



**STUDIO PIZZANO**

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

[www.studiopizzano.it](http://www.studiopizzano.it)

## **LE NOVITÀ DEL CUMULO GIURIDICO PER LE SANZIONI TRIBUTARIE: UNA RIFORMA A FAVORE DELLA SEMPLIFICAZIONE**

*Posted on 11 Marzo 2024 by Sabatino Pizzano*



La legge delega per la riforma fiscale (L. 111/2023) ha previsto importanti modifiche all'articolo 12 del D.Lgs. 472/97, che disciplina il cumulo giuridico e la continuazione delle violazioni tributarie. Lo schema di decreto legislativo attuativo, attualmente in fase di elaborazione, introduce alcune novità che mirano a semplificare e chiarire le modalità applicative dell'istituto del cumulo giuridico. Vediamo nel dettaglio quali sono le principali modifiche previste e il loro impatto sui contribuenti.

## Eliminazione della distinzione tra violazioni formali e sostanziali

Una delle novità più rilevanti riguarda l'eliminazione della distinzione tra violazioni formali e sostanziali ai fini dell'applicazione del cumulo giuridico nel caso di concorso materiale di violazioni (ossia quando le violazioni sono commesse con diverse azioni od omissioni). Attualmente, l'articolo 12, comma 1, del D.Lgs. 472/97 prevede che il cumulo giuridico si applichi sempre nel caso di concorso formale (quando le violazioni sono commesse con un'unica azione od omissione), mentre nel concorso materiale si applica solo per le violazioni formali della stessa indole.

Questa distinzione ha creato in passato alcuni dubbi interpretativi, ad esempio in merito alla possibilità di applicare il cumulo giuridico alle violazioni sulla tardiva trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari abilitati (esclusa dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 52/2007) o alle comunicazioni finanziarie previste dall'articolo 10 del D.Lgs. 471/97 (ammessa invece dalla Commissione Tributaria Regionale di Perugia con la sentenza n. 399/4/14).

Con la modifica in arrivo, la parola "formali" verrebbe eliminata dall'articolo 12, comma 1, rendendo irrilevante la natura giuridica della violazione ai fini dell'applicazione del cumulo giuridico. In altre parole, il cumulo si applicherà sempre, sia nel concorso formale che in quello materiale, a prescindere dal fatto che le violazioni siano formali o sostanziali.

**Esempio:** si ipotizzi che un contribuente abbia omissso di presentare la dichiarazione dei redditi per tre anni consecutivi. Con le nuove regole, il cumulo giuridico si applicherà automaticamente, senza necessità di verificare se l'omissione della dichiarazione configuri una violazione formale o sostanziale.

## Nuove regole per il calcolo della sanzione in caso di violazioni su più periodi d'imposta

Un'altra importante novità riguarda le modalità di calcolo della sanzione quando le violazioni sono commesse in periodi d'imposta diversi. La nuova formulazione dell'articolo 12, comma 5, del D.Lgs. 472/97 dovrebbe prevedere che, in questi casi, l'aumento da un quarto al doppio si applichi sulla sanzione più grave incrementata dalla metà al triplo.

In sostanza, viene recepita la tesi già sostenuta dall'Amministrazione finanziaria con la circolare ministeriale n. 138/2000, secondo cui in caso di violazioni reiterate su più anni si devono applicare entrambi gli aumenti previsti dall'articolo 12: prima quello dalla metà al triplo sulla sanzione base più grave, poi quello da un quarto al doppio sulla sanzione così determinata.

Questa interpretazione non era pacifica in giurisprudenza, dove alcune pronunce avevano ritenuto applicabile il solo aumento dalla metà al triplo (ad esempio, Cassazione n. 11849/2023). Con la modifica normativa, invece, si stabilisce in modo chiaro ed espresso la necessità di applicare sempre il "doppio aumento" quando le violazioni sono commesse in periodi d'imposta diversi.

**Esempio:** si ipotizzi che un contribuente abbia omissso di compilare il quadro RW della dichiarazione per tre anni consecutivi. La sanzione base per questa violazione va dal 3% al 15% degli importi non dichiarati. Supponendo che l'importo più elevato non dichiarato sia pari a 100.000 euro nel secondo anno, la sanzione base più grave sarà pari a 15.000 euro (15% di 100.000).

*Applicando prima l'aumento dalla metà al triplo si arriva a 45.000 euro (15.000 x 3), poi con l'ulteriore aumento da un quarto al doppio si giunge a 90.000 euro (45.000 x 2).*

## Esclusione espressa del cumulo per gli omessi versamenti

Viene inoltre specificato in modo espresso che il cumulo giuridico non si applica mai in caso di omessi versamenti ripetuti, anche se commessi in più anni d'imposta. Si tratta di un principio già affermato dalla prassi e dalla giurisprudenza prevalente, che ora trova un esplicito riconoscimento normativo.

Restano però esclusi da questa regola i casi in cui gli omessi versamenti siano accompagnati da altre violazioni prodromiche, come nel caso di omessa/infedele fatturazione recepita poi nella dichiarazione e reiterata su più anni. In queste ipotesi, infatti, è pacifico che si debbano applicare entrambi gli aumenti dell'articolo 12 del D.Lgs. 472/97.

**Esempio:** *si ipotizzi che un contribuente non abbia effettuato i versamenti periodici IVA per tutto il 2023 e il 2024. In questo caso, le sanzioni per omesso versamento (dal 30% al 60% ex art. 13 D.Lgs. 471/97) si applicheranno integralmente per ciascuna violazione, senza possibilità di cumulo giuridico. Se però il contribuente avesse anche omesso di fatturare alcune operazioni in entrambi gli anni, recependo poi le violazioni nelle dichiarazioni annuali IVA, allora scatterebbe il cumulo con applicazione di entrambi gli aumenti dell'articolo 12.*

## Possibilità di applicare autonomamente il cumulo in sede di ravvedimento

Infine, un'altra novità di rilievo riguarda la possibilità per il contribuente di applicare autonomamente il cumulo giuridico in sede di ravvedimento operoso, senza necessità di passare dall'ufficio. Questa facoltà, però, è limitata alla singola imposta e al singolo periodo d'imposta.

In altre parole, se il contribuente decide di ravvedere violazioni commesse su più tributi o su più anni, dovrà determinare le sanzioni applicando il cumulo separatamente per ogni imposta e per ogni periodo d'imposta. Non potrà invece fare un unico cumulo "trasversale" come potrebbe fare l'ufficio in sede di accertamento.

**Esempio:** *si ipotizzi che un professionista abbia omesso di fatturare compensi per 50.000 euro nel 2022 e per 80.000 euro nel 2023, senza poi dichiarare i relativi ricavi. Se decide di ravvedersi per entrambe le annualità, dovrà applicare il cumulo giuridico limitatamente a ciascun periodo d'imposta. Quindi, per il 2022 verserà la sanzione dal 90% al 180% sull'IVA e sull'IRPEF dovute sui 50.000 euro, mentre per il 2023 verserà la stessa sanzione (aumentata dalla metà al triplo) sull'IVA e sull'IRPEF dovute sugli 80.000 euro.*

## Conclusioni

In conclusione, le modifiche che saranno introdotte dalla riforma fiscale in merito al cumulo giuridico delle sanzioni tributarie rappresentano un importante passo avanti verso una maggiore semplificazione e chiarezza del sistema sanzionatorio. L'eliminazione della distinzione tra violazioni formali e sostanziali, le nuove regole per il calcolo delle sanzioni su più anni e la possibilità di applicare autonomamente il cumulo in sede di ravvedimento sono tutte novità positive per i contribuenti, che potranno beneficiare di una disciplina più lineare e di facile applicazione.

Naturalmente, come per ogni riforma, sarà necessario attendere i decreti attuativi e le circolari interpretative per avere un quadro completo delle nuove disposizioni e fugare eventuali dubbi operativi. In ogni caso, la direzione intrapresa dal legislatore appare quella giusta per garantire un sistema sanzionatorio più equo ed efficiente, in grado di contemperare le esigenze di deterrenza con quelle di semplificazione e certezza del diritto.

---

## ***Domande e risposte***

### **D: Cosa cambia con l'eliminazione della distinzione tra violazioni formali e sostanziali ai fini del cumulo giuridico?**

R: Con la modifica in arrivo, il cumulo giuridico si applicherà sempre, sia nel concorso formale che in quello materiale, a prescindere dal fatto che le violazioni siano formali o sostanziali. Questo eliminerà i dubbi interpretativi che si erano creati in passato, semplificando l'applicazione dell'istituto.

### **D: Come si calcolerà la sanzione in caso di violazioni commesse in più periodi d'imposta?**

R: Quando le violazioni sono commesse in periodi d'imposta diversi, si applicherà prima l'aumento dalla metà al triplo sulla sanzione base più grave, poi l'ulteriore aumento da un quarto al doppio sulla sanzione così determinata. In sostanza, si dovranno applicare sempre entrambi gli aumenti previsti dall'articolo 12 del D.Lgs. 472/97.

### **D: Il cumulo giuridico si applica anche agli omessi versamenti ripetuti su più anni?**

R: No, viene specificato in modo espresso che il cumulo non si applica mai in caso di omessi versamenti ripetuti, anche se commessi in più anni d'imposta. Fanno eccezione i casi in cui gli omessi versamenti siano accompagnati da altre violazioni prodromiche, come l'omessa/infedele fatturazione.

### **D: Il contribuente può applicare autonomamente il cumulo giuridico in sede di ravvedimento?**

R: Sì, questa possibilità viene introdotta con la riforma. Tuttavia, il cumulo in sede di ravvedimento potrà essere applicato solo con riferimento alla singola imposta e al singolo periodo d'imposta. Non sarà possibile fare un unico cumulo "trasversale" su più tributi o più anni.

[www.studiopizzano.it](http://www.studiopizzano.it)

© RIPRODUZIONE RISERVATA