

CASI CONTROVERSI

La Cassazione applica il cumulo alle violazioni degli intermediari
di Comitato di redazione

L'avvicinarsi delle scadenze degli adempimenti dichiarativi ci fornisce l'occasione per dare conto di una interessante pronuncia della Cassazione in tema di modalità di determinazione delle

sanzioni irrogabili agli intermediari per l'omessa trasmissione di modelli dichiarativi.

Il tema è delicato e tutti ci ripetiamo che a noi non può mai accadere in quanto siamo attenti e precisi nell'assolvere tale compito. Tuttavia, non appare inutile domandarsi quali possano essere le conseguenze del mancato invio di una dichiarazione ed, ancor più, di un file telematico contenente più dichiarazioni.

Si tratta di comprendere se la sanzione per la violazione più grave aumentata da un quarto al doppio (art. 12 D.Lgs. 472/1997) possa applicarsi al caso specifico, riscontrando il ricorrere:

- del concorso **formale**, vale a dire di più violazioni commesse mediante un'unica azione;
- del concorso **materiale**, vale a dire distinte violazioni commesse con diverse azioni (nel qual caso la sanzione di cui sopra si rende applicabile solo per le violazioni formali, o per le violazioni che, in progressione, tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile o la liquidazione del tributo).

Il parere delle Entrate è noto, essendo stata la vicenda trattata nelle circolari 52/E del 27-09-2007 e 11/E del 19-02-2008.

Fornendo una lettura derivante dal combinato disposto degli articoli 7-bis e 39 del decreto legislativo 241/1997, l'Agenzia ha affermato che l'unica forma di cumulo giuridico applicabile sarebbe quella disciplinata dall'art. 8 della L. 689/81, in quanto l'art. 39 del D.Lgs. 241/97 stabilisce che, per le sanzioni disciplinate dall'art. 7-bis, le disposizioni del D.Lgs. 472/97 operano “

in quanto compatibili”, e la compatibilità, nella specie, non sussiste poiché dette violazioni non sono annoverabili né tra quelle formali né tra quelle sostanziali (circolare 52/E/2007, paragrafo 4.2).

Ne deriverebbe, in sostanza, che la sanzione applicabile sarebbe quella

più grave, aumentata sino al

triplo, ai sensi dell'art. 8 della L. 689/81, che contempla solo l'ipotesi del concorso formale, regolandola tuttavia in difformità rispetto all'art. 12 del D.Lgs. 472/97.

La vicenda è stata di recente analizzata dalla Cassazione, con sentenza 11741 del 07-06-2015, incentrando l'analisi sulla compatibilità della norma specifica con le previsioni generali del decreto 472/1997. In particolare, i Giudici di merito avevano ritenuto compatibile la normativa, mentre l'Agenzia sosteneva il contrario, in ossequio alle circolari sopra richiamate.

In particolare, poiché nel file non correttamente trasmesso erano presenti 17 dichiarazioni, il "ballottaggio" era tra una sanzione da 5.681 ed una da 32.508 euro.

Secondo il parere dell'Avvocatura erariale, si tratterebbe di un caso di "non compatibilità", in quanto l'infrazione all'art. 7 bis non sarebbe mai qualificabile come "formale", posto che tale carattere (formale o non formale) sarebbe connesso unicamente alle violazioni del contribuente e non a quelle dell'intermediario.

Secondo il Relatore, invece, ben si possono distinguere anche nell'ambito delle infrazioni commesse dall'intermediario le violazioni formali da quelle non formali (ed anche individuare le "meramente formali" di cui al D.Lgs. n. 472, art. 6, ultimo comma), in quanto sono ipotizzabili fattispecie in cui la sua condotta

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).

E, nel caso specifico, il giudice di merito ha ritenuto che le infrazioni addebitate all'intermediario avessero

carattere formale; senza che, sul punto specifico, la decisione venisse impugnata dall'Agenzia.

Il Collegio, tuttavia, ha deciso di avocare la trattazione in pubblica udienza, stante la presenza di un precedente di segno contrario (sentenza n. 23123 del 11 ottobre 2013); anche a seguito della discussione in pubblica udienza è stata condivisa la proposta del relatore.

Infatti, la pronuncia del 2013 ha distinto:

- il concorso formale, quando con una sola azione od omissione si commettono diverse violazioni della medesima disposizione normativa (**concorso formale omogeneo**), oppure quando con una sola azione o omissione vengono violate disposizioni diverse anche relative a tributi diversi (**concorso formale eterogeneo**);
- il **concorso materiale** quando con più azioni o omissioni si commettono diverse

violazioni della stessa disposizione di legge.

Non troverebbe, quindi, applicazione - nel caso di specie - il cumulo giuridico previsto dall'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997, bensì il concorso materiale tra violazioni commesse con più azioni od omissioni - senza che possa ritenersi applicabile la continuazione.

Nonostante il precedente diverso avviso, il Collegio ritiene invece ora di non condividere la interpretazione proposta dalla sentenza 23123/2013, del citato art. 12, comma 1, in quanto esso recita "

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".

E 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 più omissioni.

Del resto la disposizione in questione è stata applicata ad un caso di ritardo nelle fatturazioni (sentenza n. 14401 del 25 giugno 2014).

Ecco, dunque, che con una pronuncia evolutiva, certamente da apprezzare, non ci si è limitati a ripercorrere le vie già battute, ma si è creato un nuovo e più condivisibile percorso interpretativo.

La differenza non è di poco conto, visto che all'intermediario viene confermata la sanzione di circa 5.600 euro, rispetto a quella minacciata di circa 32.000.

Un

passo in avanti, se si considera che l'intera macchina dell'Anagrafe tributaria funziona proprio grazie all'impegno degli intermediari abilitati che, per tale motivo, non dovrebbero essere "tartassati" dall'Amministrazione.