

CASI CONTROVERSI

Ravvedimenti del passato e favor rei

di **Comitato di redazione**

Come noto, a decorrere dall'anno **2015**, il **ravvedimento operoso** ha assunto le sembianze di ampio rimedio utilizzabile dal contribuente per ridurre le sanzioni applicabili a omissioni o inesattezze configurabili come violazioni di natura tributaria. Infatti, dal corrente anno, è possibile utilizzare il contenuto dell'art. 13 del D. Lgs. n. 472/1997, sostanzialmente **sino al termine concesso all'Agenzia delle entrate per effettuare attività di accertamento**; inoltre, si sono drasticamente **ridotte le ipotesi che rappresentano causa ostativa** al ravvedimento, configurandosi tale situazione solo con la notifica di un avviso bonario, un avviso di accertamento, un atto di recupero di crediti di imposta indebitamente fruiti o di un atto di irrogazione delle sanzioni (si veda anche la [Circolare n. 6/E/2015](#)).

Compresa tale innovazione, bisogna aggiungere che non vi sono dubbi nel ritenere che i nuovi rimedi siano applicabili non solo alle violazioni compiute dal 01.01.2015, ma anche a quelle precedenti; in tal senso si era già pronunciata la Agenzia in occasione dell'introduzione del ravvedimento operoso dal 1998 e si rinviene ulteriore conferma nella già citata Circolare n. 6/E (*Si ritiene che le nuove regole sul ravvedimento operoso, nel rispetto del principio di legalità di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.472, trovano **applicazione anche con riguardo alle violazioni** che alla data del 1° gennaio 2015 siano **già state constatate** dall'ufficio **ma non siano ancora state interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento***).

Ma la questione che ci vogliamo porre è la seguente: **nel caso in cui, nel passato, il contribuente, avesse posto in essere un ravvedimento operoso oltre il termine temporale fissato dalla precedente norma, pur tuttavia entro i termini previsti dalla attuale disposizione, si può ritenere non contestabile la violazione?**

Si pensi, ad esempio, ad un omesso versamento ravveduto oltre il termine di presentazione della dichiarazione, con versamento di un ammontare di sanzioni ed interessi conforme alle nuove misure oggi previste dalla norma.

Può l'Agenzia contestare la sanzione piena del 30% (poggiando il ragionamento sulla normativa vigente sino al 31.12.2014, scomputando quanto versato a titolo di anticipazione del debito), **oppure** è necessario abbandonare la pretesa (in tutto o in parte) ritenendo **già applicabile a ritroso il nuovo beneficio?**

La questione appare delicata per la circostanza che non è tecnicamente possibile parlare di *favor rei*, essendo lo strumento direttamente attinente alla misura della sanzione oppure alla sua completa eliminazione.

Qui, invece, si tratta di ritenere applicabile in modo retroattivo un beneficio introdotto (o modificato a favore del contribuente) in un momento successivo a quello in cui fu posto in essere il comportamento.

D'altro canto, potrebbe risultare anche **bizzarro** affermare, ad esempio, **che un contribuente possa oggi ravvedere un omesso versamento relativo al 2013** (che, secondo la pregressa normativa sarebbe scaduto, in termine di ravvedimento, al 30.09.2014), **contestualmente sostenendo che, ove quel rimedio fosse stato posto in essere già nel 2014** (quindi con una sorta di beneficio generale per l'Erario), **non si possa giungere al medesimo trattamento fiscale.**

Per questioni di equità, allora, varrebbe la pena di sostenere la tesi in forza della quale si possa **assegnare al contribuente "preveggen" il medesimo beneficio premiale che avrebbe meritato ove si fosse attivato in un successivo momento.**

Solo così operando si potrebbe assegnare rilevanza ad un presunto rapporto fisco / contribuente fondato davvero sulla buona fede e sulla sostanzialità del rapporto tributario.

Chi ha già pagato ieri quanto necessario per poter definire bonariamente oggi deve guadagnare le medesime conseguenze benefiche.

Ovviamente, perché ciò accada, è quantomeno **necessario che la contestazione (o il riscontro) sia avvenuta dal 2015 in avanti**, con la conseguenza che, salvo adeguamento delle procedure telematiche di liquidazione, vi sarà sempre una contestazione della sanzione in misura "piena" cui potrebbe seguire un annullamento o una riduzione della pretesa.

Annullamento in caso di pieno riconoscimento del ravvedimento.

Riduzione della pretesa nelle ipotesi in cui le somme versate non siano tecnicamente sufficienti ad estinguere il debito per imposta sanzioni ed interessi; in tale caso, infatti, risulta ormai assodato che il ravvedimento parziale è riconosciuto e tutelato dal sistema, ferma restando l'applicabilità delle sanzioni piene sulla parte che risulta scoperta.

Su tale vicenda, tuttavia, crediamo che si dovrà discutere a lungo con l'Agenzia.