



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

DOCUMENTO DI RICERCA

REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO: COME CAMBIA IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

Viviana Capozzi

AREA DI DELEGA CNDCEC

Contenzioso tributario

CONSIGLIERA DELEGATA

Rosa D'Angiolella

AREA DI DELEGA FNC-RICERCA

Tributaria

CONSIGLIERI DELEGATI

**Andrea Manna
Cosimo Damiano Latorre**

1 DICEMBRE 2025



Composizione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Presidente

Elbano de Nuccio

Vice Presidente

Antonio Repaci

Consigliere Segretario

Giovanna Greco

Consigliere Tesoriere

Salvatore Regalbuto

Consiglieri

Gianluca Ancarani

Marina Andreatta

Cristina Bertinelli

Aldo Campo

Rosa D'Angiolella

Michele de Taroni

Fabrizio Escheri

Gian Luca Galletti

Cristina Marrone

Maurizio Masini

Pasquale Mazza

David Moro

Elia Quintili

Pierpaolo Sanna

Liliana Smargiassi

Gabriella Viggiano

Giuseppe Venneri

Collegio dei revisori

Presidente

Rosanna Marotta

Componenti

Maura Rosano

Sergio Ceccotti



Composizione della Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

Consiglio di gestione

Presidente

Antonio Tuccillo

Vice Presidente

Giuseppe Tedesco

Consigliere Segretario

Andrea Manna

Consigliere Tesoriere

Massimo Da Re

Consiglieri

Francesca Biondelli

Antonia Coppola

Cosimo Damiano Latorre

Claudia Luigia Murgia

Antonio Soldani

Collegio dei revisori

Presidente

Rosario Giorgio Costa

Componenti

Ettore Lacopo

Antonio Mele



Abstract

In occasione della recente riforma del sistema sanzionatorio tributario, adottata in attuazione della delega fiscale, sono state apportate importanti modifiche anche all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997.

In particolare, con la riforma la disciplina dell'istituto del ravvedimento operoso è stata adeguata alle novità introdotte nel procedimento accertativo, prevedendo la possibilità di effettuare il ravvedimento anche successivamente alla comunicazione dello schema di atto, con il quale è stata data attuazione al principio del contraddittorio preventivo.

Un'ulteriore importante novità riguarda il calcolo delle sanzioni. Da un canto, infatti, sono state rimodulate alcune delle sanzioni applicabili in sede di ravvedimento e, dall'altro, è stata prevista la possibilità di applicare il cumulo giuridico, di cui all'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, anche dal contribuente, in sede di ravvedimento operoso.

La novella normativa, come tutta la riforma delle sanzioni amministrative tributarie, trova applicazione unicamente con riferimento alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024. Pertanto, per un certo periodo di tempo, le disposizioni riformate continueranno a convivere con le previgenti, applicabili alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024.

Tenuto conto delle cennate rilevanti novità normative, di sicuro impatto sulla professione, si è ritenuto opportuno, con il presente documento, svolgere un approfondimento in merito all'esatta portata delle modifiche che hanno interessato il ravvedimento operoso, alle modalità di applicazione del cumulo giuridico in sede di ravvedimento, nonché la nuova disciplina operate in presenza di cumulo giuridico delle sanzioni.



Sommario

1. PREMESSA	1
2. LE MODIFICHE APPORTATE AL RAVVEDIMENTO OPEROSO	2
3. L'APPLICABILITÀ DEL CUMULO GIURIDICO DELLE SANZIONI IN SEDE DI RAVVEDIMENTO OPEROSO	9
4. LA NUOVA DISCIPLINA DEL CUMULO GIURIDICO	10



1. Premessa

La recente riforma del sistema sanzionatorio amministrativo e penale tributario, adottata in attuazione della delega fiscale¹, ha perseguito l'obiettivo di razionalizzare il sistema sanzionatorio, al fine di renderlo più equo e proporzionato, adeguandolo a quelli vigenti in altri Paesi europei anche al fine di attrarre capitali e imprese estere.

Nell'ambito di detta ampia riforma, il legislatore delegato ha apportato importanti modifiche anche all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472².

Come noto, la *ratio* originaria dell'istituto del ravvedimento operoso risiedeva nella volontà di consentire al contribuente di rimediare a eventuali errori od omissioni commessi, in modo spontaneo, prima della constatazione delle violazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria. Come chiarito dalla prassi amministrativa³, *"Tale limitazione serve, ovviamente, a preservare l'efficacia dissuasiva dei controlli stessi, ad evitare cioè che il trasgressore persista nella sua posizione di illegalità, con la riserva mentale di rimuovere gli effetti di tale comportamento solo una volta scoperto"*.

La legge di stabilità del 2015 ha modificato l'istituto in esame⁴, al fine di incentivare l'adempimento spontaneo da parte del contribuente. In particolare, a seguito di dette modifiche, i contribuenti possono accedere al ravvedimento operoso a prescindere dall'eventuale inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività prodromiche all'accertamento. Infatti, ai sensi di quanto disposto dal comma 1-ter, dell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, nonché per i tributi doganali e le accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, solamente la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento (comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ex artt. 36-bis e 36-ter del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972) costituisce motivo ostativo al ravvedimento⁵.

Da ultimo, a seguito della recente riforma, il ravvedimento operoso viene ad abbracciare un ambito di applicazione ancora più ampio, tenuto conto del fatto che il contribuente potrà ravvedersi anche successivamente alla comunicazione dello schema di atto di cui all'art. 6-bis, comma 3, della l. n. 212 del 2000, vale a dire, anche successivamente al momento nel quale la pretesa impositiva viene formalizzata, anche se non in modo definitivo ai fini dell'esperibilità del contraddittorio preventivo.

Per effetto dell'art. 3, comma 1, lett. g) del d.lgs. n. 87 del 2024 sono state introdotte, infatti, all'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, due nuove ipotesi di ravvedimento che possono essere utilizzate

¹ d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87 adottato in attuazione dell'art. 20, comma 1, lett. c), n. 2) della legge 9 agosto 2023, n. 111 (la c.d. delega fiscale").

² Si ricorda che, con efficacia a decorrere dal 1° gennaio 2026, il dettato normativo dell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 confluirà nell'art. 14 del d.lgs. 5 novembre 2024, n. 173 (Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali).

³ Circolare del Ministero delle finanze 10 luglio 1998, n. 180.

⁴ Cfr. art. 1, comma 637, lett. b) della l. 23 dicembre 2014, n. 190.

⁵ Cfr. circolare 19 febbraio 2015, n. 6/E, a mezzo della quale (par. 10.5) l'Agenzia delle entrate, tra l'altro, ha chiarito che rientrano nel novero delle cause ostative al ravvedimento operoso anche gli avvisi di recupero di crediti d'imposta e gli avvisi di irrogazione di sanzioni, anche se non espressamente menzionati nel comma 1-ter, dell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997.



successivamente alla notifica dello schema di atto qualora, rispetto al medesimo, non si scelga di attuare la procedura dell'accertamento con adesione.

Un'ulteriore importante novità riguarda il calcolo delle sanzioni ridotte che trovano applicazione in ipotesi di ravvedimento operoso. Da un canto, infatti, sono state rimodulate alcune delle riduzioni sanzionatorie applicabili in sede di ravvedimento e, dall'altro, è stata prevista la possibilità di applicare in sede di ravvedimento l'istituto del così detto "cumulo giuridico" (di cui all'art. 12 del d.lgs. n.472 del 1997⁶), possibilità sino ad ora riservata alla sola Amministrazione finanziaria.

Prima di procedere con l'analisi delle cennate novità, è utile sottolineare che, ai sensi di quanto disposto dall'art. 5 del d.lgs. n. 87 del 2024, le modifiche apportate alla disciplina del ravvedimento operoso, nonché a quella del cumulo giuridico delle sanzioni, trovano applicazione unicamente per le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.

Di conseguenza, allo stato attuale si convive con due diversi regimi sanzionatori:

- 1) per le violazioni commesse fino al 31 agosto 2024, si applicano gli artt. 12 e 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 nel dato testuale previgente alle modifiche apportate con il d.lgs. n. 87 del 2024;
- 2) per le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, si applicano gli artt. 12 e 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 nel dato testuale vigente a seguito delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 87 del 2024.

2. Le modifiche apportate al ravvedimento operoso

L'art. 20, comma 1, lett. c), n. 2) della legge n. 111 del 2023 ha delegato il governo ad assicurare l'effettiva applicazione delle sanzioni tributarie, rivedendo la disciplina del ravvedimento mediante una graduazione della riduzione delle sanzioni, coerente con i principi indicati dalla medesima legge delega per la riforma del sistema sanzionatorio tributario. Il precedente n. 1) della lett. c) del comma 1 del medesimo art. 20 ha previsto, inoltre, la necessità di migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, "attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei".

In attuazione dei richiamati principi e criteri direttivi, l'art. 3, comma 1, lett. g) del d.lgs. n. 87 del 2024 è intervenuto sull'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 modificando, al comma 1, le lett. *b-bis*), *b-ter*) e *b-quater*); aggiungendo la lett. *b-quinquies*); modificando la lett. c) e aggiungendo i commi *2-bis* e *2-ter* con efficacia a decorrere dalle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.

Nello specifico, la nuova lett. *b-bis*), dell'art. 13, comma 1 del d.lgs. n. 472 del 1997 prevede un sostanziale "accorpamento" delle fattispecie di ravvedimento operoso precedentemente disciplinate nelle lett. *b-bis*) (ravvedimento entro il termine per la presentazione della dichiarazione successiva o entro due anni dall'omissione o dall'errore) e *b-ter*) (ravvedimento oltre il termine per la presentazione

⁶ Si ricorda che, con efficacia a decorrere dal 1° gennaio 2026, il dettato normativo dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997 confluirà nell'art. 13 del d.lgs. 5 novembre 2024, n. 173 (Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali).



della dichiarazione successiva o oltre due anni dall'omissione o dall'errore) della medesima disposizione.

La novella normativa prevede, infatti, l'applicazione della sanzione ridotta a 1/7 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre un anno dall'omissione o dall'errore.

Il risultato complessivo della modifica apportata comporta l'applicazione di un maggior vantaggio (rispetto alla disposizione vigente con riferimento alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024), in termini di riduzione della sanzione, laddove il ravvedimento venga effettuato oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione; ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore e prima che venga notificato un processo verbale di constatazione (di seguito anche solo PVC).

La nuova lett. *b-ter*), dell'art. 13, comma 1 del d.lgs. n. 472 del 1997 introduce una nuova fattispecie di ravvedimento operoso, in attuazione della delega fiscale al fine di adeguare la disciplina alle novità in materia di procedimento accertativo e al principio di contraddittorio preventivo.

In particolare, la disposizione, come modificata, prevede l'applicazione della sanzione ridotta ad 1/6 del minimo quando la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all'art. 6-*bis*, comma 3, della legge n. 212 del 2000 (il c.d. Statuto dei diritti del contribuente), non preceduta da un verbale di constatazione e senza che sia stata presentata istanza per accertamento con adesione ai sensi di quanto disposto dall'art. 6, comma 2-*bis*, primo periodo, del d.lgs. n. 218 del 1997.

In sostanza, la fattispecie delineata dalla nuova lett. *b-ter*), dell'art. 13, comma 1 del d.lgs. n. 472 del 1997 è quella nella quale lo schema di atto non sia la risultanza di un precedente PVC, ma di una diversa attività di verifica. Nel caso in cui, viceversa, lo schema d'atto sia stato preceduto da un PVC si dovrà fare riferimento alla nuova fattispecie di ravvedimento disciplinata dalla successiva lett. *b-quinquies*), sulla quale si tornerà fra breve.

La lett. *b-quater*), dell'art. 13, comma 1 del d.lgs. n. 472 del 1997, nel dato testuale novellato, subordina l'applicabilità della sanzione ridotta a 1/5 del minimo, prevista per la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, effettuata successivamente alla constatazione della violazione, alla duplice condizione che non sia stata inviata comunicazione di adesione integrale al PVC (ex art. 5-*quater* del d.lgs. n. 218 del 1997⁷) e non sia

⁷ L'art. 1, comma 1, lett. d) del d.lgs. n. 13 del 2024 ha reintrodotto, nel corpo del d.lgs. n. 218 del 1997, la possibilità per il contribuente di aderire alle risultanze di un processo verbale di constatazione. Tale possibilità opera con riferimento agli atti emessi a decorrere dal 30 aprile 2024.



intervenuta la comunicazione dello schema d'atto di cui all'art. 6-bis, comma 3 dello Statuto del contribuente.

La possibilità di regolarizzazione di cui alla cennata lett. b-quater), continua a non trovare applicazione per le seguenti violazioni:

- omessa memorizzazione, ovvero memorizzazione con dati incompleti o non veritieri dei corrispettivi telematici (art. 6, comma 2-bis del d.lgs. n. 471 del 1997);
- omessa installazione dei registri telematici o strumenti simili (art. 11, comma 5 del d.lgs. n. 471 del 1997).

La nuova lett. b-quinquies), aggiunta al comma 1 dell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 prevede la riduzione della sanzione a 1/4 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello schema d'atto, relativo alla violazione constatata con PVC, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione.

In tale ultima ipotesi, dunque, la violazione contestata proviene da un PVC rispetto al quale il contribuente non ha espresso la volontà di fare adesione integrale. La medesima, tuttavia, troverà applicazione anche nel caso in cui, a seguito della notifica del PVC, il contribuente abbia in parte ravveduto le violazioni contestate con il processo verbale (applicando le sanzioni ridotte di cui alla precedente lett. b-quater), dell'art. 13, comma 1 del d.lgs. n. 472 del 1997) e l'ufficio abbia fatto confluire i rilievi non sanati dal contribuente in uno schema d'atto.

In tal caso, il contribuente potrà ravvedere, ancora una volta totalmente o parzialmente, le violazioni confluite nello schema d'atto, ai sensi di quanto disposto dalla lett. b-quinquies), aggiunta al comma 1 dell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, sempre a condizione di non aver formulato istanza di accertamento con adesione.

In proposito, l'Agenzia delle entrate⁸ ha specificato che l'istituto del ravvedimento parziale di cui all'art. 13-bis del d.lgs. n. 472 del 1997 *“resta applicabile anche con riferimento alle tempistiche e alle percentuali di riduzione sanzionatoria contemplate dal novellato comma 1 dell'articolo 13 del medesimo decreto legislativo, inclusa la nuova lettera b-quinquies), non espressamente menzionata”*.

In tal caso, *“la sanzione base cui applicare la percentuale di riduzione prevista per il ravvedimento deve essere calcolata nella sua “misura minima”, indipendentemente dalla possibile diversa proposta di quantificazione operata dagli organi di controllo”*. Secondo l'Agenzia delle entrate, infatti, con il ravvedimento il contribuente non sta “definendo” lo schema d'atto, ma regolarizzando la violazione dal medesimo commessa.

In proposito si segnala, incidentalmente, che la riforma del sistema sanzionatorio non ha apportato sostanziali modifiche al ravvedimento parziale di cui all'art. 13-bis del d.lgs. n. 472 del 1997, applicabile ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate. Infatti, l'art. 19, comma 1, lett. a) del d.lgs. 12 giugno

⁸ Risposte a un incontro con la stampa specializzata del 27 gennaio 2025.



2025, n. 81, nel modificare il primo periodo del comma 1 dell'art. 13-*bis*⁹, si è limitato a ricomprendere al suo interno anche la nuova lettera *b-quinquies*) del comma 1 dell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, applicabile alle violazioni commesse a far data dal 1° settembre 2024. Di conseguenza, l'art. 13-*bis* in esame, come da ultimo modificato, dispone che il contribuente può accedere al ravvedimento operoso anche in caso di versamento frazionato, purché nei tempi prescritti dalle lettere a), *a-bis*), b), *b-bis*), *b-ter*), *b-quater*), *b-quinquies*) e c) del comma 1 del medesimo art. 13¹⁰.

Infine, si evidenzia che la novella normativa non ha interessato la regola in base alla quale costituisce causa ostativa al ravvedimento operoso, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, la notifica di atti impositivi o riscossivi, così come previsto dal comma 1-*ter* dell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997. Le novità introdotte con riferimento alla possibilità di effettuare il ravvedimento operoso anche a seguito della comunicazione dello schema d'atto, infatti, non afferiscono a un atto impositivo.

Restano ferme altresì le ulteriori ipotesi di ravvedimento di cui alle lett. a) *a-bis*) e b) dell'art. 13, comma 1 del d.lgs. n. 472 del 1997 ai sensi delle quali, sempre che la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività accertative delle quali l'autore della violazione o i soggetti coobbligati abbiano avuto formale conoscenza, la sanzione viene ridotta:

- a) ad 1/10 del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se viene eseguito nel termine di 30 giorni dalla sua commissione;
- a-bis*) ad 1/9 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione avviene entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'errore o l'omissione sono stati commessi;

⁹ La modifica normativa è efficace a decorrere dal 13 giugno 2025, come previsto dall'art. 25, comma 1, del d.lgs. n. 81 del 2025.

¹⁰ Come noto, l'art. 13-*bis* del d.lgs. n. 472 del 1997 ha recepito a livello normativo alcuni orientamenti manifestati dalla prassi amministrativa in materia di versamento frazionato dell'imposta o di versamento tardivo dell'imposta frazionata (il c.d. ravvedimento parziale).

In particolare, il primo periodo del comma 1 dell'art. 13-*bis* reca una norma interpretativa ai sensi della quale l'istituto del ravvedimento operoso si applica anche nei casi di versamento frazionato tardivo delle imposte dovute. Come anticipato con la risoluzione dell'Agenzia delle entrate 23 giugno 2011, 67/E, l'istituto della rateazione non può trovare applicazione nei confronti del ravvedimento operoso; il medesimo, infatti, è applicabile solo ove normativamente previsto. Pertanto, il versamento tardivo di una prima rata di quanto complessivamente dovuto non cristallizza la misura della riduzione da ravvedimento anche per i pagamenti successivi. Semmai, il ravvedimento può ritenersi perfezionato con riferimento alla quota parte dell'imposta proporzionata al *quantum* complessivamente corrisposto a vario titolo. In sostanza, il ravvedimento parziale si perfeziona quando sono corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla frazione di debito d'imposta versato tardivamente. Per dare evidenza dell'intenzione del contribuente di avvalersi dell'istituto del ravvedimento, è necessario che, in sede di predisposizione della delega di pagamento, si provveda ad imputare parte di quel pagamento al versamento delle sanzioni, indicando l'apposito codice tributo.

Il secondo periodo del medesimo comma 1 prevede, invece, che qualora l'imposta dovuta sia versata in ritardo e il ravvedimento (con versamento della sanzione e degli interessi) intervenga successivamente, la sanzione applicabile corrisponde a quella riferita all'integrale tardivo versamento; gli interessi sono dovuti sull'intero periodo di ritardo e la misura della riduzione da applicare alla sanzione va riferita al momento di perfezionamento del ravvedimento, come meglio specificato nella circolare dell'Agenzia delle entrate 12 ottobre 2016, n. 42/E.

Infine, il terzo periodo del comma 1 in esame stabilisce che, nel caso di versamento tardivo dell'imposta frazionata in scadenze differenti, al contribuente è consentito ravvedere autonomamente i singoli versamenti e ravvedere il versamento complessivo, applicando alla sanzione la riduzione corrispondente al momento della regolarizzazione.



- b) ad 1/8 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore.

Con riferimento alla lett. c) dell'art. 13, comma 1 del d.lgs. n. 472 del 1997, l'intervento di riforma ha confermato l'applicabilità della sanzione ridotta a 1/10 del minimo nel caso di omessa dichiarazione che venga presentata con un ritardo non superiore a 90 giorni ed ha espunto dal dettato normativo espunto l'inciso riferito alla possibilità di applicare la medesima riduzione della sanzione in ipotesi di dichiarazione periodica IVA presentata con ritardo non superiore a trenta giorni¹¹.

Sempre in relazione all'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione, il nuovo comma 2-ter aggiunto all'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 ha codificato un principio già presente nel nostro ordinamento. La cennata disposizione, infatti, prevede che la riduzione della sanzione è in ogni caso esclusa per le ipotesi di presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a 90 giorni. In tal caso, infatti, sarà l'Amministrazione finanziaria a procedere all'irrogazione della sanzione, dato che la violazione non è più ravvedibile.

Per comodità di immediato riscontro, di seguito si riassumono schematicamente le diverse tipologie di ravvedimento operoso a disposizione del contribuente, sia con riferimento alle violazioni commesse entro il 31 agosto 2024, che per quelle commesse a partire dal 1° settembre 2024.

¹¹ Per completezza espositiva, si ricorda che l'obbligo di presentazione della dichiarazione IVA periodica è stato soppresso, a decorrere dalle liquidazioni relative al 2002, per effetto di quanto disposto dall'art. 11, comma 1, lett. b) del d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435 che ha abrogato i commi 2, 2-bis e 2-ter dell'art. 1 del d.P.R. 23 marzo 1998, n. 100.

**Tabella 1 - Ravvedimento violazioni commesse fino al 31 agosto 2024**

Violazione	Termine per il ravvedimento	Riduzione sanzioni	Riferimenti art. 13 ante-riforma
Omesso versamento di un tributo o di un acconto	Versamento nei 30 giorni	1/10	art. 13 comma 1 lett. a)
Tutte le violazioni, anche se incidenti sulla determinazione o pagamento del tributo	Regolarizzazione nei 90 giorni successivi al termine per la presentazione della dichiarazione o, se non prevista, nei 90 giorni dalla violazione	1/9	art. 13 comma 1 lett. a-bis)
Tutte le violazioni, anche se incidenti sulla determinazione o pagamento del tributo	Versamento entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, o entro un anno, se non prevista dichiarazione periodica	1/8	art. 13 comma 1 lett. b)
Tutte le violazioni, anche se incidenti sulla determinazione o pagamento del tributo	Regolarizzazione entro il termine presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, o entro due anni dalla violazione	1/7	art. 13 comma 1 lett. b-bis)
Tutte le violazioni, anche se incidenti sulla determinazione o pagamento del tributo	Regolarizzazione oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, o oltre due anni dalla violazione	1/6	art. 13 comma 1 lett. b-ter)
Tutte le violazioni, anche se incidenti sulla determinazione o pagamento del tributo	Regolarizzazione dopo la constatazione della violazione	1/5	art. 13 comma 1 lett. b-quater)
Omessa presentazione della dichiarazione	Dichiarazione presentata con ritardo non superiore a 90 giorni	1/10	art. 13 comma 1 lett. c)

**Tabella 2** - Ravvedimento violazioni commesse a decorrere dal 1° settembre 2024

Violazione	Termine per il ravvedimento	Riduzione sanzioni	Riferimenti art. 13 ante-riforma
Omesso versamento di un tributo o di un acconto	Versamento nei 30 giorni	1/10	art. 13 comma 1 lett. a)
Tutte le violazioni, anche se incidenti sulla determinazione o pagamento del tributo	Regolarizzazione nei 90 giorni successivi al termine per la presentazione della dichiarazione o, se non prevista, nei 90 giorni dalla violazione	1/9	art. 13 comma 1 lett. a-bis)
Tutte le violazioni, anche se incidenti sulla determinazione o pagamento del tributo	Versamento entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, o entro un anno se non prevista dichiarazione periodica	1/8	art. 13 comma 1 lett. b)
Tutte le violazioni, anche se incidenti sulla determinazione o pagamento del tributo	Regolarizzazione oltre il termine presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, o oltre un anno dalla violazione	1/7	art. 13 comma 1 lett. b-bis)
Tutte le violazioni, anche se incidenti sulla determinazione o pagamento del tributo	Regolarizzazione dopo la comunicazione dello schema d'atto, non preceduto da PVC e in assenza di accertamento con adesione	1/6	art. 13 comma 1 lett. b-ter)
Tutte le violazioni, anche se incidenti sulla determinazione o pagamento del tributo	Regolarizzazione dopo la constatazione della violazione, in assenza di adesione a PVC, comunque prima della comunicazione dello schema di atto	1/5	art. 13 comma 1 lett. b-quater)
Tutte le violazioni, anche se incidenti sulla determinazione o pagamento del tributo	Regolarizzazione dopo la comunicazione dello schema di atto, relativo ad una violazione constatata, ma in assenza di accertamento con adesione	1/4	art. 13 comma 1 lett. b-quinquies)
Omessa presentazione della dichiarazione	Dichiarazione presentata con ritardo non superiore a 90 giorni	1/10	art. 13 comma 1 lett. c)



3. L'applicabilità del cumulo giuridico delle sanzioni in sede di ravvedimento operoso

Come anticipato, una delle principali novità apportate dalla riforma fiscale all'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 è rappresentata dalla possibilità per il contribuente di applicare il principio del cumulo giuridico, di cui all'art. 12 del medesimo d.lgs. n. 472 del 1997, in sede di ravvedimento operoso.

La novella normativa è, anche in questo caso, efficace con riferimento alle violazioni commesse a decorrere dal 1° settembre 2024 e modifica sostanzialmente le valutazioni preventive del contribuente che ha commesso plurime violazioni fiscali.

Come noto, infatti, prima delle modifiche normative da ultimo introdotte, il contribuente che fosse consapevole di aver commesso una pluralità di violazioni si trovava a dover fare delle valutazioni in termini economici al fine di scegliere se accedere all'istituto del ravvedimento operoso ovvero attendere l'atto di contestazione delle violazioni commesse e accedere ad altri istituti deflattivi del contenzioso tributario.

Da un lato, infatti, il ravvedimento non consentiva l'applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni¹², ma prevedeva come base di computo per ciascuna violazione commessa, per la riduzione della misura sanzionatoria, la sanzione nel suo valore minimo edittale; dall'altro, a seguito della contestazione della violazione, l'applicazione della disciplina di cui all'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997 avrebbe comunque comportato una certa riduzione della misura sanzionatoria ma la sanzione irrogata da definire avrebbe potuto essere superiore alla misura minima prevista dalla legge.

Il tutto, senza contare che, in caso di rinuncia all'impugnazione e di definizione agevolata delle sanzioni (ai sensi di quanto disposto dall'art. 15, comma 1 del d.lgs. n. 218 del 1997; dall'art. 16, comma 3 e art. 17, comma 2 del d.lgs. n. 472 del 1997), la sanzione applicabile in caso di continuazione non può essere inferiore a un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

A seguito della novella normativa, a fronte di più violazioni, il contribuente non sarà più costretto a questo tipo di valutazione, in quanto potrà ravvedersi applicando il cumulo giuridico e, dunque, scontando un'unica sanzione, separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta, aumentata mediante applicazione delle regole disciplinate dal nuovo art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, anch'esso in parte riformato in attuazione della delega fiscale¹³, come si vedrà nel prossimo paragrafo 4 del presente documento.

¹² Cfr., di recente, la risposta a interpello dell'Agenzia delle entrate 20 ottobre 2023, n. 450 ove viene espressamente affermato: "non è consentito avvalersi del cumulo giuridico di cui all'articolo 12 del medesimo decreto legislativo n. 472 del 1997, in sede di ravvedimento operoso, essendo il ricorso a detto istituto consentito ai soli uffici dell'amministrazione finanziaria in sede di contestazione della violazione". In senso analogo, già in precedenza: circolare 10 luglio 1998, n. 180 e circolare 12 ottobre 2016, n. 42/E.

¹³ L'art. 20, comma 1, lett. c), n. 4, della l. n. 111 del 2023 ha previsto che il Governo, in attuazione della delega fiscale, modificasse la disciplina del concorso formale e materiale e della continuazione, onde renderla coerente con i principi direttivi alla base della riforma del sistema sanzionatorio tributario, anche estendendone l'applicazione agli istituti deflattivi. In



Con riferimento a tale possibilità, il nuovo comma 2-*bis*, aggiunto all'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, prevede che, se la sanzione da ravvedere è determinata in applicazione del principio del cumulo giuridico di cui all'art. 12 del medesimo d.lgs. n. 472 del 1997, la percentuale di riduzione va calcolata in relazione alla prima violazione.

Così, per esempio, in materia di IVA qualora la prima violazione commessa dal contribuente riguardi una fattispecie attinente alla fatturazione, successivamente confluita in una infedeltà dichiarativa, ai fini dell'individuazione della riduzione applicabile, si dovrà fare riferimento alla prima delle violazioni commesse e quindi a quella riferita alla fatturazione e non alla dichiarazione.

Tuttavia, se la regolarizzazione interviene dopo la comunicazione dello schema d'atto non preceduto da PVC, oppure dopo la constatazione della violazione ma prima della comunicazione dello schema d'atto, o infine dopo la comunicazione dello schema d'atto preceduto da PVC, si devono applicare le percentuali di riduzione rispettivamente previste dalle lett. b-*ter*), b-*quater*) e b-*quinqües*) dell'art. 13, comma 1 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Per quanto riguarda l'individuazione della sanzione da regolarizzare, si osserva che la medesima va calcolata dal contribuente applicando alla sanzione disposta per la violazione più grave gli incrementi minimi previsti da ciascun comma del testo novellato dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Infine, il secondo periodo del comma 2-*bis*, aggiunto all'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, prevede che la sanzione unica su cui applicare la percentuale di riduzione può essere calcolata anche mediante l'utilizzo di procedure (presumibilmente informatiche) che saranno messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate. Procedure che, tuttavia, ad oggi non risultano ancora implementate.

4. La nuova disciplina del cumulo giuridico

Da quanto sin qui brevemente esposto, emerge chiaramente che, nell'applicazione del principio del cumulo giuridico in sede di ravvedimento operoso, è necessario tenere presente le modifiche che il legislatore della riforma ha apportato alla disciplina dello stesso cumulo giuridico, sempre con efficacia temporale limitata alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.

Le modifiche apportate all'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, dall'art. 3, comma 1, lett. f) del d.lgs. n. 87 del 2024, hanno dato attuazione al principio direttivo di cui all'art. 20, comma 1, lett. c) della l. n. 111 del 2023. Il n. 4 di quest'ultima disposizione prevede che l'attuazione della delega debba rivedere la disciplina del concorso formale e materiale e della continuazione, onde renderla coerente con i principi ispiratori della riforma delle sanzioni tributarie (miglioramento del principio di proporzionalità, attenuazione delle misure sanzionatorie, livellamento con le misure vigenti in altri Paesi europei), "anche estendendone l'applicazione agli istituti deflattivi".

attuazione di detto principio, l'art. 3, comma 1, lett. f) del d.lgs. n. 87 del 2024 (entrato in vigore il 29 giugno 2024 e applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024) ha modificato il cennato art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997.



La novella normativa interessa l'intero dettato dell'art. 12 in esame, anche se alcuni degli interventi operati sono finalizzati unicamente a rendere più esplicito il testo normativo.

In particolare, al comma 1 dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997 è rimasta invariata la disciplina generale del c.d. "concorso formale eterogeneo"¹⁴. Pertanto, nel caso in cui con una sola azione od omissione si violano diverse disposizioni anche relative a tributi diversi, continua a trovare applicazione la sanzione per la violazione più grave, aumentata da 1/4 al doppio.

Viceversa, per quanto concerne il c.d. "concorso (formale o materiale) omogeneo", disciplinato al secondo capoverso del medesimo comma 1, il suo ambito di applicazione è stato esteso a ricomprendere anche le violazioni sostanziali. Pertanto, a partire dal 1° settembre 2024, va applicata la sanzione prevista per la violazione più grave, aumentata da 1/4 al doppio, in tutti i casi in cui con una o più azioni od omissioni si commettono diverse violazioni della medesima disposizione, a prescindere che si tratti di violazioni formali o sostanziali.

A tal proposito, è utile ricordare che l'Agenzia delle entrate, con la circolare del Ministero delle finanze 10 luglio 1998, n. 180 ha chiarito che per "violazioni formali" si devono intendere quelle *"non idonee ad incidere sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione anche periodica dell'imposta"*. Si tratta, dunque, di una tipologia di violazioni distinta da quelle "meramente" formali, per le quali l'art. 6, comma 5-bis del d.lgs. n. 472 del 1997 prevede la non punibilità. Le violazioni meramente formali, infatti, a differenza di quelle formali, non solo non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, ma inoltre "non arrecano concreto pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo".

Al comma 2 dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, che disciplina le ipotesi in cui siano state commesse più violazioni che nella loro progressione pregiudicano la determinazione dell'imponibile o la liquidazione dell'imposta, è stato aggiunto, oltre al principio della progressione anche quello della medesima risoluzione.

Pertanto, il dettato normativo applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, prevede che "chi anche in tempi diversi, commette in progressione o con la medesima risoluzione più violazioni che pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo" è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio.

La novella normativa consolida il principio di proporzionalità della sanzione, ampliando l'ambito d'applicazione del cumulo giuridico, in ipotesi di progressione, anche a fattispecie più vicine alla disciplina penale cui la norma sin dalla sua origine si è ispirata¹⁵.

¹⁴ Le ipotesi di concorso di violazioni vengono comunemente definite "formali" quando scaturiscono da una sola azione od omissione e "materiali" quando, viceversa, scaturiscono da più azioni od omissioni. Inoltre, il concorso è considerato "omogeneo" quando le violazioni commesse riguardano la medesima disposizione ed "eterogeneo" quando interessano più disposizioni.

¹⁵ L'art. 81, comma 2 del c.p., individua le ipotesi di reato continuato come quelle in cui un soggetto "con più azioni od omissioni, esecutive di un medesimo disegno criminoso, commette anche in tempi diversi più violazioni della stessa o di diverse disposizioni di legge".



Come si legge, infatti, nella circolare del Ministero delle finanze 10 luglio 1998, n. 180, il comma 2 dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997 è ispirato sin dall'origine all'art. 81, comma 2, del c.p.. Tuttavia, tenuto conto delle peculiarità del procedimento istruttorio tributario, il dettato normativo originario non ha riprodotto *“la nozione di disegno criminoso propria della norma penale e neppure la nozione di medesimo disegno contemplata nella legge n. 689 del 1981 o quella di medesima risoluzione prevista dalla legge n. 4 del 1929, ma vi sostituisce una nozione oggettiva, svincolata da accertamenti sull'elemento soggettivo”*.

Stando al medesimo documento di prassi, si tratta di una scelta in qualche modo obbligata in considerazione del fatto che la riproduzione della nozione di continuazione prevista dall'art. 81, comma 2 del c.p. avrebbe limitato l'operatività dell'istituto, frustrando le finalità sue proprie. Afferma, in proposito, la circolare n. 180 del 1998 che *“L'idea di disegno criminoso o semplicemente di disegno parrebbe, infatti, presupporre un elemento soggettivo riconducibile alla nozione di dolo, non necessario per la punibilità con sanzione amministrativa”*.

Per questi motivi, il legislatore del 1997 ha adottato una nozione di progressione (o continuazione) propria del diritto tributario, *“caratterizzata dalla convergenza obiettiva di più trasgressioni rispetto alla determinazione dell'imponibile o alla liquidazione anche periodica del tributo (omissis) ciò che rileva è la commissione di violazioni che, in forza del loro legame strutturale, ovvero in ragione della loro connessione funzionale ed oggettiva, sono riunibili in ragione della loro progressione da comportamento prodromico ad evasione.”*.

Ebbene, in occasione della recente riforma, il legislatore delegato inserendo l'inciso *“o con la medesima risoluzione”* ha scelto di dare rilevanza anche all'elemento soggettivo (così avvicinando la norma tributaria a quella penale) ma inserendola come una possibile alternativa e non come un presupposto necessariamente concomitante alla presenza dell'elemento oggettivo della progressione. In tal modo, si è raggiunto il risultato di ampliare l'ambito d'applicazione dell'istituto del cumulo giuridico, in ipotesi di progressione, contestualmente armonizzando la disposizione con la corrispettiva norma penale.

Inoltre, sia con riferimento alle ipotesi di concorso (di cui al comma 1 dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997) che di progressione (di cui al comma 2 dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997), il legislatore delegato ha espressamente escluso la possibilità che le medesime si applichino alle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni. In tal modo, si è posto fine ad un annoso contrasto giurisprudenziale, recependo la soluzione esegetica espressa dall'ormai consolidata giurisprudenza maggioritaria¹⁶.

¹⁶ A tal proposito, basti ricordare che la Cassazione, con la decisione 26 ottobre 2016, n. 21570 ha affermato che, in caso di omesso versamento, alle prescritte scadenze, degli acconti e dei saldi delle imposte dovute, si applica un'unica sanzione ridotta in luogo della somma delle sanzioni previste per i singoli illeciti, atteso che l'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 identifica l'entità della sanzione, ma non incide sull'operatività della disciplina della progressione, di cui all'art. 12, comma 2 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Viceversa, con la decisione 20 gennaio 2017, n. 1540, la medesima Corte ha fissato il principio secondo il quale le violazioni tributarie che si esauriscono nel tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione non sono soggette al principio del cumulo giuridico di cui all'art. 12, comma 2 del d.lgs. n. 472 del 1997 in quanto detto principio concerne le



Passando ad analizzare le modifiche normative apportate al successivo comma 3 del medesimo art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, si evidenzia che le stesse hanno carattere meramente formale, essendo finalizzate a una più facile lettura del dato testuale.

Il legislatore delegato, infatti, in questo caso si è limitato a sostituire l'inciso "si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento (da un quarto al doppio, n.d.A.), quella più grave aumentata di un quinto" con "l'aumento da un quarto al doppio si applica sulla sanzione più grave incrementata di un quinto". Resta dunque invariato (anche per le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024) il meccanismo di determinazione dell'incremento della sanzione applicabile nelle ipotesi in cui il concorso di violazioni (art. 12, comma 1) e la progressione nella violazione (art. 12, comma 2) rilevino ai fini di più tributi.

Il comma 4 dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, nel testo applicabile alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024, stabilisce che le previsioni relative alle ipotesi di concorso e progressione (di cui ai commi 1 e 2 del medesimo articolo), anche quando rilevano ai fini di più tributi (*ex* comma 3 del cennato art. 12), si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi.

Stando a un'interpretazione letterale del cennato comma 4, risulterebbero escluse dall'ambito di applicazione del medesimo le ipotesi di cumulo giuridico per continuazione pluriennale di cui al comma 5 del d.lgs. n. 472 del 1997, sulle quali si tornerà fra breve.

A seguito della novella normativa la citata disposizione di cui al comma 4, dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997 è stata trasposta nel nuovo comma 8-*bis* aggiunto all'art. 12 del d.lgs. n. 546 del 1992. L'unico dato di novità testuale è che la disposizione introdotta con la riforma è espressamente riferita non solo alle ipotesi di concorso e progressione (di cui ai commi 1 e 2 del medesimo articolo), bensì a tutte le fattispecie di cumulo giuridico disciplinate dal novellato art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997 (comprese quelle di cui al comma 5 dell'art. 12).

Tale ultima modifica normativa, tuttavia, non assume rilevanza sostanziale tenuto conto del fatto che, come si vedrà fra breve, a seguito della riforma delle sanzioni amministrative tributarie, l'ipotesi di cumulo giuridico per continuazione pluriennale (di cui al comma 5 dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997) è stata espressamente riferita ai soli casi di concorso e progressione di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Passando, quindi, a esaminare il comma 5 dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, come anticipato, il medesimo disciplina il principio della continuazione ultrannuale delle violazioni. Nello specifico, ai sensi del primo capoverso di detto comma, nel testo applicabile alle violazioni commesse fino al 31

violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo, mentre il ritardo o l'omissione del pagamento è una violazione che attiene all'imposta già liquidata, per la quale l'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale e autonomo per ciascun mancato pagamento. In senso analogo: Cass., 20 maggio 2015, n. 10357; Cass., 15 novembre 2017, n. 27068; 22 marzo 2019, n. 8148 e Cass. 3 marzo 2021, n. 5744; Cass. 15 settembre 2021, n. 24785.



agosto 2024, quando violazioni “della stessa indole” vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo.

Si legge, inoltre, nel secondo capoverso della medesima disposizione che “Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. E, se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate”.

Ebbene, il legislatore delegato ha in primo luogo splittato queste due disposizioni trasferendo (in modo sostanzialmente immutato) il secondo capoverso del comma 5 nel nuovo comma 5-*bis* aggiunto all'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997 e conservando all'interno del comma 5 il solo primo capoverso, integrandolo, tuttavia, con alcune modifiche normative.

In particolare, al primo capoverso del comma 5 in esame la novella normativa ha inteso superare il contrasto interpretativo creatosi fra giurisprudenza e prassi amministrativa¹⁷, rendendo esplicito nel dettato normativo il fatto che l'ipotesi di cumulo giuridico per continuazione pluriennale è confinata alle sole ipotesi di concorso e progressione nella violazione di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Siffatta modifica determina, per le violazioni commesse a far data dal 1° settembre 2024, l'impossibilità di applicare il cumulo giuridico agli omessi versamenti, anche in presenza di continuazione pluriennale (di cui al comma 5 dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997). Ipotesi, viceversa, ritenuta legittima dalla giurisprudenza maggioritaria della Corte di cassazione con riferimento al dettato normativo applicabile alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024¹⁸.

Infatti, come si è detto, il legislatore delegato ha espressamente escluso le “violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni” da quelle riconducibili alle fattispecie concorso e

¹⁷ Secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale, il principio della continuazione pluriennale (di cui al comma 5 dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997) darebbe luogo ad un'autonoma ipotesi di cumulo giuridico, svincolata da quelle di cui ai precedenti commi 1 e 2 del medesimo art. 12 e, dunque, potenzialmente operante anche nelle ipotesi in cui non trovano applicazione le fattispecie di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997 (in tal senso: Cass., 12 febbraio 2024, n. 3885; Cass., 08 aprile 2022, n. 11432; Cass., 18 luglio 2022, n. 22477; Cass., 14 luglio 2010, n. 16526; Cass., 2 luglio 2009, n. 15554).

Tuttavia, siffatta esegesi del dato normativo è stata espressamente smentita dalla prassi amministrativa; si legge, infatti, nella circolare dell'Agenzia delle entrate 5 luglio 2000, n. 138/E (par. 2.1) che: “il criterio dettato dal comma 5 per le violazioni commesse in più periodi d'imposta non costituisce un'ipotesi normativa nuova ed avulsa rispetto a quelle disciplinate, in via generale, dai commi 1 e 2”. In senso analogo: circolare del Ministero delle finanze 10 luglio 1998, n. 180.

¹⁸ L'applicazione del principio del cumulo giuridico (per continuazione pluriennale ex comma 5 dell'art. 12 in esame) alle violazioni di omesso versamento, infatti, è stata riconosciuta legittima dalla Corte di cassazione proprio in quanto la continuazione pluriennale avrebbe dato luogo ad un'autonoma ipotesi di cumulo giuridico, svincolata da quelle di cui ai precedenti commi 1 e 2 della medesima disposizione. In tal senso: Cass., 12 febbraio 2024, n. 3885; Cass., 8 aprile 2022, n. 11432; Cass., 18 luglio 2022, n. 22477; Cass., 14 luglio 2010, n. 16526; Cass., 2 luglio 2009, n. 15554.

In senso contrario, la prassi amministrativa ha sempre ritenuto che fosse da escludere “che gli omessi versamenti d'imposta possano in qualche modo essere “unificati” ai sensi del comma 5, dal momento che tali violazioni non sono da considerare formali, come richiede il comma 1, e sono estranee ai concetti di progressione e pregiudizio della base imponibile di cui al comma 2, come chiarito con la circolare n. 180 del 10 luglio 1998.” (circolare dell'Agenzia delle entrate 5 luglio 2000, n. 138/E, par. 2.1).



progressione nella violazione, di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 12 in rassegna. E poiché la progressione pluriennale può verificarsi solo in presenza di concorso e progressione nelle violazioni, l'ambito applicativo di dette ipotesi si riflette anche su quest'ultima.

Un'ulteriore modifica apportata al principio della continuazione pluriennale (di cui al comma 5 in esame) è stata quella di espungere dal dettato normativo il riferimento al fatto che deve trattarsi di "violazioni della stessa indole". Detto inciso, come noto, è stato introdotto per opera dell'art. 2, comma 1, lett. a), n. 2), del d.lgs. 30 marzo 2000, n. 99¹⁹.

In relazione a tale ultima modifica normativa, la circolare 5 luglio 2000, n. 138/E (par. 2.1) ha chiarito che *"Nel contesto dell'art. 12, di conseguenza, il carattere fondamentale comune delle singole violazioni, richiamato dal comma 5 attraverso la locuzione "stessa indole", risiede nel fatto che le stesse sono tutte riconducibili ai criteri generali di cui ai commi 1 e 2"*.

In sostanza, secondo il richiamato documento di prassi, l'inciso "violazioni della stessa indole" sarebbe stato inserito nell'ambito della continuazione pluriennale esclusivamente a rendere esplicito il fatto che detta continuazione può trovare applicazione solo in presenza delle ipotesi di concorso e progressione, di cui ai commi 1 e 2 del più volte richiamato art. 12. La necessità di siffatta specificazione, pertanto, viene meno nella misura in cui il legislatore delegato ha da ultimo deciso di inserire direttamente nel dettato normativo l'esplicito riferimento alle sole fattispecie di cui ai precedenti commi 1 e 2 del medesimo articolo.

In sostanza, dunque, tutte le modifiche apportate al primo capoverso del comma 5 dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997 sono finalizzate a sottolineare il fatto che il cumulo giuridico delle sanzioni per continuazione pluriennale delle violazioni può trovare applicazione solo nell'ambito delle ipotesi di concorso di violazioni e progressione di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 12 in esame e a semplificare il dettato normativo.

Per effetto delle cennate modifiche, il comma 5 dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, dispone che: "Nei casi previsti dai commi 1 e 2, quando le violazioni sono commesse in periodi di imposta diversi, l'aumento da un quarto al doppio si applica sulla sanzione più grave incrementata dalla metà al triplo. Se le violazioni di cui al primo periodo rilevano anche ai fini di più tributi, l'incremento dalla metà al triplo opera sulla sanzione aumentata ai sensi del comma 3."

Il comma 6 (che prevede che il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione) e il comma 7 (che prevede che la sanzione risultante dal cumulo giuridico non può essere in alcun caso superiore a quella risultante dal cumulo materiale) dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997 rimangono sostanzialmente immutati, salvo che al comma 7 viene specificato che la sanzione risultante dall'applicazione del principio del cumulo giuridico "deve rispettare il principio di proporzionalità". Principio al quale, come si è detto, è ispirata l'intera riforma del sistema sanzionatorio tributario.

¹⁹ A norma dell'art. 4, comma 1 del medesimo d.lgs. n. 99 del 2000, le disposizioni dello stesso hanno effetto a decorrere dal 1° aprile 1998, salvo quelle che modificano il trattamento sanzionatorio in senso sfavorevole al contribuente.



Con riferimento alle ipotesi interruttive di cui al cennato comma 6, si ricorda che per “constatazione” della violazione si intende la notifica di un atto o di un provvedimento che porti a conoscenza del trasgressore le violazioni lui ascrivibili.

Si legge, in proposito, nella circolare del Ministero delle finanze 10 luglio 1998, n. 180: *“Atteso che la constatazione rappresenta, per così dire, un minus rispetto alla contestazione e alla irrogazione, è di tutta evidenza come l'effetto contemplato nella norma in commento si produca non solo con la notificazione o consegna del processo verbale di constatazione quale atto posto a chiusura della verifica, dell'ispezione o del controllo, ma anche con la notificazione dell'atto o provvedimento proprio dell'ufficio o dell'ente locale secondo le previsioni degli articoli 16 e 17”* del d.lgs. n. 472 del 1997.

In sostanza, stando a quanto riportato nel richiamato documento di prassi, l'effetto interruttivo si realizza con la notificazione o consegna:

- del processo verbale di constatazione;
- dell'atto di contestazione della sanzione;
- dell'avviso di irrogazione delle sanzioni anche se contestuale all'avviso di accertamento o rettifica;
- degli altri atti impositivi e di riscossione.

Alla luce di siffatta interpretazione del termine “constatazione”, sembrerebbe corretto ritenere che, a seguito dell'attuazione della delega fiscale, anche la comunicazione dello schema d'atto, di cui all'art. 6-bis, comma 3, della l. n. 212 del 2000, possa costituire un evento interruttivo del concorso e della continuazione nella violazione.

Infine, passando a esaminare il comma 8 dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, va osservato che il legislatore delegato ha apportato importanti modifiche al primo capoverso della cennata disposizione, al fine di estendere l'applicabilità del cumulo giuridico anche alle ipotesi di ravvedimento operoso, con le medesime modalità già previste per gli altri istituti deflattivi.

In particolare, il primo capoverso del citato comma 8, nel testo applicabile alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024, prevede che “Nei casi di accertamento con adesione, di mediazione tributaria e di conciliazione giudiziale, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta”.

Viceversa, nel dato normativo riferito alle violazioni commesse a far data dal 1° settembre 2024, l'applicabilità del cumulo giuridico, in presenza di istituti deflattivi del contenzioso tributario, viene confermata per le ipotesi di accertamento con adesione e conciliazione giudiziale, nonché viene estesa all'istituto del ravvedimento operoso.

Inoltre, il legislatore ha espunto dal dato testuale il riferimento alla progressione, nonché specificato che, in dette ipotesi, il cumulo giuridico si applica separatamente per ciascun istituto deflattivo.

Di conseguenza, il primo capoverso del comma 8 in esame, con riferimento alle violazioni commesse a far data dal 1° settembre 2024, prevede che le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica,

in presenza di accertamento con adesione, conciliazione giudiziale e ravvedimento operoso, si applicano separatamente per ciascun tributo, per ciascun periodo d'imposta e per ciascun istituto deflativo.

Resta infine invariato il secondo capoverso del medesimo comma 8, ai sensi del quale la sanzione conseguente alla rinuncia all'impugnazione dell'avviso di accertamento e alla definizione agevolata ai sensi degli artt. 16 e 17 del d.lgs. n. 472 del 1997 non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.

In conclusione, per comodità di immediato riscontro, di seguito si riporta uno schema di sintesi contenente le due diverse discipline del cumulo giuridico applicabili alle violazioni commesse, rispettivamente, fino al 31 agosto 2024 e dal 1° settembre 2024.

Tabella 3 - Cumulo giuridico per violazioni commesse fino al 31 agosto 2024

Istituto	Descrizione	Fonte normativa	Modalità di determinazione della sanzione
Concorso (formale) eterogeneo	Una sola azione od omissione con la quale si violano diverse disposizioni anche relative a tributi diversi	Art. 12, comma 1	Sanzione per la violazione più grave, aumentata da 1/4 al doppio. Se le violazioni rilevano per più tributi, la sanzione base è quella più grave aumentata di 1/5.
Concorso (formale o materiale) omogeneo	Una o più azioni od omissioni con le quali si commettono diverse violazioni formali della medesima disposizione	Art. 12, comma 1	Sanzione per la violazione più grave, aumentata da 1/4 al doppio. Se le violazioni rilevano per più tributi, la sanzione base è quella più grave aumentata di 1/5.
Progressione (o continuazione)	Anche in tempi diversi (ma unico periodo d'imposta), più violazioni che nella loro progressione pregiudicano la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo	Art. 12, comma 2	Sanzione per la violazione più grave, aumentata da 1/4 al doppio. Se le violazioni rilevano per più tributi, la sanzione base è quella più grave aumentata di 1/5.
Continuazione pluriennale	Più violazioni "della stessa indole" commesse in diversi periodi d'imposta	Art. 12, comma 5	Sanzione base aumentata dalla metà al triplo.

**Tabella 4 - Cumulo giuridico per violazioni commesse a decorrere dal 1° settembre 2024**

Istituto	Descrizione	Fonte normativa	Modalità di determinazione della sanzione
Concorso (formale) eterogeneo	Una sola azione od omissione con la quale si violano diverse disposizioni anche relative a tributi diversi (eccetto le violazioni concernenti versamenti e compensazioni)	Art. 12, comma 1	Sanzione per la violazione più grave, aumentata da 1/4 al doppio. Se le violazioni rilevano per più tributi, l'aumento si applica sulla sanzione più grave aumentata di 1/5.
Concorso (formale o materiale) omogeneo	Una o più azioni od omissioni con le quali si commettono diverse violazioni (sia formali che sostanziali) della medesima disposizione (eccetto le violazioni concernenti versamenti e compensazioni)	Art. 12, comma 1	Sanzione per la violazione più grave, aumentata da 1/4 al doppio. Se le violazioni rilevano per più tributi, l'aumento si applica sulla sanzione più grave aumentata di 1/5.
Progressione (o continuazione)	Anche in tempi diversi (ma unico periodo d'imposta), ma in progressione o con la medesima risoluzione, più violazioni che pregiudicano la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo (eccetto le violazioni concernenti versamenti e compensazioni)	Art. 12, comma 2	Sanzione per la violazione più grave, aumentata da 1/4 al doppio. Se le violazioni rilevano per più tributi, l'aumento si applica sulla sanzione più grave aumentata di 1/5.
Continuazione pluriennale	Violazioni commesse in periodi d'imposta diversi	Art. 12, comma 5	L'aumento da 1/4 al doppio si applica alla sanzione più grave incrementata dalla metà al triplo. Se le violazioni rilevano per più tributi, l'aumento si applica sulla sanzione più grave aumentata di 1/5.

