

Ravvedimento e cumulo con perimetro da ampliare

Decreto sanzioni

Il binomio va esteso all'ipotesi di concorso materiale delle violazioni

Il testo in Parlamento conferma l'applicazione per la continuazione

Dario Deotto
Luigi Lovecchio

Connubio tra ravvedimento operoso e cumulo giuridico ancora da "limare", anche dopo le modifiche apportate al testo presentato alla Camera.

Con lo schema di Dlgs di riforma delle sanzioni viene stabilita la possibilità di determinazione della sanzione unica - articolo 12 del Dlgs 472/1997 - al ravvedimento operoso in relazione al singolo tributo e al medesimo periodo d'imposta.

Occorre però notare che le disposizioni sulla sanzione unica si applicano nel ravvedimento "in caso di progressione o di medesima risoluzione" (come d'altronde per accertamento con adesione e conciliazione).

Questo certamente vuol dire che nel caso in cui il contribuente non emetta, ad esempio, una fattura determinando anche l'infedeltà della dichiarazione annuale Iva (e della comunicazione Li.pe, il modello di comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva), opererà certamente il cumulo giuridico, così che se il contribuente intenderà ravvedersi

dovrà applicare la riduzione del ravvedimento (guardando il momento della prima violazione) a quella più grave tra tutte, aumentata di un quarto (si veda anche più oltre).

Questo è certamente positivo se si considera che attualmente occorre ravvedersi per ogni singola violazione (si veda risposta ad interpellato n. 450/2023, nella quale peraltro si continua a riportare l'impropria necessità di effettuare il ravvedimento anche per l'insufficiente versamento periodico).

Va rilevato che la modifica proposta non tiene tuttavia conto dell'importante innovazione che si vorrebbe apportare al comma 1 dell'articolo 12 del Dlgs 472/1997.

Attualmente, infatti, il cumulo giuridico trova applicazione sia nell'ipotesi di concorso formale che di quello materiale.

Si ha concorso formale quando con una sola azione o omissione si commettono diverse violazioni, anche relative a tributi diversi.

Il concorso materiale viene invece previsto quando con più azioni od omissioni si commettono diverse violazioni formali della medesima disposizione.

Con lo schema di Dlgs si propone di ampliare l'ambito di applicazione del concorso materiale, estendendolo a tutte le omissioni, non solo quindi a quelle di carattere formale.

Il caso potrà essere, ad esempio, quello della mancata emissione di più fatture.

Chiaramente, se tali violazioni non vengono ravvedute prima della presentazione della dichiarazione, si avrà l'applicazione della continuazione di cui al comma 2 dell'articolo 12, in quanto si determinerà l'infede-

deltà della dichiarazione.

Il fatto è però che il contribuente potrebbe effettuare il ravvedimento prima della presentazione della dichiarazione.

In questo caso è logico che, ammettendo il cumulo giuridico per il ravvedimento in relazione allo stesso tributo e al medesimo periodo d'imposta, il contribuente dovrà avere la possibilità di regolarizzare, applicando il cumulo, anche la mancata emissione di più fatture (prima della dichiarazione).

Tuttavia, lo schema di Dlgs fa riferimento soltanto alla possibilità di utilizzo del cumulo (nel ravvedimento) per la continuazione (omessa fattura che determina l'infedele dichiarazione), ma non per la nuova ipotesi di concorso materiale.

È indubbio che occorrerà modificare il testo. Peraltro, ci sono altre incertezze nel connubio ravvedimento/cumulo giuridico.

Viene 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 "da ciascun comma dell'articolo 12". In realtà, il riferimento a "ciascun comma" è improprio in quanto si deve avere riferimento solo al comma 1 (concorso) richiamato per l'ipotesi di continuazione (comma 2).

Ulteriormente viene previsto che se la regolarizzazione viene effettuata dopo la constatazione delle violazioni si applica - alla sanzione unica - la riduzione pari a un quinto.

La previsione è pleonastica in quanto se si è in presenza di un Pvc la riduzione è comunque pari a un quinto.