

Ravvedimento, con la riforma doppio binario per i calcoli

Sanzioni

Più conveniente sanare le violazioni commesse dal 1° settembre 2024

Le norme non retroattive impongono di distinguere tra due modalità di gestione

A cura di

Cristina Odorizzi

La riforma delle sanzioni, introdotta dal Dlgs 87/2024, è intervenuta anche sul ravvedimento operoso, rendendolo in alcuni casi più appetibile (articolo 13, Dlgs 472/1997).

Peculiare è l'entrata in vigore delle nuove norme, che fa riferimento non al momento del ravvedimento operoso ma a quello in cui sono state commesse le violazioni da sanare. Quindi le novità del Dlgs 87/2024, sia per quanto attiene alle sanzioni e sia in riferimento al ravvedimento operoso, sono applicabili alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024 (articolo 4). Ciò significa che il ravvedimento operoso perfezionato dopo il 1° settembre 2024, ma riferito a una violazione commessa prima di tale data, deve guardare alla disciplina precedente all'intervento del Dlgs 87/2024. Mentre la sanatoria di violazioni dopo tale data beneficia delle novità.

L'applicazione delle nuove regole alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024 costituisce una de-

roga al principio del "favor rei", cioè la retroattività del regime sanzionatorio più favorevole introdotto da norme successive alla commissione della violazione (articolo 3, Dlgs 472/1997). Questa deroga è voluta dal legislatore, come si legge nella relazione illustrativa al decreto, la quale precisa che il favor rei gode di tutela costituzionale solo in materia penale.

L'applicazione non retroattiva delle nuove norme impone quindi di gestire, per qualche anno, un doppio binario nei calcoli del ravvedimento, in base all'epoca della violazione.

Il cumulo giuridico

Il ricorso al ravvedimento operoso prima della riforma risultava meno appetibile rispetto, ad esempio, all'accertamento con adesione o alla conciliazione giudiziale, per l'inapplicabilità del meccanismo

del cumulo giuridico (articolo 12, comma 8, Dlgs 472/1997). In pratica il calcolo delle sanzioni in caso di ravvedimento operoso doveva essere eseguito per ogni violazione commessa anche in caso di violazioni prodromiche l'una all'altra o in caso di violazioni ripetute (si pensi al caso di ripetuto erroneo invio di corrispettivi).

Con l'applicazione del cumulo giuridico nel "nuovo" ravvedimento operoso, la sanzione diventa unica e viene calcolata partendo da quella riconducibile alla violazione più grave aumentata di un quarto (articolo 12, comma 1, Dlgs 472/1997). Alla sanzione così determinata, si applicano le riduzioni previste dal ravvedimento prendendo a riferimento la data di commissione della prima violazione, al fine di individuare la misura della riduzione.

Va poi sottolineando che il meccanismo del cumulo non si applica agli omessi versamenti: la norma post riforma, ponendo fine a un tema oggetto di contrasto (Cassazione, ordinanza 10631/2024 e sentenza 3885/2024), esclude espressamente le violazioni concernenti obbligo di pagamento e indebite compensazioni (articolo 12, comma 1, Dlgs 472/1997).

Questa novità impatta in particolare sui tributi locali (ad esempio, omesso versamento Imu per più anni): dalle violazioni commesse dal 1° settembre 2024 il cumulo opera solo in caso di concorso formale, concorso materiale e di continuazione, anche per illeciti commessi in più annualità, casi molto rari per i tributi comunali (nota Ifel alla riforma sanzionatoria).



Con il cumulo giuridico la sanzione viene calcolata a partire da quella relativa alla violazione più grave

Gli esempi

OMISSIONE SCONTRINO

Omissione di 150 scontrini a luglio 2024, per un totale di 7 mila euro non dichiarati.

Ante riforma

Con il ravvedimento operoso, per la sola violazione degli scontrini omessi, si sarebbe applicata la sanzione minima di 500 euro a scontrino. Quindi in totale 75.000 euro (500 euro x 150 scontrini) e a prescindere dall'Iva non versata di circa 1.200 euro.

In caso di rinuncia, nella contestazione dell'Agenzia si sarebbe applicato il cumulo giuridico: sanzione di 500 aumentata da 1/4 al doppio (art. 12, c. 1, Dlgs 472/97, con la chance della definizione agevolata e ulteriore riduzione al terzo della sanzione che risulta dal cumulo).

Post riforma

Con il ravvedimento operoso si può applicare il cumulo giuridico e quindi la sanzione minima di 500 euro aumentata di 1/4 (500 + 125 euro). In caso di ravvedimento entro 90 giorni si applica il ravvedimento con riduzione ad 1/9 e quindi con sanzione pari a 69,44

OMESSI VERSAMENTI

Ante riforma

Il 16.7.2024 non si effettua il versamento Iva relativa a giugno 2024 pari a 2.500 euro.

La regolarizzazione della violazione (anteriore all'1.9.2024) viene effettuata il 12.11.2025 (entro il termine della dichiarazione Iva per il 2024). La società verserà:

- 2.500 euro di Iva
- 20,55 euro di interessi (2.500 x 120 gg / 365 gg x 2,50%)
- 93,75 euro di sanzione ridotta (2.500 x 30% x 1/8).

Post riforma

Il 16.11.2024 non si effettua il versamento Iva di 2.500 euro relativo a ottobre 2024.

La regolarizzazione di tale violazione (successiva all'1.9.2024) viene effettuata il 16.03.2025 (ossia, entro il termine della dichiarazione Iva per il 2024). La società dovrà versare i seguenti importi:

- 2.500 euro di Iva
- 20,55 euro di interessi (2.500 x 120 gg / 365 gg x 2,50%)
- 78,13 euro di sanzione ridotta (2.500,00 x 25% x 1/8)

RAVVEDIMENTO PER LIPE

Post riforma

Omessa/errata comunicazione della liquidazione periodica relativa al primo trimestre del 2024, scaduta il 30 settembre.

● Ravvedimento entro il 15 ottobre 2024 (entro 15 gg).

Si può versare la sanzione di 27,78 euro (sanzione base di 250 euro, ridotta a 1/9).

● Ravvedimento entro il 29 dicembre 2024 (entro 90 gg).

Si può versare 55,56 euro (sanzione base di 500 euro, ridotta a 1/9).

● Ravvedimento entro il 30 aprile 2025 (entro il termine di dichiarazione Iva annuale).

Se in dichiarazione Iva sono stati correttamente riepilogati i dati della comunicazione trimestrale omessa, si può versare 62,50 euro (sanzione base di 500 euro ridotta a 1/8).

● Ravvedimento oltre il 30 aprile 2025

Se nella dichiarazione Iva (presentata entro il 30 aprile 2025) non sono stati correttamente riepilogati i dati della comunicazione omessa, la sanzione è di 71,43 euro (sanzione di 500, ridotta a 1/7)

Le nuove riduzioni

Dopo la riforma, l'articolo 13 del Dlgs 472/1997 conferma gli abbattimenti applicabili in caso di ravvedimento entro il termine della dichiarazione o di un anno.

Rimane quindi la riduzione a 1/10 del minimo in caso di ravvedimento entro 30 giorni di omesso o insufficiente versamento (lettera a) e a 1/9 del minimo in caso di regolarizzazione entro 90 giorni dall'errore (lettera a-bis), nonché la riduzione a 1/8 del minimo in caso di regolarizzazione entro la dichiarazione per l'anno in cui si è commessa la

violazione o entro un anno dalla stessa se non è prevista dichiarazione periodica (lettera b).

È confermata la riduzione a 1/10 del minimo per regolarizzazione entro 90 giorni di omesse dichiarazioni annuali Iva, redditi, Irap e 770; mentre questo beneficio è eliminato per la dichiarazione periodica Iva (Lipe).

Viene invece rivista in modo favorevole la regolarizzazione oltre l'anno, consentendo in ogni caso la riduzione a 1/7 (lettera b-bis): prima si distingueva fra ravvedimento entro due anni dalla violazione (ri-

duzione a 1/7) e ravvedimento oltre due anni (riduzione a 1/6). Questa riduzione diventa via via meno favorevole, passando rispettivamente a 1/6, 1/5 e 1/4 se intervengono le seguenti iniziative dell'agenzia delle Entrate:

- comunicazione dello schema di atto ex articolo 6-bis, comma 3, della legge 212/2000, senza verbale di constatazione;
- constatazione della violazione;
- schema d'atto di accertamento preceduto da constatazione della violazione.