STUDIO PIZZANO
COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

www.studiopizzano.it

IL NUOVO CUMULO GIURIDICO IN VIGORE DA SETTEMBRE

Pubblicato il22 Agosto 2024 di Sabatino Pizzano

Il panorama delle sanzioni tributarie in Italia sta per subire una profonda trasformazione. Con l'entrata in vigore del Decreto Legislativo 87/2024, prevista per il 1° settembre 2024, assistiamo a una riforma radicale dell'istituto del cumulo giuridico. Questa novella legislativa, frutto della delega fiscale contenuta nella Legge 111/2024, ridisegna completamente i contorni di questo importante strumento sanzionatorio, ampliandone la portata ma introducendo al contempo elementi di potenziale inasprimento per i contribuenti.

Le fondamenta della riforma

Il cuore pulsante della riforma risiede nella riscrittura dell'articolo 12 del Decreto Legislativo 472/97. La nuova formulazione del comma 1 recita: "*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*".

Questa riformulazione porta con sé una serie di implicazioni di vasta portata. In primis, viene meno la distinzione tra violazioni formali e sostanziali ai fini dell'applicazione del cumulo giuridico. Ciò significa che il cumulo potrà essere applicato in un ventaglio molto più ampio di situazioni, includendo anche violazioni che in precedenza ne erano escluse.

Ampliamento dell'ambito applicativo

L'eliminazione del riferimento alle violazioni "formali" apre nuovi scenari. Ad esempio, le violazioni ripetute degli obblighi comunicativi, come le comunicazioni mensili previste dall'articolo 10 comma 1-bis del Decreto Legislativo 471/97, potranno ora beneficiare del cumulo giuridico. In questi casi, si applicherà la sanzione prevista per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio.

Inoltre, viene finalmente risolta la questione delle violazioni commesse dagli intermediari abilitati, disciplinate dall'articolo 7-bis del Decreto Legislativo 241/97. In passato, l'Agenzia delle Entrate aveva sostenuto l'applicazione del meno favorevole cumulo materiale, basandosi sulla natura né formale né sostanziale di queste violazioni. Con la nuova normativa, anche queste infrazioni rientreranno a pieno titolo nel campo di applicazione del cumulo giuridico.

La continuazione: un nuovo approccio

Un aspetto particolarmente rilevante della riforma riguarda il trattamento delle violazioni commesse su più periodi d'imposta, il cosiddetto istituto della continuazione. Il nuovo comma 5 dell'articolo 12 introduce un meccanismo di calcolo potenzialmente più oneroso per il contribuente. Si prevede infatti l'applicazione di un doppio aumento: prima dalla metà al triplo e poi da un quarto al doppio sulla sanzione risultante.

Questa modifica va in controtendenza rispetto alla recente giurisprudenza della Cassazione, che con la sentenza n. 11849 del 5 maggio 2023 aveva optato per l'applicazione del solo aumento dalla metà al triplo. Il legislatore ha quindi scelto di inasprire il trattamento sanzionatorio per le violazioni continuate, introducendo un elemento di potenziale criticità per i contribuenti.

Esclusioni e limitazioni

Nonostante l'ampliamento generale dell'ambito di applicazione del cumulo giuridico, la riforma ha introdotto alcune esclusioni

specifiche. In particolare, sono state esplicitamente escluse dall'applicazione del cumulo le violazioni riguardanti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni. Questa scelta legislativa mira a mantenere un regime sanzionatorio più severo per queste tipologie di infrazioni, considerate particolarmente gravi.

Applicazione temporale e regime transitorio

È fondamentale sottolineare che le nuove disposizioni si applicheranno solo alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024. Questo comporta la necessità di gestire un regime transitorio potenzialmente lungo, in cui coesisteranno due diverse discipline del cumulo giuridico. Per le violazioni antecedenti a tale data, continueranno ad applicarsi le vecchie regole, inclusa la possibilità di sostenere l'interpretazione più favorevole della giurisprudenza in tema di continuazione.

Tabella riassuntiva delle novità

Aspetto	Vecchia normativa	Nuova normativa (dal 01/09/2024)
Ambito di applicazione	Limitato alle violazioni formali	Esteso a tutte le violazioni, formali e sostanziali
Violazioni degli intermediari	Cumulo materiale (meno favorevole)	Cumulo giuridico applicabile
Continuazione	Aumento dalla metà al triplo	Doppio aumento: dalla metà al triplo e poi da 1/4 al doppio
Omessi versamenti	Cumulo ammesso in alcuni casi	Esplicitamente esclusi dal cumulo
Indebite compensazioni	Non specificato	Esplicitamente escluse dal cumulo
Ravvedimento operoso	Non applicabile	Cumulo applicabile per singola imposta e periodo

Conclusioni

La riforma del cumulo giuridico rappresenta un cambiamento epocale nel panorama delle sanzioni tributarie italiane. Se da un lato l'estensione dell'ambito di applicazione può portare benefici in termini di semplificazione e uniformità di trattamento, dall'altro l'inasprimento di alcuni aspetti potrebbe risultare più oneroso per i contribuenti.

www.studiopizzano.it

© RIPRODUZIONE RISERVATA