

CASI CONTROVERSI

Errori dell'intermediario e sanzionidi **Giovanni Valcarenghi**

Avvicinandosi il periodo di chiusura dei modelli dichiarativi, appare opportuno rammentare che **molta attenzione** deve essere posta nella trattazione dell'**impegno a trasmettere**, documento che l'intermediario deve rilasciare al contribuente a mente delle linee guida che regolano il rapporto tra i due soggetti.

Quando tutto si svolge nei termini ordinari nulla quaestio, ma quando si tratta di trasmettere **dichiarazioni oltre il termine** canonico previsto, l'attenzione deve crescere in modo esponenziale: infatti, se assumiamo l'impegno a trasmettere un modello, in qualità di intermediari abilitati ed incaricati dobbiamo prestare attenzione al termine in cui perfezioniamo l'invio. Normalmente si hanno a disposizione 30 giorni di tempo, fatto salvo il caso in cui la scadenza ordinaria coincida con un termine inferiore: in tale ipotesi, è possibile rifiutare l'incarico, oppure, ove si voglia agevolare il contribuente, assumerlo ugualmente ma provvedere più tempestivamente rispetto all'ordinaria tempistica.

Ma, **quando il termine è già scaduto**, la trasmissione può avvenire nell'ordinario periodo temporale. Proprio in tale fattispecie andrà prestata attenzione al fatto che l'impegno a trasmettere indicato sul frontespizio dovrà essere **opportunamente raccordato** con lo svolgimento materiale dei fatti.

Diversamente, può accadere che, da una semplice **distrazione** (che significa lasciare sul frontespizio la data "generale" di impegno che si è deciso di adottare nello studio), derivi una **sanzione a carico dell'intermediario**. Sanzione che coinciderebbe con la violazione di tardiva trasmissione del modello, posto che dalle "carte ufficiali" deriva l'assunzione di un impegno nei termini non ottemperato in modo puntuale.

Tale distrazione può costare cara, per il semplice fatto che l'articolo 7-bis del decreto legislativo 241/1997 prevede una sanzione che va da 516 a 5.164 euro.

Il problema poi si acuisce se tale tardività (intendiamo, sia ben chiaro, sempre quella derivante dalla distrazione in merito alla data dell'impegno a trasmettere) riguardi più dichiarazioni trasmesse con unico file, oppure un unico file che contiene più dichiarazioni. In tal senso, la **risoluzione 105/E/2004** prevedeva la sanzione per ogni modello e non per ogni file trasmesso.

Al riguardo, va notato che l'Agenzia delle entrate, con le **circolari 52/E/2007** e **11/E/2008**,

aveva sostenuto l'applicabilità del solo cumulo giuridico di cui all'art.8 della L.689/81, praticamente giungendo alla conclusione che si dovesse applicare la sanzione prevista per la violazione più grave aumentata sino al triplo.

Tale posizione non è condivisa dalla giurisprudenza di merito che, con alcune sentenze (CTR Bari 6.12.2013, CTR Aosta 18.10.2013 e CTR Firenze 11.03.2014), sta invece sostenendo l'applicabilità delle disposizioni delle sanzioni amministrative (quindi anche l'applicazione del cumulo), ritenendole compatibili con il sistema sanzionatorio previsto per gli intermediari.

Quindi, in virtù dell'articolo 12 del decreto legislativo 472/1997, *"È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione"*. Analogamente, alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo.

Pertanto, ove l'intermediario abbia trasmesso tardivamente tanti file distinti, si applicano le disposizioni del cumulo materiale. Quindi, sanzione di Euro 516,00 aumentata di $\frac{1}{4}$, per complessivi Euro 645,00.

Ovviamente **è meglio evitare l'errore**, ma per le casistiche del passato si può tenere conto di questo orientamento di favore.