

Cumulo giuridico senza favor rei

Le regole

Unificazione della sanzione concessa solo per violazioni commesse dal 30 aprile

Il ravvedimento speciale dovrà essere perfezionato senza poter applicare il cumulo giuridico, sia perché la norma attualmente vigente non lo prevede, sia perché lo schema di decreto attuativo della riforma delle sanzioni lo prevede ma solo per le violazioni commesse dal 30 aprile prossimo. Questo significa, in concreto, che il contribuente dovrà provvedere a regolarizzazione ogni singola violazione commessa.

Si pensi al caso piuttosto frequente della mancata emissione di fattura a fronte di una cessione di beni avvenuta, ad esempio, nell'anno 2020. In tale

eventualità, il contribuente dovrà regolarizzare la mancata fatturazione (sanzione pari a un diciottesimo del 90% dell'imposta non fatturata), l'infedele dichiarazione Iva (sanzione ancora pari a un diciottesimo del 90% dell'imposta non dichiarata) e l'infedele dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi (sanzione sempre pari a un diciottesimo del 90% dell'imposta non dichiarata). Si è dell'opinione che non occorra invece ravvedere l'omesso pagamento dell'Iva derivante dalle liquidazioni periodiche, poiché tale violazione non potrebbe in alcun caso essere contestata dall'ufficio, in caso di successivo atto di accertamento. Le liquidazioni periodiche infatti sono destinate per legge ad accogliere solo le operazioni risultanti dalla contabilità, non quelle emergenti da condotte infedeli del contribuente.

I limiti al cumulo

Nel progetto di decreto attuativo della riforma delle sanzioni, si prevede inve-

ce che il cumulo possa essere autoliquidato dal contribuente, seppure con alcune stringenti limitazioni. In primo luogo, così come già attualmente avviene per gli altri istituti deflattivi (accertamento con adesione e conciliazione giudiziale), l'unificazione della sanzione è confinata alla singola annualità e imposta. Tornando all'esempio precedente, riferito all'omessa fatturazione dei ricavi, ciò comporta che la continuazione potrà riguardare solo l'Iva, e non l'Iva e le imposte sui redditi.

Nel medesimo schema di provvedimento, inoltre, si legge che l'introduzione del cumulo nel ravvedimento opera solo in presenza di progressione o di medesima risoluzione che sfoci quindi in una infedeltà dichiarativa, non anche nell'ipotesi di reiterata violazione della medesima disposizione sostanziale (ad esempio, ripetuta errata fatturazione che non abbia determinato l'infedeltà della dichiarazione).

In ogni caso, la modifica annunciata – come detto – risulterà applicabile so-

lo a decorrere dalle violazioni commesse dal 30 aprile prossimo, in espressa deroga al favor rei, e dunque non potrà essere utilmente recuperata in sede di ravvedimento speciale.

Il favor rei negato

La deroga al favor rei – peraltro di complessa giustificazione sotto il profilo costituzionale – si rivelerà particolarmente penalizzante nel caso di indebita detrazione Iva. Nello schema di decreto, infatti, si stabilisce che la sanzione per tale violazione, che diventerà pari al 70% dell'imposta detratta (oggi è il 90%), sia completamente disapplicata nell'ipotesi in cui si renda irrogabile la sanzione edittale ordinaria per l'infedeltà dichiarativa (anch'essa in futuro pari al 70%). Ciò per evitare l'irragionevole duplicazione sanzionatoria che si verifica attualmente – 90% per indebita detrazione più il 90% dell'infedele denuncia – in riferimento a un illecito che è sostanzialmente unico.