
Sanzioni per irregolarità nelle trasmissioni telematiche delle dichiarazioni: si applica il cumulo o sanzione per ogni file? Spunti difensivi

di [Antonino & Attilio Romano](#)

Pubblicato il 23 Ottobre 2017

Recenti indirizzi giurisprudenziali di legittimità statuiscono che, qualora uno degli intermediari abilitati incorra in più violazioni avendo omesso o ritardato l'inoltro di più dichiarazioni, trova applicazione la disciplina del cumulo giuridico; nel testo dell'articolo proponiamo utili spunti per l'eventuale contenzioso sulle sanzioni irrogate agli intermediari.

L'Agenzia delle entrate sostiene, sulla base di documenti di prassi, l'applicabilità del cosiddetto **cumulo materiale** vale a dire tante sanzioni quante sono le dichiarazioni (ovvero i file) trasmesse (trasmessi).

Al contrario recenti indirizzi giurisprudenziali di legittimità statuiscono che qualora uno degli intermediari abilitati incorra in più violazioni avendo omesso o ritardato l'inoltro di più dichiarazioni trova applicazione la disciplina del **cumulo giuridico**.

In questo caso il contravventore è punito con l'unica sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, non essendo applicabili tante sanzioni quante sono le dichiarazioni (o i file) trasmessi.

Le argomentazioni espresse dalla Corte di Cassazione potranno essere riproposte dagli intermediari in sede di ricorso avverso gli atti di contestazione notificati in queste settimane dalle D.R.E..

NORMATIVA E PRASSI INTERPRETATIVA

Secondo quanto previsto dall'art. 7-bis, titolato "*Violazioni in materia di trasmissione telematica delle dichiarazioni*" in vigore dal 01/01/2014, ed oggetto di modifiche dalla L. 27/12/2013 n. 147, in caso di

tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni da parte dei soggetti incaricati (art. 3 D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322) a carico dei medesimi si applica la sanzione amministrativa da 516 a 5.164 euro.

La sanzione si applica, a carico dei soggetti incaricati della trasmissione delle dichiarazioni, (intermediari individuati nell'art. 15 D.M. 31 luglio 1998) in caso di tardiva o omessa trasmissione telematica di dichiarazioni e di atti che essi hanno assunto l'impegno a trasmettere.

In via interpretativa ci si è chiesti se alla violazione consistente nel tardivo invio di un file contenente più dichiarazioni potesse essere applicabile la disciplina del cosiddetto Cumulo giuridico ex art. 12, D.lgs. 18.12.1997, n. 472, in virtù del quale il contravventore "è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio".

La questione è stata affrontata da un documento di prassi formalizzato nella C.M. 27.09.2007, n. 52.

In quella occasione i tecnici ministeriali hanno chiarito che la violazione consistente nel tardivo invio di **un file contenente più dichiarazioni**, trattandosi di condotta illecita imputabile a un soggetto diverso dal contribuente, non essendo collegata al versamento dei tributi,...

"... non è classificabile quale violazione formale o sostanziale e quindi ... nei casi in esame non trova applicazione la disciplina del cumulo giuridico di cui all'articolo 12 del D.Lgs. 472, bensì quella di cui all'articolo 8 della L. 689 del 1981 (unica sanzione pari a quella prevista per la violazione più grave aumentata sino al triplo)...".

Secondo le entrate, in sostanza...

"... La violazione punita dall'articolo 7-bis, infatti, è da intendersi riferita alla tardiva od omessa trasmissione di ciascuna dichiarazione e non al file con cui sono trasmesse più dichiarazioni..."

La posizione dell'Amministrazione è quindi chiara: il regime del cumulo giuridico da concorso (lo ripetiamo unica sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio) - trova applicazione nella sola ipotesi in cui la condotta si esaurisca in un'unica azione o omissione (concorso formale), con la conseguenza che il trasgressore non potrà beneficiare di sanzioni attenuate nel caso di concorso materiale, dove con più azioni od omissioni si commettono diverse

violazioni della stessa disposizione o di più disposizioni di legge¹.

ATTI di CONTESTAZIONE NOTIFICATI DALLE D.R.E.

Sulla base della direttiva ministeriale, in queste settimane le Direzioni Regionali delle entrate stanno notificando atti di contestazione agli intermediari abilitati in virtù di anomalie riscontrate nella trasmissione delle dichiarazioni fiscali per l'anno 2012.

Si tratta di fattispecie in cui i professionisti non sono stati in grado, secondo gli uffici finanziari, di fornire gli elementi che dimostrassero la regolarità degli invii².

Gli atti impositivi contestano la sanzione con i seguenti criteri:

- minimo edittale € 516,00 per le dichiarazioni tardive;
- il doppio del minimo edittale pari ad € 1.032,00 per le dichiarazioni omesse.

Gli uffici ritengono inapplicabile il cumulo giuridico essendo tale principio utilizzabile allorché vengano accertate diverse violazioni dell'obbligo di trasmissione telematica delle dichiarazioni connesse con un'unica azione o omissione, ovvero quando con l'unica azione (cioè l'invio del file) si siano connesse più violazioni, cioè l'invio tardivo di più dichiarazioni.

SPUNTI DIFENSIVI da PROPORRE NEI RICORSI

La determinazione della misura della sanzione operata dalle Direzioni Regionali appare opinabile perché contrasta con la normativa vigente ed in particolare con l'art. 12, D.lgs. n. 472/97.

Difatti, ove uno dei soggetti indicati nel comma 3 dell'art. 3 del D.P.R. 22.7.1998, n. 322, incorra in più violazioni dell'art. 7-bis del D.Lgs. 241/97 avendo omesso o ritardato la trasmissione di più dichiarazioni fiscali, trova applicazione proprio l'art. 12 primo comma del D.Lgs. 472/1997 secondo cui il contravventore *"è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio"*.

La determinazione della misura della sanzione, in applicazione del principio del cumulo giuridico, ha trovato dominante e recente avallo giurisprudenziale.

In particolare: Corte di Cassazione. 24.03.2017, n. 7661 Corte di Cassazione, 9.02.2016 Ordinanza n. 258; Corte di Cassazione, 18.06.2015, n. 12682; Corte di Cassazione, n. 10.06.2015, 13238; Corte di Cassazione, 5.06.2015. n. 11741.

Il consolidato orientamento dei Giudici di P.zza Cavour distingue, nell'ambito delle infrazioni commesse dall'intermediario le **violazioni formali** da **violazione non formali**.

Sono ipotizzabili fattispecie in cui la condotta dell'intermediario agevola l'evasione o comunque determina un minor incasso erariale (infrazioni non meramente formali) ed ipotesi in cui tale condotta arreca solo un qualche ritardo o difficoltà alle operazioni di accertamento o riscossione (infrazioni formali).

Ed i lievi ritardi nell'invio telematico delle dichiarazioni, come nella fattispecie oggetto del presente gravame, **non possono non configurare** ipotesi di infrazioni meramente formali.

Il percorso interpretativo offerto nelle sentenze ripercorre il testo dell'art. 12, secondo cui:

"... è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata fino 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..."

Osservano i Giudici del Supremo Collegio:

"... nella particella 'anche' appare implicita la affermazione secondo cui è irrilevante stabilire se le 'diverse violazioni della medesima disposizione' siano frutto di un'unica omissione (come qui parrebbe) oppure invece di un'unica omissione...". (Cass. n. 11741/15).

In forza della succitata interpretazione, se l'Ufficio considerasse i minimi edittali, la sanzione applicabile sarebbe limitata ad un importo compreso tra i 645 euro (ovvero il minimo di 516 euro, aumentato di un quarto) ed 774 euro (ovvero il minimo di 516 euro, aumentato del doppio).

Diviene quindi assolutamente irrilevante il numero dei file tardivamente inviati ed il numero di dichiarazioni contenute negli stessi.

In definitiva, nelle fattispecie oggetto degli atti di contestazione l'ufficio periferico accerta indebitamente – secondo la Suprema Corte di Cassazione - la sanzione di € 516,00 per ogni dichiarazione trasmessa in ritardo anziché complessivamente un'unica sanzione di € 645,00 (ovvero € 774,00).

23 ottobre 2017

Antonino e Attilio Romano

1 Carmen MIGLINO, *Dichiarazioni: l'invio tardivo non merita il cumulo giuridico*, Fisco Oggi, 30.10.2013, a commento di una sentenza di Corte di Cassazione, 11.10.2003, n. 23123, che riteneva non applicabile il cumulo giuridico, nell'ipotesi di tardiva o omessa trasmissione delle dichiarazioni da parte dei soggetti incaricati.

2 Per gli intermediari incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni dei redditi, la data del 16 ottobre 2017 rappresentava l'ultimo giorno utile per fornire risposta agli ALERT inviati dall'Amministrazione finanziaria relativi ad alcune anomalie riscontrate nella trasmissione delle dichiarazioni fiscali e risultanti dall'incrocio dei dati presenti nel Sistema informativo dell'Anagrafe tributaria con riferimento all'anno 2013. Per rispondere, gli intermediari dovevano utilizzare l'applicativo In.Te.S.A.