

DICHIARAZIONI

Cumulo giuridico per l'intermediario che trasmette tardivamente le dichiarazioni

di Lucia Recchioni

Seminario di specializzazione

I PRINCIPI DI PROCEDURA CIVILE NEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Con l'**ordinanza n. 1892**, depositata ieri, **28 gennaio**, la **Corte di Cassazione** è tornata a smentire l'**orientamento dell'Agenzia delle entrate**, ribadendo che, in caso di **tardivo invio di plurimi files contenenti distinte dichiarazioni**, trova applicazione il **cumulo giuridico previsto dalle più favorevoli disposizioni tributarie** ([articolo 12 D.Lgs. 472/1997](#)) in luogo di quello, meno vantaggioso, previsto per la **generalità delle sanzioni amministrative** ([articolo 8 L. 689/1981](#)).

Il caso riguarda un **professionista** che aveva **inviato tardivamente diversi files contenenti distinte dichiarazioni fiscali** per gli anni 2004 e 2005 ed al quale venivano irrogate **sanzioni ai sensi dell'articolo 7 bis D.Lgs. 241/1997** (sanzione amministrativa **da 516 a 5.164 euro**).

Nel **quantificare** le sanzioni, tuttavia, l'**Amministrazione finanziaria riteneva non applicabile l'articolo 12 D.Lgs. 472/1997**, che disciplina il cumulo giuridico **in ambito tributario**, ma l'[articolo 8 L. 689/1981](#), che determina le **sanzioni amministrative** applicabili in caso di più violazioni commesse con un'unica azione od omissione.

Ad avviso dell'**Amministrazione finanziaria**, infatti, la violazione contestata all'intermediario non poteva essere qualificata **né una violazione formale né sostanziale**, trattandosi di un **soggetto diverso dal contribuente e non direttamente collegato all'adempimento dell'obbligo di versamento delle imposte**.

Invero, l'Agenzia delle entrate, con la [circolare 52/E/2007](#) ha espresso un orientamento che è rimasto immutato negli anni, in forza del quale la **tardiva trasmissione della dichiarazione** da parte dell'intermediario **non è suscettibile di essere classificata quale violazione formale o sostanziale**; è stata quindi ritenuta **non applicabile la disciplina del cumulo giuridico di cui all'articolo 12 D.Lgs. 472/1997**, bensì quella di cui all'[articolo 8 L. 689/1981](#) (unica sanzione

pari a quella prevista per la violazione più grave **umentata sino al triplo**).

Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, quindi, nei casi in cui vengano inviati **in tempi diversi più files, contenenti ciascuno più dichiarazioni**, si devono applicare **tante sanzioni quanti sono i files**, ciascuna delle quali deve essere calcolata tenendo conto del **cumulo giuridico di cui all'[articolo 8 L. 689/1981](#)** delle sanzioni riferibili alle dichiarazioni.

Queste conclusioni tuttavia, **non sono state accolte dalla prevalente giurisprudenza**, la quale, dopo una prima **pronuncia di segno contrario (Cassazione, n. 23123/2013)**, ha **sempre ritenuto applicabili le disposizioni di cui all'[articolo 12 D.Lgs. 472/1997](#)**, con applicazione della **sanzione per la violazione più grave aumentata da un quarto al doppio**.

La sanzione, quindi, **indipendentemente dal numero di dichiarazioni trasmesse tardivamente**, sarebbe pari, nel suo importo minimo, a **645 euro** (ovvero 516 euro, aumentata di un quarto).

La Corte di Cassazione, pertanto, con l'**ordinanza in esame**, è tornata a **ribadire** che *"in caso di plurimi files di trasmissione telematica tardiva della dichiarazione da parte dell'intermediario non trova applicazione il cumulo materiale, bensì quello giuridico ex articolo 12 D.Lgs. 472/1997, in forza del principio del favor rei (Cassazione, n. 4458/2017)"*.

Si ricorda, ad ogni buon conto, che il **cumulo giuridico non può essere applicato autonomamente dal contribuente in occasione del ravvedimento operoso**: in questo caso, quindi, la sanzione deve essere determinata tenendo conto del **numero delle dichiarazioni trasmesse tardivamente**.