



STUDIO PIZZANO

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

www.studiopizzano.it

IL NUOVO RAVVEDIMENTO OPEROSO: PIÙ CONVENIENTE MA PIÙ COMPLESSO

Publicato il 28 Maggio 2024 di Sabatino Pizzano



A partire dal 1° settembre 2024, il ravvedimento operoso, lo strumento che permette ai contribuenti di regolarizzare violazioni tributarie beneficiando di una riduzione delle sanzioni, subirà importanti modifiche. Grazie al decreto di riforma delle sanzioni tributarie approvato dal Consiglio dei Ministri il 24 maggio 2024, il ravvedimento diventerà più conveniente in termini di riduzione delle sanzioni, ma anche più complesso da applicare. Le due novità principali sono l'applicazione del cumulo giuridico delle violazioni, seppur in forma attenuata, e la rimodulazione delle riduzioni delle sanzioni in sintonia con l'introduzione del nuovo contraddittorio preventivo. Spirato il termine dell'anno o della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso, la riduzione a 1/8 lascerà definitivamente il passo alla riduzione al settimo, eliminando il livello intermedio a 1/7. Inoltre, l'Agenzia delle Entrate metterà a disposizione dei software per agevolare l'applicazione del cumulo in sede di ravvedimento.

Il Nuovo Cumulo Giuridico delle Violazioni

Una delle novità più rilevanti della riforma è l'introduzione del cumulo giuridico delle violazioni, anche se in forma attenuata, in sede di ravvedimento operoso. Il cumulo giuridico delle violazioni è un istituto che permette di cumulare più violazioni tributarie commesse dal contribuente, applicando la sanzione più grave aumentata di un quarto per ciascuna violazione ulteriore. Fino ad oggi, il cumulo giuridico era applicabile solo nel caso di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate, mentre ora potrà essere applicato anche in sede di ravvedimento spontaneo del contribuente.

Tuttavia, l'applicazione del cumulo in sede di ravvedimento sarà limitata alla singola imposta e al singolo periodo di imposta, come previsto dall'art. 12, comma 8, del D.Lgs. 472/97. **Questo significa che non sarà possibile cumulare violazioni relative a diverse imposte o periodi di imposta diversi.**

Esempio Pratico: Ipotizziamo che nel 2025 un'impresa commetta diverse violazioni sulla fatturazione, recepite nelle dichiarazioni da presentare nel 2026. In questo caso, il contribuente dovrà effettuare tre ravvedimenti separati:

- **Per il Modello Redditi**, dovrà pagare le imposte, gli interessi legali e le sanzioni del 70% ridotte a 1/8 del minimo. Non sarà possibile cumulare queste violazioni con quelle relative all'IVA o all'IRAP.
- **Per il Modello IRAP**, dovrà pagare le imposte, gli interessi legali e le sanzioni del 70% ridotte a 1/8 del minimo. Anche in questo caso, non sarà possibile cumulare con le violazioni relative all'IVA o alle imposte sui redditi.
- **Per l'IVA**, dovrà correggere le fatture e pagare le imposte, gli interessi legali e le sanzioni dell'87,5% ridotte a 1/7 del minimo (la violazione più grave è la dichiarazione infedele con sanzione del 70% aumentata di 1/4, aumento minimo da cumulo, poiché si cumulano le violazioni sulla fatturazione con la dichiarazione infedele IVA). La riduzione a 1/7 si applica retroagendo al momento della prima violazione, cioè quella sulla fatturazione.

In questo esempio, il cumulo opera solo tra le violazioni relative all'IVA (fatturazione e dichiarazione infedele), ma non tra le diverse imposte (IVA, Redditi e IRAP).

È importante sottolineare che **il cumulo giuridico non opera né per gli omessi/tardivi versamenti né per le indebite compensazioni.**

La Rimodulazione delle Riduzioni delle Sanzioni

La seconda novità rilevante riguarda la rimodulazione delle riduzioni delle sanzioni, in sintonia con l'introduzione del nuovo contraddittorio preventivo ex art. 6-bis della L. 212/2000. Il contraddittorio preventivo è una procedura che permette al contribuente di essere informato degli elementi su cui si basa l'accertamento e di presentare osservazioni e richieste prima della

notifica dell'avviso di accertamento definitivo.

Attualmente, il ravvedimento prevede diverse riduzioni delle sanzioni in base al momento in cui avviene la regolarizzazione. Dopo la riforma, le riduzioni saranno le seguenti:

- **Entro il termine della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso**, la riduzione della sanzione sarà a 1/8 del minimo. Questa riduzione rimane invariata rispetto alla disciplina attuale.
- **Oltre il termine della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso**, la riduzione della sanzione sarà a 1/7 del minimo. Questa rappresenta la principale novità, poiché viene meno il livello intermedio della riduzione a 1/7, precedentemente applicabile entro il termine della dichiarazione dell'anno successivo a quello in cui l'errore è stato commesso.

Questa modifica rappresenta un vantaggio per i contribuenti che ravvedono oltre il termine della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso, poiché beneficeranno di una riduzione maggiore (1/7 invece di 1/6).

Tuttavia, è importante notare che **le riduzioni a 1/6, 1/5 e 1/4 continueranno ad esistere, ma dipenderanno dall'avanzamento del procedimento amministrativo avviato dall'Agenzia delle Entrate**. Queste riduzioni saranno applicate in base alla notifica dello schema di provvedimento ex art. 6-bis della L. 212/2000 (il nuovo contraddittorio preventivo) e alla constatazione della violazione mediante processo verbale.

Nello specifico:

- **Dopo lo schema di atto strumentale al contraddittorio preventivo (art. 6-bis della L. 212/2000) non preceduto da processo verbale di constatazione (PVC) e senza domanda di adesione del contribuente**, la riduzione della sanzione sarà a 1/6 del minimo.
- **Dopo la constatazione della violazione nel PVC senza che il contribuente abbia inviato la comunicazione di adesione (art. 5-quater del D.Lgs. 218/97) e prima dello schema di provvedimento strumentale al contraddittorio preventivo (art. 6-bis della L. 212/2000)**, la riduzione della sanzione sarà a 1/5 del minimo.
- **Dopo lo schema di atto strumentale al contraddittorio preventivo (art. 6-bis della L. 212/2000) preceduto da PVC e senza domanda di adesione del contribuente**, la riduzione della sanzione sarà a 1/4 del minimo.

Il ravvedimento sarà inibito dalla domanda di adesione del contribuente (presentata in occasione dello schema di contraddittorio preventivo) e dalla comunicazione di adesione al verbale sempre ad opera del contribuente.

Tabella riepilogativa

ecco una tabella completa con tutte le casistiche e le relative riduzioni delle sanzioni previste dalla riforma del ravvedimento operoso a partire dal 1° settembre 2024:

Momento del Ravvedimento	Riduzione Sanzione
Entro il termine della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso	1/8 del minimo
Oltre il termine della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso	1/7 del minimo
Dopo lo schema di atto strumentale al contraddittorio preventivo (art. 6-bis della L. 212/2000) non preceduto da processo verbale di constatazione (PVC) e senza domanda di adesione del contribuente	1/6 del minimo

Momento del Ravvedimento	Riduzione Sanzione
Dopo la constatazione della violazione nel PVC senza che il contribuente abbia inviato la comunicazione di adesione (art. 5-quater del D.Lgs. 218/97) e prima dello schema di provvedimento strumentale al contraddittorio preventivo (art. 6-bis della L. 212/2000)	1/5 del minimo
Dopo lo schema di atto strumentale al contraddittorio preventivo (art. 6-bis della L. 212/2000) preceduto da PVC e senza domanda di adesione del contribuente	1/4 del minimo
Dopo la notifica di un avviso di accertamento non preceduto dall'osservanza delle disposizioni sulla revisione dell'accertamento (artt. 5-ter e 5-quater del D.Lgs. 218/1997)	1/3 del minimo
Dopo la notifica di un avviso di accertamento preceduto dall'osservanza delle disposizioni sulla revisione dell'accertamento (artt. 5-ter e 5-quater del D.Lgs. 218/1997)	1/2 del minimo
Dopo la notifica di un avviso di accertamento con adesione del contribuente (art. 2-bis del D.Lgs. 564/1994)	1/3 del minimo
Dopo la notifica di un avviso di accertamento con adesione del contribuente (art. 2-bis del D.Lgs. 564/1994) in caso di definizione agevolata (art. 3 del D.Lgs. 218/1997)	1/4 del minimo

Nota: Il ravvedimento sarà inibito dalla domanda di adesione del contribuente (presentata in occasione dello schema di contraddittorio preventivo) e dalla comunicazione di adesione al verbale ad opera del contribuente.

Conclusioni

In sintesi, **la riforma del ravvedimento operoso lo rende più conveniente in termini di riduzione delle sanzioni, ma al contempo più complesso da applicare a causa dell'introduzione del cumulo giuridico delle violazioni e della rimodulazione delle riduzioni delle sanzioni.** I contribuenti dovranno prestare particolare attenzione all'applicazione del cumulo, limitato alla singola imposta e al singolo periodo di imposta, e alle diverse riduzioni delle sanzioni previste a seconda dello stato di avanzamento del procedimento amministrativo avviato dall'Agenzia delle Entrate.

L'applicazione del cumulo giuridico, seppur in forma attenuata, rappresenta una novità significativa, poiché consente di cumulare diverse violazioni relative alla stessa imposta e allo stesso periodo di imposta, applicando la sanzione più grave aumentata di un quarto per ciascuna violazione ulteriore. Questo potrebbe portare a un aumento delle sanzioni complessive in caso di plurime violazioni, ma al contempo potrebbe incentivare i contribuenti a ravvedersi tempestivamente per beneficiare delle riduzioni più favorevoli.

La rimodulazione delle riduzioni delle sanzioni, d'altra parte, semplifica la disciplina precedente, eliminando il livello intermedio della riduzione a 1/7 e prevedendo una riduzione più favorevole (1/7 invece di 1/6) per i ravvedimenti effettuati oltre il termine della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso. Tuttavia, le riduzioni a 1/6, 1/5 e 1/4 continueranno ad essere applicate in base all'avanzamento del procedimento amministrativo avviato dall'Agenzia delle Entrate, rendendo la disciplina più articolata e complessa.

Sarà fondamentale per i contribuenti e i professionisti del settore fiscale comprendere approfonditamente le nuove regole e le loro implicazioni pratiche, al fine di evitare errori e sanzioni più elevate. L'Agenzia delle Entrate metterà a disposizione dei software per agevolare l'applicazione del cumulo in sede di ravvedimento, ma sarà comunque necessario un attento studio delle nuove disposizioni e una costante formazione per restare aggiornati sulle novità normative.

Domande e Risposte

D: Cosa cambia nella disciplina del ravvedimento operoso a partire dal 1° settembre 2024?

R: A partire dal 1° settembre 2024, il ravvedimento operoso diventerà più conveniente in termini di riduzione delle sanzioni, ma anche più complesso da applicare. Le principali novità sono l'introduzione del cumulo giuridico delle violazioni, seppur in forma attenuata, e la rimodulazione delle riduzioni delle sanzioni in sintonia con l'introduzione del nuovo contraddittorio preventivo.

D: Come funziona il cumulo giuridico delle violazioni in sede di ravvedimento?

R: Il cumulo giuridico delle violazioni potrà essere applicato anche in sede di ravvedimento operoso, ma in forma attenuata, limitandosi alla singola imposta e al singolo periodo di imposta. Ad esempio, se un contribuente commette violazioni relative a IVA, imposte sui redditi e IRAP, il cumulo opererà solo tra le violazioni relative all'IVA.

D: Quali sono le nuove riduzioni delle sanzioni previste dalla riforma?

R: Le nuove riduzioni delle sanzioni sono:

- Entro il termine della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso: riduzione a 1/8 del minimo (invariata).
- Oltre il termine della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso: riduzione a 1/7 del minimo (più favorevole rispetto alla precedente riduzione a 1/6).
- Dopo lo schema di atto strumentale al contraddittorio preventivo (art. 6-bis della L. 212/2000) non preceduto da processo verbale di constatazione (PVC) e senza domanda di adesione del contribuente: riduzione a 1/6 del minimo.
- Dopo la constatazione della violazione nel PVC senza che il contribuente abbia inviato la comunicazione di adesione e prima dello schema di provvedimento strumentale al contraddittorio preventivo: riduzione a 1/5 del minimo.
- Dopo lo schema di atto strumentale al contraddittorio preventivo (art. 6-bis della L. 212/2000) preceduto da PVC e senza domanda di adesione del contribuente: riduzione a 1/4 del minimo.

D: Cosa significa che il ravvedimento sarà inibito dalla domanda di adesione del contribuente e dalla comunicazione di adesione al verbale?

R: Ciò significa che il contribuente non potrà più beneficiare del ravvedimento operoso e delle relative riduzioni delle sanzioni se, in seguito alla notifica dello schema di provvedimento ex art. 6-bis della L. 212/2000 (il nuovo contraddittorio preventivo) o alla constatazione della violazione mediante processo verbale, presenterà una domanda di adesione o una comunicazione di adesione al verbale. In questi casi, il contribuente dovrà seguire la procedura di accertamento e non potrà più ravvedersi spontaneamente.

www.studiopizzano.it

© RIPRODUZIONE RISERVATA