
Aspetti sanzionatori per gli intermediari fiscali

di [Roberto Pasquini](#)

Publicato il 4 Ottobre 2007

La sanzione applicabile all'intermediario (*che è aggiuntiva di quella irrogata al contribuente compresa fra € 258 ed € 2.582*) prevista dall'art. 7-bis del D.Lgs 241/1997 è doppia di quella prevista per il contribuente ed è compresa fra € 516 ed € 5.165 **per ciascuna dichiarazione contenuta nel file** e fino al 31.12.2006 era considerata di natura amministrativa, **ma non di natura tributaria!** Solo con la Legge Finanziaria 2007 (comma 33 L. 296/2006 che aggiunge il comma 1bis all'art. 39 del D.Lgs 241/1997) la sanzione suddetta è stata **ricondata nel settore amministrativo tributario** di cui al D.Lgs 472/1997, ma le disposizioni di questo decreto si applicano solo **“in quanto compatibili”**.

Per quanto riguarda il **cumulo giuridico**, esso era già applicabile anche in vigenza della vecchia normativa ante 2007 in quanto previsto dall'art. 8 della Legge n. 689/1981 **relativamente a tutte le violazioni amministrative**, e prevede l'applicazione della **sanzione più grave aumentata fino al triplo** (interpretazione confermata anche dall'Agenzia Entrate con la circolare 195/1999 e la risoluzione 105/2004). Con la stessa circolare 195/1999, però, **l'Agenzia ritiene che la sanzione è da riferirsi a ciascuna dichiarazione** e non al file con il quale sono trasmessi i dati relativi a più dichiarazioni (*interpretazione confermata anche dalla circolare 52/2007, che richiama esplicitamente la Circolare 105/2004, nonostante anticipazioni di stampa facessero presumere un diverso indirizzo di prassi*).

Con la suddetta circolare 52/2007 (emessa a fronte delle modifiche apportate dalla Legge Finanziaria 2007), viene 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 collegata all'adempimento dell'obbligo di versamento delle imposte da parte di quest'ultimo, non è classificabile quale violazione formale o sostanziale e quindi, nonostante la sanzione sia stata ricondata nel settore amministrativo tributario, **non è applicabile la disciplina del cumulo giuridico di cui all'articolo 12 del D.lgs 472/1997** in quanto **“non compatibile”**. Resta perciò a tutt'oggi applicabile il cumulo giuridico delle sanzioni

amministrative stabilito dall'art. 8 della legge n. 689/1981, non operando invece il cumulo materiale (tante sanzioni per quante violazioni commesse) come nel caso di applicazione del ravvedimento operoso.

L'**applicabilità del ravvedimento operoso** viene ora riconosciuta dall'Agenzia delle Entrate con la circolare in commento e porta all'applicazione di una **sanzione ridotta di € 64** (pari ad 1/8 della sanzione minima di € 516) purché venga effettuato **entro 90 giorni dalla scadenza dell'invio telematico** (termine ultimo per considerare valida ancorché tardiva una dichiarazione). Tuttavia la stessa sanzione ridotta **deve essere applicata per ogni dichiarazione tardivamente trasmessa**, stante l'impossibilità di auto-applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni in sede di ravvedimento operoso, già chiarita dal Ministero delle finanze con la C.M. 180/E del 1998.

Per converso nel caso in cui l'intermediario abilitato non operi il ravvedimento operoso, **in caso cioè di accertamento della violazione**, torna applicabile la sanzione piena con **applicazione del cumulo giuridico** delle sanzioni previsto dall'art. 8 della Legge 689/81 trattandosi nel caso specifico di concorso formale (ideale) omogeneo che prevede una pluralità di fatti o eventi, i quali hanno in comune l'azione, o l'omissione, cioè il processo esecutivo (Francesco Antolisei – giurista 1882-1967)

La circolare 52/2007 non accenna minimamente alla possibilità di definizione agevolata prevista nel caso di mancata opposizione al verbale di irrogazione delle sanzioni, ma ciò **dovrebbe essere possibile** stante il fatto che la sanzione suddetta è stata ricondotta nel settore amministrativo tributario di cui al D.Lgs 472/1997. Con la definizione agevolata prevista dall'art. 16, comma 3 del decreto 472/97 si ottiene l'ulteriore riduzione ad ¼ delle sanzioni amministrative tributarie.

Supponendo che l'intermediario per errore o dimenticanza non trasmetta un file contenente 100 modelli UNICO di privati (senza IVA e IRAP), in applicazione del ravvedimento operoso, la sanzione è pari a € 6.400 (64*100), al contrario in caso di accertamento della violazione, applicando l'art. 8 L. 689/81 (cumulo giuridico delle sanzioni) e l'art. 16 comma 3 D.Lgs n. 472/97 (definizione agevolata), la sanzione irrogabile può tutt'al più variare tra un minimo di € 387 [(516+1.032)*1/4] ad un massimo di € 3.874 (5.165+10.330)*1/4]

Appare a questo punto evidente che **per un file contenente un numero di dichiarazioni** (considerando dichiarazioni sia quella IRPEF che quelle IVA e IRAP) non trasmesse **superiore a sessanta**, conviene attendere la possibile irrogazione delle sanzioni, anche se si rimane in

stand-by per oltre cinque anni; senza l'applicazione della definizione agevolata, invece, la convenienza ad attendere scatterebbe con più di 242 dichiarazioni per file.

La circolare afferma, inoltre, che nel caso in cui vengano inviati in tempi diversi più files, contenenti ciascuno più dichiarazioni, si applicheranno *tante sanzioni* quanti sono i files, *ciascuna delle quali* sarà calcolata tenendo conto del **cumulo giuridico**, ex articolo 8 della legge 689/1981, **delle sanzioni riferibili alle dichiarazioni** (*contenute nel singolo file - ndr*). Non è quindi applicabile, secondo l'Agenzia delle Entrate, il cumulo giuridico tra di loro di più omissioni o tardivi invii di files nel medesimo anno solare, dal medesimo intermediario. L'interpretazione è corretta in quanto per aversi il c.d. reato continuato (o istituto della continuazione) è necessario che vi sia sottostante un "medesimo disegno criminoso" e cioè deve essere vera l'ipotesi per cui l'intermediario ha, prima dell'inizio dell'esecuzione del primo reato, programmato con sufficiente precisione i successivi reati (uguali o diversi) che è intenzionato a commettere e di certo non avviene nel caso di specie.

Le sanzioni saranno irrogate con un atto unico per anno solare dalla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate di competenza che potrà essere integrato o modificato fino ai termini di decadenza e cioè **entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di compimento della violazione**, come previsto dalla Legge Finanziaria 2007.

Rimane fermo che l'omessa trasmissione costituisce grave omissione che potrebbe portare alla revoca dell'abilitazione secondo quanto disposto all'art. 8, comma 1, lettera f) del D.M. 31.7.1998

Perciò si consiglia di trasmettere comunque le dichiarazioni non trasmesse nei termini e attendere, se più conveniente, l'irrogazione della sanzione che deve essere effettuata entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di compimento della violazione.

Zambon Rag. Giuseppe 4 Ottobre 2007