

**LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO:
DAL 1° SETTEMBRE 2024 IL CUMULO GIURIDICO NON È PIÙ APPLICABILE AI
TRIBUTI LOCALI**

di Antonella Villani e Marta Zizzari – Studio Tributario Villani

INDICE:

1. PREMESSA

2. LE NOVITÀ IN TEMA DI CUMULO GIURIDICO EX ART. 12 D.LGS. N. 472/1997 E L'ESCLUSIONE DI TALE ISTITUTO PER I TRIBUTI LOCALI

2.1. Il regime del cumulo giuridico in tema di tributi locali prima del D.Lgs. n. 87/2024.

2.2. Le modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 87/2024: il cumulo giuridico non è più applicabile ai tributi locali.

3. SCHEMA DI RAFFRONTO TRA LA PREVIGENTE E LA NUOVA FORMULAZIONE DELL'ART. 12 D.LGS. N. 472/1997

1. PREMESSA

L'art. 20 della Legge Delega n. 111 del 09 agosto 2023, recante “Delega al Governo per la riforma fiscale”, individua i criteri direttivi specifici per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, in materia di imposte sui redditi, di IVA, di altri tributi erariali indiretti e di tributi degli enti locali.

In linea generale, l'obiettivo della norma è quello di razionalizzare il sistema sanzionatorio, rendendolo più equo e proporzionato, e di adeguarlo a quello degli altri Paesi europei.

L'art. 20, co. 1, della citata Legge Delega delinea i principi e reca i criteri direttivi:

- per gli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali (art. 20, co. 1, lett. a);
- per le sanzioni penali (art. 20, co. 1, lett. b);
- per le sanzioni amministrative (art. 20, co. 1, lett. c).

In attuazione dei suddetti principi e criteri direttivi è stato pubblicato il D.Lgs. n. 87 del 14 giugno 2024 (in G.U., Serie Generale, n. 150 del 28/06/2024), recante “Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell'articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111”, in vigore dal 29 giugno 2024.

Nello specifico, dei sette articoli di cui si compone il suddetto decreto delegato:

- l'art. 1 del D.Lgs. n. 87/2024 modifica le disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali;
- l'art. 2 del D.Lgs. n. 87/2024 modifica le disposizioni relative alle sanzioni tributarie non penali in materia di IIDD, IVA e riscossione dei tributi disciplinate dal D.Lgs. n. 471/1997;

- l'**art. 3 D.Lgs. n. 87/2024** modifica le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie di cui al D.Lgs. n. 472/1997;
- l'**art. 4 D.Lgs. n. 87/2024** modifica le sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi e di altri tributi indiretti.

Con specifico riferimento alle modifiche apportate al D.Lgs. n. 472/1997 in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, **l'art. 3 del D.Lgs. n. 87/2024**:

- modifica l'art. 2 D.Lgs. n. 472/97, prevedendo espressamente la responsabilità delle società e degli enti per la violazione di norme tributarie (**art. 3, co. 1, lett. a, D.Lgs. n. 87/2024**);
- introduce all'art. 3 D.Lgs. n. 472/97 i principi di proporzionalità e offensività nel sistema sanzionatorio tributario (**art. 3, co. 1, lett. b, D.Lgs. n. 87/2024**);
- amplia le ipotesi di non punibilità previste dall'art. 6 D.Lgs. n. 472/97, escludendo la punibilità se il contribuente si adegua alle indicazioni rese dall'Amministrazione finanziaria con le circolari interpretative e applicative e l'attività di consulenza giuridica e provvede a regolarizzare la sua posizione (**art. 3, co. 1, lett. c, D.Lgs. n. 87/2024**);
- modifica l'art. 7 D.Lgs. n. 472/97, in materia di criteri di determinazione della sanzione (**art. 3, co. 1, lett. d, D.Lgs. n. 87/2024**);
- modifica l'art. 11 D.Lgs. n. 472/97, che si occupa dei soggetti responsabili per la sanzione amministrativa, prevedendo che la responsabilità per la sanzione è ascritta direttamente alle persone giuridiche ed eliminando il riferimento alle persone giuridiche di cui le persone fisiche che commettono la violazione possono essere, eventualmente, dipendenti ovvero rappresentanti o ancora amministratori (**art. 3, co. 1, lett. e, D.Lgs. n. 87/2024**);
- modifica la disciplina del cumulo giuridico prevista dall'art. 12 D.Lgs. n. 472/97, rendendola, di fatto, inapplicabile in relazione ai tributi locali (**art. 3, co. 1, lett. f, D.Lgs. n. 87/2024**);
- modifica l'art. 13 D.Lgs. n. 472/97 in materia ravvedimento operoso, rimodulando le sanzioni (**art. 3, co. 1, lett. g, D.Lgs. n. 87/2024**);
- interviene sull'art. 14 D.Lgs. n. 87/2024 in materia di esclusione della responsabilità solidale del cessionario di azienda o di ramo di azienda (**art. 3, co. 1, lett. h, D.Lgs. n. 87/2024**);
- modifica l'art.15 D.Lgs. n. 472/97 in materia di operazioni societarie straordinarie (trasformazioni, fusioni, scissioni), estendendo la responsabilità solidale ai casi di scissione mediante scorporo di società o enti (di cui agli artt. 2506 e 2506.1 c.c.) anche transfrontaliera (di cui agli artt. 41 ss. D.Lgs. n. 19/2023) (**art. 3, co. 1, lett. i, D.Lgs. n. 87/2024**);

- modifica l'art. 16 D.Lgs. 472/97 in tema di procedimento di irrogazione delle sanzioni (**art. 3, co. 1, lett. l, D.Lgs. n. 87/2024**);
- modifica l'art. 16-bis D.Lgs. n. 472/97, estendendo a ulteriori ipotesi l'applicazione della disciplina che consente di accelerare l'irrogazione di sanzioni (**art. 3, co. 1, lett. m, D.Lgs. n. 87/2024**);
- modifica l'art. 17 D.Lgs. n. 472/97 in tema di irrogazione immediata delle sanzioni, in analogia a quanto previsto per la definizione agevolata delle sanzioni (di cui alle modifiche all'art. 16) (**art. 3, co. 1, lett. n, D.Lgs. n. 87/2024**);
- introduce l'art. 17-bis al D.Lgs. n. 472/97 in materia di definizione agevolata delle sanzioni in caso di autotutela parziale (**art. 3, co. 1, lett. o, D.Lgs. n. 87/2024**);
- modifica l'art. 21 D.Lgs. n. 472/97, eliminando il limite massimo di sei mesi previsto per le sanzioni accessorie consistenti in misure di interdizione e sospensione (**art. 3, co. 1, lett. p, D.Lgs. n. 87/2024**).

Tanto premesso, tra le novità di maggior impatto introdotte dall'art. 3 del decreto delegato si segnalano le modifiche apportate alla **disciplina del concorso di violazioni e della continuazione di cui all'art. 12 del D.Lgs. n. 472/97**.

Con il presente contributo, pertanto, si procederà ad un'analisi della **nuova disciplina del cumulo giuridico ex art. 12 D.Lgs. n. 472/97 come delineata dall'art. l'art. 3, comma 1, lett. f), del D.Lgs. n. 87/2024**, applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.

Come meglio si dirà nel prosieguo, **le modifiche apportate all'art. 12 cit. hanno rilevanti riflessi sul tema dell'applicabilità del cumulo giuridico ai tributi locali**.

Al fine di comprendere appieno la portata applicativa delle modifiche in commento, si rendono opportune le seguenti precisazioni.

2. LE NOVITÀ IN TEMA DI CUMULO GIURIDICO EX ART. 12 D.LGS. N. 472/1997 E L'ESCLUSIONE DI TALE ISTITUTO PER I TRIBUTI LOCALI

In attuazione del principio di delega contenuto all'art. 20, comma 1, lett. c), n. 4), della Legge Delega n. 111/2023 - con il quale è stato chiesto al Governo di <<(…) *rivedere la disciplina del concorso formale e materiale e della continuazione, onde renderla coerente con i principi sopra specificati, anche estendendone l'applicazione agli istituti deflativi*>> - **l'art. 3, comma 1, lett. f), del D.Lgs. n. 87/2024** **apporta numerose modifiche all'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997**, rubricato *“Concorso di violazioni e continuazione”* e, in particolare:

- **modifica il comma 1**, prevedendo che è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da 1/4 al doppio, chi, con una sola azione od omissione,

viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni della medesima disposizione, con esclusione delle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni;

- **modifica il comma 2**, prevedendo che soggiace alla sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da 1/4 al doppio, 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. Restano in ogni caso escluse le violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni;
- **modifica il comma 3**, precisando che l'aumento da 1/4 al doppio si applica sulla sanzione più grave incrementata di 1/5, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi;
- **abroga il comma 4**, il quale prevedeva che le disposizioni di cui ai commi precedenti si applicavano 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;
- **sostituisce il comma 5**, prevedendo espressamente che, nel caso di concorso e continuazione, quando le violazioni sono commesse in periodi di imposta diversi, l'aumento da 1/4 al doppio si applica sulla sanzione più grave incrementata dalla metà al triplo. Se le violazioni di cui al periodo precedente rilevano anche ai fini di più tributi, l'incremento dalla metà al triplo opera sulla sanzione aumentata per i casi di concorso e continuazione ai sensi del novellato comma 3;
- **introduce il nuovo comma 5-bis**, prevedendo che nelle predette ipotesi, se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte quelle contestate, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. 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;
- **modifica il comma 7**, prevedendo che, anche nel caso di concorso e di continuazione, la sanzione deve rispettare il principio di proporzionalità e non può essere superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni;
- **modifica il comma 8**, prevedendo che nei casi di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale o di ravvedimento, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla

determinazione di una sanzione unica si applicano separatamente per ciascun tributo, per ciascun periodo d'imposta e per ciascun istituto deflativo;

- **introduce il nuovo comma 8-bis**, a norma del quale le previsioni di cui ai commi precedenti 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.

La nuova formulazione dell'art. 12 D.Lgs. n. 472/1997, come modificata dall'art. 3, comma 1, lett. f), del D.Lgs. n. 87/2024, è **applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024**.

Tanto chiarito, tra le novità più rilevanti in materia di concorso di violazioni e continuazione, merita di essere esaminata **la modifica del comma 5 dell'art. 12 cit. che ha abolito definitivamente il cumulo giuridico per le violazioni di omessa o infedele dichiarazione e omesso versamento riguardanti i tributi locali**.

Come meglio si dirà nel prosieguo, **la suddetta modifica del comma 5 è intervenuta a risolvere un contrasto sorto tra il MEF e la giurisprudenza di legittimità circa l'applicabilità o meno del cumulo giuridico ai tributi locali**.

2.1. Il regime del cumulo giuridico in tema di tributi locali prima del D.Lgs. n. 87/2024.

Al fine di procedere ad una approfondita analisi della novità in commento, giova premettere che il **cumulo giuridico è un regime giuridico agevolativo** applicabile nei casi di violazioni multiple della stessa disposizione, al fine di evitare l'applicazione della sommatoria delle singole sanzioni previste per ciascuna violazione commessa dal contribuente.

Tale regime agevolativo è disciplinato dall'art. 12 del D.Lgs. n. 472/97, rubricato "*Concorso di violazioni e continuazione*", **il quale**, nella previgente formulazione (ante D.Lgs. n. 87/2024), **prevedeva quattro autonome fattispecie di cumulo**:

- il **concorso materiale**, nel caso in cui il contribuente, con più azioni od omissioni, commetta più violazioni della medesima disposizione (**art. 12, co. 1**):
- il **concorso formale (art. 12, co. 1)**, che a sua volta si distingue in:
 - **omogeneo**, nel caso in cui il contribuente, con una sola azione o omissione, commetta più violazioni della medesima disposizione;
 - **eterogeneo**, nel caso in cui il contribuente, con una sola azione o omissione, viola disposizioni diverse anche relative a tributi diversi;

- la **continuazione o progressione**, nel caso in cui il contribuente commetta più violazioni che pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile o la liquidazione del tributo (**art. 12, co. 2**);
- la **continuazione pluriennale**, nel caso in cui il contribuente commetta violazioni della stessa indole per più annualità (**art. 12, co. 5**).

Ciò posto, come sopra anticipato, prima delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 87/2024, **vi era perplessità circa l'applicabilità o meno del cumulo giuridico delle sanzioni tributarie ai tributi locali.**

Siffatta incertezza aveva generato una situazione eterogena in quanto, mentre alcuni enti locali applicavano il cumulo giuridico, altri erano restii nel farlo.

In particolare, sul tema era sorto un **contrasto che vedeva contrapporsi:**

- da un lato, **l'orientamento del Ministero dell'Economia e delle Finanze** (cfr. circolari ministeriali n. 180/E/1998 e n. 138/2000), secondo cui il cumulo giuridico non era applicabile ai tributi comunali in quanto in tale ambito non si verificava quasi mai il concorso formale, il concorso materiale formale e la continuazione, all'intero della singola annualità.

Peraltro, secondo l'Istituto per la Finanza e l'Economia Locale (IFEL), nell'ambito dei tributi locali non si poteva parlare di “*violazioni della stessa indole*”, ciò in quanto (per un approfondimento su tale orientamento cfr. nota di approfondimento dell'IFEL del 02/09/2024):

<<Il riferimento, infatti, alla violazione “della stessa indole”, che abbracci più periodi d'imposta, deve comunque rimanere nell'alveo di un singolo “disegno criminoso” che vede più azioni ed omissioni. Nell'ambito dei tributi comunali, invece, si è sempre in presenza di una singola violazione, o di versamento o di dichiarazione, che rimane confinata all'interno di ogni singolo ed autonomo anno d'imposta.>>

- dall'altro, **la prevalente giurisprudenza di legittimità** (*ex multis*: Cass. n. 11432/2022; Cass. n. 18447/2021; Cass. n. 728/2021; Cass. n. 26077/2015; Cass. n. 3265/2012), la quale superava l'impedimento all'applicazione del cumulo come sostenuto dal MEF, attribuendo una propria autonomia al comma 5 dell'art. 12 cit., non considerandolo come aggravante delle violazioni contemplate nei primi due commi.

In tal senso, di recente, **la Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 3885 del 12 febbraio 2024 ha così osservato:**

<<“(…) l'istituto della continuazione, delineato dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5, trova senz'altro applicazione alle sanzioni tributarie previste per i tributi locali_ (D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 473, art. 16; in tema di ICI v. Cass., 30 dicembre 2015, n. 26077; Cass., 2 marzo 2012, n. 3265; Cass., 17 luglio 2008, n. 19650; in tema di TARSU v. Cass., 18 maggio 2019, n. 13486; Cass., 21 dicembre 2011, n. 27970; Cass., 9 giugno 2010, n. 13869; Cass., 19 maggio 2010, n. 12268; Cass., 11 febbraio 2005, n. 2821; v. altresì, con riferimento all'omessa denuncia ex D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 10, comma 1, Cass., 30 giugno 2021, n. 18447; Cass., 19 gennaio

2021, n. 728; Cass., 29 marzo 2019, n. 8829; Cass., 16 settembre 2016, n. 18230; Cass., 17 luglio 2008, n. 19650)>>.

In particolare, in riferimento all'art. 12, comma 5, D.Lgs. n. 472/1997, la Corte ha rilevato che:

<<l'istituto della continuazione è stato configurato «in termini di autonomia precettiva rispetto alle altre previsioni di favore» e, nello specifico, incentrato sulla nozione di «violazioni della stessa indole», così risultando previsto - rispetto alla disciplina delle altre fattispecie di cumulo giuridico per concorso formale o materiale nonché per cd. progressione nell'illecito (di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 12, cit.) - «nel caso di violazioni commesse in diversi periodi di tempo, un elemento incidente su di un trattamento di favore sul piano dell'applicazione delle diverse sanzioni in modo distinto e diverso da quelle già configurate nei commi precedenti», laddove detta nozione deve essere desunta dalla disciplina della recidiva (d.lgs. n. 472, cit., art. 7, comma 3) alla cui stregua «Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità.» (Cass., 17 novembre 2021, n. 34868)>>.

Dunque, secondo i giudici di legittimità, delle quattro fattispecie di cumulo giuridico, **l'unica ritenuta applicabile ai tributi locali era la c.d. continuazione pluriennale, disciplinata al comma 5 dell'art. 12 cit..**

In altri termini, la Corte di Cassazione, al fine di riconoscere l'applicabilità del cumulo giuridico anche ai tributi locali, aveva attribuito una **propria autonomia al comma 5 cit., considerandolo come una fattispecie "autonoma" e distinta rispetto alle altre fattispecie di cumulo giuridico per concorso formale o materiale nonché per progressione nell'illecito.** A tal fine, i giudici di legittimità facevano leva sulla **nozione di "violazione della stessa indole"**, così prevedendo, nel caso di violazioni commesse per più periodi d'imposta, **un'ipotesi di cumulo delle sanzioni diverso rispetto a quelle già configurate nei commi precedenti.**

Infine, per completezza d'informazione si segnala che, sempre in tema di applicabilità del cumulo giuridico ai tributi locali, **in un primo momento**, la giurisprudenza di legittimità (*ex multis*: Cass. n. 5744/2021; Cass. n. 8148/2019; Cass. n. 27068/2017; Cass. n. 1540/2017) **riteneva applicabile il cumulo giuridico ai tributi locali solo nelle ipotesi di infedele o omessa dichiarazione, ma non nelle ipotesi di violazioni attinenti all'omesso versamento.**

Tuttavia, più recentemente, la Corte di Cassazione ha **esteso l'ambito di applicazione del cumulo giuridico anche alle violazioni per omesso versamento.**

In tal senso, **la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 11432 dell'08 aprile 2022** (in senso analogo si veda: Cass. n. 10971/2024), **si è pronunciata in senso opposto rispetto all'orientamento tradizionale predominante:**

<<(…) In tema di ICI, in ipotesi di più violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'imposta relativa ad uno stesso immobile, conseguenti a identici accertamenti per più annualità successive, si applica il regime della continuazione attenuata di cui all'art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997, che consente di irrogare un'unica sanzione, pari alla sanzione base aumentata dalla metà al triplo>>.

Analogamente, la **Corte di Cassazione**, con l' **ordinanza n. 7710 del 21 marzo 2024**, ha riconosciuto l'applicazione del comma 5 dell'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997 in ipotesi di più violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'IMU relativa al medesimo immobile, conseguenti a identici accertamenti per più annualità successive.

Tanto chiarito, il contrasto sopra esposto (circa l'applicabilità o meno del cumulo giuridico ai tributi locali) **è stato definitivamente risolto dal D.Lgs. n. 87/2024 che ha riscritto interamente il comma 5 dell'art. 12 del D. Lgs. n. 472/97, abolendo il cumulo giuridico per le violazioni di omessa o infedele dichiarazione e omesso versamento riguardanti i tributi locali.**

2.2. Le modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 87/2024: il cumulo giuridico non è più applicabile ai tributi locali.

Come anticipato, **il D.Lgs. n. 87/2024 ha apportato diverse modifiche all'art. 12 del D.Lgs. n. 472/97, applicabili alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.**

Tra le modifiche, **è necessario soffermarsi sulla riformulazione del comma 5 dell'art. 12 cit. che ha reso inapplicabile il cumulo giuridico ai tributi comunali.**

Come sopra illustrato, la *vexata quaestio* sull'applicabilità del cumulo giuridico ai tributi locali verteva sull'interpretazione che la giurisprudenza di legittimità operava in relazione al comma 5 dell'art. 12 D.Lgs. n. 472/97, identificando la fattispecie ivi disciplinata (continuazione pluriennale) quale fattispecie "autonoma" e distinta rispetto alle altre fattispecie di cumulo giuridico per concorso formale o materiale nonché per progressione nell'illecito di cui ai commi 1 e 2 della medesima disposizione.

Nello specifico, **la previgente formulazione del comma 5 dell'art. 12 cit. così disponeva:**

<< Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. 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. 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.>>

La nuova formulazione del comma 5 dell'art. 12 cit., come modificata dall'art. 3, co. 1, lett. f), D.Lgs. n. 87/2024, così dispone:

<< 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>>.

Dalla lettura della disposizioni in commento emerge chiaramente che, a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 87/2024, **il comma 5 non rappresenta più un'autonoma fattispecie di**

cumulo – come in passato sostenuto dalla Corte di Cassazione – **ma è posto “al servizio” dei primi due commi.**

In altri termini, **l’ipotesi prevista dal nuovo comma 5 dell’art. 12 in commento non è altro che un’aggravante delle fattispecie previste dai commi 1 e 2 della medesima disposizione** (concorso materiale, concorso formale, progressione).

Da tanto ne discende che, **per le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, il cumulo giuridico è applicabile solo nelle ipotesi di:**

- **concorso formale;**
- **concorso materiale;**
- **continuazione o progressione.**

Di conseguenza, il cumulo giuridico non è applicabile ai tributi locali in quanto le violazioni relative a tali tributi non possono rientrare nell’ambito dell’applicazione dei commi 1 e 2 dell’art. 12 e del c.d. concorso delle violazioni. Ed invero, **il concorso formale si ha quando con una sola azione od omissione si commettono diverse violazioni della medesima disposizione** (concorso formale omogeneo), **ovvero con una sola azione od omissione vengono violate disposizioni diverse anche relative a tributi diversi** (concorso formale eterogeneo). **Diversamente, si ha concorso materiale, quando con più azioni od omissioni si commettono più violazioni della stessa disposizione.**

È, infatti, evidente che con la sola omissione del versamento IMU così come nel caso di violazioni dell’obbligo di denuncia, non si commettono diverse violazioni della medesima disposizione, bensì si realizza un’unica violazione legata alla mancata esecuzione del pagamento dovuto, oppure alla mancata o infedele presentazione della dichiarazione.

Parimenti, il mancato versamento IMU o le violazioni degli obblighi dichiarativi non possono essere considerati come violazioni plurime di una stessa disposizione e, tantomeno, se riferite a tributi diversi.

Peraltro, per mera completezza, si segnala che **il D.Lgs. n. 87/2024 ha escluso espressamente il cumulo giuridico nelle ipotesi di omessi versamenti.**

Più nello specifico, **il citato Decreto modifica i commi 1 e 2, prevedendo espressamente che sono escluse le “violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni”.**

Alla luce delle suesposte considerazioni, **a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 87/2024, per le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, non è più ammissibile il cumulo giuridico per le violazioni di omessa o infedele dichiarazione e omesso versamento riguardanti i tributi locali.**

3. SCHEMA DI RAFFRONTO TRA LA PREVIGENTE E LA NUOVA FORMULAZIONE DELL'ART. 12 D.LGS. N. 472/1997

Nello schema che segue si raffronta il testo previgente dell'art. 12 D.Lgs. n. 472/1997 con quello modificato dall'art. 3, comma 1, lett. f), del D.Lgs. n. 87/2024.

ART. 12 D.LGS. N. 472/97 Previgente formulazione <i>(applicabile alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024)</i>	ART. 12 D.LGS. N. 472/97 Nuova formulazione, come modificata dall'art. 3, comma 1, lett. f), del D.Lgs. n. 87/2024 <i>(applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024)</i>
1. È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.	1. È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni della medesima disposizione, con esclusione delle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni.
2. Alla stessa sanzione soggiace 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.	2. Alla stessa sanzione soggiace 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. Restano in ogni caso escluse le violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni.
3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto.	3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, l'aumento da un quarto al doppio si applica sulla sanzione più grave incrementata di un quinto.
4. Le previsioni dei commi 1, 2 e 3 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.	ABROGATO
5. Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. 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. 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.	5. 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.

	<p><i>5-bis. Nei casi previsti dai commi precedenti, se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte quelle contestate, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. 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.</i></p>
<p><i>6. Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione.</i></p>	<p>Identico.</p>
<p><i>7. Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni.</i></p>	<p><i>7. Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione deve rispettare il principio di proporzionalità e non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni.</i></p>
<p><i>8. 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. La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.</i></p>	<p><i>8. Nei casi di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale o di ravvedimento, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica si applicano separatamente per ciascun tributo, per ciascun periodo d'imposta e per ciascun istituto deflativo. La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.</i></p>
	<p><i>8-bis. Le previsioni di cui ai commi precedenti 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.</i></p>

Lecce, 11 ottobre 2024

Avv. Antonella Villani

Dott.ssa Marta Zizzari

AVV. MAURIZIO VILLANI

Avvocato Tributarista in Lecce

Patrocinante in Cassazione

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it