

Civile Ord. Sez. 5 Num. 26911 Anno 2021

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: CONDELLO PASQUALINA A. P.

Data pubblicazione: 05/10/2021

### ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 11666/15 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso cui è  
elettivamente domiciliata, in Roma, via dei Portoghesi, n. 12

- *ricorrente* -

contro

AMABILI MAURIZIO

- *intimato* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana n.  
501/1/14 depositata in data 11 marzo 2014

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 6 luglio 2021 dal  
Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello

#### **Rilevato che:**

1. Maurizio Amabili, professionista abilitato alla trasmissione telematica  
delle dichiarazioni fiscali, impugnò, con distinti ricorsi, gli avvisi con i quali  
l'Agenzia delle entrate gli aveva irrogato, ai sensi dell'art. 7-*bis* del d.lgs. n.  
241 del 1997, la sanzione di euro 16.512,00 per avere tardivamente inviato

4468  
/2021

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

n. 32 dichiarazioni dei redditi, relative agli anni d'imposta 2003 e 2004, con plurimi *file*, oltre 90 giorni dalla scadenza dei termini di presentazione.

L'Ufficio finanziario, costituendosi in giudizio, rilevò che doveva applicarsi il cumulo materiale e non il cumulo giuridico ex art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, non essendo configurabile, in relazione alla violazione, né concorso formale, né concorso materiale.

2. La Commissione tributaria provinciale di Firenze accolse il ricorso con sentenza che, in esito all'appello dell'Agenzia delle entrate, venne confermata dalla Commissione tributaria regionale, la quale osservò che la questione prospettata doveva essere risolta alla luce della legge n. 296 del 2006, che aveva inserito nell'art. 39 del d.lgs n. 241 del 1997 il comma 1-*bis* secondo cui «nei casi di violazioni commesse ai sensi dei commi 1 e 3 del presente articolo e dell'art. 7-*bis*, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472». Precisò che, diversamente da quanto sostenuto dall'Amministrazione finanziaria, anche nell'ambito delle infrazioni commesse dall'intermediario si potessero distinguere le violazioni formali da quelle non formali, ben potendo ipotizzarsi fattispecie in cui la condotta dell'intermediario agevolava l'evasione o comunque determinava un minor incasso erariale (infrazione non meramente formale) e quella in cui tale condotta arrecava solo un qualche ritardo o difficoltà alle operazioni di accertamento o riscossione (infrazioni formali).

3. Contro la decisione d'appello l'Agenzia delle entrate ricorre per cassazione, con un unico motivo.

Il contribuente non ha svolto attività difensiva in questa sede.

**Considerato che:**

1. Con l'unico motivo la difesa erariale censura la decisione impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997 e della legge finanziaria n. 296 del 2006, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

Essendo incontestato che l'intermediario abbia trasmesso telematicamente, oltre i termini di legge, le dichiarazioni fiscali con distinti *file*, la ricorrente imputa alla C.T.R. di avere erroneamente ritenuto che tale

condotta possa dare origine ad un concorso formale tra le violazioni con l'effetto dell'applicazione del cumulo giuridico ex art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997; ribadisce, al contrario, che, nella fattispecie, debba trovare applicazione il cumulo materiale delle sanzioni irrogate per ogni singolo *file* contenente le dichiarazioni trasmesse tardivamente, non potendo ravvisarsi il concorso materiale o formale delle violazioni, e richiama a supporto di tale tesi la sentenza n. 23123 del 2013 di questa Corte.

2. La censura è infondata.

2.1. L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 52/E/2007, assumendo un orientamento che è rimasto immutato nel tempo, ha affermato che la violazione consistente nel tardivo invio di un *file* contenente più dichiarazioni, integrando condotta illecita imputabile ad un soggetto diverso dal contribuente e non collegata all'obbligo di versamento delle imposte, «non è suscettibile di essere classificata quale violazione formale o sostanziale» e quindi «non trova applicazione la disciplina del cumulo giuridico... bensì quella di cui all'articolo 8 della legge n. 689 del 1981 (unica sanzione pari a quella prevista per la violazione più grave aumentata sino al triplo)». Con la ulteriore precisazione che «nei casi in cui vengano inviati in tempi diversi più *file*, contenenti ciascuno più dichiarazioni, si applicheranno tante sanzioni quanti sono i *file*, ciascuna delle quali sarà calcolata tenendo conto del cumulo giuridico di cui all'art. 8 della legge n. 689 del 1981 delle sanzioni riferibili alle dichiarazioni».

2.2. Anche se con un precedente isolato (Cass., sez. 5, 11/10/2013, n. 23123) questa Corte ha fatto propria la soluzione espressa dall'Agenzia delle entrate, prevale l'orientamento favorevole, in ipotesi del genere, all'applicazione del cumulo giuridico in forza del principio del *favor rei* (Cass., sez. 6-5, 18/06/2015, n. 12682; Cass., sez. 6-5, 5/06/2015, n. 11742; Cass., sez. 5, 26/10/2016, n. 21570; Cass., sez. 6-5, 21/02/2017, n. 4458; Cass., sez. 5, 24/03/2017, n. 7661; Cass., sez. 5, 28/01/2021, n. 1892).

Invero, il nuovo comma 7-*bis* dell'art. 36-*bis* del d.l. n. 223 del 2006 prevede che: «L'adozione dei provvedimenti sanzionatori... di competenza dell'Agenzia delle entrate.....è soggetta alle disposizioni del decreto

legislativo 18 dicembre 1997, n. 472..., ad eccezione del comma 2 dell'art. 16».

Il rinvio ai principi generali recati dal d.lgs. n. 472 del 1997, con l'unica esclusione della preventiva notifica dell'atto di contestazione previsto dal comma 2 dell'art. 16 di tale decreto, comporta che nella determinazione della sanzione in parola debba trovare applicazione anche il principio del *favor rei* di cui all'art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997.

La norma da ultimo citata stabilisce che: «Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo».

Ne discende che ove uno dei soggetti indicati nel d.P.R. 22 luglio 1998 n. 322, art. 3, comma 3, incorra in più violazioni del d.lgs. n. 241 del 1997, art. 7-*bis* (in materia di trasmissione telematica delle dichiarazioni) avendo ommesso o ritardato la trasmissione di più dichiarazioni fiscali, trova applicazione l'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997.

2.3. Non è, pertanto, condivisibile l'assunto dell'Avvocatura erariale secondo cui si verterebbe in un caso di non compatibilità della disposizione del decreto n. 472 del 1997 con quelle del d.lgs. n. 241 del 1997, tale da rendere inapplicabile l'art. 12, comma 1, del decreto n. 472, in quanto l'infrazione all'art. 7-*bis* non sarebbe mai qualificabile come «formale» posto che solo alle infrazioni commesse dal contribuente si attribuirebbero le qualifiche di «formali» e «non formali», mentre tale classificazione sarebbe incompatibile con le infrazioni commesse dall'intermediario.

L'argomento non è convincente, atteso che «ben si possono distinguere anche nell'ambito delle infrazioni commesse dall'intermediario le violazioni formali da quelle non formali (ed anche individuare le «meramente formali» di cui al d.lgs. n. 472, art. 6, ultimo comma), in quanto sono ipotizzabili fattispecie in cui la condotta dell'intermediario agevola l'evasione o comunque determina un minor incasso erariale (infrazioni non meramente formali) ed ipotesi in cui tale condotta arreca solo un qualche ritardo o difficoltà alle operazioni di accertamento o riscossione (infrazioni formali)

(Cass., sez. 6-5, 5/06/2015, n. 11741; Cass., sez. 5, 15/11/2017, n. 27059).

3. Alla stregua delle considerazioni svolte, il ricorso va rigettato, avendo la C.T.R. ritenuto nella specie applicabile il cumulo giuridico ai sensi dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, nel rispetto dei principi su esposti.

Nulla deve disporsi in merito alle spese di lite, essendo il contribuente rimasto intimato.

Quanto alla regolazione dell'obbligo del pagamento del doppio del contributo unificato, va fatta applicazione - nei confronti dell'Agenzia delle entrate - del principio secondo cui, nei casi di impugnazione respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile, l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non può trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che sono istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualità soggettiva, dal materiale versamento del contributo stesso, mediante il meccanismo della prenotazione a debito (Cass., sez. 5, 15/05/2015, n. 9974; Cass., sez. U, 25/11/2013, n. 26280).

**P.Q.M.**

rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio il 6 luglio 2021

IL PRESIDENTE

Federico Sorrentino



Corte di Cassazione - copia non ufficiale