

---

## Alcuni casi di errato ravvedimento operoso

---

di [Roberta De Marchi](#)

**Publicato il 7 Aprile 2012**

quali sono i casi in cui non è più possibile aderire al ravvedimento operoso? nel caso di versamenti non utilizzabili a fini di ravvedimento è possibile ottenere a rimborso tali somme?

Con ordinanza n. 3158 del 29 febbraio 2012 (ud. 7 dicembre 2011) la Corte di Cassazione è tornata ad occuparsi di ravvedimento operoso.

### **L'ordinanza**

L'ordinanza pubblicata deriva dal ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate, avverso la sentenza n.159 della CTR di Palermo – Sez. dist. di Siracusa n. 16, in data 19/09/2007, e depositata il 12 novembre 2007.

Con tale decisione, la C.T.R. ha respinto l'appello proposto dall'Agenzia Entrate e confermato la decisione di primo grado, che aveva accolto l'originario ricorso della contribuente.

Il ricorso di cui trattasi, che riguarda impugnazione del silenzio rifiuto sulla istanza di rimborso dell'IRPEF e dell'IRAP dell'anno 1998, censura l'impugnata decisione per violazione e falsa applicazione dell'art. 13, c. 1, del D.Lgs. n. 472 del 1997, nonché per difetto di motivazione su fatto decisivo della controversia.

### **La decisione**

Per la Suprema Corte, *”le espressioni utilizzate in sentenza, sembrano inidonee, sotto il profilo logico - formale, a giustificare il decum, stante, per un verso, il disposto del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, ed altresì, la mancata indicazione dei concreti elementi e l'assenza di collegamento fra quelli ritenuti rilevanti ed utilizzati nell'iter decisionale. Ciò stante, si ritiene che le doglianze prospettate dalla ricorrente Agenzia appaiono fondate, posto che giusto il disposto del comma 1 del citato art. 13, il ravvedimento, nel caso, era precluso dalla verifica della violazione nonché dal fatto che, comunque, la relativa istanza era stata presentata a distanza di circa quattro anni dalla omessa*

*dichiarazione (1998), in violazione del comma 4 del medesimo articolo, che prevede la regolarizzazione avvenga entro tre mesi dalla omissione della dichiarazione, e considerato che non risulta assolto l'obbligo motivazionale, essendo principio consolidato sia quello secondo cui "la motivazione di una sentenza per relationem ad altra sentenza, è legittima quando il giudice, riportando il contenuto della decisione evocata, non si limiti a richiamarla genericamente ma la faccia propria con autonoma e critica valutazione (Cass. n. 12354/2005, n. 1539/2003, n. 6233/2003, n. 2196/2003, n. 11677/2002), sia pure l'altro, per il quale, è configurabile l'omessa motivazione "quando il giudice di merito omette di indicare nella sentenza gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indica tali elementi senza una approfondita disamina logico giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento (Cass. n. 890/2006, n. 1756/2006), n. 2067/1998)".*

Nel caso in questione, invece, la sentenza fa malgoverno di tali consolidati e condivisi principi, in quanto ha riconosciuto esistente l'obbligo del rimborso, "anche in presenza di mancata presentazione della dichiarazione e di tardività del ravvedimento operoso".

## **Brevi considerazioni**

La Corte di Cassazione accoglie la tesi dell'Amministrazione finanziaria, fissando, ancora una volta, paletti ben precisi al ravvedimento di cui all'art. 13 del Dlgs 472/1997; paletti peraltro regolati dal legislatore e non dall'interprete.

Innanzitutto, il ravvedimento operoso è effettuabile solo se non sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento (nel caso di specie si era addirittura nella fase riscossiva).

Inoltre, in presenza di mancata presentazione della dichiarazione il ravvedimento è effettuabile entro termini ben precisi dall'evento e nel caso di specie il ravvedimento è stato effettuato ben 4 anni dopo l'omessa presentazione della dichiarazione, e comunque a violazione già constatata.

Ricordiamo che per effetto di quanto disposto adesso dall'art. 13, del D.Lgs. n. 472/1997, la sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche od altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore od i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni od a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

Sul punto, con sentenza n. 146 del 13 maggio 2008 (dep. il 6 giugno 2008) la CTP 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. Rilevano 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”*.

Quindi, 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 od 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.L.gs 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*", di cui agli artt. 51, c. 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...) 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 (i.e. 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).

5 aprile 2012

Roberta De Marchi