

Roma, 2 settembre 2024

## **Nota di approfondimento**

### **La revisione del sistema sanzionatorio tributario**

*(Decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87)*

#### **Sommario**

1. Premessa .....	1
2. Riduzione della sanzione per omesso versamento.....	3
3. Sanzioni in capo a società ed enti.....	4
4. I principi di <i>proporzionalità</i> e di <i>offensività</i> .....	5
5. La disapplicazione delle sanzioni per adeguamento ai documenti di prassi 7	
6. Modifiche ai criteri di determinazione della sanzione.....	9
7. Responsabili per la sanzione amministrativa.....	12
8. Concorso di violazione e continuazione- Cumulo giuridico.....	13
9. Ravvedimento operoso .....	20
10. Cessione di azienda.....	25
11. Trasformazione, fusione e scissione di società .....	26
12. Procedimento di irrogazione delle sanzioni .....	26
13. Definizione agevolata delle sanzioni in caso di autotutela parziale .....	27

#### **1. Premessa**

Nella Gazzetta Ufficiale del 28 giugno 2024 è stato pubblicato il decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87, che reca modifiche al sistema sanzionatorio tributario, in attuazione dell'art. 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111. In particolare, la legge 111/2023 all'art. 20 dispone che nell'esercizio della delega il Governo osserva i principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, con riferimento alle imposte sui redditi, all'IVA, agli altri tributi indiretti nonché ai tributi degli enti territoriali, disponendo per le sanzioni amministrative gli obiettivi di:

- 1) migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei;

- 2) assicurare l'effettiva applicazione delle sanzioni, rivedendo la disciplina del ravvedimento mediante una graduazione della riduzione delle sanzioni;
- 3) prevedere l'inapplicabilità delle sanzioni in misura maggiorata per recidiva prima della definizione del giudizio di accertamento sulle precedenti violazioni, meglio definendo le ipotesi stesse di recidiva;
- 4) 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;
- 5) escludere, in virtù dei principi di cui all'articolo 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'applicazione delle sanzioni qualora ricorrano due condizioni:
  - i. il contribuente intende adeguarsi alle indicazioni elaborate dall'Amministrazione finanziaria con successivi documenti di prassi e, a tal fine, egli presenta un'apposita dichiarazione integrativa;
  - ii. la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria e il contribuente paga l'imposta dovuta.

L'art. 5, d.lgs. 87/2024, prevede che le disposizioni recate dagli articoli 2, 3 e 4, **si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, disposizione che coinvolge anche il sistema sanzionatorio tributario degli enti locali.** Il legislatore ha infatti ritenuto di **derogare espressamente al principio del *favor rei***, disciplinato dall'art. 3, comma 3, d.lgs. 472/1997<sup>1</sup>, e ciò in ragione della necessità di garantire la copertura finanziaria delle modifiche – che sono in generale più favorevoli al contribuente – in ossequio al principio costituzionale del pareggio di bilancio sancito dall'art. 81 della Costituzione.

Va anche segnalato che, nei principi informativi del decreto attuativo della delega, la sanzione edittale viene generalmente ridotta ad una percentuale fissa, e non più variabile, e che la personalizzazione della sanzione avviene attraverso gli istituti della recidiva e, all'opposto, della riduzione per sproporzione, contenuti del nuovo art. 7. In sostanza, si accentua, sempre in nome della proporzionalità, la valorizzazione della condotta del contribuente.

Va infine precisato, che per quanto attiene alla “misura” delle sanzioni relative ai singoli tributi comunali, queste dovrebbero essere oggetto di un

---

<sup>1</sup> A mente del quale, se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.

provvedimento specifico, da emanarsi probabilmente nell'ambito dell'attuazione degli art. 14 e 20, legge 111/2023<sup>2</sup>.

Nel prosieguo si analizzeranno le norme del d.lgs. 87/2024 di interesse per gli enti locali.

## **2. Riduzione della sanzione per omesso versamento**

L'art. 2, d.lgs. 87/2024, reca modifiche al d.lgs. 471/1997 e, per quanto qui di interesse, anche all'art. 13, che al comma 1 prevede la sanzione da comminare **per gli omessi o parziali versamenti, riducendola dal 30% al 25%**. La modifica, come anticipato, si applica a decorrere dalle violazioni commesse dal 1° settembre 2024. Questo implica, ad esempio, che l'omesso versamento dell'acconto IMU 2024 sarà sanzionato con il 30%, mentre l'omesso versamento del saldo con il 25%.

La riduzione della sanzione per omesso/parziale versamento determina, altresì, anche la riduzione delle sanzioni per i tardivi versamenti. Il secondo periodo dell'art. 13, comma 1, d.lgs. 471/1997, prevede, infatti che per i **versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni**, la sanzione di cui "al primo periodo" è ridotta alla metà. Pertanto, dal 1° settembre 2024, questa sanzione sarà pari al 12,5%.

Il terzo periodo, del citato comma 1, dispone, inoltre, che salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (ovvero del ravvedimento operoso) per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

Pertanto, a decorrere dalle violazioni commesse dal 1° settembre 2024, nel caso di versamenti tardivi, si avrà la seguente graduazione delle sanzioni:

- a) per i versamenti effettuati con un ritardo di almeno 91 giorni la sanzione è pari al 25%;
- b) per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione del 25% è ridotta alla metà e quindi si applica la sanzione del 12,5%;
- c) per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al precedente punto è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo (pari allo 0,8333% per ogni giorno di ritardo).

---

<sup>2</sup> Le prime bozze non ufficiali recano la soppressione della graduazione delle sanzioni per omessa denuncia (oggi dal 100% al 200%) e per infedele denuncia (oggi dal 50% al 100%), prevedendo, rispettivamente, la sanzione fissa del 70% e del 40%.

### 3. Sanzioni in capo a società ed enti

L'art. 3, d.lgs. 87/2024 reca una serie di modifiche al d.lgs. 472/1997, in tema di sanzioni amministrative per violazioni delle norme tributarie.

Con una prima modifica (comma 1, lettera a)) si modifica l'art. 2 del d.lgs. 472/1997, introducendo il seguente comma 2-bis:

*“2-bis. La sanzione pecuniaria relativa al rapporto tributario proprio di società o enti, con o senza personalità giuridica di cui agli articoli 5 e 73 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è esclusivamente a carico della società o ente. Resta ferma, nella fase di riscossione, la disciplina sulla responsabilità solidale e sussidiaria prevista dal codice civile per i soggetti privi di personalità giuridica. Se è accertato che la persona giuridica, la società o l'ente privo di personalità giuridica di cui al primo periodo sono fittiziamente costituiti o interposti, la sanzione è irrogata nei confronti del soggetto che ha agito per loro conto”.*

Al riguardo, va ricordato che il comma 2 dell'art. 2, d.lgs. 472/1997 dispone che la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione, stabilendo il principio di personalità della sanzione, individuando, quale centro d'imputazione, la persona fisica che ha attuato il comportamento trasgressivo rispetto all'obbligo tributario.

Inoltre, l'art. 7, comma 1, dl 269/2003 dispone che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica. Pertanto, con la modifica recata dal d.lgs. 87/2024, si amplia il contenuto dell'art. 7, estendendolo ai soggetti diversi dalle persone giuridiche.

La relazione illustrativa evidenzia che con l'introduzione dell'art. 7 del decreto-legge n. 269 del 2003, era venuto meno il principio per cui il responsabile della violazione dovesse identificarsi esclusivamente nella persona fisica che, agendo per conto dell'ente, avesse materialmente consumato la condotta illecita, ritenendosi responsabile esclusivamente la persona giuridica. Si era, dunque, venuto a creare un sistema di dubbia razionalità, in cui, da un lato, erano punibili le persone giuridiche e, dall'altro, le persone fisiche che agivano in proprio (contribuenti individuali) o per conto di enti collettivi diversi dalle persone giuridiche (società di persone, enti privi di personalità giuridica ecc.). Con l'introduzione del comma 2-bis, in conformità a quanto già previsto per le persone giuridiche, per le quali la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione, si prevede che la sanzione relativa al rapporto tributario proprio di società o enti, con o senza personalità giuridica, sia esclusivamente a carico della società o ente, salva, nella fase di riscossione, la disciplina sulla responsabilità solidale e sussidiaria prevista dal codice civile per i soggetti privi di personalità giuridica. Infine, si precisa che nel caso in cui si dimostri che la persona giuridica, la società

o l'ente privo di personalità giuridica sono fittiziamente costituiti o interposti, la sanzione è irrogata nei confronti del soggetto che ha agito per loro conto<sup>3</sup>.

#### **4. I principi di proporzionalità e di offensività**

Il d.lgs. 87/2024 introduce inoltre il nuovo comma 3-bis all'art. 3<sup>4</sup>, d.lgs. 472/1997, a mente del quale *“la disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità e di offensività”*.

La modifica recepisce i principi di diritto enunciati dalla Corte di cassazione<sup>5</sup> e dalla Corte costituzionale<sup>6</sup>.

La norma va letta unitamente all'art. 10-ter, legge 212/2000, introdotto dal d.lgs. 219/2023<sup>7</sup>, per il cui commento si rinvia alla [nota di approfondimento](#) IFEL *“Nuovo Statuto dei diritti del contribuente”*<sup>8</sup>.

Con riferimento **al principio di proporzionalità** può essere richiamata la Corte costituzionale, sentenza 10 marzo 2023, n. 40, nella quale si è osservato che in materia di sanzioni amministrative *«le previsioni sanzionatorie rigide, “che colpiscono in egual modo, e quindi equiparano, fatti in qualche misura differenti, debb[on]o rispondere al principio di*

---

<sup>3</sup> In coerenza con i principi di diritto più volte enunciati dalla Corte di Cassazione. Per tutte, Cass. 14364/2022, la quale nel ribadire che in forza dell'art. 7, dl 269/2003, le sanzioni amministrative gravano esclusivamente sulla persona giuridica contribuente titolare del rapporto tributario, con esclusione della responsabilità a titolo concorsuale delle persone fisiche, indipendentemente dalla sussistenza di un rapporto organico delle medesime con l'ente, osserva: *«Pertanto, non vengono in rilievo i presupposti fattuali sulla base dei quali la giurisprudenza di questa Corte ha ritenuto in alcuni casi che, nonostante il dettato del D.L. n. 269 del 2003, art. 7 trovi applicazione la regola generale sulla responsabilità personale dell'autore della violazione commessa nell'interesse esclusivamente proprio, e sia quindi sanzionabile la persona fisica autrice della violazione che non abbia agito nell'interesse della società, ma abbia perseguito un interesse proprio o comunque diverso da quello sociale (Cass. 09/05/2019, n. 12334, e giurisprudenza ivi citata in motivazione, ex plurimis), o che abbia artificiosamente costruito una società per fini illeciti e personali, poiché in tal caso la persona giuridica è una mera fictio creata nell'interesse della persona fisica, esclusiva beneficiaria delle violazioni, sicché non vi è alcuna differenza fra trasgressore e contribuente (Cass. 18/04/2019, n. 10975; cfr. altresì, in motivazione, Cass. 08/03/2017, n. 5924 e Cass. 28/08/2013, n. 19716)».*

<sup>4</sup> Ridenominato in *“Principi di legalità e proporzionalità”*.

<sup>5</sup> Cassazione, n. 4806/2021, n. 18367/2021, n. 4795/2022 e n. 35585/2022.

<sup>6</sup> Corte costituzionale, n. 95/2022, n. 40/2023 e n. 46/2023.

<sup>7</sup> L'articolo in questione, intitolato *“Principio di proporzionalità nel procedimento tributario”*, prevede quanto segue:

*«1. Il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità.*

*2. In conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo.*

*3. Il principio di proporzionalità di cui ai commi 1 e 2 si applica anche alle misure di contrasto dell'evasione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie».*

<sup>8</sup> Scaricabile al seguente link: <https://www.fondazioneifel.it/ifelinforma-news/item/11614-nuovo-statuto-dei-diritti-del-contribuente-nota-di-approfondimento>.

ragionevolezza" (sentenza n. 212 del 2019). Di qui l'esigenza di verificare che la sanzione non sia manifestamente sproporzionata anche in relazione alle condotte meno gravi (sentenze n. 95 del 2022, n. 185 del 2021 e n. 112 del 2019). Pure "per le sanzioni amministrative si prospetta, dunque, l'esigenza che non venga manifestamente meno un rapporto di congruità tra la sanzione e la gravità dell'illecito sanzionato" (sentenza n. 185 del 2021). Ciò discende, appunto, dal dovere di **assicurare l'attuazione del principio di proporzionalità, il quale, in questo ambito, trae il proprio fondamento nell'art. 3 Cost.** in combinato disposto con le norme costituzionali che tutelano i diritti di volta in volta incisi dalla sanzione (sentenze n. 112 e n. 88 del 2019)».

Con riferimento **al principio di offensività** può essere richiamata la recente sentenza 2 luglio 2024, n. 116, della Corte costituzionale, nella quale si osserva quanto segue: «Questa Corte ha, infatti, affermato che il rispetto del principio di offensività (*nullum crimen sine iniuria*), desumibile dall'art. 25, secondo comma, Cost. (*ex plurimis*, la citata sentenza n. 354 del 2002), comporta che il legislatore, nell'esercizio della sua discrezionalità, può reprimere sul piano penale, come fattispecie di reato, soltanto condotte che, nella loro descrizione tipica, comunque, rispettosa del principio di legalità, consistano, altresì, in comportamenti dal contenuto offensivo di beni meritevoli di protezione, anche sotto il profilo della loro mera esposizione a pericolo. Con orientamento costante (*ex multis*, sentenze n. 225 del 2008, n. 265 del 2005, n. 519 e n. 263 del 2000; più recentemente sentenza n. 28 del 2024), si è anche puntualizzato che il principio di offensività opera su due piani distinti: da un lato, come precetto rivolto al legislatore, diretto a limitare la repressione penale a fatti che, nella loro configurazione astratta, presentino un contenuto offensivo di beni o interessi ritenuti meritevoli di protezione (offensività "in astratto"); dall'altro, come criterio interpretativo-applicativo per il giudice comune, il quale, nella verifica della riconducibilità della singola fattispecie concreta al paradigma punitivo astratto, dovrà evitare che ricadano in quest'ultimo comportamenti privi di qualsiasi attitudine lesiva (offensività "in concreto"). E affinché il principio di offensività possa ritenersi rispettato, occorre "che la valutazione legislativa di pericolosità del fatto incriminato non risulti irrazionale e arbitraria, ma risponda all'*id quod plerumque accidit*" (sentenza n. 225 del 2008; analogamente, sentenze n. 278 e n. 141 del 2019, n. 109 del 2016, e n. 333 del 1991)».

Ai fini dell'attuazione pratica dei principi di proporzionalità ed offensività nell'ambito delle sanzioni tributarie relative ai tributi comunali, considerato che il legislatore, in attuazione di detti principi, sta provvedendo all'attenuazione delle sanzioni per i casi di omessa od infedele dichiarazione, passando dal sistema a forbice, con un minimo ed un massimo, ad un sistema proporzionale fisso, con sanzione predeterminata in caso di omessa od infedele dichiarazione (rispettivamente, 70% e 40%, secondo le anticipazioni circolate), l'ente locale potrà fare riferimento ad

essi sia nell'esercizio del potere di disapplicazione delle sanzioni, seppur al verificarsi delle condizioni normativamente codificate (tipicamente, l'incertezza dell'ambito di applicazione delle norme), sia nel potere di riduzione delle sanzioni, che seppur predeterminate in modo fisso dalla legge, possono subire un'ulteriore riduzione allorquando risultino spropositate, o eccessivamente "offensive", con riferimento alla violazione contestata. È il caso, ad esempio, del potere di riduzione delle sanzioni previsto dall'art. 7, comma 4, d.lgs. 472/1997, prima fissato alla metà del minimo, ed oggi - a seguito delle modifiche recate dal d.lgs. 87/2024 - ad un quarto della misura della sanzione prevista, sia essa fissa, proporzionale o variabile.

## 5. La disapplicazione delle sanzioni per adeguamento ai documenti di prassi

Il d.lgs. 87/2024 interviene poi sull'art. 6 ("Cause di non punibilità") del d.lgs. 472/1997, modificando il comma 5-bis ed introducendo il nuovo comma 5-ter.

Con la modifica al comma 5-bis, si precisa che, in attuazione del principio di proporzionalità, **non sono punibili quelle violazioni che non arrecano un pregiudizio concreto** all'esercizio dell'attività di controllo, **ovvero non incidono** sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta o sul versamento del tributo.

Il nuovo comma 5-ter dispone:

*«5-ter. Non è punibile il contribuente che si adegua alle indicazioni rese dall'amministrazione competente con i documenti di prassi riconducibili alle tipologie di cui all'articolo 10-sexies, comma 1, lettere a) e b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, provvedendo, entro i successivi sessanta giorni dalla data di pubblicazione delle stesse, alla presentazione della dichiarazione integrativa e al versamento dell'imposta dovuta, sempreché la violazione sia dipesa da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria».*

La norma appare peggiorativa per il contribuente, in quanto in precedenza l'obiettiva incertezza poteva determinare in automatico la disapplicazione delle sanzioni, non essendo subordinata ad alcun adempimento a carico del contribuente, oggi invece previsto, come la presentazione della dichiarazione integrativa.

**La norma non risulta applicabile ai tributi comunali.** L'art. 10-sexies, legge 212/2000 prevede, al comma 1, che "l'amministrazione finanziaria" fornisce supporto ai contribuenti nell'interpretazione e nell'applicazione delle disposizioni tributarie, anche, mediante (a) circolari interpretative e

applicative e (b) consulenza giuridica. Il successivo art. 10-*septies* individua al comma 1 i casi in cui devono essere pubblicate le circolari<sup>9</sup> ed al comma 3 precisa “*Il Ministro dell'economia e delle finanze ovvero, quando nominato, il suo Vice Ministro delegato per l'amministrazione finanziaria, adotta su proposta dell'Amministrazione finanziaria gli atti di indirizzo interpretativo ed applicativo di cui all'articolo 4, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, ai quali devono attenersi le circolari di cui al comma 1, lettere a), b) e c)*”.

La norma in commento pone comunque qualche dubbio, a livello sistemico, derivante dalla circostanza che nell'ambito dei tributi comunali il Dipartimento delle finanze interviene con circolari e risoluzioni ministeriali che sebbene non vincolanti, per giurisprudenza consolidata, né per il contribuente né per il Comune, possono comunque ingenerare un affidamento sul contribuente. Si tratta di temi che rivestono una particolare delicatezza posto che le indicazioni interpretative, invero, attengono alla potestà impositiva. Peraltro, lo stesso Ministero delle finanze, con risoluzione n. 1 del 29 gennaio 2002 ebbe ad affermare che “*attribuire a soggetti esterni il compito di imporre le proprie determinazioni agli enti locali **in merito all'applicazione concreta dei loro tributi e vincolarne anche l'attività di accertamento ... contrastano apertamente con i principi generali dell'autonomia impositiva riconosciuti dall'ordinamento***”. Sullo stesso solco anche l'Agenzia delle entrate, che con risoluzione n. 73/E del 6 luglio 2012, ha ribadito “*sentito anche il parere del Dipartimento delle Finanze - Direzione del Federalismo Fiscale, la Risoluzione n. 1/DPF del 29 gennaio 2002, nella quale si afferma che “ove l'istanza di interpello concerna l'applicazione di disposizioni normative dettate in materia di tributi locali, la competenza a decidere in ordine a tale tipologia di istanze è attribuita esclusivamente all'ente impositore, in quanto titolare della potestà di imposizione, nella quale è compreso l'esercizio dei poteri di accertamento del tributo*”.

È altresì pacificamente da escludersi che il potere di emettere circolari e risoluzioni in tema di applicazione dei tributi comunali possa trovare fondamento nell'art. 52, d.lgs. 446/1997, che al comma 4 dispone che il Ministero delle finanze può impugnare i regolamenti sulle entrate tributarie per vizi di legittimità avanti gli organi di giustizia amministrativa. Pare evidente che il potere di impugnazione per vizi di legittimità delle delibere comunali esuli dall'ambito di interpretazione delle norme tributarie, il cui

---

<sup>9</sup> In particolare, il comma 1 dispone che l'amministrazione finanziaria pubblica circolari per fornire:

- a) la ricostruzione del procedimento formativo delle nuove disposizioni tributarie e i primi chiarimenti dei loro contenuti;
- b) approfondimenti e aggiornamenti interpretativi conseguenti a nuovi orientamenti legislativi e giurisprudenziali;
- c) inquadramenti sistematici su tematiche di particolare complessità;
- d) istruzioni operative ai suoi uffici.

contrasto non va risolto innanzi al giudice amministrativo, ma innanzi al giudice tributario.

La legittima mancata considerazione da parte dei Comuni del parere espresso dal Dipartimento delle finanze nelle proprie circolari “interpretative” e l’affidamento che, comunque, detti documenti di prassi possono ingenerare nei contribuenti, laddove l’interpretazione proposta sia più favorevole al contribuente rispetto a quella seguita dal Comune in sede di esercizio del proprio potere di accertamento, determinano rischi di conflitti interpretativi che richiederebbero un intervento normativo risolutore. Tanto più alla luce dell’approccio della giurisprudenza di legittimità che ha più volte censurato la prassi ministeriale in materia di emanazione di circolari e risoluzioni sulla disciplina dei tributi locali che non trovano espresso fondamento legislativo <sup>10</sup>.

Coerentemente con la disposizione normativa che legittima l’impugnazione da parte del Ministero delle delibere tariffarie, il Dipartimento delle finanze dovrebbe focalizzarsi sull’attività consulenziale nei confronti dei Comuni, al fine di limitare anche il contenzioso amministrativo, e limitare, invece, l’attività consulenziale nei confronti dei contribuenti, resa con le proprie risoluzioni e circolari, in quanto sostanzialmente lesiva dell’autonomia impositiva degli enti locali, nonché fonte di possibile contenzioso tributario.

Ciò detto, si ritiene possibile per il Comune valorizzare, sotto forma di esimente, l’affidamento del contribuente ai documenti di prassi ministeriale, mediante specifica norma regolamentare. Sul punto, si ricorda che l’art. 13, comma 2, del prototipo di regolamento per l’applicazione dello Statuto dei diritti del contribuente predisposto da IFEL, prevede che “*Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell’amministrazione comunale o dell’amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dalle amministrazioni stesse, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni o errori dell’amministrazione comunale*”. Si tratta, come è evidente, di previsione più favorevole per il contribuente, non richiedendosi alcuna dichiarazione integrativa, che si ritiene perfettamente in linea anche rispetto alle più recenti modifiche della disciplina sanzionatoria.

## **6. Modifiche ai criteri di determinazione della sanzione**

Il d.lgs. 87/2024 modifica i commi 1, 3, 4 e 4-bis, dell’art. 7 (“*Criteri di determinazione della sanzione*”), d.lgs. 472/1997.

---

<sup>10</sup> Un esempio per tutti è dato dalla giurisprudenza di legittimità in tema di individuazione dei caratteri di commercialità delle attività didattiche svolte dagli enti non commerciali (ved. tra le altre la sentenza 26 giugno 2024, n. 17623).

Al comma 1 viene anteposto il seguente periodo: “*La determinazione della sanzione è effettuata in ragione del principio di proporzionalità di cui all'articolo 3, comma 3-bis*”. Pertanto, nella determinazione della sanzione - oltre ad aver riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali - occorrerà tener conto anche del principio di proporzionalità.

Con la modifica al comma 3<sup>11</sup> si interviene sulla disciplina sanzionatoria applicabile in caso di reiterazione della violazione, prevedendo l'innalzamento della sanzione dall'attuale “metà” fino al limite del doppio. Inoltre, è chiarito che l'aumento della sanzione fino al doppio opera nei confronti di chi, **nei tre anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza che accerti la violazione o alla inoppugnabilità dell'atto, sia incorso in altra violazione della stessa indole** non definita con ravvedimento (art. 13, d.lgs. 472/1997) o con adesione a verbale di constatazione (art. 5-*quater*, d.lgs. 218/1997).

La norma recepisce l'orientamento di legittimità in base al quale la recidiva può operare solo nei casi di sussistenza di precedenti atti definitivi, o perché coperti da sentenza passata in giudicato o perché non impugnati, non essendo sufficiente la mera contestazione, sebbene con atto di accertamento<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> Si riporta il nuovo comma 3:

«3. *Salvo quanto previsto al comma 4, la sanzione è aumentata fino al doppio nei confronti di chi, nei tre anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza che accerta la violazione o alla inoppugnabilità dell'atto, è incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi dell'articolo 13 del presente decreto o dell'articolo 5-*quater* del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. 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*».

<sup>12</sup> Da ultimo, Cassazione, 27 febbraio 2024, n. 5145, nell'analizzare la compatibilità tra recidiva e cumulo giuridico osserva quanto segue: «Ciò assume rilievo ai fini della compatibilità tra recidiva e cumulo giuridico delle sanzioni: se infatti la recidiva non necessitasse di una precedente irrogazione definitiva di sanzioni, essa non sarebbe mai applicabile unitamente alla continuazione la quale, viceversa, è interrotta dalla punizione delle violazioni pregresse. Se, pertanto, si individuasse il fondamento della recidiva nella reiterazione di una violazione, contestata ma non definitivamente accertata, la compatibilità tra i due istituti non potrebbe essere ritenuta. (...) Infatti, l'unicità delle violazioni della stessa indole si contrappone, in via di principio, alla pluralità di violazioni che fungono da presupposto della recidiva. Se invece si afferma, come ritiene questo Collegio che la recidiva si fonda sulla sussistenza di un precedente accertamento definitivo la preclusione costituita dall'inserimento nella vicenda della continuazione viene meno: il soggetto può ben aver commesso più violazioni della stessa indole ed è in tal caso possibile tener conto contemporaneamente delle valutazioni operate dal legislatore corrispondenti alla continuazione e alla recidiva. Il compimento di un'altra violazione incarnante il superamento di quel momento di valore rappresentato dall'accertamento giudiziale della violazione (o dalla definitività della stessa per mancata impugnazione) potrà coniugarsi col disvalore proprio della perpetrazione di una ripetuta condotta di violazioni della stessa indole. Conseguentemente, **per giustificare la recidiva, nel sistema delineato dal del D. Lgs. n. 472 del 1992, art. 7, comma 3, e art. 12, comma 5, è necessario, quanto alla azione amministrativa e dunque al rilievo fiscale, che la**

Va evidenziato, inoltre, che **la recidiva deve essere applicata obbligatoriamente** (“la sanzione è aumentata”), e non rappresenta una mera facoltà<sup>13</sup>, seppur nel rispetto del principio di proporzionalità<sup>14</sup>.

Il d.lgs. 87/2024 riscrive anche il comma 4 dell’art. 7, d.lgs. 472/1997, in tema di attenuanti ed aggravanti la sanzione, anche in aderenza ai principi enunciati dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 46/2023<sup>15</sup>.

Il nuovo comma 4 dispone ora quanto segue: «*Se concorrono circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicabile, questa è ridotta fino a un quarto della misura prevista, sia essa fissa, proporzionale o variabile. Se concorrono circostanze di particolare gravità della violazione o ricorrono altre circostanze valutate ai sensi del comma 1, la sanzione prevista in misura fissa, proporzionale o variabile può essere aumentata fino alla metà*».

Rispetto alla previgente formulazione, il primo periodo accentua la possibilità di riduzione della sanzione, portandola dalla metà ad un quarto. Il secondo periodo, introdotto dal d.lgs. 87/2024, ha invece previsto la possibilità di aumentare la sanzione fino alla metà, ovviamente con adeguata motivazione che dia contezza della gravità della violazione e comunque della condotta e della personalità dell’autore.

Infine, viene modificato il comma 4-bis, prevedendo che, salvo che non sia diversamente disposto dalle singole leggi d’imposta, in casi di presentazione della dichiarazione entro 30 giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta ad un terzo<sup>16</sup>.

---

***violazione sia stata definitivamente accertata dal Giudice Tributario, ovvero sia divenuta definitiva per la mancata impugnazione della contestazione della violazione***».

<sup>13</sup> Com’era, invece, previsto prima delle modifiche recate dal d.lgs. 158/2015.

<sup>14</sup> Invero, si ritiene, che la mancata applicazione della recidiva richieda un’espressa motivazione, in punto di sproporzione della sanzione comminata in esito alla recidiva stessa.

<sup>15</sup> In tale sentenza, la Corte costituzionale osserva: «*Occorre quindi che, come del resto da tempo auspicato dalla dottrina, il comma 4 non venga letto atomisticamente, ma in rapporto con il comma 1 del medesimo art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997: in questi termini, infatti, il perimetro di applicazione del comma 4 viene dilatato, considerando, tra le «circostanze» – non più necessariamente «eccezionali» – che possono determinare la riduzione fino al dimezzamento della sanzione, quanto indicato nel comma 1 di tale articolo, e in particolare la condotta dell’agente e l’opera da lui svolta per l’eliminazione o l’attenuazione delle conseguenze. (...) Peraltro, la riduzione nei sensi indicati ben può essere operata già da parte dell’Agenzia delle entrate, poiché questa spesso dispone, fin dal momento della irrogazione della sanzione, degli elementi di valutazione utili al riguardo. In ogni caso ad essa potrà ricorrere il giudice nell’ambito del contenzioso, anche a prescindere da una formale istanza di parte, ogni qualvolta sia stato articolato un motivo di impugnazione sulla debenza o sull’entità delle sanzioni irrogate e risultino allegare circostanze tali da consentirlo. (...) Ciò in quanto «il principio di proporzionalità postula l’adeguatezza della sanzione al caso concreto e tale adeguatezza non può essere raggiunta se non attraverso la concreta valutazione degli specifici comportamenti messi in atto nella commissione dell’illecito» (sentenza n. 161 del 2018)».*

<sup>16</sup> In precedenza era prevista la riduzione della metà.

## 7. Responsabili per la sanzione amministrativa

Il d.lgs. 87/2024 modifica l'art. 11 ("*Responsabili per la sanzione amministrativa*") al fine di coordinare tale disposizione con le modifiche recate all'art. 2 del medesimo d.lgs. 472/1997, in base alle quali la responsabilità delle sanzioni viene ascritta direttamente alle società o enti con o senza personalità giuridica. Conseguentemente, dall'art. 11 viene espunto il riferimento alle persone giuridiche ed agli enti e alle società prive di personalità giuridica.

In particolare, **al comma 1**, viene sostituito il primo periodo, prevedendo che quando una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato, l'autore della violazione e la persona fisica nell'interesse della quale quest'ultimo ha agito sono solidalmente responsabili al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso. Il secondo periodo prevede che se la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, la sanzione applicabile nei confronti dell'autore della violazione che non ne abbia tratto diretto vantaggio non può eccedere euro 50.000, anche tenuto conto degli aumenti previsti per la recidiva, il concorso di violazioni e la continuazione, salvo quanto disposto dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, e salva, per l'intero, la responsabilità prevista a carico della persona fisica nell'interesse della quale ha agito l'autore della violazione.

Con la riformulazione del **comma 3** si precisa che, nei casi in cui la violazione è commessa in concorso da due o più soggetti, la persona fisica nell'interesse della quale è stata compiuta la violazione è obbligata al pagamento di una somma pari alla sanzione più grave.

Con le modifiche recate al **comma 5** viene previsto che il pagamento della sanzione o, nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella più grave, da chiunque eseguito, compreso l'autore della violazione, estingue tutte le obbligazioni. Nel caso in cui il pagamento sia stato eseguito dall'autore della violazione, nei limiti previsti dal comma 1, la responsabilità della persona fisica nell'interesse della quale è stata commessa la violazione è limitata all'eventuale eccedenza.

Al **comma 6** viene espunto il riferimento alle società ed enti, prevedendo che la persona fisica nell'interesse della quale è stata compiuta la violazione possa assumere per intero il debito dell'autore della violazione.

Anche nel **comma 7** viene espunto il riferimento alle società ed enti, prevedendo che la morte dell'autore della violazione, ancorché avvenuta prima della irrogazione della sanzione amministrativa, non estingue la responsabilità della persona fisica nell'interesse della quale ha agito.

## 8. Concorso di violazione e continuazione- Cumulo giuridico

Il d.lgs. 87/2024 modifica sostanzialmente l'art. 12, d.lgs. 472/1997, rendendo di fatto inapplicabile, a decorrere dal 1° settembre 2024, il cumulo giuridico ai tributi comunali.

Invero, va osservato che l'applicazione del cumulo giuridico ai tributi comunali è stato oggetto di difficoltà interpretative, sebbene la Corte di cassazione lo abbia ritenuto sempre applicabile, e da ultimo anche con riferimento agli omessi versamenti, oggi espressamente esclusi. L'incertezza normativa, sebbene apparentemente risolta dalla Cassazione, ha generato una situazione eterogenea, che vede la maggior parte dei Comuni restii all'applicazione del cumulo, qualsiasi sia la violazione commessa.

L'art. 12, prima della riformulazione operata dal d.lgs. 87/2024, così come interpretato da costante giurisprudenza di legittimità, prevedeva quattro autonome fattispecie:

- a) la **continuazione o progressione**, nel caso in cui il contribuente commetta più violazioni che pregiudicano o tendano a pregiudicare la determinazione dell'imponibile o la liquidazione del tributo;
- b) il **concorso materiale formale**, nel caso in cui il contribuente commetta più violazioni formali della medesima disposizione;
- c) il **concorso formale**, nel caso in cui il contribuente con una azione od omissione viola disposizioni diverse;
- d) la **continuazione pluriennale**, nel caso in cui il contribuente commetta violazioni della stessa indole per più annualità.

Delle quattro fattispecie quella ritenuta applicabile ai tributi comunali è solo l'ultima, come nei casi dell'omessa dichiarazione o infedele dichiarazione reiterata per più anni, e da ultimo estesa anche agli omessi versamenti.

Come ricorda la circolare ministeriale 180/E del 10 luglio 1998, la normativa *“scolpisce una nozione propria al diritto tributario, caratterizzata dalla convergenza obiettiva di più trasgressioni rispetto alla determinazione dell'imponibile o alla liquidazione anche periodica del tributo, escludendo dal suo ambito solo le violazioni di omesso versamento. Per la norma, quindi, ciò che rileva è la commissione di violazioni che, **in forza del loro legame strutturale, ovvero in ragione della loro connessione funzionale ed oggettiva, sono riunibili in ragione della loro progressione da comportamento prodromico ad evasione**”*.

E tuttavia, non si può non osservare che l'approdo della giurisprudenza di legittimità non pare attagliarsi perfettamente al dato normativo e probabilmente ciò deriva dall'aver dato una propria autonomia al comma 5 dell'art. 12<sup>17</sup>, comma che in realtà individua la sanzione cumulata da

---

<sup>17</sup> Il quale disponeva che *“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*

applicare quando le violazioni dei primi due commi siano commesse in periodi d'imposta diversi.

La confusione creatasi si è riversata anche sui criteri di calcolo della sanzione cumulata, ed in particolar modo all'individuazione della "sanzione base".

Circa il calcolo della sanzione cumulata, la circolare 180/1998 riportava la seguente casistica, al fine di pervenire alla determinazione della sanzione base (cui riferire poi l'aumento previsto dal comma 1):

a) se le violazioni si riferiscono ad un solo periodo d'imposta e riguardano un solo tributo, la sanzione base si identifica con quella più grave;

b) se le violazioni interessano più tributi e un solo periodo d'imposta, la sanzione base è quella più grave aumentata di un quinto;

c) se le violazioni riguardano un solo tributo ma rilevano per più periodi d'imposta, la sanzione base è quella più grave aumentata dalla metà al triplo;

d) se, infine, le violazioni coinvolgono più tributi e più periodi d'imposta, la sanzione base si ottiene aumentando prima di un quinto la sanzione più grave e aumentando poi il risultato dalla metà al triplo.

La circolare precisava inoltre che, ricavata la sanzione base, si dovrà procedere ad elevare la stessa da un minimo di un quarto ad un massimo del doppio, tenendo tuttavia presente che la sanzione non può essere irrogata in misura superiore a quella risultante dal cumulo materiale delle pene previste per le singole violazioni, stante l'espresso divieto formulato in tal senso dal comma 7 dell'articolo in commento.

Come sopra anticipato, il cumulo non è stato ritenuto applicabile ai tributi comunali in quanto in tale ambito non si verifica quasi mai il concorso formale, il concorso materiale formale e la continuazione, all'intero della singola annualità. Impedimento all'applicazione del cumulo che è stato superato dal giudice di legittimità<sup>18</sup> attribuendo una propria autonomia al

---

*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".*

<sup>18</sup> Cassazione, 12 febbraio 2024, n. 3885, in netto contrasto con quanto sostenuto nella circolare ministeriale 139/2000 (di cui si dirà *infra*), osserva: «con riferimento, poi, alla riformulazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, c. 5 (ad opera del D.Lgs. n. 99 del 2000, art. 2, comma 1, lettera a), numero 2)), 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

comma 5 dell'art. 12, autonomia oggi venuta meno in quanto il d.lgs. 87/2024 ha espressamente posto il quinto comma a servizio dei primi due commi.

La prevalente giurisprudenza ha ritenuto di attribuire una propria autonomia al comma 5 dell'art. 12, non considerandolo come aggravante delle violazioni contemplate nei primi due commi. 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. In tal senso, con riferimento al concetto di "violazioni della stessa indole" contenuto nel comma 5, si era espresso anche il Ministero delle finanze, con la circolare n. 138/2000, nella quale si sono illustrate le modifiche alla norma in commento recata dal d.lgs. 99/2000<sup>19</sup>.

---

*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, presentato profili di sostanziale identità." (Cass., 17 novembre 2021, n. 34868);*

*- la condivisibile considerazione secondo la quale, ai fini dell'applicazione dell'art. 12, comma 5, d.lgs. n. 472 del 1997, rileva la sussistenza di violazioni della stessa indole, e non già che le singole violazioni siano legate da un nesso di progressione, dà conto della fondatezza del principio di diritto enunciato dalla Corte con riferimento alla sanzione per omesso versamento, alla cui stregua, 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 è ritenuto applicabile il regime della continuazione attenuata di cui all'art. 12, comma 5, cit. (così Cass., 8 aprile 2022, n. 11432; v., altresì, Cass., 18 luglio 2022, n. 22477; Cass., 14 luglio 2010, n. 16526; Cass., 2 luglio 2009, n. 15554);*

*- la contraria opinione, difatti, si fonda (proprio) sull'identificazione del regime della continuazione, disciplinato dall'art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997, con quello che concerne le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo (cd. progressione; v. Cass., 22 marzo 2019, n. 8148; Cass., 20 gennaio 2017, n. 1540);».*

<sup>19</sup> La circolare 138/2000 sul punto puntualizza: «Per superare la difficoltà di configurare una "progressione" che andasse oltre il singolo periodo d'imposta, il legislatore attuale ha ritenuto necessario delineare una nozione giuridica idonea ad abbracciare in senso lato e unificare sia le violazioni formali (comma 1) sia quelle in progressione (comma 2) commesse in più periodi d'imposta. Si è fatto riferimento, pertanto, alla nozione di "violazioni della stessa indole", mutuata dal diritto penale e presente - sia pure in un diverso contesto - anche nella formulazione dell'art. 7, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997 (recidiva). Con tale formula legislativa, traducibile nel carattere fondamentale comune delle singole violazioni a causa della natura dei fatti che le costituiscono, si è raggiunto l'obiettivo di unificare tutti i possibili vincoli che legano, nell'arco di più periodi, le singole violazioni tra loro, configurando in ultima analisi una fattispecie normativa capace di comprendere, al suo interno, non solo le ipotesi già contemplate al comma 1, ma anche quelle che avevano creato tanti dubbi e difficoltà interpretative (progressioni realizzate "a cavallo" di più periodi). (...) Occorre tuttavia chiarire, a tal fine, la portata e la valenza del menzionato concetto di "stessa indole": si impone, in particolare, una lettura della disposizione che sia coerente con il contesto dell'art. 12 in commento, tenendo anche conto della ratio, sopra evidenziata, che ha spinto il legislatore a riformulare il comma 5. Il significato da attribuire all'espressione "della stessa indole", pertanto, se da un lato deve garantire la riconduzione ad unità delle violazioni commesse in più periodi di imposta, dall'altro non può comportare

Le criticità interpretative sopra rappresentate sono ora risolte dal d.lgs. 87/2024, la cui attuale formulazione risulta aderente a quanto già da tempo espresso dal medesimo Ministero delle finanze. Peraltro, sebbene la norma in questione non possa formalmente considerarsi come norma di interpretazione autentica, la relazione illustrativa sembra, neanche velatamente, attribuirgli tale valenza. In particolare, nella relazione illustrativa si precisa che sono state introdotte le seguenti modifiche:

- a) sono state ricondotte tra le violazioni per le quali opera il principio della continuazione (comma 1) (che si verifica quando, con più azioni od omissioni sono commesse diverse violazioni della medesima disposizione), anche le **violazioni “sostanziali”** (ad esempio, emissione di più fatture con aliquota IVA errata), ed è stato riprodotto in seno al comma 2 (che regola il caso in cui siano commesse più violazioni che nella loro progressione pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo), oltre al principio della progressione, anche quello della “medesima risoluzione”, con l'obiettivo di consolidare la proporzionalità, rafforzando il cumulo giuridico, in modo da allineare la disciplina tributaria a quella penalistica (cfr. art. 81, comma 2, del Codice penale; art. 8, comma 2, della legge n. 689 del 1981; art. 8, comma 2, della legge n. 4) del 1929).
- b) sia al comma 1 che al comma 2 è stato, tuttavia, **espressamente escluso il cumulo per gli omessi pagamenti**. Va precisato che l'esclusione **appare coerente con l'indirizzo della giurisprudenza della Corte di cassazione** (sentenza 11432 del 2022 e sentenza n. 5744 del 2021), secondo cui “2.9 L'ontologica differente offensività

---

*presupposti applicativi più favorevoli proprio in relazione all'ipotesi trasgressiva ritenuta, dallo stesso legislatore, più grave in quanto articolata su più periodi di imposta. Invero, il criterio dettato dal comma 5 per le violazioni commesse in più periodi di imposta non costituisce un'ipotesi normativa nuova ed avulsa rispetto a quelle disciplinate, in via generale, dai commi 1 e 2. Nel contesto dell'art. 12, di conseguenza, il carattere fondamentalmente comune delle singole violazioni, richiamato dal comma 5 attraverso la locuzione "stessa indole", risiede nel fatto che le stesse sono tutte riconducibili ai criteri generali di cui ai commi 1 e 2. n altri termini, ai fini dell'applicazione della sanzione unica di cui al comma 5, è sempre necessario che le violazioni relative a più periodi d'imposta, sussumibili nel concetto di "stessa indole", siano di carattere formale, come stabilito dal comma 1 dell'articolo 12, oppure che le stesse tendano a pregiudicare, nella loro progressione, la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo di ciascun periodo, come previsto dal comma 2 dello stesso articolo. Prima di estendere il cumulo a più periodi d'imposta in base al nuovo criterio, pertanto, è necessario verificare che sussista il concorso di violazioni formali o la progressione. Anche sul piano testuale, il comma 5 prevede che l'aumento di sanzione deve essere operato su una "sanzione base", i cui criteri di individuazione e di calcolo sono peraltro dettati dai commi 1, 2 e 3. In questa prospettiva, dunque, il richiamo operato dal comma 3 ai "casi previsti dai commi 1 e 2", nell'ipotesi di violazioni che interessano tributi diversi, continua ad esplicare effetto anche per le violazioni riguardanti più periodi d'imposta. (...) Alla luce di quanto appena chiarito è da escludere, ad esempio, che gli omessi versamenti d'imposta possano in qualche modo essere "unificati" ai sensi del comma 5, dal momento che tali violazioni non sono da considerare formali, come richiede il comma 1, e sono estranee ai concetti di progressione e pregiudizio della base imponibile di cui al comma 2, come chiarito con la circolare n. 180/E del 10 luglio 1998»*

*delle due violazioni [liquidazione dell'imposta e versamento ndr] consente pertanto di affermare che il tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non è assoggettabile all'istituto della continuazione, disciplinato dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 2, ma alla più severa disciplina del cumulo materiale delle sanzioni, previsto dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, che applica per ciascun mancato o tardivo pagamento un trattamento sanzionatorio, proporzionale ed autonomo, pari al trenta per cento di ogni importo non versato (cfr. Cass. n.10357/20151733/2018 e da ultimo Cass. 4155/2020)";*

- c) i successivi **commi 3 e 5** - che ammettono la possibilità di applicare il cumulo giuridico (con un proporzionale aggravio) anche nell'ipotesi in cui la violazione abbia inciso su più tributi o si sia ripetuta in più anni - hanno **subito un mero restyling di forma, senza alcuna modifica sostanziale**<sup>20</sup>;
- d) ugualmente i commi 5-*bis* (in parte trasfuso dal vigente comma 5), 6 (invariato) e 7, in cui è stato semplicemente inserito il richiamo al principio di proporzionalità, ispiratore di tutta la riforma, nonché confermata la regola secondo cui l'applicazione del cumulo giuridico non può determinare comunque una misura sanzionatoria superiore a quella risultante dal cumulo materiale delle sanzioni previste per le singole violazioni;
- e) il comma 8 è stato modificato al fine di estendere il cumulo giuridico "agli istituti deflativi". A tal riguardo, è stato disposto che il cumulo sia applicabile anche in sede di ravvedimento – oltre all'accertamento con adesione e conciliazione giudiziale già contemplate dalla norma – e come in passato, lo stesso può operare nell'ambito del medesimo istituto deflativo, per singolo periodo d'imposta e per lo stesso tributo;
- f) è stato, infine, inserito un comma 8-*bis* che, invero, replica il contenuto del vigente comma 4 (abrogato), spostato in coda all'articolato solo per motivi di coerenza logica nella sequenza delle disposizioni.

Nella tabella che segue si raffronta il testo previgente dell'art. 12, d.lgs. n. 472/1997, con quello modificato dal d.lgs. 87/2024.

---

<sup>20</sup> In tale modo si esprime espressamente la Relazione Illustrativa.

Testo previgente Art. 12 <i>(Concorso di violazioni e continuazione)</i>	Testo modificato con il d.lgs 87/2024 Art. 12 <i>(idem)</i>
<p>1. E' 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 <b>formali</b> della medesima disposizione.</p>	<p>1. E' 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, <b>con esclusione delle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni.</b></p>
<p>2. Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, <b>nella loro progressione</b>, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo.</p>	<p>2. Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette <b>in progressione o con la medesima risoluzione</b> più violazioni che pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo. <b>Restano in ogni caso escluse le violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni.</b></p>
<p>3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, <b>si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata</b> di un quinto.</p>	<p>3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, <b>l'aumento da un quarto al doppio si applica sulla sanzione più grave incrementata</b> di un quinto.</p>
<p>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.</p>	<p><b>Abrogato</b></p>
<p>5. Quando violazioni <b>della stessa indole vengono</b> commesse in periodi di imposta diversi, <b>si applica la sanzione base aumentata</b> 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</p>	<p><b>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</b> dalla metà al triplo. <b>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.</b></p>

<p>tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate.</p>	<p><b>5-bis. Nei casi previsti dai commi precedenti</b>, 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.</p>
<p>6. Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione.</p>	<p><i>Identico</i></p>
<p>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.</p>	<p>7. Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione <b>deve rispettare il principio di proporzionalità</b> e non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni.</p>
<p>8. Nei casi di accertamento con adesione, di <b>mediazione tributaria</b> 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.</p>	<p>8. Nei casi di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale <b>o di ravvedimento</b>, 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 <b>e per ciascun istituto deflativo</b>. 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.</p>
	<p><b>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.</b></p>

## 9. Ravvedimento operoso

Anche la disciplina del ravvedimento operoso, recata dall'art. 13, d.lgs. 472/1997, è stata significativamente modificata dal d.lgs. 87/2024, anche per tener conto delle novità apportate dal d.lgs. 219/2023 allo Statuto dei diritti del contribuente (legge 212/2000). Le percentuali di riduzione delle sanzioni previste sono rimaste, tuttavia, invariate.

**La lettera b-bis)** viene modificata prevedendo la riduzione della sanzione ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **oltre il termine per la presentazione della dichiarazione** relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre un anno (e non più entro due anni) dall'omissione o dall'errore.

**La lettera b-ter)** prevede la riduzione della sanzione ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, **avviene dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (contraddittorio preventivo)**, non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 6, comma 2-bis, primo periodo del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

La modifica recata alla lettera b-ter) incide anche sui tributi comunali e, in particolare, sugli atti soggetti al contraddittorio preventivo. **La disposizione attua una sorta di sanatoria, in deroga alla “spontaneità” del ravvedimento**, che dovrebbe operare in assenza di controlli attivati dall'ente, salvo le deroghe di legge previste per l'Agenzia delle entrate. Uno strumento di *compliance* che sembra aver l'obiettivo di accelerare i tempi di incasso e ridurre il contenzioso **attraverso l'auto-applicazione di una sanzione ridotta**.

Va comunque rilevato che la deroga espressa prevista per la sola Agenzia delle entrate dal comma 1-ter alla previsione contenuta nel primo comma, in base alla quale il ravvedimento è impedito dalla circostanza che non siano iniziati accessi o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore della violazione abbia avuto formale conoscenza, dovrebbe essere estesa anche ai tributi comunali. Ed infatti, nelle varie “bozze” non ufficiali dei decreti legislativi di attuazione della delega fiscale, che riguardano i tributi comunali, è previsto che *“Le disposizioni del comma 1-ter dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, in materia di ravvedimento, si applicano anche ai tributi degli enti territoriali”*.

**La lettera b-quater)**, come modificata dal d.lgs. 87/2024, prevede la riduzione ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, senza che sia stata inviata

comunicazione di adesione al verbale ai sensi dell'articolo 5-quater del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, **e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212**<sup>21</sup>..

**La nuova lettera b-quinquies**), prevede la riduzione a un quarto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, relativo alla violazione constatata ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 6, comma 2-bis, primo periodo, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Si tratta di casistica che raramente si verifica nell'ambito dei tributi comunali.

**La lettera c)**, come modificata dal d.lgs. 87/2024, prevede la riduzione delle sanzioni ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni.

Infine, **è stato introdotto il nuovo comma 2-bis**, il quale prevede che se la sanzione è calcolata ai sensi dell'articolo 12, la percentuale di riduzione è determinata in relazione **alla prima violazione**. La sanzione unica su cui applicare la percentuale di riduzione può essere calcolata anche mediante l'utilizzo delle procedure messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate. Se la regolarizzazione avviene dopo il verificarsi degli eventi indicati al comma 1, lettere b-ter), b-quater) e b-quinquies), si applicano le percentuali di riduzione ivi contemplate.

Nella tabella che segue si raffronta il testo previgente dell'art. 13, d.lgs. n. 472/1997, con quello modificato dal d.lgs. 87/2024.

---

<sup>21</sup> La sanzione in questione non si applica alle violazioni indicate negli articoli 6, comma 2-bis, limitatamente all'ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471

<p>Testo previgente Art. 13 (Ravvedimento)</p>	<p>Testo modificato con il d.lgs 87/2024 Art. 13 (Ravvedimento)</p>
<p>1. La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:</p> <p>a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;</p> <p>a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;</p> <p>b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;</p> <p>b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene <b>entro</b> il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno <b>successivo a quello</b> nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, <b>entro due anni</b> dall'omissione o dall'errore;</p> <p>b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene <b>oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni</b></p>	<p><i>Identico</i></p> <p><i>Identico</i></p> <p><i>Identico</i></p> <p><i>Identico</i></p> <p>b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene <b>oltre</b> il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, <b>oltre un anno</b> dall'omissione o dall'errore;</p> <p>b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene <b>dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento</b></p>

**dall'omissione o dall'errore;**

b-*quater*) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, **salvo che la violazione non rientri tra quelle** indicate negli articoli 6, comma 2-bis, limitatamente all'ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;

c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni **ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.**

**con adesione ai sensi dell'articolo 6, comma 2- bis, primo periodo del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218;**

b-*quater*) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, **senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale ai sensi dell'articolo 5-*quater* del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6- bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212. La definizione di cui al periodo precedente non si applica alle violazioni** indicate negli articoli 6, comma 2-bis, limitatamente all'ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;

**b-*quinqies*) a un quarto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, relativo alla violazione constatata ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 6, comma 2-bis, primo periodo, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218;**

c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni.

<p><i>1-bis. Comma abrogato dal dl n. 124/2019 (art. 10-bis, co.1).</i></p>	
<p><i>1-ter.</i> Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. La preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento, non opera neanche per i tributi doganali e per le accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli.</p>	<p><i>Identico</i></p>
<p><i>1-quater.</i> Il pagamento e la regolarizzazione di cui al presente articolo non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.</p>	<p><i>Identico</i></p>
<p><i>2.</i> Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.</p>	<p><i>Identico</i></p>
	<p><b>2-bis.</b> Se la sanzione è calcolata ai sensi dell'articolo 12, la percentuale di riduzione è determinata in relazione alla prima violazione. La sanzione unica su cui applicare la percentuale di riduzione può essere calcolata anche mediante l'utilizzo delle procedure messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate. Se la regolarizzazione avviene dopo il verificarsi degli eventi indicati al comma 1, lettere b-ter), b-quater) e b-quinquies), si applicano le percentuali di riduzione ivi contemplate.</p>
	<p><b>2-ter.</b> La riduzione della sanzione è, in ogni caso, esclusa nel caso di presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a novanta giorni.</p>

<p>3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.</p>	<p><i>Identico</i></p>
<p>4. <i>Comma abrogato dal d.lgs. n.32/2001 (art. 7).</i></p>	
<p>5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione.</p>	<p><i>Identico</i></p>

## 10. Cessione di azienda

Il d.lgs. 87/2024 modifica l'art. 14, d.lgs. 472/1997, con riferimento alla responsabilità solidale del cessionario di azienda o di ramo di azienda.

L'art. 14, comma 1, prevede che il cessionario è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore.

Il d.lgs. 87/2024 interviene sul comma 5-*bis*, adeguandolo al codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza<sup>22</sup> prevedendo che salva l'applicazione del comma 4, la disposizione di cui al comma 1 non trova applicazione quando la **cessione avviene nell'ambito della composizione negoziata della crisi o di uno degli strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza giudiziale di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14**. La disposizione di cui al primo periodo si applica anche quando la cessione è effettuata nei confronti di terzi da una società controllata, ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, dall'impresa o dalla società che ha fatto ricorso oppure è assoggettata a uno dei suddetti istituti, a condizione che:

a) la cessione sia autorizzata dall'autorità giudiziaria ovvero sia prevista in un piano omologato dalla medesima autorità;

b) sia funzionale al risanamento dell'impresa o del soggetto controllante la società cedente o al soddisfacimento dei creditori di tali soggetti.

<sup>22</sup> D.lgs. 12 gennaio 2019, n.14.

## **11. Trasformazione, fusione e scissione di società**

Il d.lgs. 87/2024 modifica l'art. 15 ("*Trasformazione, fusione e scissione di società*"), d.lgs. 472/1992, ed in particolare il comma 2, prevedendo che nei casi di scissione anche parziale e di scissione mediante scorporo di società o enti, di cui agli articoli 2506 e 2506.1 del codice civile o agli articoli 41 e seguenti del decreto legislativo 2 marzo 2023, n. 19, ciascuna società o ente è obbligato in solido al pagamento delle somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data in cui la scissione, anche mediante scorporo, acquista efficacia.

## **12. Procedimento di irrogazione delle sanzioni**

Il d.lgs. 87/2024 interviene sull'art. 16 ("*Procedimento di irrogazione delle sanzioni*") del d.lgs. 472/1997, con una serie di modifiche terminologiche, e con una modifica al procedimento di definizione agevolata delle sanzioni.

Il comma 3 prevede che entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali, ovvero delle misure fisse o proporzionali, previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Il d.lgs. 87/2024 ha aggiunto ulteriori periodi al comma 3, disponendo che le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i 50.000 euro. L'importo della prima rata è versato entro il termine indicato al comma 1. Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.

La norma sembra consentire al contribuente, indipendentemente dalla presentazione di un'apposita istanza da approvare, **la possibilità di auto-concedersi la rateizzazione**, seppur nei limiti temporali indicati dalla norma stessa.

Va comunque evidenziata la non cristallina formulazione della norma, che sembra consentire, in caso di rateazione, l'applicazione di interessi di dilazione anche sulle sanzioni, diversamente da quanto previsto dall'art. 2, comma 2, del medesimo d.lgs. 472/1997 - che testualmente dispone che "la

*somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi*<sup>23</sup> – oltre l'applicazione della sanzione del 30%<sup>24</sup> sulle sanzioni irrogate, mediante il richiamo all'art. 15-ter, dpr 602/1973<sup>25</sup>.

### **13. Definizione agevolata delle sanzioni in caso di autotutela parziale**

Il d.lgs. 87/2024 introduce il nuovo art. 17-bis (“Definizione agevolata delle sanzioni in caso di autotutela parziale”) nel d.lgs. 472/1997. La norma dispone che nei i casi di annullamento parziale dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni di cui all'articolo 16 del presente decreto e 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, purché rinunci al ricorso e l'atto non risulti definitivo. In caso di rinuncia al ricorso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute.

La norma ricalca la previsione già contenuta nell'art. 2-quater, dl 564/1994<sup>26</sup>, come modificato dal d.lgs. 159/2015, e successivamente abrogato, a decorrere dal 18 gennaio 2024, dall'art. 2, comma 4, lett. a), d.lgs. 219/2023.

---

<sup>23</sup> E sull'applicabilità di tale disposizione anche con riferimento agli interessi da rateazione si veda Cassazione n. 16553/2018.

<sup>24</sup> Ridotta dal d.lgs. 87/2024 al 25%.

<sup>25</sup> L'art. 15-ter, dPR 602/1973, prevede al comma 5 che “*nei casi previsti dal comma 3, nonché in caso di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si procede all'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi.*”

<sup>26</sup> In particolare, il comma 1-sexies, prevedeva che «*nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto purché rinunci al ricorso. In tale ultimo caso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute.*».