



*Consiglio Provinciale  
dei  
Consulenti del Lavoro  
di Napoli*

*A CURA DELLA COMMISSIONE COMUNICAZIONE DEL CPO DI NAPOLI*

*Dentro la Notizia*

**148/2013**  
**NOVEMBRE/9/2013 (\*)**  
*20 Novembre 2013*

**IN CASO DI INVIO TARDIVO DELLE  
DICHIARAZIONI DA PARTE  
DELL'INTERMEDIARIO, IL CUMULO  
GIURIDICO VIENE APPLICATO SOLO  
PER LE SANZIONI RELATIVE ALLE  
DICHIARAZIONI CONTENUTE NEL  
MEDESIMO FILE.**

**E' QUESTO L'IMPORTANTE  
PRINCIPIO STATUITO DALLA CORTE  
DI CASSAZIONE CON LA SENTENZA  
N. 23123 DELL'11 OTTOBRE 2013.**

E' da poco scaduto il termine (*id*: 30/09/2013) per l'invio telematico delle dichiarazioni dei redditi, ed ecco un pronto intervento in materia da parte della Corte di Cassazione che, con la ***sentenza n. 23123 dell'11 ottobre 2013***, interviene in merito ***all'applicazione delle sanzioni a carico degli intermediari in caso di violazione della normativa vigente per quanto riguarda il rispetto dei termini prescritti per l'invio telematico.***

Come noto, i contribuenti per poter effettuare l'invio della propria dichiarazione dei redditi, possono provvedervi in proprio attraverso il canale telematico "Fisco on line", dotandosi di apposita autorizzazione e pin d'accesso o avvalersi della prestazione di un intermediario, in quest'ultimo caso la normativa vigente pone a carico degli intermediari una serie di obblighi da rispettare.

### ***OBBLIGHI INTERMEDIARIO***

Se i contribuenti hanno compilato il modello Unico e intendono presentarlo tramite un intermediario abilitato, devono consegnare a quest'ultimo il modello originale sottoscritto in tempo utile per consentirgli di procedere all'invio.

Ferma restando la facoltà di accettare o meno l'incarico, l'intermediario è obbligato a trasmettere per via telematica sia le dichiarazioni da lui predisposte, sia quelle a lui consegnate già compilate dai contribuenti, per le quali ha assunto l'impegno della trasmissione telematica, anche se gli sono state consegnate successivamente al termine previsto per la presentazione telematica.

Una volta assunto l'impegno alla trasmissione, ***l'intermediario abilitato è tenuto a:***

- **consegnare al dichiarante**, in forma libera, contestualmente all'assunzione dell'incarico per la relativa predisposizione o alla ricezione della dichiarazione, **l'impegno a trasmettere la dichiarazione** in via telematica, precisando se la dichiarazione verrà da lui predisposta o gli è stata consegnata già compilata. In tale documento deve essere riportata la data di rilascio dell'impegno e la sottoscrizione dell'intermediario;
- **inviare la dichiarazione nei termini**, o qualora consegnata dal contribuente dopo la scadenza del termine, **entro un mese dalla data dell'impegno alla trasmissione**;
- **consegnare al contribuente**, entro 30 giorni dal termine previsto per la presentazione della dichiarazione, l'originale della dichiarazione trasmessa, unitamente alla copia della ricevuta, rilasciata dall'Agenzia delle Entrate, che attesta l'avvenuto invio.

***LA SANZIONE PER IL TARDIVO / OMESSO INVIO  
DELLA DICHIARAZIONE***

Come noto, in base all'articolo 7 *bis* del D.Lgs 241/97, in caso di tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni da parte dei soggetti incaricati, si applica, nei confronti dei medesimi, la sanzione amministrativa da 516 a 5.164 euro.

Relativamente alla fattispecie oggetto della sentenza in esame, si segnala che l'Agenzia delle Entrate, con propria ***circolare n. 52/E del 27/09/2007***, era intervenuta per fornire indicazioni in merito all'applicazione delle sanzioni a carico degli intermediari inadempienti agli obblighi di cui la legge per tardato o omesso invio delle dichiarazioni dei redditi, chiarendo che la violazione consistente nel tardivo invio di un file contenente più dichiarazioni configura una condotta illecita imputabile a un soggetto diverso dal contribuente.

Pertanto, non potendo classificarsi quale violazione formale o sostanziale, essa **non beneficerebbe della disciplina del cumulo giuridico** di cui all'articolo 12 del citato D. Lgs. 472, ma di quella prevista **dall'articolo 8 della legge 689/81** (unica sanzione pari a quella prevista per la violazione più grave aumentata sino al triplo).

Sulla base di quanto sopra, quindi:

- all'omessa trasmissione di un file telematico contenente più dichiarazioni **è applicabile soltanto il cumulo giuridico ex art. 8, Legge n. 689/81** che prevede l'irrogazione della **sanzione per la violazione più grave aumentata sino al triplo;**
- **in presenza di ripetute violazioni**, ossia della **tardiva trasmissione di più file (contenenti più dichiarazioni)**, si applicano **tante sanzioni quante sono le violazioni commesse** (*numero di file inviati*) ciascuna delle quali calcolata tenendo conto del cumulo giuridico di cui al citato art. 8.

## **IL CUMULO GIURIDICO IN MATERIA TRIBUTARIA**

**Il cumulo "giuridico" è disciplinato**, nell'ordinamento tributario vigente, **dall'articolo 12 del D.Lgs. n. 472/97**, in base al quale viene 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. E' evidente che il cumulo "giuridico" garantisce un trattamento sanzionatorio più favorevole al contribuente che commette più violazioni, a differenza del cumulo materiale (o ordinario) che comporta invece una sanzione per ogni violazione commessa.

Occorre, pertanto, distinguere tra concorso formale e materiale.

- **Concorso formale**: *ricorre quando, con una sola azione od omissione, si commettono diverse violazioni della medesima disposizione normativa, oppure quando con una sola azione od omissione vengono violate disposizioni diverse anche relative a tributi diversi;*
- **Concorso materiale**: *ricorre quando con più azioni od omissioni si commettono diverse violazioni della medesima disposizione normativa.*

## **LA SENTENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE**

La **Corte di Cassazione**, con la sentenza n. 23123 dell'11 ottobre 2013, **ha statuito che, nel caso di invio tardivo delle dichiarazioni da parte dell'intermediario, il cumulo giuridico si applica solo per le sanzioni relative alle dichiarazioni contenute nel medesimo file ma, non per i vari file trasmessi.**

### **IL FATTO**

L'Agenzia delle Entrate **provvedeva ad irrogare a una società sanzioni amministrative (ex articolo 7-bis, DLgs 241/1997) per l'omessa presentazione nei termini di settanta dichiarazioni di sostituti di imposta.**

In particolare, venivano irrogate tante sanzioni per quanti erano i *file*, mentre ciascuna di queste sanzioni era calcolata applicando il cumulo giuridico, con riferimento alle violazioni relative alle singole dichiarazioni.

Il contribuente si rivolgeva alla competente Ctp, chiedendo l'applicazione del cumulo giuridico a tutte le sanzioni irrogate. Mentre i giudici di primo grado

accoglievano il ricorso, quelli di appello ritenevano applicabile il cumulo materiale e non quello giuridico.

Da qui il ricorso per Cassazione del contribuente lamentando la violazione dell'articolo 8 della legge 689/1981, ***in quanto i Giudici di merito avevano escluso il cumulo giuridico motivando sulla non applicabilità, al caso specifico, dell'articolo 12 del Dlgs 472/1997,*** nonostante la legge finanziaria del 2007 (articolo 1, commi 33 e 34, della legge 296/2006), in riferimento alle sanzioni irrogate agli intermediari, avesse parlato di sanzioni amministrative - tributarie da ricondurre nell'ambito di operatività del Dlgs 472/1997 (cfr. circolare Agenzia delle Entrate n. 11/2008).

Orbene, ciò premesso, ***i Giudici di Piazza Cavour, con la sentenza de qua, hanno affermato che, per la fattispecie in esame, trovano applicazione i principi dettati dal D.Lgs. 472/97 in tema di irrogazioni di sanzioni.***

I Giudici nomofilattici hanno poi spiegato che ***le violazioni "formali"*** previste dal medesimo D.Lgs. ***"sono quelle che, pur non incidendo sulla base imponibile, sono idonee ad ostacolare l'attività di controllo e, che, con riguardo a tali violazioni, abbiano natura sostanziale"*** sicché nel caso esaminato ***non è applicabile il cumulo "giuridico", bensì il concorso "materiale" tra violazioni commesse con più azioni od omissioni***, dovendosi, peraltro, escludere che possa applicarsi a tale ultima ipotesi, in via analogica, la normativa dettata dall'art. 81 cpv. cod. pen. in tema di continuazione tra reati (cfr. Cass. n. 6519/2005), anche perché – si legge in sentenza - ***"l'istituto della continuazione in materia di sanzioni amministrative, è applicabile solo nel caso in cui, con più azioni od omissioni, risultino violate le norme sanzionatorie in materia di assistenza e previdenza obbligatoria"***.

Ne consegue che l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate ha correttamente applicato tante sanzioni per quanti erano i file e ciascuna sanzione è stata calcolata, altrettanto correttamente, tenendo conto del cumulo giuridico delle sanzioni riferibili alle dichiarazioni.

***Per quanto esposto appare evidente che all'intermediario conviene inserire in un unico file più dichiarazioni possibili. Solo così, in caso di ritardi, potrà beneficiare delle sanzioni più miti dovute al cumulo "giuridico". Quest'ultimo, invece, non si applicherà nel caso in cui l'intermediario abbia inviato le dichiarazioni in momenti diversi, trattandosi di concorso "materiale".***

**Ad maiora**

**IL PRESIDENTE**  
**Edmondo Duraccio**

**(\*) Rubrica riservata agli iscritti nell'Albo dei Consulenti del Lavoro della Provincia di Napoli. E' fatto, pertanto, divieto di riproduzione anche parziale. Diritti legalmente riservati agli Autori**

**ED/FC/GC**