

# Cumulo giuridico

## Nel ravvedimento operoso vale per singolo tributo e periodo d'imposta

Il Dlgs sanzioni stabilisce la possibilità di determinazione della sanzione unica. Introdotta anche sulle riduzioni

Pagina a cura di  
**Dario Deotto**  
**Luigi Lovecchio**

Il cumulo giuridico entra nel ravvedimento operoso, ma con il limite del singolo tributo e del singolo periodo d'imposta. Risulta questa, di fatto, la novità più rilevante in tema di ravvedimento operoso contenuta nel Dlgs sanzioni approvato in prima lettura dal Governo.

Ma andiamo con ordine. Il Dlgs sanzioni provvede innanzitutto a riformulare alcune riduzioni del ravvedimento. Rimane comunque ferma, in particolare, quella a un ottavo del minimo (ma i minimi non hanno più senso, considerando che le sanzioni saranno "uniche" – a meno che non si voglia confermare per le violazioni commesse in passato l'improbabile deroga al favor), se la regolarizzazione viene effettuata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale viene commessa la violazione.

La riduzione pari a un settimo del minimo, oggi prevista se il ravvedimento viene eseguito entro il termine della dichiarazione successiva, viene prevista per le regolarizzazioni effettuate «oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo». Ma in questo modo per una violazione commessa ad esempio, nel 2024, il ravvedimento sarebbe possibile con la riduzione a un ottavo entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al 2024 (nel 2025) e con la riduzione a un settimo solo dopo il termine di presentazione della dichiara-

zione del 2025 (nel 2026).

È evidente che c'è qualcosa che non va: la riduzione a un settimo deve essere prevista per i ravvedimenti eseguiti «oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione».

Questo perché tutte le altre riduzioni vengono stabilite per i ravvedimenti dopo l'intervento del Fisco (ovviamente non relativi ad atti impositivi). Il Dlgs sanzioni stabilisce, infatti, che la riduzione risulta pari a:

- un sesto, se la regolarizzazione interviene dopo la comunicazione dello schema di atto (articolo 6-bis, Statuto del Contribuente), se lo schema non risulta preceduto da un processo verbale di constatazione (Pvc);
- un quinto, se il ravvedimento viene eseguito dopo il Pvc a cui non si presta adesione e prima della comunicazione dello schema di atto di cui sopra;
- un quarto se la regolarizzazione viene effettuata dopo lo schema di atto relativo a violazioni contenute in un Pvc.

Si tratta di novità legate alle nuove disposizioni introdotte con le modifiche allo Statuto del contribuente. Tuttavia, l'aspetto più importante è quello riferito alla possibilità di applicare il cumulo giuridico anche al ravvedimento, che rappresenta indubbiamente un vantaggio. Viene stabilita la possibilità di determinazione della sanzione unica (ex articolo 12, Dlgs 472/1997) in relazione al singolo tributo e al singolo periodo d'imposta – come per l'accertamento con adesione.

In questo caso, la percentuale di riduzione del ravvedimento deve "guardare" al momento di

commissione della prima violazione. Risulta ulteriormente stabilito che la sanzione base, sulla quale parametrare le riduzioni del ravvedimento, è pari a quella che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave incrementata dagli aumenti minimi previsti «da ciascun comma dell'articolo 12».

In realtà, il riferimento a «ciascun comma» è improprio in quanto l'unico riferimento è il comma 2 del predetto articolo 12 con l'aumento minimo – alla sanzione più grave – di un quarto. Questo per due motivi:

- 1 nel ravvedimento il cumulo, come detto, riguarderà il singolo tributo e il singolo periodo d'imposta, per cui non si applicheranno né gli aumenti del comma 3 (più tributi) né quelli del comma 5 (più periodi);
- 2 il comma 8 dell'articolo 12 vorrebbe stabilire – in seguito alle modifiche proposte – che lo stesso cumulo si applichi nel ravvedimento «in caso di progressione o di medesima risoluzione» (quindi con riferimento al comma 2 dell'articolo 12). Questo significa che il cumulo nel ravvedimento non dovrebbe operare per l'ipotesi di concorso disciplinata dal comma 1 (quando con più azioni o omissioni si commettono diverse violazioni – non più solo formali – della medesima disposizione).

Ulteriormente viene previsto che se la regolarizzazione viene effettuata dopo la constatazione delle violazioni, si applica – sempre alla sanzione unica determinata come sopra – la riduzione pari a un quinto. La previsione appare pleonastica in quanto è indubbio che se si è in presenza di un Pvc, la riduzione è pari a un quinto.

Non lascia tranquilli, così, il fatto che, in relazione ai conteggi del cumulo giuridico applicato al ravvedimento, verrà predisposto un apposito software a cura delle Entrate. ●

## Omessi versamenti esclusi dall'istituto

### Violazioni

Sanzione unica estesa alle infrazioni sostanziali

Cumulo giuridico escluso per le violazioni concernenti gli obblighi di versamento. Risulta questa la novità più rilevante in tema di cumulo giuridico apportata dal Dlgs sanzioni approvato in prima lettura dal Governo, se si esclude quella relativa alla possibilità di applicarlo al ravvedimento operoso (si veda l'articolo a sinistra). L'altra novità è quella che considera rientrante nel concorso materiale di violazioni anche quelle di natura sostanziale.

### Violazioni sostanziali

Partiamo da quest'ultimo aspetto. Attualmente, viene stabilito che il principio della sanzione unica si applica nell'ipotesi di concorso materiale quando con più azioni od omissioni si commettono diverse violazioni formali della medesima disposizione. È il caso, ad esempio, di plurime violazioni legate al quadro RW. In questa ipotesi, alla sanzione più grave si applica l'aumento da un quarto al doppio.

Con il Dlgs sanzioni si dispone l'ampliamento anche alle violazioni sostanziali: il caso è quello, sempre a titolo esemplificativo, dell'emissione di più fatture con aliquota Iva errata. Chiaramente, se queste violazioni non vengono ravvedute prima della presentazione della dichiarazione, si avrà l'applica-

zione della sanzione unica sulla base del comma 2 dell'articolo 12, in quanto terminerà l'infrazione dichiarata.

### Violazioni versamenti

L'altra novità è l'espressa previsione di non applicazione del cumulo giuridico per le violazioni relative agli omessi versamenti. In particolare, si prevedono modifiche apportate dal comma 5 dell'articolo 12 alle quali non si fa riferimento alle violazioni della stessa indole commesse in più periodi d'imposta.

Questo riferimento è condizionato da alcune pronunce della Cassazione, con le quali oggi si ammette l'applicazione della sanzione unica per più periodi anche violazioni commesse in più periodi e continuazioni di reato nate dai commi 1 e 2 dell'articolo 12, come, appunto, per le violazioni relative ai versamenti.

Con le modifiche introdotte dal Dlgs – che non farebbero riferimento alle violazioni della stessa indole, ma alle violazioni contemplate nei commi 1 e 2 dell'articolo 12 – la sanzione unica è eliminata o, in alternativa, si prevede di applicare il cumulo giuridico per gli omessi versamenti relativi a violazioni (viene specificato che il cumulo non si applica né con violazioni riferite ai versamenti relativi al versamento, né con riferimenti relativi ai pagamenti, ma solo con riferimento alle ipotesi di concorso).