



In caso di pagamento dei tributi non tempestivo, l'irrogazione della pena pecuniaria avviene tramite liquidazione diretta da parte dell'ufficio finanziario mediante ruolo

Si concorda pienamente con la pronuncia n. 8296/2014 della Cassazione, laddove esclude la disciplina di riduzione delle sanzioni amministrative comminate, prevista in ipotesi di ravvedimento operoso dall'articolo 13 del Dlgs n. 472/1997, in presenza di pagamento del tributo oltre i termini, come nella specie avvenuto in tema di Iva, a fronte della quale tardività l'ufficio finanziario aveva irrogato la sanzione per l'omesso pagamento ai sensi del terzo comma dell'articolo 17, Dlgs citato, rubricato "Irrogazione immediata" delle pene amministrative.

Correttamente, quindi, l'ufficio aveva applicato la disposizione ivi contenuta, in base alla quale, come noto, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorché risultante da liquidazioni eseguite ai sensi degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del Dpr n. 600/1973, in tema di imposte dirette, e degli articoli 54-*bis* e 60, comma 6, del Dpr n. 633/1972, riguardo all'imposta sul valore aggiunto, sono irrogate, senza previa contestazione, mediante iscrizione a ruolo, in quanto il citato articolo 17, comma 3, esclude la definizione agevolata prevista nel precedente secondo comma. Tale definizione agevolata si concreta col pagamento di un importo pari a un terzo della sanzione irrogata - e, comunque, non inferiore a un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo - entro il termine previsto per la proposizione del ricorso e risulta esclusa dal cennato rinvio dell'articolo 17, comma 3, secondo paragrafo, nei confronti di quelle pene amministrative tributarie da comminare a fronte del mancato o ritardato pagamento di quanto dichiarato dal contribuente medesimo.

La Corte territoriale di seconda cura aveva, invece, ritenuto applicabile alla sanzione amministrativa irrogata per ritardato versamento di quanto denunciato il terzo comma dell'articolo 13, secondo il quale, quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio finanziario, il ravvedimento operoso si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di

sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

Il giudice di merito non si era accorto che tale disciplina premiale si applica alle ipotesi di attuazione dei tributi con accertamento, ossia di quelle prestazioni patrimoniali imposte per la liquidazione delle quali l'intervento dell'Amministrazione finanziaria è necessario (come nell'ipotesi di alcune forme di tassazione separata nell'ambito della tassazione personale del reddito), sempreché il contribuente abbia ommesso di comunicare alcuni elementi o li abbia comunicato in ritardo.

Pertanto, anche in tali ipotesi, può manifestarsi quella resipiscenza del trasgressore riguardo alla precedente violazione che risulta essere il dato caratterizzante tale forma di definizione agevolata del rapporto sanzionatorio tributario non penale, la quale risulta ammessa quando occorre, appunto, dimostrare la volontà di porre in essere un comportamento di segno opposto a quello antiggiuridico precedentemente realizzato.

L'intervento della Corte regolatrice del diritto risulta corretto, in quanto la normativa premiale in argomento prevede, al primo comma del citato articolo 13, che il ravvedimento operoso - ammesso sempreché 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 - si applica alle violazioni di natura sia sostanziale sia formale.

La conferma dell'esattezza di tale conclusione del Supremo collegio si rinviene nel secondo comma dello stesso articolo 13, secondo cui 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.

Pertanto, deve convenirsi con la Suprema corte che *“oggetto del ravvedimento operoso è la violazione tributaria, formale o sostanziale, commessa dal contribuente e che la sanzione, che costituisce conseguenza della violazione, viene in considerazione solo ai fini del trattamento premiale, consistente in una sua decurtazione*

”, con la conseguenza dell'inapplicabilità dell'articolo 13, comma 1, lettera a), ove si ammette il ravvedimento operoso solo in caso di mancato pagamento del tributo o di un acconto, ove il pagamento è eseguito nel termine di trenta giorni dalla sua realizzazione.