
L'avvio di una verifica fiscale impedisce il ravvedimento operoso?

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 10 Ottobre 2008

La Commissione tributaria provinciale di Milano ha negato l'accesso al ravvedimento operoso, laddove il mancato adempimento del contribuente venga sanato nello stesso giorno in cui è iniziata una verifica fiscale.

Con sentenza n. 146 del 13 maggio 2008 (dep. il 6 giugno 2008) la Commissione tributaria provinciale di Milano - Sez. XVI – ha negato l'accesso al ravvedimento operoso, laddove il mancato adempimento del contribuente venga sanato nello stesso giorno in cui è iniziata una verifica fiscale.

Analizziamo l'interessante sentenza e i principi che la presidono.

Il fatto

Il 16 febbraio 2006 presso la sede della società iniziava un controllo da parte dell'amministrazione finanziaria, finalizzato a rilevare la corretta applicazione della normativa in materia di versamento di imposte ai fini IRES, IRAP, IVA e ritenute d'acconto, anni 2004 e 2005, cui faceva seguito il processo verbale di constatazione notificato il successivo 24 febbraio.

A seguito di tale processo verbale di constatazione, in data 27 febbraio 2006 venivano notificate alla società comunicazioni di irregolarità nei versamenti di ritenute operate in alcuni mesi dell'anno 2005, così come per l'IVA.

La società non riconoscendo fondata la contestazione dell'ufficio, non corrispondeva il pagamento dovuto e, quindi, l'Agenzia delle Entrate iscriveva a ruolo gli importi presunti dovuti per Euro 137.459,00.

La società ricorrente impugnava la cartella esattoriale, adducendo l'erroneità del carico a ruolo, in quanto gli omessi versamenti contestati erano stati regolarizzati con l'istituto del ravvedimento operoso, il 16 febbraio 2006.

Detto pagamento, quindi, era in concomitanza con l'inizio delle operazioni di controllo, perché proprio in data 16 febbraio 2006 erano iniziate le operazioni di controllo e ciò veniva contestato alla società.

Sottolineava la ricorrente nel proprio ricorso che non si poteva parlare di contestualità delle due operazioni, ravvedimento e controllo, in quanto la coincidenza era solo apparente.

Affermava la società, altresì, che trattavasi di successione temporale reale e che quindi, tutto si traduceva in questione di orari, non di data.

L'ufficio si costituiva in giudizio contestando la validità e l'efficacia del ravvedimento operoso, rilevando che i pagamenti dovuti erano stati effettuati nello stesso giorno in cui aveva inizio l'accesso da parte dei verificatori dell'ufficio, negando così alla società le agevolazioni inerenti la riduzione delle sanzioni.

La sentenza

Il ricorso viene respinto dai giudici milanesi per una serie di argomentazioni.

Rilevano i giudici meneghini che "esiste concomitanza fra la data dell'inizio della verifica da parte dei funzionari dell'Agenzia delle Entrate, con la data del pagamento del ravvedimento operoso su imposte afferenti gli anni 2004 e 2005. L'operato dell'ufficio è legittimo in quanto, nel caso in esame, nessuna agevolazione in merito al pagamento di sanzioni in misura ridotta, può e deve essere

riconosciuta alla società ricorrente la quale ha invece utilizzato il c.d. ravvedimento operoso previsto dall'art. 13 D.Lgs. n. 472/97 in maniera illegittima e non corretta”.

Per la commissione di prime cure, “avendo la società effettuato versamenti per regolarizzare la sua posizione fiscale proprio lo stesso giorno in cui ha avuto inizio l'accesso da parte dei verificatori dell'ufficio delle Entrate, e cioè il 16 febbraio 2006, detti versamenti non sono validi. La norma sopra citata è chiara e, quindi, il contribuente non ha diritto al regime agevolativo del ravvedimento operoso quando i versamenti vengono eseguiti il medesimo giorno in cui ha inizio l'accesso dei funzionari. Pertanto, non avendo la ricorrente rispettato le disposizioni di cui all'articolo del decreto legislativo sopra citato, per il Collegio giudicante, l'ufficio ha correttamente ripreso a tassazione, attraverso iscrizione a ruolo le somme dovute solo a titolo di sanzione per il tardivo versamento delle imposte”.

Inoltre, viene ritenuta infondata “la richiesta della ricorrente in merito ad una riduzione della somma da pagare a titolo di sanzione, tenuto conto degli importi già versati, sia pur in virtù di un istituto ritenuto inapplicabile al caso di specie e, quindi, l'iscrizione dell'intera sanzione è corretta. Per la sanzione incorporata nel ravvedimento, non rimarrà alla società, qualora ritenesse di aver effettuato dei versamenti ulteriori e maggiori rispetto al dovuto, inoltrare domanda di rimborso”.

Disamina dell'istituto del ravvedimento

L'istituto del 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, consente al contribuente, a determinate condizioni e con precisi limiti, di regolarizzare spontaneamente le violazioni ed omissioni commesse mediante il pagamento di una sanzione ridotta rispetto a quella ordinaria.

Il procedimento, in pratica, consiste nell'effettuazione dell'adempimento omesso oppure nella correzione dell'errore o dell'omissione effettuata.

In particolare, nel caso di specie, il contribuente ha inteso sanare l'omesso o insufficiente versamento di un tributo provvedendo contestualmente al versamento del tributo dovuto, non versato o versato in misura inferiore, al pagamento della sanzione in misura ridotta, e degli interessi moratori calcolati al tasso legale su base di maturazione giornaliera.

Condizione necessaria e imprescindibile è che per poter godere del premio è necessario che la violazione non sia stata già contestata dall'ufficio e che, comunque, non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche, o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore della violazione abbia avuto formale conoscenza.

Possono quindi accedere al ravvedimento di cui all'art. 13, del D. Lgs. n. 472/1997 tutti i contribuenti, titolari o meno di partita Iva, a condizione, come abbiamo già visto, che non siano ancora iniziate attività di controllo o altre attività amministrative.

Il legislatore per salvaguardare l'efficacia dissuasiva dei controlli ha previsto delle cause ostative, che precludono la facoltà di utilizzare tale istituto.

L'avvenuta constatazione della violazione non comporta particolari problemi interpretativi, atteso che l'art. 13 del D. Lgs n. 472/97 si riferisce alle constatazioni "esterne" o, comunque, già portate a conoscenza degli interessati, attraverso la notifica dell'atto: il ravvedimento, quindi, deve intendersi consentito in ordine a quelle violazioni già constatate dall'ufficio ma non ancora formalmente portate a conoscenza.

Relativamente alla seconda categoria (inizio di accessi, ispezioni e verifiche disciplinati dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/73, che, nella sostanza, rinvia all'art. 52 del D.P.R. n. 633/72) viene in soccorso la circolare n. 180/E del 10 luglio 1998, documento che ha consentito di effettuare il ravvedimento per un periodo d'imposta diverso da quello per il quale è iniziata una verifica, e per un tributo diverso da quello oggetto di controllo.

La stessa circolare n. 180/E/1998 si è soffermata diffusamente sul significato di "altre attività amministrative di accertamento", intendendo per tali la notifica di "inviti", "richieste", "questionari", etc di cui agli artt. 51, comma 2, del D.P.R. n. 633/72 e 32 del D.P.R. n. 600/73.

Posto che la norma fa espresso riferimento al carattere "amministrativo" dell'attività tendente all'accertamento dell'infrazione, non costituisce causa ostativa alla regolarizzazione l'avvio di indagini di natura penale (ispezioni, perquisizioni, sequestri, avvisi di garanzia, etc.) dalle quali, eventualmente, possono emergere notizie di violazioni tributarie.

Il ravvedimento si perfeziona solo allorquando siano state eseguite tutte le incombenze richieste dalla norma.

In ordine alla "contestualità" si ricorda che l'allora Dipartimento delle Entrate, con la circolare n. 180 del 10 luglio 1998, ha chiarito che non è necessario che i suddetti pagamenti vengano effettuati "nello stesso momento", nel "medesimo giorno", ma è solo necessario che avvengano nello stesso arco temporale previsto per la regolarizzazione (per esempio il ravvedimento di un omesso versamento nei 30 giorni, è valido anche se l'imposta e i relativi interessi vengono corrisposti in un giorno diverso da quello in cui viene versata la sanzione, pur se sempre nei trenta giorni) .

Riflessioni finali

Al di là del riscontrare la casualità degli atti dell'ufficio (accesso) e del contribuente (ravvedimento), nel caso sottoposto all'esame dei giudici milanesi, la sentenza emessa appare in linea con il dettato normativo e con la ricostruzione giuridica da noi eseguita.

Pertanto, anche la contestualità del giorno impedisce al contribuente di accedere al ravvedimento.

[si veda anche sul Commercialista Telematico la tesi contraria: "La denuncia dei redditi è modificabile anche a verifica fiscale in corso?" \(Antonino Romano\)](#)

Concetta Pagano

10 Ottobre 2008