

CUMULO GIURIDICO E RAVVEDIMENTO OPEROSO

Quando il contribuente commette **più violazioni della stessa o di diverse disposizioni tributarie**, può essere applicato il c.d. **“cumulo giuridico” della sanzione**, ex art. 12 del D.Lgs. n. 472/97.

Il meccanismo del **cumulo giuridico** è disciplinato dall'**art. 12 del D.Lgs. n. 472/97**, rubricato **“Concorso di violazioni e continuazione”**. Con questa locuzione si fa riferimento al trattamento sanzionatorio previsto in caso di **concorso formale di violazioni** e delle **violazioni continuate**.

Mediante questo meccanismo la **sanzione è unica** ed è pari alla **sanzione relativa alla violazione più grave** commessa **umentata** di una quantità che può essere **di un quarto (+25%) e fino al doppio (+200%)**, indipendente dal numero di reati commessi in regime di concorso formale o di continuazione.

L'articolo 12, D.Lgs. 472/1997, punisce (testualmente) il soggetto che, *con una sola azione o omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi*, ovvero il soggetto che, *anche con più azioni o omissioni, commette diverse violazioni formali della medesima disposizione*. Quindi, anziché essere punito con altrettante sanzioni, il trasgressore è destinatario di una sanzione unica, determinata secondo precise regole (cd. cumulo giuridico) e non come mera sommatoria delle singole sanzioni (cd. cumulo materiale). In questo modo si giunge ad una misura di favore, in quanto la sanzione unica non risulta mai superiore alla somma delle singole sanzioni.

Il cumulo giuridico è stato ammesso **anche per le violazioni commesse in periodi d'imposta diversi**, anche laddove rilevanti **ai fini di più tributi**.

È **escluso** il cumulo giuridico con riferimento alle **violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni**

Ora è stata estesa la possibilità di **applicare il cumulo giuridico**, oltre all'accertamento con adesione e alla conciliazione giudiziale già contemplate dalla norma, **anche in sede di ravvedimento operoso**.

Infatti, con riferimento alle **violazioni commesse dal 1° settembre 2024**, l'articolo 3 del decreto legislativo n. 87 del 2024, modificando anche l'articolo 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997, ha ampliato l'ambito di applicazione del **cumulo giuridico al ravvedimento operoso**.

Ai fini dell'individuazione della **riduzione applicabile alla sanzione “unica”**, *calcolata applicando il “cumulo giuridico”* distintamente per ciascun tributo e periodo di imposta (comma 8 del citato articolo 12), occorre aver riguardo alle **percentuali individuate** prendendo a **riferimento la data di commissione della prima violazione**; si precisa che, se la regolarizzazione avviene dopo la constatazione della violazione o comunque dopo l'avvio di altre attività di controllo, si applicano le percentuali di riduzione contemplate alle lettere b-ter), b-quater) e b-quinquies) del comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

Sanzioni da Cumulo giuridico per violazioni commesse a decorrere dal 1° settembre 2024

Istituto	Descrizione	Norma	Modalità di determinazione della sanzione
Concorso (formale) eterogeneo	Una sola azione od omissione con cui si violano diverse disposizioni anche relative a tributi diversi (eccetto violazioni per versamenti e compensazioni)	Art. 12, c.1	<i>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.</i>
Concorso (formale o materiale) omogeneo	Una o più azioni od omissioni con cui si commettono più violazioni (sia formali che sostanziali) di stessa disposizione (eccetto violazioni per versamenti e compensazioni)	Art. 12, c.1	<i>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.</i>
Progressione (o continuazione)	Anche in tempi diversi (in unico periodo d'imposta), ma in progressione o con stessa risoluzione, più violazioni che incidono su imponibile o liquidazione anche periodica del tributo (eccetto violazioni per versamenti e compensazioni)	Art. 12, c.2	<i>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.</i>
Continuazione pluriennale	Violazioni commesse in periodi d'imposta diversi	Art. 12, c.5	<i>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.</i>