

Sanzioni. Il quadro che emerge dall'incrocio delle novità del Dlgs 158/2015 e del Ddl Stabilità con il favor rei e il cumulo giuridico

Il ravvedimento acquista appeal

Dal 2016 sarà più conveniente anche per le violazioni commesse nel 2015

Dario Deotto

■ Con la conferma - dopo l'approvazione del Senato del ddl stabilità 2016 - della decorrenza della riforma delle **sanzioni amministrative dal 1° gennaio 2016**, si realizza, sin da ora, un vero e proprio intreccio tra nuove sanzioni, **ravvedimento operoso**, favor rei e **cumulo giuridico** delle penalità.

Con il Dlgs 158/2015, molte penalità amministrative relative alla violazione delle norme tributarie risultano più favorevoli rispetto alla versione oggi in vigore. Il Dlgs 158/2015 dispone la decorrenza delle nuove sanzioni dal 1° gennaio 2017. Il Ddl stabilità 2016, tuttavia, anticipa la decorrenza al 1° gennaio 2016. Una specie di atto dovuto, considerando il principio del favor rei, il quale non viene assolutamente derogato dalle disposizioni del Dlgs 158/2015. Anzi, la previsione del Ddl stabilità 2016, che fa salve le vecchie sanzioni per le istanze di collaborazione volontaria presentate nel 2015, conferma indirettamente l'applicazione del principio del favor per tutte le altre violazioni non legate alla voluntary. In sostanza, le previsioni del Dlgs 158/2015 devono trovare applicazione, se più favorevoli, anche per le violazioni commesse anteriormente al 1° gennaio 2016 (non divenute definitive a tale data).

Inoltre anche per il ravvedimento operoso va tenuto in considerazione il principio del favor. Questo però per le regolarizzazioni che verranno effettuate a partire dal 1° gennaio 2016. Ad esempio, la sanzione per insufficiente/omesso versamento del tributo (articolo 13 del Dlgs 471/97) viene ridotta alla metà dal Dlgs 158/2015 se il versamento viene eseguito con ritardo non superiore a 90 giorni (fermo restando che se il tributo viene versato con un ritardo non superiore a 15 giorni la sanzione si riduce ulteriormente a un quindicesimo per ogni giorno di ritardo). Sicché, nel caso di pagamento entro il 90esimo giorno successivo, la penalità passa dal 30 al 15% (e all'1% per ogni giorno di ritardo fino al 15esimo giorno).

Si prenda il caso degli acconti di novembre 2015. Se il versamento

non viene eseguito correttamente e il contribuente esegue il ravvedimento dopo il 15esimo giorno e fino al 30esimo (giorno), deve applicare la riduzione pari a un decimo sul 30% (articolo 13, comma 1, lettera a) del Dlgs 472/1997). Se, invece, attende inizio anno 2016, il contribuente potrà applicare la riduzione da ravvedimento - un nono nei 90 giorni - sul 15%, la quale risulta più conveniente rispetto al caso del ravvedimento eseguito nel 2015.

Un altro caso rilevante è quello delle penalità legate all'inversione contabile, applicabili in misura fissa dal 1° gennaio 2016. Una situazione molto frequente è quella legata all'inversione contabile "interna" per la quale molte volte si discute se l'Iva debba essere assolta dal venditore/prestatore oppure dal cessionario/commitente. Per queste situazioni, in caso di violazioni, la sanzione verrà stabilita da 250 a 10mila euro. Quindi, se il ravvedimento viene effettuato nel 2016, anche per violazioni commesse precedentemente, occorrerà tenere conto della nuova penalità, che risulta sicuramente più favorevole rispetto alla situazione attuale.

Occorre però, ulteriormente, considerare il principio del cumulo giuridico delle sanzioni (articolo 12 del Dlgs 472/1997). Nel ravvedimento, infatti, bisogna regolarizzare ogni singola violazione. Se, invece, in assenza di ravvedimento, la violazione dovesse venire constatata, l'ufficio deve applicare la previsione dell'articolo 12 del Dlgs 472/1997. In sostanza, per il caso in precedenza rappresentato, se le violazioni commesse nel 2015 dovessero essere numerose, l'ufficio, nell'ipotesi di applicazione della sanzione minima, dovrà irrogare (nel 2016) l'unica penalità di 250 euro aumentata di un quarto.

In definitiva, per il ravvedimento non va soltanto considerata l'entrata in vigore dal prossimo anno di sanzioni generalmente più favorevoli, ma anche il fondamentale principio del cumulo giuridico, che molte volte riduce la convenienza del ravvedimento stesso.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Gli esempi

01 | OMESSI O INSUFFICIENTI VERSAMENTI

La sanzione per l'insufficiente/omesso versamento del tributo (articolo 13 del Dlgs 471/97) viene ridotta alla metà dal Dlgs 158/2015, se il versamento del tributo viene eseguito con ritardo non superiore a 90 giorni (fermo restando che se il tributo viene versato con un ritardo non superiore a 15 giorni la sanzione si riduce ulteriormente a un quindicesimo per ogni giorno di ritardo). Sicché, nel caso di pagamento entro il novantesimo giorno successivo, la penalità passa dal 30 per cento al 15 per cento (e all'uno

per cento per ogni giorno di ritardo fino al quindicesimo giorno). Pertanto, se il versamento dell'acconto di novembre 2015 non viene eseguito correttamente e il contribuente esegue il ravvedimento tra il quindicesimo e il trentesimo giorno successivo, dovrà applicare la riduzione del ravvedimento, pari a un decimo, sul 30 per cento. Se, invece, attende inizio anno 2016, il contribuente potrà applicare la riduzione da ravvedimento - un nono nei 90 giorni - sul 15 per cento, la quale risulta più conveniente rispetto al caso del ravvedimento eseguito nel 2015

02 | DICHIARAZIONE OMESSA E INTEGRATIVA NEI 90 GIORNI

Con la circolare 23/E/1999, l'amministrazione finanziaria ha acconsentito che il ravvedimento possa essere eseguito non avendo riguardo alla sanzione edittale minima dell'omissione dichiarativa (normalmente il 120 per cento), ma applicando la riduzione prevista - ora 1/10 - sulla sanzione minima di 258 euro. In sostanza, presentando per la prima volta la dichiarazione omessa nei 90 giorni successivi, il contribuente può regolarizzare tale violazione pagando, a livello di sanzioni, 1/10 di 258 euro. Se poi dalla dichiarazione presentata

emerge un'imposta dovuta, quest'ultima può essere regolarizzata attraverso il ravvedimento degli omessi/insufficienti versamenti, avendo a riguardo la sanzione edittale del 30 per cento. Questa impostazione risulta particolarmente utile per il quadro RW, per l'annualità post voluntary. In sostanza, il contribuente può sanare l'omessa presentazione del quadro RW relativo al 2014, pagando la sanzione ridotta di 1/10 su 258, oltre alle sanzioni ridotte sull'omesso versamento di Ivie e Ivafe, sempre considerando per queste la sanzione edittale del 30 per cento