

# Le correzioni

## Ravvedimento con cumulo giuridico per singolo tributo e anno d'imposta

Potenziata la convenienza dell'istituto  
Il concorso materiale viene esteso  
a tutte le violazioni sostanziali

**Roberto Cordeiro Guerra**

Con riguardo al concorso formale e materiale e alla continuazione la legge 111/2023 di delega per la riforma fiscale (articolo 20, comma 1, lettera c) n. 4) prevede di estenderne l'applicazione agli istituti deflattivi e di rivederne la disciplina per renderla coerente con gli altri principi di revisione delle sanzioni amministrative, tra i quali spicca il miglioramento della proporzionalità e l'attenuazione del carico delle sanzioni (lettera c) n. 1). Le tre fattispecie hanno la comune caratteristica di consentire, in luogo dell'irrogazione di plurime sanzioni, l'applicazione di una sola (cumulo giuridico), inferiore alla somma di quelle contemplate per ciascuna violazione (cumulo materiale), al fine di adeguare la risposta punitiva all'effettivo disvalore della condotta illecita valutata nel suo complesso.

Nella prassi il temperamento che ne scaturisce assume cospicua rilevanza, giacché sovente a causa della fitta rete di obblighi a carico dei contribuenti una medesima condotta illecita involge plurime violazioni della stessa o di diverse disposizioni: in questi casi il cumulo giuridico rende le sanzioni tollerabili e di conseguenza percorribili scenari di regolarizzazione. L'aspettativa generata dalla delega era perciò duplice: mitigare gli aumenti previsti nei casi di concorso e continuazione; rimuovere i limiti all'operatività di tali istituti in sede di adesione, conciliazione o altre forme di definizione. Su queste premesse passiamo in rassegna le modifiche apportate dal decreto

attuativo approvato definitivamente dal Consiglio dei ministri del 24 maggio.

Il regime previgente era dettato dall'articolo 12, comma 1, del Dlgs 472/1997 per le ipotesi di concorso formale e materiale e dal comma 2 quanto alla continuazione; in entrambi i casi era prevista l'applicazione della sanzione più grave aumentata da un quarto al doppio. La disciplina del concorso formale (unica azione/ omissione che integra diverse violazioni della stessa o di più disposizioni) è rimasta invariata; quella del concorso materiale omogeneo (più azioni/ omissioni che violano la stessa disposizione) è stata ampliata, chiarendo, attraverso l'espunzione dell'aggettivo «formali», che il cumulo giuridico in caso di concorso materiale include anche le ipotesi di violazioni sostanziali.

### La continuazione

Veniamo alla continuazione (articolo 12, comma 2, del Dlgs 472/1997): il medesimo criterio di cumulo si applica nei confronti di chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo. La riforma introduce, in aggiunta all'ipotesi della «progressione», anche quella della «medesima risoluzione», così rendendo la continuazione configurabile pure a fronte di più violazioni nell'ambito della medesima risoluzione, a prescindere da un comportamento illecito in progressione. Anche le violazioni che si pongono al di fuori della progressione, co-



### Il calcolo.

L'importo del ravvedimento potrà essere calcolato con un software delle Entrate

me quelle relative a diversi periodi di imposta, differenti tributi, diversi adempimenti, entrano dunque nel fuoco della continuazione, tornandosi sostanzialmente alla nozione (medesima risoluzione) già prevista dall'articolo 8, comma 2, della legge 4/1929.

Non si è ritenuto, invece, di ridurre l'entità dell'unica sanzione applicabile, sia per il concorso che per la continuazione, che resta dunque quella prevista per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio. Del tutto inattuata – purtroppo – la mission della delega che veramente poteva implementare le definizioni, ossia quella di estendere agli istituti deflattivi l'applicazione del cumulo giuridico e della continuazione, eliminando o riducendo le pesanti limitazioni esistenti. Extra delega e in contrasto con l'obiettivo di migliorare la proporzionalità pure la precisazione, aggiunta

nei commi 1 e 2 dell'articolo 12, al fine di escludere l'applicazione del cumulo giuridico sia per le ipotesi di concorso formale o materiale che di continuazione alle violazioni concernenti obblighi di pagamento.

### Il ravvedimento

L'articolo 20, comma 1, lettera c), n. 4 della legge delega prevedeva di assicurare l'effettiva applicazione delle sanzioni, rivedendo la disciplina del ravvedimento mediante una graduazione della riduzione delle sanzioni coerente con il principio di migliorarne la proporzionalità e attenuarne il carico. Il riferimento all'effettiva applicazione delle sanzioni aveva fatto temere che in contropartita alla riduzione generalizzata della loro misura editale si intendesse depotenziare la convenienza del ravvedimento. Il timore si è rivelato infondato: la riforma mantiene sostanzialmente le stesse percentuali di riduzione (da un decimo a un quinto), aggiungendo la riduzione ad un quarto del minimo se la regolarizzazione degli errori avviene dopo la comunicazione dello schema di atto relativo a violazioni constatate con verbale, senza che sia presentata

istanza di adesione (lettera b-quinquies dell'articolo 12).

La convenienza del ravvedimento risulta inoltre potenziata dal nuovo comma 3-bis dell'articolo 13 del Dlgs 472/1997 che consente di calcolare il ravvedimento non più – come in passato – su ogni singola violazione bensì applicando il cumulo giuridico in relazione al singolo tributo e al singolo periodo d'imposta, come ad esempio nell'omessa fatturazione e conseguente infedele dichiarazione Iva.

Altro effetto positivo sul ravvedimento riverbera la nuova previsione (articolo 1, comma 2-bis, del Dlgs 471/1997) secondo la quale se la violazione di infedele dichiarazione emerge dalla presentazione di una dichiarazione integrativa non oltre i termini stabiliti per l'accertamento (e comunque prima di accessi, ispezioni, verifiche) la sanzione è pari al 50 per cento: tale misura diventa perciò parametro per determinare la frazione dovuta in sede di ravvedimento (ad esempio: un nono, e dunque 5,555%) in caso di regolarizzazione entro novanta giorni (articolo 12, lettera a-bis del Dlgs 472/1997).

### L'entrata in vigore

Vista la complessità dell'articolo 12, si prevede che il calcolo dell'importo dovuto per il ravvedimento potrà essere operato avvalendosi di un apposito software messo a disposizione dalle Entrate.

Quanto poi all'entrata in vigore nella prima bozza del decreto si era ipotizzata la retroattività quantomeno per il nuovo regime del ravvedimento, ma tale opzione risulta adesso radicalmente abbandonata, giacché tutte le modifiche apportate ai decreti legislativi 471 e 472 del 1997 si applicano alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024. ●

Ordinario di diritto tributario,  
Università degli studi di Firenze