

Cumulo giuridico esteso al ravvedimento

Regolarizzazione

Riduzione in base al momento in cui è commessa la prima violazione

Dario Deotto
Luigi Lovecchio

Ravvedimento operoso e cumulo giuridico finalmente si incontrano. *Favor rei* che trova applicazione solo per questi ultimi. Inoltre, il ravvedimento viene calibrato alle nuove ipotesi di «schema di atto» previste dalle disposizioni sullo Statuto del contribuente e del Dlgs 13/2024 sull'accertamento.

Fino a oggi uno dei maggiori limiti del ravvedimento operoso – istituito comunque tra i più utilizzati – era (è) rappresentato dal fatto che la regolarizzazione doveva (deve) essere effettuata per ogni violazione. Il problema – più volte riportato su queste pagine – risulta in particolare quello dell'Iva, posta la natura sostanzialmente riepilogativa della dichiarazione annuale. Se si commettono infatti delle violazioni

cosiddette “prodromiche” come la mancata emissione di una fattura, inevitabilmente si ha un automatico riverbero sulla dichiarazione annuale, la quale risulta infedele. In questo modo, si realizza sia la violazione dell'omessa fatturazione sia quella dell'infedele dichiarazione Iva. In più, secondo la tesi delle Entrate, se si effettua il ravvedimento operoso, si avrebbe anche la violazione dell'omesso versamento in sede di liquidazione periodica. Aspetto quest'ultimo non condivisibile, anche per il semplice fatto che nell'ipotesi in cui le violazioni dell'omessa fatturazione e dell'infedele dichiarazione venissero contestate dall'amministrazione, quest'ultima non provvede a irrogare la sanzione per l'omesso versamento periodico (per il motivo che non si realizza proprio la violazione). Ad ogni modo, in presenza di una violazione prodromica come quella dell'omessa fatturazione che determina i riverberi sopra visti, occorre oggi effettuare il ravvedimento per ogni singola violazione.

Con lo schema di Dlgs di riforma del Dlgs 472/1997 si interviene quindi per favorire ulteriormente l'appetibilità del ravvedimento stabilendo la possibilità di applicare il

cumulo giuridico (finora riservata soltanto all'Agenzia) anche al ravvedimento operoso. Viene stabilita la possibilità di determinazione della sanzione unica in relazione al singolo tributo e al singolo periodo d'imposta (come accade attualmente per accertamento con adesione e conciliazione).

Viene previsto che in questo caso la percentuale di riduzione del ravvedimento deve guardare al momento di commissione della prima violazione. Risulta ulteriormente stabilito che la sanzione base, sulla quale parametrare le riduzioni del ravvedimento, è pari a quella che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave incrementata dagli aumenti minimi previsti dal cumulo giuridico. Posta la complessità dei calcoli, si preannuncia la predisposizione di un software delle Entrate.

Quanto agli «schemi di atto», si

evidenzia che la bozza del Dlgs provvede a distinguere le diverse ipotesi a seconda che il contribuente effettui il ravvedimento prima o dopo il ricevimento dei suddetti schemi.

Sul *favor rei* occorre registrare che la bozza di Dlgs da un lato stabilisce che le nuove sanzioni si applicano solo alle violazioni commesse dopo l'entrata in vigore della riforma (così, apertamente derogando), dall'altro esclude da tale deroga proprio le modifiche apportate al ravvedimento e al cumulo. Si tratta di una scelta criticabile, sia sotto il profilo sistematico, sia perché appare davvero singolare questo “frazionamento” dell'esclusione dal *favor*. Dal primo punto di vista, l'istituto in esame deriva da principi costituzionali. Al riguardo, non sembra che la possibile giustificazione dettata dalle esigenze di bilancio, ex articolo 81 della Costituzione, possa prevalere sulla tutela del principio di eguaglianza, ex articolo 3 della Costituzione (sentenza 394/2006 della Consulta). Sotto il profilo della tecnica legislativa, risulta di complessa tenuta ordinamentale la scelta di un'applicazione parziale del *favor*.



Favor rei: le nuove sanzioni si applicano solo alle violazioni commesse dopo l'entrata in vigore della riforma