

IMPOSTE E TASSEdi **ATTILIO ROMANO****Trasmissione telematica in ritardo: quali le sanzioni applicabili**

Le Entrate applicano tante sanzioni quante sono state le dichiarazioni trasmesse in ritardo. Tale posizione non è condivisa dalla prevalente giurisprudenza di legittimità.

Normativa di riferimento - Secondo quanto previsto dall'art. 7- *bis* D.Lgs. 9.07.1997, n. 241, titolato " *Violazioni in materia di trasmissione telematica delle dichiarazioni* " in vigore dal 1.01.2014, come modificato dalla L. 27.12.2013 n. 147, in caso di tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni da parte dei soggetti incaricati a carico dei medesimi, si applica la **sanzione amministrativa da 516 a 5.164 euro** .

Caso pratico - Può accadere che un intermediario abilitato, dopo aver ricevuto oltre il termine di presentazione telematica una o più dichiarazioni, provveda ugualmente all'inoltro del file contenente le dichiarazioni, **oltre il termine di 30 giorni** previsto dall'art. 7- *ter* D.Lgs. 241/1997.

In via interpretativa ci si è chiesti se alla violazione consistente nel tardivo invio del file contenente più dichiarativi si applichi la sanzione indicata dall'art. 7- *bis*, D.Lgs. 241/1997, definita **cumulo materiale** , oppure se potesse essere ravvisata natura meramente formale al ritardato invio e quindi applicare la disciplina del cd. " *cumulo giuridico* " ex art. 12, D.Lgs. 18.12.1997, n. 472, in virtù del quale il contravventore " *è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio* ".

Posizione ministeriale - La questione è stata affrontata da un documento di prassi formalizzato nella **circolare dell'Agenzia delle Entrate 27.09.2007, n. 52/E** . Il chiarimento ministeriale ha distinto le 2 fattispecie di concorso di più violazioni. In particolare, **si ha concorso formale** quando con una sola azione od omissione si commettono diverse violazioni della medesima disposizione (concorso formale omogeneo), ovvero con una sola azione od omissione vengono violate disposizioni diverse (concorso formale eterogeneo).

Si verte in materia di **concorso materiale** , invece, quando con più azioni od omissioni si commettono diverse violazioni formali della stessa disposizione (concorso materiale omogeneo).

Nello sviluppo della dissertazione i tecnici sostengono che la violazione consistente nel tardivo invio di un file contenente più dichiarazioni, trattandosi di condotta illecita imputabile a un soggetto diverso dal contribuente, non essendo collegata al versamento dei tributi, " **non è classificabile quale violazione formale o sostanziale** e quindi *nei casi in esame non trova applicazione la disciplina del cumulo giuridico di cui all'art. 12 D.Lgs. 472/1997, bensì quella di cui all'art. 8 L. 689/1981 (unica sanzione pari a quella prevista per la violazione più grave aumentata sino al triplo)* ". Secondo le Entrate, in sostanza, " *La violazione punita dall'art. 7-bis, infatti, è da intendersi riferita alla tardiva od omessa trasmissione di ciascuna dichiarazione e non al file con cui sono trasmesse più dichiarazioni* ".

Giurisprudenza di legittimità - La determinazione della misura della sanzione operata dalle Direzioni provinciali delle Entrate appare opinabile perché contrasta con la normativa vigente e in particolare con l'art. 12 D.Lgs. 472/1997. In tal senso, il consolidato orientamento dei Giudici di legittimità che **ritengono applicabile il principio del cumulo giuridico** , anziché il cumulo materiale. Il filone interpretativo ha trovato recente avallo nell'ordinanza 25.05.2021, n. 14246 emessa dalla V sezione civile della Corte di Cassazione (in tal senso, Cass., sent. 24.03.2017, n. 7661; Cass., ord. 9.02.2016, n. 258; Cass., sent. 18.06.2015, n. 12682; Cass., sent. 10.06.2015, 13238; Cass., sent. 5.06.2015, n. 11741).