

ISTITUTI DEFLATTIVI***Il ravvedimento operoso con doppio binario***di **Stefano Rossetti**

Convegno di aggiornamento

Sanzioni, ravvedimento e riscossione: novità e criticità della riforma

Scopri di più

La **riforma delle sanzioni fiscali** ha efficacia dallo **scorso 1.9.2024** e, per espressa previsione normativa, non **sarà possibile avvalersi** del principio del **favor rei**. Ciò significa che solo le violazioni commesse da tale data in avanti sconteranno le più **miti misure previste dalla novella legislativa**.

Ciò crea **un doppio binario** che i contribuenti dovranno gestire quando andranno a rimuovere le violazioni mediante l'istituto del **ravvedimento operoso** ([articolo 13, D.Lgs. 472/1997](#)), il quale è stato, anch'esso, notevolmente modificato dalla riforma (D.Lgs. 87/2024).

Le principali novità che riguardano il **ravvedimento operoso** sono le seguenti:

- le **sanzioni relative a violazioni commesse oltre il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno nel corso del quale la violazione è avvenuta** (ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre un anno dall'omissione o dall'errore) scontano ora **una riduzione ad 1/7** del minimo edittale (viene eliminata la riduzione ad 1/6). Ciò rende più appetibile la rimozione dell'errore in relazione a violazioni **più risalenti nel tempo**;
- la previsione di riduzioni sanzionatorie in caso di ravvedimento effettuato nelle more **dell'attività di accertamento da parte degli organi verificatori**. Tale novità è da coordinare con quanto previsto dal D.Lgs. 13/2023 e dal D.Lgs. 219/2023 in **materia di accertamento**.
- la sanzione base a cui applicare la riduzione da ravvedimento può essere determinata secondo le disposizioni **dell'[articolo 12, D.Lgs. 472/1997](#)**.

Per quanto riguarda le riduzioni da applicare nelle **more di un controllo fiscale**, la norma prevede la riduzione ad **1/6** della **sanzione base** in caso di ravvedimento effettuato:

- **dopo** la notifica dello schema d'atto ex [articolo 6-bis, 212/2000](#), **non preceduto dal verbale di constatazione**;
- **in assenza** di inoltro all'Agenzia delle entrate dell'istanza di accertamento con

adesione, ai sensi dell'[articolo 6, comma 2-bis, Lgs. 218/1997](#).

La riduzione è pari ad **1/5** della sanzione base, **in caso di ravvedimento effettuato:**

- **dopo** la **consegna del verbale di constatazione**;
- **in assenza** della comunicazione di adesione al **verbale di constatazione** ex [articolo 5 -quater del D.Lgs. 218/1997](#);
- **prima** della notifica dello schema d'atto ex [articolo 6-bis, 212/2000](#).

La riduzione è pari ad **1/4** della sanzione base **in caso di ravvedimento effettuato:**

- **dopo** la **notifica dello schema d'atto** ex [articolo 6-bis, 212/2000](#), preceduto dal verbale di constatazione;
- **in assenza** di inoltro all'Agenzia delle entrate **dell'istanza di accertamento con adesione**, ai sensi dell'[articolo 6, comma 2-bis, Lgs. 218/1997](#).

Un'altra novità che riguarda il **ravvedimento operoso attiene**, come detto, al calcolo della **sanzione base**.

In passato, l'applicazione del **cumulo giuridico e della continuazione** ([articolo 12, commi 1 e 2, D.Lgs. 472/1997](#)) erano **prerogative dell'Amministrazione finanziaria**; con la riforma del sistema sanzionatorio, invece, **anche il contribuente può applicarle in sede di ravvedimento operoso**.

L'[articolo 13, comma 2-bis, D.Lgs. 472/1997](#), infatti, dispone che “*se la sanzione è calcolata ai sensi dell'articolo 12, la percentuale di riduzione è determinata in relazione alla prima violazione. La sanzione unica su cui applicare la percentuale di riduzione può essere calcolata anche mediante l'utilizzo delle procedure messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate. Se la regolarizzazione avviene dopo il verificarsi degli eventi indicati al comma 1, lettere b-ter), b-quater) e b-quinquies), si applicano le percentuali di riduzione ivi contemplate*”.

Inoltre, l'[articolo 12, comma 8, D.Lgs. 472/1997](#), dispone che “*nei casi di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale o di ravvedimento, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica si applicano separatamente per ciascun tributo, per ciascun periodo d'imposta e per ciascun istituto deflativo*”.

In base al combinato disposto delle disposizioni sopra riportate:

- il contribuente che calcola la sanzione base mediante **l'istituto del cumulo giuridico e della continuazione** deve **applicare la riduzione da ravvedimento operoso**, in riferimento alla **prima violazione** oggetto di regolarizzazione;
- il calcolo della sanzione base mediante **l'istituto del cumulo giuridico e della continuazione** può avvenire mediante **applicativi che verranno messi a disposizione dall'Amministrazione finanziaria**;



- la sanzione base mediante cumulo giuridico deve essere determinata **per ciascun periodo d'imposta e per ciascun tributo**, analogamente a quanto avviene in **caso di accertamento con adesione o conciliazione giudiziale**.

Tutto ciò considerato, quindi, i contribuenti dovranno, per qualche anno, considerare un doppio binario, in virtù del quale:

- le violazioni commesse **anteriamente al 1.9.2024** dovranno essere **ravvedute applicando le vecchie misura sanzionatorie e riduzioni**. Ogni violazione dovrà essere **ravveduta in maniera a sé stante**;
- le violazioni commesse **successivamente al 1.9.2024** dovranno essere ravvedute **applicando le nuove misure sanzionatorie** (più miti), le **nuove riduzioni** (più favorevoli) e, seppur per ciascuna imposta e periodo d'imposta, il **cumulo giuridico**, ex [articolo 12, D.Lgs. 472/1997](#).