

DICHIARAZIONI

Applicabile il cumulo giuridico al commercialista che trasmette in ritardo le dichiarazioni

di Angelo Ginex



In tema di sanzioni amministrativo-tributarie, al **commercialista** che, dopo aver ricevuto da **più contribuenti oltre il termine** di presentazione in via telematica le **dichiarazioni fiscali**, provvede alla trasmissione delle stesse all'Amministrazione finanziaria **oltre il termine di trenta giorni** di cui all'[articolo 3, comma 7-ter, D.P.R. 322/1998](#), si applica la **sanzione** prevista dall'[articolo 7-bis D.Lgs. 241/1997](#).

Tale condotta integra una **violazione formale** nella ipotesi in cui il ritardo nella trasmissione delle suddette dichiarazioni non incida sulla posizione fiscale dei contribuenti perché questi hanno **comunque provveduto a pagare l'imposta** scaturente dalle dichiarazioni, con la conseguenza che, sebbene vi sia un **concorso materiale**, trova applicazione il **cumulo giuridico** ai sensi dell'[articolo 12, comma 1, D.Lgs. 472/1997](#).

Sono queste le conclusioni rassegnate dalla **Corte di Cassazione** con **ordinanza n. 14246 depositata ieri 25 maggio**, la quale si inserisce in un panorama giurisprudenziale che tende a consolidarsi.

La fattispecie disaminata dai giudici di vertice trae origine dalla notifica ad un **commercialista** di un **avviso di contestazione** della **tardiva trasmissione telematica di 34 dichiarazioni fiscali** di alcuni dei suoi clienti, con sanzioni per l'ammontare complessivo di euro 18.060,00 (euro 516,00 per ogni dichiarazione).

Avverso tale atto il professionista proponeva **ricorso** alla competente Commissione tributaria provinciale, deducendo la **natura meramente formale** del ritardato invio e l'illegittimità del **cumulo materiale** applicato dall'Amministrazione finanziaria. In seguito al rigetto del ricorso, il commercialista proponeva **appello** che, invece, veniva **accolto**. In particolare, la Commissione

tributaria regionale riformava la sentenza di primo grado ed applicava, quanto alla determinazione della sanzione, il **cumulo giuridico** ex [articolo 12 D.Lgs. 472/1997](#).

Pertanto, l'Agenzia delle entrate proponeva **ricorso in Cassazione** deducendo la violazione di legge in relazione all'[articolo 7-bis D.Lgs. 241/1997](#), all'[articolo 3, comma 7-ter, D.P.R. 322/1998](#) e dell'[articolo 8 L. 689/1981](#).

In particolare, secondo l'Amministrazione finanziaria, l'invio delle dichiarazioni oltre il termine di 30 giorni è da considerare **violazione sostanziale e non meramente formale** e, sul piano sanzionatorio, l'applicazione del **cumulo materiale** è corretta trattandosi di una sanzione avente natura amministrativa e non tributaria.

Preliminarmente, i giudici di vertice hanno ritenuto opportuno chiarire la corretta natura della sanzione prevista dall'[articolo 7-bis D.Lgs. 241/1997](#). Essi hanno osservato che la Legge 296/2006 ha modificato la disciplina delle sanzioni applicabili a tali violazioni, riconducendole nell'alveo delle **sanzioni amministrativo-tributarie, con conseguente applicazione delle norme di cui al D.lgs. 472/1997**.

Ciò detto, la Suprema Corte ha precisato di dover valutare se alla condotta del commercialista che ritarda l'invio telematico di più *files* contenenti diverse dichiarazioni a lui consegnate da più contribuenti sia applicabile l'[articolo 12 D.lgs. 472/1997](#). Tale norma, infatti, prevede il trattamento del **cumulo giuridico sia per il concorso formale**, per il quale **è irrilevante la natura formale o sostanziale della violazione, che per il concorso materiale**, ma **solo qualora le violazioni abbiano natura formale** e quindi non incidano sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo.

Ebbene, la Corte di Cassazione ha affermato che **la trasmissione non tempestiva delle dichiarazioni da parte del professionista**, non incidendo sulla posizione fiscale dei contribuenti, **configura un'ipotesi di violazione formale**. Infatti, i contribuenti hanno comunque provveduto a pagare l'imposta scaturente dalla dichiarazione, avendo la Commissione tributaria regionale accertato che *«le dichiarazioni tardive sono state inviate effettivamente oltre i 30 giorni rispetto alla consegna del contribuente, ma comunque entro i termini di scadenza previsti per l'invio della dichiarazione, per cui nessun danno vi è stato né per il contribuente né per il Fisco»*.

Tale pronuncia consolida l'orientamento giurisprudenziale in materia secondo cui: *«in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, la distinzione tra infrazioni formali e sostanziali rileva anche con riferimento all'intermediario tenuto alla trasmissione di dichiarazioni fiscali, essendo ipotizzabili fattispecie in cui la sua condotta agevola l'evasione o, comunque, determina un minor incasso erariale (infrazioni non meramente formali) e fattispecie in cui essa arreca solo un qualche ritardo o difficoltà alle operazioni di accertamento o riscossione (infrazioni formali). Ne consegue la compatibilità dell'articolo 12, Dlgs. 472/2997 con l'articolo 7, Dlgs 241/1997, ratione temporis vigente»* (cfr., ex plurimis [Cass. sent. 24.03.2017, n.7661](#)).

Tale orientamento si pone in netto **contrasto** con la **sentenza n. 23123 del 2013**, con la quale

la Corte aveva affermato **l'inapplicabilità** dell'[articolo 12 D.Lgs. 472/1997](#) alla fattispecie di cui all'[articolo 7-bis D.lgs 241/1997](#).

Sulla base di tali argomentazioni, avendo ritenuto **corretta l'applicazione dell'[articolo 12, comma 1, seconda parte, D.Lgs. 472/2997](#)**, alla fattispecie in esame, la Corte di Cassazione ha rigettato **il ricorso dell'Agenzia delle entrate**.