

Ravvedimento operoso: la verifica ferma il beneficio

di [Antonio Gigliotti](#)

Pubblicato il 14 Febbraio 2012

Come in tutti i casi di ravvedimento operoso, la riduzione delle sanzioni per la tardiva registrazione di fatture IVA trova applicazione solo se la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziate verifiche e controlli.

La riduzione delle sanzioni per la tardiva registrazione di fatture IVA trova applicazione solo se la violazione non sia stata già constatata e comunque non
L'assunto vale anche per il ravvedimento ora regolato dall'articolo 13 del D.lgs. 472/1997.

Lo ha ribadito la Corte di Cassazione, con la Sentenza n. 26172 del 30 settembre 2011, ma depositata lo scorso

Con la sentenza numero 26172 del 6 dicembre 2011, la Suprema Corte di Cassazione si esprime in tema di ravvedimento operoso.

Con tale pronuncia, la Quinta Sezione Civile ha accolto il ricorso dell'Ufficio, chiarendo (nuovamente) che la riduzione delle sanzioni per la tardiva registrazione di fatture Iva (art. 48 DPR 633/1972) trova applicazione solo se la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziate verifiche e controlli.

Tale conclusione, valendo anche con riferimento al ravvedimento ora regolato dall'articolo 13 del D. lgs. 472/1997.



Come sarà noto, il ravvedimento operoso, ex art. 13, D. Lgs. n. 472/1997, è un istituto che consente al contribuente di sanare le omissioni o illeciti fiscali, sia sostanziali sia formali, e si perfeziona con il versamento della sanzione ridotta, oltre il pagamento delle somme dovute. Su quest'ultimo, calcolati al tasso legale, con decorrenza dal momento in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato.

Il citato articolo 13, a partire dal 1° aprile 1998, ha abrogato le norme che prevedevano il ravvedimento operoso.

Il previgente articolo 48 del D.P.R. 633/1972, concernente "Circostanze attenuanti ed esimenti", al primo comma stabiliva che le sanzioni stabilite per le violazioni commesse in materia di Iva quando un obbligo veniva adempiuto con lieve ritardazione.

L'articolo 1, comma 3, lettera d), DL 330/1994, convertito nella legge 473/1994, ha riformulato la disposizione in materia di violazioni che non danno luogo a rettifica o ad accertamento d'imposta e ha inserito nel testo la locuzione "contestualmente".

Ciò significa che:

- il contribuente è ammesso a sanare, senza applicazione delle previste sanzioni in materia, le omissioni e le irregolarità, provvede a effettuare l'adempimento omesso o irregolarmente eseguito e contestualmente a versare una sanzione ridotta relativa all'operazione omessa o irregolare.

La circolare 180/1998 ha chiarito che il termine "contestualmente" non deve essere inteso nel senso che tutte le operazioni (rimozione formale della violazione e pagamento delle somme dovute) debbano avvenire nel "medesimo giorno" dalla norma.

I presupposti del ravvedimento, quindi, (sia nel vecchio che nel nuovo regime) sono così sintetizzabili:

1. che la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o accertamenti, ai quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza;
2. che il pagamento della sanzione ridotta venga eseguito "contestualmente" al versamento delle altre imposte dovute (cfr. Circolare 180/1998).

La vicenda

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate proponevano ricorso per cassazione, basato su un unico motivo, avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio,

sezione distaccata di Latina, che, in accoglimento dell'appello della Alfa s.n.c., annullava l'avviso di irrogazione sanzioni emesso nei confronti di quest'ultima per tardiva registrazione di fatture IVA per l'anno 1993.

Dal canto suo, la società contribuente resisteva con controricorso, proponendo anche ricorso incidentale, basato su un motivo.

Decisione del giudice d'appello

In particolare, nella decisione impugnata, la CTR aveva ritenuto che nella specie si fosse perfezionato il c.d. ravvedimento operoso previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 48, comma 1, nel testo applicabile *ratione temporis*, in quanto la regolarizzazione era avvenuta nel termine ivi stabilito:

- non assumendo rilievo il fatto che il pagamento della prescritta sopratassa fosse avvenuto in un secondo momento (il 13 aprile 1994), dopo l'inizio della verifica della Guardia di Finanza (l'8 febbraio 1994).

La tesi del Fisco

Versamento sopratassa

L'Ufficio finanziario, come anticipato in narrativa, affidava il ricorso ad un'unica censura, con la quale denunciava violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 48, comma 1:

- per avere il giudice a quo (CTR Lazio), ritenuto perfezionato il c.d. ravvedimento operoso, nonostante che il versamento della sopratassa fosse stato effettuato dopo l'inizio della ispezione da parte della Guardia di finanza.

La decisione della Corte

La Corte di Cassazione ha ritenuto il ricorso fondato.

I Supremi giudici hanno chiarito che:

- nel vigore dell'abrogato D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 48, nel testo (applicabile nella fattispecie *ratione temporis*) affinché - in luogo della prevista pena pecuniaria - sia applicabile la soprattassa ivi prevista, occorre, oltre all'effettuazione dell'adempimento omesso, anche il contestuale versamento della detta soprattassa, che rappresenta quindi elemento costitutivo ai fini del perfezionamento della regolarizzazione, il quale deve quindi intervenire entro i termini per questa stabiliti, e fermo rimanendo che il beneficio è ammesso purché la violazione non sia già stata constatata e, comunque, non siano iniziate le ispezioni e verifiche;
- il rilievo secondo cui la contestualità del versamento è stata espressamente prevista solo dal citato d.l. n. 330 del 1994 non significa che, in precedenza, tale contestualità non fosse ugualmente necessaria, come si evince dalla formulazione complessa della fattispecie (regolarizzazione e applicazione della soprattassa) e dalla prevista necessità di annotazione negli appositi registri dei dati relativi ai versamenti eseguiti a titolo di soprattassa.
- In ogni caso, nella fattispecie, il versamento è pacificamente avvenuto dopo l'inizio della verifica a opera della Guardia di Finanza, con conseguente inapplicabilità del beneficio, stante la chiara disposizione di cui all'ultimo periodo dell'art. 48, comma 1, in esame, secondo cui - come già detto - "le disposizioni di cui al presente comma si applicano sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziate le ispezioni e verifiche di cui all'art. 52".

Circostanza dirimente

Quindi, non è tanto la - pur necessaria - contestualizzazione della regolarizzazione ad assumere efficacia dirimente della lite, quanto piuttosto il fatto che il ravvedimento non poteva operare per la presenza di una "insuperabile" causa ostativa legislativamente prevista (versamento dopo l'inizio della verifica).

In sintesi, per la Cassazione, l'inizio delle attività di controllo (ex articolo 52 Dpr 633/1972) è momento cruciale, che segna il limite legale tra la valida regolarizzazione dell'infrazione e il mancato

raggiungimento del suo effetto.

Errore di calcolo

Pertanto, la Corte di Cassazione, con la recente ordinanza numero 12661 del 9 giugno 2011, sempre in tema di ravvedimento operoso, ha pure chiarito che:

- solo l'integrale e tempestivo adempimento consente di beneficiare degli effetti dell'istituto di cui all'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997. L'errore di calcolo nella determinazione della sanzione ridotta non è scusabile.

Il riportato principio di diritto, è stato espresso in relazione di un omesso versamento dell'Iva, regolarizzato da un Snc mediante il ravvedimento operoso. L'ente impositore aveva però considerato nulla l'operata sanatoria per un errore di calcolo nella determinazione della sanzione, corrisposta in misura inferiore.

Condizione necessaria al perfezionamento: versamento del tributo e sanzione

I giudici della Cassazione, con la citata ordinanza, hanno altresì sostenuto che:

- "l'art. 13, 2° comma, del D. Lgs. 472/1997, pone come condizioni di operatività del ravvedimento tanto il versamento del tributo, quanto il versamento delle sanzioni - nella prevista misura ridotta - e degli interessi legali".

Trattasi di condizioni di perfezionamento dell'istituto, mentre la semplice volontà del soggetto passivo dell'imposta di sanare le irregolarità e l'adempimento parziale non sono sufficienti.

In particolare, la Suprema Corte ha stabilito che:

- il versamento integrale della sanzione, contestualmente alla regolarizzazione dell'obbligo tributario (comprensivo degli interessi di mora), rappresentano condizioni di efficacia dell'estinzione della sanzione, pertanto, in caso di pagamento della sanzione ridotta in misura inferiore a quella dovuta, la regolarizzazione è nulla con la conseguenza che deve essere corrisposta per intero la sanzione originaria irrogata dall'ufficio. Pertanto, il ravvedimento non si perfeziona, non producendo effetti agevolativi per il contribuente, se si paga un importo inferiore al dovuto.

Ne consegue che solo l'integrale (quindi esatto) adempimento di tali obblighi consente di beneficiare dell'istituto del ravvedimento.

Non tralasciando di trascurare anche che il ravvedimento può effettuarsi solamente quando:

- "la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza".

14 febbraio 2012

Antonio Gigliotti