

Civile Ord. Sez. 5 Num. 14246 Anno 2021

Presidente: DE MASI ORONZO

Relatore: PEPE STEFANO

Data pubblicazione: 25/05/2021

### ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 21362/2016 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F.: 06363391001), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (C.F.: 80224030587), presso i cui uffici in Roma, Via dei Portoghesi 12, è domiciliata;  
- ricorrente -

Contro

FERDINANDO ISERNIA, rappresentato e difeso dall'Avv. Caterina M.R. Ursillo ed elettivamente domiciliati presso lo studio dell'Avv. Osvaldo Verrecchia in Roma, Via Crescenzo n. 107;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 1543/15/2016 della Commissione Tributaria Regionale della Campania, depositata il 18/2/2016;

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 16/02/2021 dal Consigliere Dott. Stefano Pepe;

**Ritenuto che**

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

1223  
/2021

B

1. L'Agenzia delle entrate notificava a FERDINANDO ISERNIA, nella sua qualità di commercialista, l'avviso di contestazione per omessa e/o tardiva trasmissione telematica di dichiarazioni fiscali – anno di imposta 2005 – con conseguente sanzione di €. 516,00 per ogni dichiarazione per un totale di €. 18.060,00 ai sensi dell'art. 7 bis del d.lgs. n. 241 del 1997.
2. Avverso il suindicato avviso il contribuente proponeva ricorso deducendo, tra l'altro, che il ritardato invio costituiva una violazione meramente formale e l'illegittimità del cumulo materiale applicato dall'Amministrazione.
3. La CTR della Campania, con sentenza n. 1543/15/2016, depositata il 18/2/2016, accoglieva l'appello proposto dal contribuente e, per l'effetto, riformava la sentenza di primo grado, sul rilievo della natura meramente formale della violazione commessa dall'appellante e, quindi, della applicabilità, quanto alla determinazione della relativa sanzione, del cumulo giuridico ex art. 12 d.lgs. n. 472 del 1997.
3. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo.
4. La contribuente ha depositato controricorso.
5. In prossimità della camera di consiglio la contribuente ha depositato memoria.

**Considerato che**

1. L'Agenzia delle entrate deduce, ex art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la violazione dell'art. 7-bis del d.lgs. n. 241 del 1997, dell'art. 3, comma 7, del d.p.r. n. 322 del 1998 e dell'art.8 della l. n. 689 del 1981.

La ricorrente muove dal presupposto che l'art. 7-bis cit., norma di carattere speciale che deroga agli artt. 5 e 6 del d.lgs. n. 472 del 1997 invocate dall'ISERNIA, sanziona il professionista, come è il commercialista odierno controricorrente, che trasmette oltre il termine di trenta giorni e, dunque, con ritardo la dichiarazione a lui affidata dal contribuente-cliente.

A parere dell'Agenzia delle entrate l'invio da parte dell'ISERNIA oltre il suindicato termine dei *files* (contenenti ciascuno una singola dichiarazione) costituisce una violazione sostanziale e non meramente formale rispetto alla quale è del tutto



irrelevante la circostanza se tale violazione abbia comportato effetti quanto alla determinazione della base imponibile e/o al versamento del tributo.

Sotto il profilo sanzionatorio la ricorrente ritiene, poi, corretta l'applicazione del cumulo materiale per effetto del quale si è provveduto alla somma delle sanzioni applicate per l'invio di ogni singolo file, ex art. 8 della l. n. 689 del 1981, tenuto conto della natura amministrativa e non tributaria di tale sanzione; natura che deriva, da un lato, dal fatto che la violazione in esame prescinde da eventuali suoi effetti sul versamento del tributo e, dall'altro, che di essa è chiamato a rispondere non il contribuente ma l'intermediario.

2. Il motivo non è fondato.

L'art. 7-bis (Violazioni in materia di trasmissione telematica delle dichiarazioni) del d.lgs. n. 241 del 1997 prevede che «1. In caso di tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni da parte dei soggetti indicati nel comma 3 dell'art. 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, a carico dei medesimi si applica la sanzione amministrativa da lire un milione a lire dieci milioni».

Il richiamato art. 3 (Modalità di presentazione ed obblighi di conservazione delle dichiarazioni) del d.p.r. n. 322 del 1998, al comma 3, dispone che «3. Ai soli fini della presentazione delle dichiarazioni in via telematica mediante il servizio telematico Entratel si considerano soggetti incaricati della trasmissione delle stesse: a) gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro (...)», precisando il successivo comma 7-ter, applicabile all'odierna fattispecie, che «Le dichiarazioni consegnate ai soggetti incaricati di cui ai commi 2-bis e 3, successivamente al termine previsto per la presentazione in via telematica delle stesse, sono trasmesse entro un mese dalla data contenuta nell'impegno alla trasmissione rilasciato dai medesimi soggetti al contribuente ai sensi del comma 6».

Nel caso di specie, l'atto impugnato dal contribuente trova origine nel fatto che egli, nella sua qualità di commercialista dopo aver ricevuto oltre il termine di presentazione 34 dichiarazioni fiscali, ha trasmesso le stesse all'Amministrazione finanziaria oltre il termine di trenta giorni previsto dall'art. 3, comma 7-ter cit.

f

B

e, dunque, è incorso nella violazione di cui all'art. 7-bis del d.lgs. n. 241 del 1997.

2.1 Ai fini del decidere occorre, in via preliminare, esaminare la natura della sanzione in esame, indicata erroneamente dalla ricorrente come amministrativa. Sul punto assume rilievo il disposto di cui all'art. 1, commi 33 e 34, della legge n. 296 del 2006 con il quale il legislatore ha modificato, tra l'altro, la disciplina delle sanzioni applicabili alle violazioni di cui all'art. 7-bis cit., inserendo il comma 1 bis all'art. 39 della l. n. 241 del 1997 il quale prevede 1-bis. *«Nei casi di violazioni commesse ai sensi dei commi 1 e 3 del presente art. e dell'art. 7-bis, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472».*

L'intervento ha dunque disposto una nuova qualificazione giuridica delle sanzioni in esame, ricondotte nell'alveo delle sanzioni amministrativo-tributarie, con conseguente applicazione delle disposizioni del d.lgs. n. 472 del 1997, in quanto compatibili. Prima della modifica normativa, le sanzioni previste dagli articoli 7-bis e 39 citati rientravano tra quelle amministrative non tributarie, in quanto non strettamente correlate alla violazione di norme disciplinanti il rapporto fiscale, con conseguente applicazione delle disposizioni generali della l. n. 689 del 1981. In proposito, l'art. 12 (Concorso di violazioni e continuazione) del d.lgs. n. 472 del 1997 prevede che *«1. E' 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».*

Il trattamento sanzionatorio previsto dall'art. 12 è quello del cumulo giuridico risulta, quindi, applicabile anche quando la condotta si concretizza in più azioni od omissioni che comportano più violazioni della stessa disposizione (concorso materiale). In tale ultimo caso è, tuttavia, necessario che la violazione si connetta ad obblighi di carattere formale, non incidenti, come tali, sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione, anche periodica, del tributo. Pertanto, mentre ai fini dell'applicazione del cumulo giuridico, nei casi di

concorso formale (caratterizzati da una sola azione), è irrilevante la natura formale o sostanziale della violazione, per l'applicazione del cumulo giuridico nelle ipotesi di concorso materiale (caratterizzati da più azioni) essa è esclusa quando le violazioni abbiano natura sostanziale, dando esse luogo all'eventuale applicazione del comma 2, dell'art. 12 cit, o di sanzioni distinte per ciascuna di esse (cumulo materiale).

2.2. Alla luce del riportato quadro normativo occorre valutare se la condotta del commercialista che ritarda l'invio telematico di più *files* contenenti diverse dichiarazioni a lui consegnate da più contribuenti è applicabile l'art. 12 cit. che prevede il trattamento del cumulo giuridico sia per il concorso formale che per il concorso materiale.

Nel caso di specie si è in presenza di una ipotesi di violazione formale, in quanto il ritardo nella trasmissione delle dichiarazioni da parte dell'intermediario non ha inciso in alcun modo sulla posizione fiscale dei contribuenti, i quali hanno comunque provveduto a pagare l'imposta scaturente dalla dichiarazione, avendo la CTR 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.

Deve, quindi, affermarsi che la CTR ha correttamente applicato alla fattispecie in esame il disposto dell'art. 12, comma 1, seconda parte.

Ed invero, costituisce orientamento costante di questa Corte (*ex plurimis* e da ultimo Cass. n. 7661 del 2017, n. 2597 del 2016, n. 11741 11742 e 12682 del 2015) quello 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'art. 12 del d.lgs. 1997 n. 472 con l'art. 7 del d.lgs. n. 241 del 1997, *ratione temporis vigente*».

Il riportato indirizzo giurisprudenziale supera la pronuncia n. 23123 del 2013 con il quale questa Corte ha affermato l'inapplicabilità dell'art. 12 cit. alla fattispecie di cui all'art. 7-bis cit.; affermazione, peraltro, dalla quale non si traggono spunti dai quali poter escludere che, a seguito di una valutazione in concreto circa l'effettiva lesività della condotta posta in essere dall'intermediario si possa affermare la natura meramente formale di quest'ultima, come nel caso di specie, in cui il ritardato invio da parte del contribuente non ha arrecato alcun *vulnus*.

3. Le spese del giudizio possono essere compensate tra le parti in ragione dell'evoluzione giurisprudenziale in materia.

P.Q.M.

La Corte

- Rigetta il ricorso.
- Spese compensate.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 16.02.2021

Il Presidente

Oronzo De Masi



---