

Sì a cumulo più ravvedimento

Pagina a cura
DI FRANCO RICCA

Gli effetti favorevoli della revisione del sistema sanzionatorio previste dallo schema di dlgs attuativo della riforma fiscale sono moltiplicati dalle novità sul cumulo giuridico e sul ravvedimento operoso, in particolare dalla possibile applicazione congiunta di questi due istituti. Da un lato, infatti, l'unificazione delle sanzioni in caso di ripetute violazioni della stessa disposizione di legge non sarà più circoscritta alle irregolarità formali; dall'altro, il cumulo giuridico delle violazioni potrà essere applicato dallo stesso contribuente, in sede di regolarizzazione spontanea.

L'articolo 12 del dlgs 18 dicembre 1997, n. 472, detta le regole per l'unificazione delle sanzioni per le ipotesi di concorso e di continuazione di violazioni, secondo il principio del cumulo giuridico (in luogo del cumulo materiale).

In particolare, il comma 1 stabilisce che "è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione." La disposizione prevede quindi l'applicazione della sola sanzione più grave, congruamente aumentata, nei casi di:

1. concorso formale eterogeneo, che si ha quando con una sola azione od omissione vengono violate diverse disposizioni, anche relative a tributi diversi

2. concorso materiale omogeneo, che si ha quando, con più azioni od omissioni, viene ripetutamente violata la medesima disposizione.

Nel secondo caso, attualmente il cumulo giuridico opera solo per ripetute violazioni di carattere "formale"; quelle di carattere sostanziale, invece, sono unificabili solo nell'ambito della dif-

ferente ipotesi della "continuazione" o "progressione" disciplinata dal comma 2. Ad esempio, reiterate violazioni dell'obbligo di fatturazione delle operazioni imponibili sono punibili con le sanzioni previste dalla legge per ciascuna di essere, non essendo unificabili a titolo di concorso; se sfociano però nella violazione di dichiarazione infedele, scatta l'unificazione a titolo di progressione, per cui si applicherà la sola sanzione prevista per la violazione più grave tra quelle degli obblighi di fatturazione e quella dell'obbligo di dichiarazione.

Lo schema di dlgs modifica la disposizione eliminando, tra l'altro, la parola "formale" dalla previsione che disciplina il concorso materiale omogeneo, che sarà pertanto applicabile anche nel caso di ripetute violazioni della stessa disposizione di carattere sostanziale. La relazione illustrativa, in proposito, indica per esempio il caso di "emissione di più fatture con aliquota Iva errata"; la modifica, tuttavia, è tale da consentire l'unificazione di tutte le reiterate violazioni sostanziali della stessa disposizione (a prescindere che siano riconducibili alla medesima risoluzione), a partire da reiterate omesse fatturazioni, che dovranno essere unificate e punite con la sola sanzione relativa all'omissione di ammontare d'imposta più elevato. Questo, però, fintanto che le violazioni non daranno luogo all'infedeltà della dichiarazione, nel qual caso scatterà l'applicazione della "progressione", ai sensi del comma 2, tra le violazioni prodromiche e quella conclusiva.

Una seconda, rilevante innovazione si rinviene nella modifica del comma 8 dell'art. 12, elencante le situazioni in cui l'unificazione delle violazioni a titolo di progressione (comma 2) si applica nell'ambito dello stesso tributo e dello stesso periodo d'imposta, tra le quali viene inserito il ravvedimento; per l'effetto, dunque, la disciplina del cumulo giuridico viene riconosciuta applicabile anche da parte dello stesso contribuente all'atto del-

la regolarizzazione delle violazioni ai sensi dell'art. 13 del dlgs n. 472/1997.

Parallelamente, in quest'ultimo articolo 13 si introduce il comma 2-bis, al fine di disciplinare l'applicazione del cumulo giuridico in sede di regolarizzazione ad iniziativa del contribuente. La nuova disposizione chiarisce che, ai detti fini, la misura della riduzione della sanzione (variabile, come è noto, in funzione del tempo trascorso tra la commissione e la regolarizzazione della violazione) va individuata con riferimento alla prima violazione. La sanzione su cui applicare la riduzione, inoltre, è quella che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave aumentata nella misura (minima, ovviamente) prevista dalla corrispondente disposizione dell'art. 12. Infine, viene previsto che nel caso di regolarizzazione dopo la constatazione, si applica la nuova riduzione ad un quarto, ossia la meno favorevole tra quelle contemplate.

Tirando le fila del discorso, se il trasgressore regolarizza plurime violazioni dell'obbligo di fatturazione prima della presentazione della dichiarazione annuale, determinerà una sanzione unica pari al 70% (nuova misura editale) dell'imposta relativa all'omissione di più elevato ammontare, aumentandola di quarto ai sensi del comma 1 dell'art. 12; su tale importo, poi, applicherà la riduzione da ravvedimento, individuata nella misura prevista in relazione alla data della prima violazione. Se le omesse fatturazioni hanno dato luogo anche alla violazione di dichiarazione infedele, la regolarizzazione, effettuata dopo la presentazione della dichiarazione, comporterà il pagamento della sanzione minima prevista per quest'ultima violazione aumentata di un quarto ai sensi dell'art. 12, comma 2, indi ridotta ad un settimo (salve le meno favorevoli riduzioni previste nel caso in cui la regolarizzazione avvenga dopo la notifica di un atto endo-procedimentale, come previsto dalle nuove disposizioni).

© Riproduzione riservata



Le principali violazioni Iva/2

| Violazione | DS6901 Sanzione attuale | DS6901 Nuova sanzione |
|---|--|---|
| Omessa regolarizzazione, e omesso pagamento della relativa imposta, di acquisti senza fattura o con fattura irregolare | 100 per cento dell'imposta con un minimo di 250 euro | |
| Omessa segnalazione acquisti senza fattura o con fattura irregolare | | 70 per cento dell'imposta, con minimo di 250 euro |
| Omessa applicazione, da parte del cessionario/committente, dell'imposta dovuta con l'inversione contabile, se l'operazione risulta comunque dalla contabilità | Da 500 a 20.000 euro. In aggiunta, sanzioni per infedele dichiarazione e indebita detrazione, nel caso in cui l'imposta non avrebbe potuto essere detratta | Da 500 a 10.000 euro. In aggiunta, 70 per cento dell'imposta che non avrebbe potuto essere detratta, salvo che si renda dovuta la sanzione per infedele dichiarazione |
| Caso precedente, se l'operazione non risulta dalla contabilità | Dal 5 al 10 per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro | 5 per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro |
| Mancata prova dell'esportazione dei beni ceduti con trasporto a cura del cessionario estero | Dal 50 al 100 per cento dell'imposta | 50 per cento dell'imposta |
| Mancato trasferimento nel paese Ue di destinazione dei beni oggetto di cessione intraUe con trasporto a cura o per conto del cessionario | | 50 per cento dell'imposta. La sanzione non si applica se, nei trenta giorni successivi, viene eseguito, previa regolarizzazione della fattura, il versamento dell'imposta |
| Effettuazione operazioni non imponibili in mancanza della lettera d'intento | Dal 100 al 200 per cento dell'imposta | 70 per cento dell'imposta |
| Omessa, tardiva o irregolare trasmissione telematica dei corrispettivi, se la violazione non incide sulla corretta liquidazione dell'imposta | 100 euro per ciascuna trasmissione omessa o irregolare | 100 euro per ciascuna trasmissione omessa o irregolare, con il limite massimo di 1.000 euro per trimestre |
| Versamento omesso, o eseguito con ritardo superiore a 90 gg | 30 per cento dell'imposta | 25 per cento dell'imposta |
| Versamento con ritardo fra 16 e 90 gg. | 15 per cento | 12,5 per cento |
| Versamento con ritardo fino a 15 gg | 1 per cento per ogni giorno di ritardo | 0,83 per cento per ogni giorno di ritardo |
| Compensazione di crediti non spettanti | 30 per cento | 25 per cento |
| Compensazione di crediti inesistenti | Dal 100 al 200 per cento | 70 per cento. Sanzione dal 105 al 140 per cento se la violazione è commessa fraudolentemente |
| Scarto della delega contenente compensazione non ammessa | 5 per cento degli importi fino a 5.000 euro, ovvero 250 euro per importi superiori | Fattispecie abrogata |