

## DICHIARAZIONI

---

### ***Violazioni dichiarative: cumulo giuridico per gli intermediari***

di Raffaele Pellino

**Cumulo giuridico applicabile**, in forza del principio del “*favor rei*”, **anche per le sanzioni a carico degli intermediari fiscali**. È quanto ribadito dalla Cassazione con l'[ordinanza n. 27059/2017](#), seguendo il principio tracciato dall'[ordinanza n. 4458/2017](#). Si tratta di una problematica molto “**sentita**” dagli intermediari abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, nei cui confronti il Fisco ha assunto una posizione “discordante” rispetto a quella della giurisprudenza: con la [circolare 52/E/2007](#), infatti, è stato ritenuto che la violazione consistente nel tardivo invio di un file contenente più dichiarazioni, trattandosi di condotta illecita imputabile ad un soggetto diverso dal contribuente e non collegata all’obbligo di versamento delle imposte, “*non è suscettibile di essere classificata quale violazione formale o sostanziale*” e, quindi, “**non trova applicazione la disciplina del cumulo giuridico ... 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)**”. Resta inteso che nei casi in cui vengano inviati in tempi diversi più file, contenenti ciascuno più dichiarazioni, si applicheranno tante sanzioni quanti sono i file, ciascuna delle quali sarà calcolata tenendo conto del cumulo giuridico di cui all’articolo 8 della L. 689 del 1981 delle sanzioni riferibili alle dichiarazioni”. Tuttavia, se in un primo momento la Cassazione sembrava aver fatto propria l’opinione dell’Agenzia ([sentenza n. 23123/2013](#)), in recenti pronunce, i giudici hanno “arginato” i tentativi del Fisco di irrogare, agli intermediari, sanzioni collegate alla tardiva/omessa trasmissione della dichiarazione con applicazione del cumulo materiale, ritenendo applicabile, invece, la disciplina del cumulo giuridico.

Ma veniamo ai fatti.

Nel corso di un controllo sul corretto utilizzo del servizio telematico per lo svolgimento dell’attività di trasmissione delle dichiarazioni da parte di una società di servizi, quale intermediario abilitato, si accertava la **tardiva trasmissione** di alcune dichiarazioni e l’**omessa trasmissione** di altre; conseguentemente, veniva notificata una **ingiunzione di pagamento**, con l’irrogazione della sanzione di cui all’[articolo 7-bis del D.Lgs. 241/1997](#) (ossia da 516,00 a 5.164,00 euro). La società **impugnava** l’ingiunzione lamentando la mancata applicazione dei criteri di riforma del sistema sanzionatorio introdotti con il D.Lgs. 472/1997 in materia di violazioni tributarie, la mancata applicazione dell’[articolo 8, comma 2, della L. 689/1981](#), la manifesta sproporzione per l’assenza di colpa grave tra condotta omissiva e sanzione irrogata. La commissione tributaria, in “parziale” accoglimento del ricorso, applicava il **cumulo giuridico**, rideterminando la sanzione. A seguito di tale sentenza, l’Agenzia proponeva appello, respinto dalla C.T.R., e, successivamente, ricorso in la Cassazione.

Il giudizio oggetto di intervento della Corte concerne, quindi, l’impugnazione, accolta dai

giudici di merito, dell'ordinanza di ingiunzione con cui sono state irrogate ad un intermediario abilitato **tante sanzioni** ex [articolo 7-bis del D.Lgs. 241/1997](#) **quanti erano i file di tardiva od omessa trasmissione della dichiarazione** (nella specie mancata trasmissione di 745 dichiarazioni e tardiva trasmissione di 5 dichiarazioni), con applicazione del **cumulo materiale** e non giuridico.

L'Ufficio, in particolare, lamentava che i giudici di appello avessero "errato" nell'affermare che la fattispecie in esame rientra nella ipotesi di cui all'[articolo 12, comma 2, del D.Lgs. 472/1997](#), atteso che il "cumulo giuridico" presuppone la possibilità di distinguere le violazioni "sostanziali" da quelle "formali", mentre **per l'intermediario fiscale non è possibile applicare tale distinzione**, in quanto la stessa, afferendo al rapporto giuridico di imposta, *"appare prospettabile solo con riferimento al contribuente e non con riferimento all'intermediario fiscale, il quale non assume alcun obbligo solidale nel rapporto di imposta e che, pertanto, non può commettere violazioni sostanziali .."*.

Sul punto, anche la Cassazione, ha espresso parere contrario al Fisco.

I giudici, in particolare, hanno richiamato il principio affermato dall'[ordinanza n. 4458/2017](#) secondo cui: *"In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, nel caso di plurimi "files" di trasmissione telematica tardiva della dichiarazione da parte dell'intermediario, in forza del principio del "favor rei" non trova applicazione il cumulo materiale, bensì quello giuridico ex art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997"*.

Il nuovo [comma 7-bis dell'articolo 36-bis del D.L. 223/2006](#) prevede che: *"L'adozione dei provvedimenti sanzionatori... di competenza dell'Agenzia delle entrate ... è soggetta alle disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472..., ad eccezione del comma 2 dell'art. 16"*. Il rinvio ai **principi generali** recati dal D.Lgs. 472/1997, con l'unica esclusione della preventiva notifica dell'atto di contestazione previsto dal comma 2 dell'articolo 16 di tale decreto, **comporta che nella determinazione della sanzione debba trovare applicazione anche il principio del "favor rei"** secondo cui : *"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"* ([articolo 3, D.Lgs. 472/1997](#)).

Ne consegue che **ove uno degli intermediari** (soggetti di cui all'[articolo 3, comma 3, del D.P.R. 322/1998](#)) **incurra in più violazioni in materia di trasmissione telematica delle dichiarazioni** avendo omesso o ritardato la trasmissione di più dichiarazioni fiscali, **trova applicazione la disciplina del cumulo giuridico**.

Inoltre, la stessa Cassazione sottolinea che *"ben si possono distinguere, anche nell'ambito delle infrazioni commesse dall'intermediario, le violazioni formali da quelle non formali ... in quanto 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*)” ([Cassazione n. 11741/2015](#)).

Sulla base dei rilievi espressi, il ricorso del Fisco viene rigettato, e **si ritiene applicabile al caso di specie il cumulo giuridico** di cui all'[articolo 12 del D.Lgs. 472/1997](#).

Seminario di specializzazione

## LE INTEGRAZIONI E LE CORREZIONI DELLE DICHIARAZIONI FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >