versamento di € 301,2 versando sanzione ridotta ed interessi (dal 17/7) proporzionati a tale somma	L'Ufficio non deve avanzare alcuna pretesa.
2^ situazione	Come sopra	Il contribuente non esegue alcun ravvedimento	L'Ufficio dovrà: a) recuperare la differenza d'imposta comprensiva di maggiorazione (€ 301,2) b) chiedere gli interessi (su detta somma) dal 17/7 b) irrogare la sanzione piena (30%) ³ su € 301,2 e non su € 400

² Non assume rilevanza stabilire se il contribuente abbia versato la sola imposta e non abbia versato la maggiorazione, o se abbia eseguito un versamento proporzionalmente insufficiente, perché, non potendosi distinguere i due importi (versati con lo stesso codice tributo), il versamento si intende nel suo complesso insufficiente ma non anche tardivo (omesso) tout court.

³ Nel caso di pagamento entro 30 gg dall'avviso bonario la sanzione si riduce ad 1/3 (cioè 10%).

a cura di Francesco Zuech
del Servizio Fiscale di APINDUSTRIA VICENZA – fiscale@apindustria.vi.it

3^ situazione	Come sopra	Il contribuente esegue un ravvedimento parziale di € 200 con sanzione ridotte e interessi (dal 17/7) proporzionati a tale somma.	L'Ufficio dovrà: a) recuperare la differenza d'imposta comprensiva di maggiorazione (€ 101,2) b) chiedere gli interessi (su detta somma) dal 17/7 b) irrogare la sanzione piena (30%) ³ su € 101,2 e non su € 400
4^ situazione	Il contribuente non ha effettuato alcun versamento né il 16/6 né il 16/7	Il contribuente non esegue alcun ravvedimento	L'Ufficio dovrà recuperare l'imposta (€ 400), chiedere gli interessi (dal 17/6) ed irrogare la sanzione piena (30%) calcolata su € 400
5^ situazione	Come sopra	Il contribuente esegue un ravvedimento parziale di € 300 con sanzioni ridotte e interessi (dal 17/6) proporzionati a tale somma.	L'Ufficio dovrà: a) recuperare la differenza d'imposta senza maggiorazione (€ 100) b) chiedere gli interessi (su detta somma) dal 17/6 b) irrogare la sanzione piena (30%) ³ su € 100 e non su € 400

Carenti versamenti degli importi dovuti per la definizione dell'accertamento

La circolare affronta anche il caso del contribuente che intende aderire all'istituto dell'**acquiescenza** dell'avviso di accertamento, di cui all'art. 15 del D.Lgs 218/97, rinunciando al ricorso e pagando le sanzioni in misura ridotta, ma incorre in un errore materiale o di calcolo nel versamento delle somme dovute. Al riguardo l'Agenzia precisa di essere dell'avviso "*che l'acquiescenza possa ritenersi validamente perfezionata, purché la differenza tra quanto dovuto e quanto pagato sia di **entità lieve**, tale da non configurare un atteggiamento incompatibile con la volontà di definizione dell'accertamento*". Precisa altresì che in questi casi:

- il perfezionamento della definizione sarà, naturalmente, subordinato all'integrazione del dovuto da parte del contribuente;
- non assume effetto preclusivo della definizione la circostanza che il versamento dell'integrazione sia effettuato con lieve tardività rispetto ai termini previsti dal citato articolo 15.

Analoghe indicazioni valgono nel caso in cui il contribuente intenda beneficiare della definizione agevolata delle sole sanzioni ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 472 del 1997 riservandosi il diritto di presentare ricorso per imposte e interessi.

Infine, l'ultimo caso affrontato riguarda il contribuente che effettui, a causa di un errore materiale o di calcolo, un carente versamento delle somme dovute per il perfezionamento dell'**accertamento con adesione**, per il quale vengono ribadite le indicazioni fornite dalla C.M. 65/E del 28 giugno 2001, laddove venne chiarito che in presenza di anomalie di minore entità, l'Ufficio può valutare il permanere o meno del concreto ed attuale interesse pubblico al perfezionamento dell'adesione e quindi alla produzione degli effetti giuridici dell'atto sottoscritto.

F.Z.

**a cura di Francesco Zuech
del Servizio Fiscale di APINDUSTRIA VICENZA – fiscale@apindustria.vi.it**