

Circolare Mensile di informazione amministrativa contabile e tributaria

A cura dello studio Consulenti Associati s.s.

Sanzioni per gli intermediari abilitati in caso di tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni - Ravvedimento operoso

1 PREMESSA

L'art. 7-bis del DLgs. 9.7.97 n. 241 punisce con una sanzione da 516,00 a 5.164,00 euro l'omessa o tardiva trasmissione telematica delle dichiarazioni ad opera degli intermediari abilitati ai sensi dell'art. 3 co. 3 del DPR 322/98.

In ambito sanzionatorio, bisogna considerare anche l'art. 7 co. 4-bis del DLgs. 472/97, secondo cui "salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta della metà". Non sussistono infatti motivi ostativi all'applicabilità di questa norma, per cui se l'intermediario invia la dichiarazione con un ritardo massimo di 30 giorni, la sanzione irrogabile va da 258,00 a 2.582,00 euro¹.

Tale sanzione è indipendente da quelle del DLgs. 471/97 per le violazioni fiscali commesse dai contribuenti: infatti, si tratta di irregolarità non di questi ultimi ma degli intermediari abilitati o dei CAF. Quindi, nell'omessa dichiarazione dei redditi/IVA/IRAP e dei sostituti d'imposta e in presenza di incarico tempestivo del contribuente/sostituto d'imposta:

- a quest'ultimo vengono irrogate le sanzioni dal 120% al 240% dell'imposta o delle ritenute non versate di cui agli artt. 1, 2 e 5 del DLgs. 471/97;
- all'intermediario viene contestata la sanzione da 516,00 a 5.164,00 euro per l'omesso invio della dichiarazione².

Sulla base di quanto sancito dall'art. 39 co. 1-bis del DLgs. 241/97³, è possibile affermare che le sanzioni in oggetto abbiano natura tributaria, non a caso sono connesse ad adempimenti fiscali quali la trasmissione delle dichiarazioni⁴.

Tali sanzioni, irrogate dalla DRE come prevede l'art. 39 del DLgs. 241/97, vanno notificate, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo alla commissione della violazione ex art. 20 del DLgs. 472/97⁵, e presuppongono sempre l'elemento soggettivo, almeno sotto il profilo della colpa. Il professionista, comunque, deve utilizzare la diligenza propria dell'incarico che gli è conferito, non potendo esimersi da responsabilità adducendo la presenza di errori bloccanti nel sistema⁶, oppure l'assenza per malattia o altro dei suoi collaboratori^{7, 8}.

¹ Non sussistono dubbi sull'applicabilità del *favor rei* ex art. 3 del DLgs. 472/97 (così, in termini generali, la circ. Agenzia delle Entrate 4.3.2016 n. 4), quindi, salvo che l'atto di contestazione sia ormai definitivo, nel contenzioso pendente, ove l'atto riguardi una fattispecie di ritardo nella trasmissione della dichiarazione contenuto nei 30 giorni, la sanzione, in automatico, deve essere dimezzata.

² Sarebbe quindi scorretto sostenere che il sistema preveda una duplicazione di sanzioni (cfr. Cass. 20.7.2018 n. 19422).

³ Secondo cui si applicano, "in quanto compatibili", le norme del DLgs. 472/97.

⁴ Così Cass. 11.10.2013 n. 23123 e Cass. 9.2.2016 n. 2597.

⁵ Ai sensi dell'art. 39 co. 2 del DLgs. 241/97, la competenza della DRE si radica in base al domicilio fiscale del professionista (non del contribuente), e l'atto di contestazione è unico per ciascun anno solare, potendo essere modificato o integrato entro i termini di decadenza per la notifica.

⁶ L'errore bloccante, se dimostrato e se dipende dal sistema telematico dell'Agenzia delle Entrate, può però ritenersi un elemento sintomatico di assenza di colpa, previa contestualizzazione della fattispecie.

⁷ Cass. 20.7.2018 n. 19381.

⁸ Anche per tali sanzioni valgono i principi del DLgs. 472/97, inclusa la non punibilità per forza maggiore. Essa, tuttavia, non può invocarsi solo per il fatto che i computer erano stati sequestrati. Nella specie, era stato chiesto dall'intermediario il dissequestro, ma la durata del sequestro di 6 giorni non può giustificare un ritardo di 3 mesi (C.T. Prov. Milano 29.5.2017 n. 3786/20/17).

I provvedimenti di irrogazione della sanzione di cui all'art. 7-bis del DLgs. 241/97 sono trasmessi agli Ordini professionali, per gli eventuali provvedimenti disciplinari⁹.

Revoca dell'abilitazione alla trasmissione telematica

Per effetto dell'art. 3 co. 4 del DPR 322/98 e dell'art. 8 co. 1 del DM 31.7.98, è prevista la possibilità di revoca dell'abilitazione alla trasmissione telematica in caso di:

- gravi o ripetute irregolarità nello svolgimento dell'attività;
- adozione di provvedimenti di sospensione da parte dell'Ordine o del Collegio di appartenenza del professionista;
- revoca dell'autorizzazione allo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale da parte dei CAF.

Per effetto delle modifiche all'art. 3 co. 4 del DPR 322/98 apportate dall'art. 4-ter del DL 30.4.2019 n. 34, conv. L. 28.6.2019 n. 58, "si considera grave irregolarità l'omissione ripetuta della trasmissione di dichiarazioni o di comunicazioni per le quali i soggetti di cui ai commi 2-bis e 3 [n.d.a. in special modo gli intermediari abilitati] hanno rilasciato l'impegno cumulativo a trasmettere di cui al comma 6-bis"¹⁰.

2 TRASMISSIONE TELEMATICA DELLE DICHIARAZIONI

Ai sensi dell'art. 7-bis del DLgs. 241/97, l'intermediario abilitato, in caso di tardiva od omessa trasmissione telematica delle dichiarazioni, è soggetto all'applicazione di una sanzione amministrativa da 516,00 a 5.164,00 euro.

Nonostante la norma non lo contempra espressamente, sembra possibile affermare che la disciplina sanzionatoria trovi applicazione solo per le violazioni commesse in occasione dell'invio delle dichiarazioni disciplinate dal DPR 322/98, quindi per le dichiarazioni IRPEF, IRES, IRAP, IVA e per le dichiarazioni dei sostituti d'imposta (modelli 770).

Infatti, la disposizione è inserita in un contesto normativo (il Capo I del DLgs. 241/97) che concerne solo tali dichiarazioni, per cui desterebbe perplessità un'interpretazione che ritenesse possibile applicare questa sanzione anche, ad esempio, per il tardivo invio di altre dichiarazioni come la dichiarazione di successione, la dichiarazione relativa all'imposta sostitutiva sui finanziamenti ex art. 20 del DPR 601/73 o le dichiarazioni d'intento.

I destinatari della sanzione sono, ex art. 7-bis del DLgs. 241/97, gli intermediari abilitati ai sensi dell'art. 3 co. 3 del DPR 322/98, quindi:

- gli iscritti all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili¹¹;
- gli iscritti all'Albo dei Consulenti del Lavoro;
- i soggetti iscritti al 30.9.93 nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalle Camere di Commercio per la subcategoria tributi, in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza o in economia, o equipollenti, o del diploma di ragioneria;
- gli iscritti agli Albi degli Avvocati¹²;
- gli iscritti nel Registro dei revisori contabili ex DLgs. 27.1.92 n. 88¹³;

⁹ Art. 39 co. 2 del DLgs. 241/97.

¹⁰ Il co. 6-bis dell'art. 3 del DPR 322/98, anch'esso introdotto dall'art. 4-ter del DL 34/2019, prevede che il contribuente possa conferire l'incarico alla trasmissione di più dichiarazioni; l'intermediario deve in tal caso rilasciare al contribuente, anche se non richiesto, "l'impegno cumulativo a trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate i dati contenuti nelle dichiarazioni o comunicazioni".

¹¹ Si veda il DLgs. 139/2005, che disciplina l'unificazione degli Albi dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri e Periti commerciali.

¹² Previsti dal DM 12.7.2000.

- le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori, ai sensi dell'art. 32 co. 1 lett. a), b) e c) del DLgs. 241/97, vale a dire:
 - le associazioni presenti nel Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro (CNEL), istituite da almeno 10 anni;
 - le associazioni istituite da almeno 10 anni, diverse dalle precedenti, se con decreto ministeriale ne è riconosciuta la rilevanza nazionale con riferimento al numero degli associati, pari almeno al 5% degli appartenenti alla stessa categoria, iscritti nei registri tenuti dalle Camere di Commercio, nonché all'esistenza di strutture organizzate in almeno 30 province;
 - le organizzazioni aderenti alle associazioni di cui ai trattini precedenti, previa delega della propria associazione nazionale;
- le associazioni che raggruppano appartenenti a minoranze etnico-linguistiche;
- i CAF-dipendenti;
- i CAF-imprese;
- coloro che esercitano la consulenza fiscale ex DM 19.4.2001;
- gli iscritti agli Albi dei Dottori Agronomi e dei Dottori Forestali, degli Agrotecnici e dei Periti Agrari¹⁴;
- i notai iscritti nel ruolo indicato nell'art. 24 della L. 16.2.2013 n. 89¹⁵.

Sono inoltre abilitati:

- gli studi professionali, le società di servizi dei professionisti, le società di servizi di associazioni imprenditoriali e le società partecipate da enti professionali¹⁶;
- le società tra professionisti iscritte all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili o all'Albo dei Consulenti del Lavoro¹⁷;
- le associazioni e le società tra avvocati, di cui agli artt. 4 e 4-bis della L. 31.12.2012 n. 247¹⁸;
- le società del gruppo¹⁹.

La sanzione non è contestabile né al contribuente che presenta la dichiarazione in proprio né alla società che invia la dichiarazione per conto delle altre società del gruppo ex art. 3 co. 2-bis del DPR 322/98, né al sostituto d'imposta che presta assistenza fiscale²⁰.

2.1 DICHIARAZIONE TRASMESSA DA UNO STUDIO ASSOCIATO

Se la dichiarazione è trasmessa da uno studio associato, la sanzione viene irrogata nei confronti del professionista iscritto all'apposito Albo che ha assunto l'incarico per la trasmissione²¹.

2.2 DICHIARAZIONE SCARTATA DAL SERVIZIO TELEMATICO

La C.M. 24.9.99 n. 195/E (§ 2) precisa che la sanzione a carico dell'intermediario non opera se le dichiarazioni tempestivamente trasmesse, ma scartate dall'Amministrazione, vengono corretta-

¹³ Previsti dal DM 12.7.2000; ora Registro dei revisori legali, ex DLgs. 27.1.2010 n. 39.

¹⁴ Previsti dal DM 19.4.2001.

¹⁵ Previsti dal provv. Agenzia delle Entrate 11.6.2012 n. 45204.

¹⁶ Fattispecie contemplate dal DM 18.2.99.

¹⁷ Previste dal provv. Agenzia delle Entrate 9.3.2018 n. 53616.

¹⁸ Previste dal provv. Agenzia delle Entrate 9.3.2020 n. 118737.

¹⁹ Art. 3 co. 2-bis del DPR 322/98.

²⁰ Al quale si applicano le sanzioni previste dall'art. 39 co. 3 del DLgs. 241/97.

²¹ Circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2008 n. 11, § 5.2.

mente ritrasmesse entro 5 giorni dalla data di restituzione delle ricevute che segnalano il motivo di scarto.

Inoltre, il comunicato stampa del Ministero delle Finanze 21.10.99 ha chiarito che le sanzioni non si applicano se il ritardo è stato determinato per difficoltà di connessione al servizio telematico ovvero di messa a punto delle procedure informatiche.

3 INCARICO CONFERITO DOPO IL TERMINE DI SCADENZA

L'art. 3 co. 7-ter del DPR 322/98 stabilisce che le dichiarazioni consegnate agli intermediari oltre il termine per la presentazione in via telematica sono inviate entro un mese dalla data contenuta nell'impegno di trasmissione.

In questa ipotesi, all'intermediario non sono irrogate sanzioni, a condizione che l'invio avvenga entro un mese dall'accettazione dell'incarico²². Detto in altri termini, secondo tale interpretazione, se l'intermediario accetta un incarico conferito dopo la scadenza, la sanzione viene irrogata se la dichiarazione è inoltrata decorso un mese dall'accettazione.

Vale, in linea generale, la data indicata nel frontespizio della dichiarazione²³, a meno che l'intermediario sia in grado di dimostrare l'errore materiale, producendo un documento del contribuente di data certa anteriore al giorno in cui è stata inviata la dichiarazione²⁴.

4 DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

Potrebbe accadere che l'intermediario riceva dal cliente l'incarico alla trasmissione di dichiarazioni integrative, ad esempio per ravvedere violazioni dichiarative commesse in anni pregressi.

Trattasi di una situazione che a nostro avviso non rientra nell'art. 3 co. 7-ter del DPR 322/98, secondo cui le dichiarazioni consegnate agli intermediari oltre il termine contemplato per la presentazione in via telematica sono inviate entro un mese dalla data contenuta nell'impegno di trasmissione.

L'intermediario non può essere sanzionato ai sensi dell'art. 7-bis del DLgs. 241/97, posto che l'obbligo di invio della dichiarazione entro i 30 giorni successivi all'incarico sussiste per la dichiarazione tardiva, e non per l'integrativa, che, per definizione, postula una dichiarazione già presentata. Sostenere l'applicabilità della sanzione significherebbe ammettere l'interpretazione analogica, violando la tassatività delle sanzioni.

5 DICHIARAZIONE UNIFICATA

L'art. 3 co. 1 del DPR 322/98, anteriormente alle modifiche apportate dalla L. 190/2014, stabiliva che i soggetti "solari" tenuti all'invio della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione IVA dovevano presentare la dichiarazione unificata (modello UNICO), che avrebbe avuto rilievo per le imposte sui redditi e per l'IVA, salva la possibilità di presentazione della dichiarazione IVA "separata" in caso di credito IVA annuale (ai fini della relativa compensazione) o entro la fine del mese di febbraio (ai fini dell'esonero dalla comunicazione annuale dei dati IVA)²⁵.

Per effetto della L. 190/2014, come modificata dall'art. 10 co. 8-bis del DL 192/2014 conv. L. 11/2015, la dichiarazione unificata è venuta meno dall'anno 2017, in relazione al periodo d'imposta 2016²⁶.

Tanto premesso, la dichiarazione unificata era una modalità di adempimento dell'obbligo dichiara-

²² Circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2008 n. 11, § 5.4 e 11.

²³ C.T. Prov. Milano 26.1.2016 n. 672/23/16 e Cass. 23.7.2020 n. 15751.

²⁴ C.T. Prov. Firenze 15.7.2014 n. 920/3/14 e C.T. Prov. Torino 10.1.2014 n. 31/3/14.

²⁵ Si veda la circ. Agenzia delle Entrate 25.1.2011 n. 1.

Ai sensi dell'art. 1 co. 52 della L. 244/2007, a decorrere dall'anno 2008, la dichiarazione IRAP deve sempre essere presentata in via separata.

²⁶ La ragione di ciò risiede nel fatto che il termine di presentazione della dichiarazione IVA è stato anticipato a febbraio (nell'anno 2017) e al 30 aprile salvo proroghe (a partire dal 2018), con abrogazione della comunicazione annuale dei dati IVA di cui all'art. 8-bis del DPR 322/98.

tivo, per cui, ai fini sanzionatori, sarebbe rimasta ferma l'autonomia delle dichiarazioni. Per questo motivo, se un contribuente obbligato alla presentazione della dichiarazione IRES e della dichiarazione IVA avesse presentato la dichiarazione unificata e avesse omissso l'invio del modello UNICO, due sarebbero state le violazioni, ancorché il modello di dichiarazione fosse unificato.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, la questione è diversa per l'intermediario abilitato, siccome l'art. 7-*bis* del DLgs. 241/97 si riferisce espressamente all'omesso/tardivo invio "delle dichiarazioni". Per questo motivo, in caso di omesso/tardivo invio della dichiarazione unificata, al professionista viene irrogata una sanzione unica, e non tante sanzioni quante sono le dichiarazioni²⁷.

6 MODELLO 730

Determinati soggetti (sostanzialmente, persone fisiche possessori di soli redditi di lavoro dipendente e assimilati, di capitale, di terreni e di fabbricati) possono, in luogo del modello REDDITI PF, presentare il modello 730²⁸.

In tale ipotesi, una volta che il CAF o l'intermediario abilitato abbiano accettato l'incarico, la responsabilità circa il tempestivo invio del modello 730 è solo in capo a questi ultimi²⁹.

Infatti, l'art. 15 del DM 31.5.99 n. 164 stabilisce che la ricevuta che il CAF (o il professionista) rilascia al contribuente costituisce prova dell'avvenuta presentazione della dichiarazione. Pertanto, in caso di omesso/tardivo invio del modello 730, l'Agenzia delle Entrate può irrogare, nei confronti dell'intermediario abilitato o del CAF, la sanzione di cui all'art. 7-*bis* del DLgs. 241/97³⁰.

Sostituto d'imposta che presta assistenza fiscale

Ove il contribuente abbia consegnato il modello 730 al proprio sostituto d'imposta che abbia deciso di prestare assistenza fiscale, in ipotesi di tardivo/omesso invio non opera l'art. 7-*bis* del DLgs. 241/97, bensì l'art. 39 co. 3 dello stesso decreto, che prevede una sanzione da 258,00 a 2.582,00 euro.

7 CUMULO GIURIDICO E CONTINUAZIONE

La questione più problematica riguardante le sanzioni di cui all'art. 7-*bis* del DLgs. 241/97 attiene all'applicabilità degli istituti del cumulo giuridico e della continuazione. Accade che l'intermediario, magari a breve distanza temporale, invii più *file* contenenti ciascuno un'unica dichiarazione, o diversi *file* contenenti più dichiarazioni³¹.

²⁷ Circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2008 n. 11, § 7.2.

²⁸ Tale dichiarazione è oggetto di una disciplina peculiare, contenuta negli artt. 32 - 40 del DLgs. 241/97, nel DM 31.5.99 n. 164 e negli artt. 1, 4 e 5 del DLgs. 175/2014.

²⁹ Si veda C.T. Reg. Genova 17.4.2019 n. 480/5/19, che ha ritenuto illegittima la condotta dell'Ufficio, il quale ha contestato le sanzioni da omessa dichiarazione e negato il rimborso nei confronti del contribuente.

³⁰ Si evidenzia che il modello 730, ex art. 13 del DM 31.5.99 n. 164, a decorrere dal 2020, per effetto dell'art. 16-*bis* del DL 26.10.2019 n. 124 conv. L. 19.12.2019 n. 157, come modificato dall'art. 61-*bis* del DL 17.3.2020 n. 18 conv. L. 24.4.2020 n. 27, va consegnato dal contribuente all'intermediario abilitato o al CAF entro il 30 settembre. In relazione ai modelli 730 trasmessi in via telematica da parte dei CAF e dei professionisti, invece, il termine per l'invio, sempre dal 2020, coincide con:

- il 15 giugno, per le dichiarazioni presentate dal contribuente entro il 31 maggio;
- il 29 giugno, per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 1° al 20 giugno;
- il 23 luglio, per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 21 giugno al 15 luglio;
- il 15 settembre, per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 16 luglio al 31 agosto;
- il 30 settembre, per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 1° al 30 settembre.

³¹ In alcune pronunce, la Corte di Cassazione ha sostenuto, in via solamente incidentale, che altresì le sanzioni in oggetto

L'art. 12 del DLgs. 472/97 stabilisce, per quanto rileva ai nostri fini, che:

- è 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 relative a tributi diversi o commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione;
- detta sanzione si applica pure a coloro i quali, in tempi diversi, commettono più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile o la liquidazione anche periodica del tributo³².

Dal quadro normativo emerge che per il concorso formale (più violazioni commesse con unica azione) opera la sanzione per la violazione più grave aumentata da un quarto al doppio, mentre per il concorso materiale (distinte violazioni commesse con diverse azioni) ciò si applica solo per le violazioni formali, o per quelle che, in progressione, tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile o la liquidazione del tributo.

L'Agenzia delle Entrate ha affermato che ove l'intermediario invii un *file* contenente più dichiarazioni, si configurano tante violazioni quante sono le dichiarazioni contenute nella "fornitura", con applicazione del cumulo giuridico ex art. 8 della L. 689/81³³. Oltre a ciò, è stato evidenziato 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'articolo 8 della L. 689 del 1981 delle sanzioni riferibili alle dichiarazioni"*³⁴.

La Suprema Corte, sconfessando un pregresso orientamento³⁵, ha optato, a quanto pare in maniera ormai costante, per l'applicazione dell'art. 12 del DLgs. 472/97, siccome, da un lato, si tratta di violazioni formali (si rientra dunque nel primo comma della norma appena richiamata), dall'altro, lo stesso art. 39 del DLgs. 241/97 sancisce che opera, in quanto compatibile, il DLgs. 472/97³⁶.

Ad uguali conclusioni è pervenuta cospicua giurisprudenza di merito³⁷.

7.1 COMPUTO DELLA SANZIONE

Trattandosi di violazioni formali, a nostro avviso la c.d. "sanzione unica" sussiste nel concorso tanto formale quanto materiale, sia quando l'intermediario invii più *file* contenenti un'unica

possono essere meramente formali, dunque non sanzionabili come prevede l'art. 6 co. 5-bis del DLgs. 472/97 (Cass. 5.6.2015 n. 11741 e Cass. 15.11.2017 n. 27066). Trattandosi, comunque, di adempimenti che vanno eseguiti entro termini perentori e per definizione strumentali ai controlli, difficilmente la tesi può essere accettata in sede giudiziale.

³² Infine, se violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi d'imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo.

³³ Ris. Agenzia delle Entrate 30.7.2004 n. 105, ove detta posizione viene motivata siccome l'art. 7-bis del DLgs. 241/97 fa riferimento alla tardiva/omessa presentazione delle dichiarazioni, e non alla singola fornitura. Tra l'altro, l'unica forma di cumulo giuridico applicabile sarebbe quella dell'art. 8 della L. 689/81 (sanzione per la violazione più grave aumentata sino al triplo), in quanto l'art. 39 del DLgs. 241/97 stabilisce che, per le sanzioni disciplinate dall'art. 7-bis, le disposizioni del DLgs. 472/97 operano *"in quanto compatibili"*, e la compatibilità, nella specie, non sussisterebbe poiché dette violazioni non sono annoverabili né tra quelle formali né tra quelle sostanziali.

³⁴ Circ. Agenzia delle Entrate 27.9.2007 n. 52, § 4.2. In questo senso, C.T. Reg. Roma 18.6.2015 n. 3591/6/15.

³⁵ Si veda Cass. 11.10.2013 n. 23123.

³⁶ Si vedano Cass. 5.6.2015 n. 11741, Cass. 26.6.2015 n. 13238, Cass. 9.2.2016 n. 2597, Cass. 21.2.2017 n. 4458 e Cass. 24.3.2017 n. 7661.

³⁷ Si vedano C.T. Reg. Bari 11.6.2019 n. 1869/1/19, C.T. Prov. Milano 3.7.2018 n. 3084/3/18, C.T. Reg. Palermo 20.2.2017 n. 588/25/17, C.T. Reg. Milano 18.7.2016 n. 4251/30/16, C.T. Reg. Roma 29.3.2016 n. 1558/28/1 e C.T. Reg. Perugia 15.10.2015 n. 525/3/15.

dichiarazione sia quando invii diversi *file* con più dichiarazioni sia quando invii un unico *file* con diverse dichiarazioni al suo interno.

L'ufficio dovrebbe, secondo quanto esposto, irrogare sempre la sanzione prevista per la violazione più grave (ovvero quella da 516,00 a 5.164,00 euro) aumentata da un quarto al doppio, pervenendo ad una sanzione di 645,00 euro, ove gli aumenti siano applicati nella misura minima³⁸.

7.2 EVENTUALE RESPONSABILITÀ DEGLI UFFICI

L'emanazione, ad opera dell'Agenzia delle Entrate, di atti di contestazione di sanzioni in palese contrasto con un orientamento giurisprudenziale può legittimare la condanna alle spese del giudizio, ove il giudice non ravvisi motivi di compensazione delle stesse ex art. 15 del DLgs. 546/92.

In base ad alcune sentenze, se il giudizio viene proseguito (ad esempio, appellando la sentenza) sostenendo una tesi in manifesto contrasto con una interpretazione unanime della giurisprudenza, senza che la parte la contesti in modo fondato, è possibile richiedere una somma aggiuntiva alla condanna alle spese, a titolo di responsabilità processuale aggravata ex art. 93 c.p.c.³⁹.

Addirittura, secondo un'opinione la mancata applicazione del cumulo giuridico integra gli estremi del danno erariale, con segnalazione della condotta alla Procura della Corte dei Conti⁴⁰.

8 RAVVEDIMENTO OPEROSO

Le violazioni contemplate dall'art. 7-bis del DLgs. 241/97 possono essere sanate mediante ravvedimento operoso ex art. 13 del DLgs. 472/97⁴¹.

Il ravvedimento opera anche se sono iniziati controlli fiscali ed è precluso nel momento in cui viene notificato l'atto di contestazione della sanzione. Bisogna considerare che, per effetto dell'art. 7 co. 4-bis del DLgs. 472/97, se il ritardo non è superiore a 30 giorni, la sanzione è dimezzata, e ciò trova applicazione altresì ai fini del ravvedimento⁴².

Per l'Agenzia delle Entrate, il *“legame esistente tra la presentazione della dichiarazione e la sua trasmissione telematica, dovuto alla circostanza che in assenza di trasmissione telematica la dichiarazione, pur consegnata nei termini all'intermediario, è da considerare omessa, comporta che il ravvedimento relativo alla tardiva trasmissione telematica deve seguire le regole dettate dall'articolo 13, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 472 del 1997”*⁴³. Seguendo tale interpretazione e alla luce di quanto esposto, l'intermediario:

³⁸ C.T. Prov. Milano 3.7.2018 n. 3084/3/18 (516,00 euro, sanzione minima, a cui si aggiunge l'importo di 129,00 euro, un quarto di 516,00).

³⁹ Si vedano Cass. 14.9.2016 n. 18057 e Cass. 22.2.2016 n. 3376.

⁴⁰ C.T. Reg. Milano 12.7.2019 n. 3087/18/19.

⁴¹ Nella circ. Agenzia delle Entrate 21.12.2001 n. 106 (a commento dell'art. 51 del DLgs. 213/98), è stato precisato che qualora la sanzione sia ancora definita in cifra fissa in lire (come nella specie), ai fini del calcolo della sanzione ridotta da applicare in caso di ravvedimento è necessario effettuare il troncamento delle cifre decimali. Per contro, se la sanzione è espressa in euro, non vi è alcun "troncamento". Inoltre, se la sanzione è espressa in percentuale non deve essere operato il troncamento dei decimali, ma si applicano le regole dell'arrotondamento al centesimo di euro.

⁴² Allo stato attuale, l'Agenzia delle Entrate non si è pronunciata sull'operatività dell'art. 7 co. 4-bis del DLgs. 472/97 al caso del ravvedimento sulla violazione dell'art. 7-bis del DLgs. 241/97. Fermo restando ciò, non si rinvenivano motivi ostativi all'applicabilità della norma, essendo espressione di un criterio generale, specie se si osserva che, in tema di ravvedimento sulle comunicazioni delle liquidazioni IVA e dei dati delle fatture, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che il ravvedimento si esegue prendendo come base di computo la disciplina sostanziale, ancorché preveda sanzioni dimezzate connesse alla tardività nell'adempimento (ris. Agenzia delle Entrate 28.7.2017 n. 104).

⁴³ Circ. Agenzia delle Entrate 27.9.2007 n. 52, § 4.1.1.

- può fruire del ravvedimento operoso se i relativi adempimenti (invio della dichiarazione e versamento della sanzione ridotta) vengono posti in essere entro 90 giorni dal termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione;
- deve versare la sanzione di 258,00 euro ridotta a 1/10 se il ritardo non supera i 30 giorni (25,00 euro);
- deve versare la sanzione di 516,00 euro ridotta a 1/10 se il ritardo è compreso tra i 31 giorni e i 90 giorni (51,00 euro).

La circ. Agenzia delle Entrate 12.6.2002 n. 50 (§ 19.5) ha chiarito che, qualora il termine per il ravvedimento operoso scada di sabato o in una giornata festiva, il versamento si considera tempestivo se effettuato il primo giorno lavorativo successivo.

Di seguito si riepilogano, in forma tabellare, le sanzioni dovute in caso di ravvedimento dell'intermediario, ipotizzando sia corretta l'interpretazione ufficiale.

Fattispecie	Sanzione	Riduzione da ravvedimento	Art. 13 del DLgs. 472/97	Norma sostanziale
Ritardo massimo di 30 giorni	258,00 euro	25,00 euro (1/10)	lett. c)	artt. 7- <i>bis</i> del DLgs. 241/97 e 7 co. 4- <i>bis</i> del DLgs. 472/97
Ritardo da 31 giorni a 90 giorni	516,00 euro	51,00 euro (1/10)	lett. c)	art. 7- <i>bis</i> del DLgs. 241/97
Ritardo superiore a 90 giorni	da 516,00 a 5.164,00 euro	ravvedimento non possibile	ravvedimento non possibile	art. 7- <i>bis</i> del DLgs. 241/97

Dunque, la tardiva trasmissione dei modelli REDDITI 2020 e IRAP 2020, il cui termine di presentazione scade il 30.11.2020⁴⁴ salvo eventuali proroghe, può essere ravveduta dagli intermediari sino all'1.3.2021, in quanto il 28.2.2021 cade di domenica⁴⁵. Ove, invece, il ravvedimento avvenisse entro il 30.12.2020 ci sarebbe l'ulteriore dimezzamento delle sanzioni ex art. 7 co. 4-*bis* del DLgs. 472/97⁴⁶.

A diverse conclusioni si deve pervenire per la dichiarazione del sostituto d'imposta (modello 770), che, relativamente all'anno 2019 (dichiarazione da presentare nel 2020), per effetto dell'art. 10 del DL 28.10.2020 n. 137, ha come termine di presentazione il 10.12.2020⁴⁷.

Di seguito si riportano, in forma tabellare, i termini per il ravvedimento distinti in base alle varie dichiarazioni, relative al periodo d'imposta 2019, ipotizzando sia corretta l'interpretazione ufficiale.

Dichiarazione	Termine	Ravvedimento entro 30 giorni	Ravvedimento entro 90 giorni
REDDITI 2020	30.11.2020 ⁴⁸	30.12.2020	1.3.2021
IRAP 2020	30.11.2020 ⁴⁹	30.12.2020	1.3.2021

⁴⁴ L'art. 4 co. 2-*bis* del DL 30.4.2019 n. 34, conv. L. 28.6.2019 n. 58, ha modificato l'art. 2 del DPR 322/98, stabilendo il differimento a regime al 30 novembre delle dichiarazioni dei redditi e IRAP dei soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

⁴⁵ Il discorso, sempre aderendo alla tesi erariale, non vale per la dichiarazione IVA, il cui termine di presentazione, relativamente alla dichiarazione IVA 2020 (inerente al 2019), è spirato il 30.6.2020 (art. 62 co. 1 e 6 del DL 18/2020). Il ravvedimento sarebbe dovuto avvenire entro i 90 giorni successivi, quindi entro il 28.9.2020. Si rammenta che a regime, ai sensi dell'art. 8 del DPR 322/98, il termine di presentazione della dichiarazione IVA coincide con il 30 aprile di ciascun anno.

⁴⁶ Come anticipato, il dimezzamento delle sanzioni è indipendente dal ravvedimento operoso, quindi se l'intermediario trasmettesse le dichiarazioni tardivamente ma entro il 30.12.2020, comunque le sanzioni dovrebbero essere irrogate tenendo conto del dimezzamento.

⁴⁷ A regime, invece, in base all'art. 4 del DPR 322/98, il termine di presentazione del modello 770 coincide con il 31 ottobre di ciascun anno.

⁴⁸ Soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, salvo eventuali proroghe.

⁴⁹ Soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, salvo eventuali proroghe.

IVA 2020	30.6.2020	30.7.2020	28.9.2020
770/2020	10.12.2020	11.1.2021 ⁵⁰	10.3.2021

Per il versamento della sanzione è stato istituito il codice tributo "8924"⁵¹.

Esempio

Si supponga che un dottore commercialista invii, in data 20.1.2021 e in data 27.1.2021, un file contenente una dichiarazione IRES e una dichiarazione IRAP, relative al periodo d'imposta 2019 (modelli REDDITI 2020 SC e IRAP 2020).

Secondo l'illustrata posizione dell'Agenzia delle Entrate, il ravvedimento deve avvenire entro 90 giorni dal termine ultimo per l'invio delle dichiarazioni (quindi entro l'1.3.2021, salvo eventuali proroghe).

Pertanto, occorre versare, a titolo di sanzione ridotta, la somma complessiva di 102,00 euro ($516 / 10 = 51 \times 2 = 102$).

Il modello F24 dovrà essere compilato come segue.

SEZIONE ERARIO		codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI		8924		2020	102,00		
codice ufficio	codice atto						
TOTALE A					102,00		
							SALDO (A-B)
							102,00

8.1 RAVVEDIMENTO OLTRE IL TERMINE DEI 90 GIORNI

L'impostazione dell'Agenzia delle Entrate, ad avviso della quale, necessariamente, il ravvedimento deve avvenire ai sensi della lett. c) dell'art. 13 del DLgs. 472/97 quindi entro i 90 giorni, non è condivisa in dottrina, sulla base del fatto che la violazione commessa dall'intermediario e quella del contribuente danno luogo a sanzioni distinte, per cui nei confronti dell'intermediario tornerebbe applicabile l'intero art. 13 co. 1 del DLgs. 472/97. Per questa ragione, il ravvedimento potrebbe avvenire senza limitazioni temporali, sino a quando è notificato l'atto di contestazione delle sanzioni, riducendo la sanzione a seconda del momento in cui viene posto in essere.

Opererebbero, secondo questa tesi, le lett. a-bis)⁵² - b-quater) dell'art. 13 co. 1 del DLgs. 472/97. Pertanto, se il ravvedimento avvenisse entro il termine della lett. b), la sanzione di 516,00 euro dovrebbe essere ridotta a 1/8 del minimo, quindi a 64,00 euro.

Per ciò che concerne il computo del termine per il ravvedimento, utile per determinare la riduzione della sanzione, la violazione si consumerebbe con lo spirare del termine per l'invio della dichiarazione.

L'esecuzione del ravvedimento spirati i 90 giorni dal termine ultimo per la presentazione della dichiarazione espone comunque a vari rischi. Infatti, potrebbe essere disconosciuto, con irrogazione delle sanzioni nell'intera misura, ferma restando la necessità di applicare la c.d. "sanzione unica" ex art. 12 del DLgs. 472/97.

⁵⁰ Il 9.1.2021 cade di sabato, dunque il termine slitta al lunedì successivo.

⁵¹ Ris. Agenzia delle Entrate 21.11.2007 n. 338, ove è specificato che tale codice è esposto nella sezione "Erario" del modello F24, in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "Importi a debito versati", con l'indicazione quale "Anno di riferimento" dell'anno in cui si realizza la violazione, nella forma "AAAA".

⁵² Nel ravvedimento entro i 90 giorni, opererebbe di conseguenza la lett. a-bis), con riduzione della sanzione a 1/9 del minimo, e non a 1/10 del minimo, siccome la violazione, non essendo tecnicamente un'omessa dichiarazione, non sarebbe compresa nella lett. c).

8.2 MODELLO 730⁵³

Per ciò che concerne la presentazione del modello 730, bisogna richiamare i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate forniti con la circ. 19.2.2008 n. 11 (§ 13).

In detta sede, è stato precisato che, se il CAF o l'intermediario abilitato hanno omesso di inviare telematicamente il modello 730 entro i termini, essi possono avvalersi del ravvedimento sino a quando è possibile effettuare l'adempimento omesso, quindi sino al 10 novembre, termine previsto per trasmettere i modelli 730 integrativi ai sensi dell'art. 16 co. 1-*bis* del DM 31.5.99 n. 164.

Fermo restando quanto esposto:

- se il ritardo non supera i 30 giorni, si rientra nell'art. 13 co. 1 lett. c) del DLgs. 472/97 visto in combinazione con l'art. 7 co. 4-*bis* del DLgs. 472/97, quindi la riduzione della sanzione è pari a 1/10 del minimo ridotto alla metà (25,00 euro);
- se il ritardo è compreso tra 31 e 90 giorni, si rientra nell'art. 13 co. 1 lett. c) del DLgs. 472/97, e la riduzione della sanzione è pari a 1/10 del minimo (51,00 euro);
- se il ritardo supera i 90 giorni, la sanzione è ridotta a 1/8 del minimo (64,00 euro).

8.3 CONVENIENZA DEL RAVVEDIMENTO

Nel ravvedimento operoso il contribuente non può, autonomamente, applicare gli istituti del cumulo giuridico e della continuazione, di prerogativa esclusiva degli uffici finanziari⁵⁴.

Bisogna considerare che, come esposto nel precedente § 7, mentre la Cassazione sembra, allo stato attuale, consolidata nel ritenere operante l'art. 12 del DLgs. 472/97⁵⁵, di diverso avviso è l'Agenzia delle Entrate⁵⁶, che, a livello di prassi, non si è uniformata alla tesi giurisprudenziale.

Tenendo presente ciò, qualora l'Agenzia delle Entrate intendesse recepire l'orientamento della Cassazione, dovrebbe irrogare la sanzione prevista per la violazione più grave (ovvero quella da 516,00 a 5.164,00 euro) aumentata da un quarto al doppio. Pertanto, applicando la sanzione minima, si giungerebbe ad una cifra di 645,00 euro ($516 + 1/4 = 645$)⁵⁷, mentre con il limite edittale massimo e l'aumento da cumulo massimo si arriverebbe ad una sanzione di 10.328,00 euro ($5.164 \times 2 = 10.328$)⁵⁸.

Spetta sempre la definizione al terzo della sanzione irrogata *ex art.* 16 del DLgs. 472/97⁵⁹.

⁵³ Le osservazioni effettuate in questo paragrafo non si applicano al sostituto d'imposta che presta assistenza fiscale, per il quale operano le sanzioni *ex art.* 39 co. 3 del DLgs. 241/97.

⁵⁴ Da ultimo, circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2016 n. 42.

⁵⁵ Si vedano Cass. 5.6.2015 n. 11741, Cass. 26.6.2015 n. 13238, Cass. 9.2.2016 n. 2597, Cass. 21.2.2017 n. 4458 e Cass. 24.3.2017 n. 7661.

⁵⁶ Circ. Agenzia delle Entrate 27.9.2007 n. 52, § 4.2.

⁵⁷ Cfr. la sentenza C.T. Prov. Milano 3.7.2018 n. 3084/3/18.

⁵⁸ Sulla base dei documenti di prassi citati, il cumulo viene ammesso solo se le diverse dichiarazioni sono state inviate tardivamente in una singola fornitura, applicando, tra l'altro, non l'art. 12 del DLgs. 472/97 ma l'art. 8 della L. 689/81 (con aumento sino al triplo della violazione più grave).

⁵⁹ Le sanzioni in oggetto, tecnicamente, non sono connesse al tributo, dunque, in punto procedura, si applica l'art. 16 del DLgs. 472/97, con possibilità di presentare deduzioni difensive nel momento in cui l'atto viene notificato. Bisogna quindi rammentare che, se il contribuente presenta le deduzioni difensive (ad esempio sollecitando l'applicazione dell'art. 12 del DLgs. 472/97 in luogo dell'art. 8 della L. 689/81) e poi queste non vengono accettate, la definizione al terzo viene ad essere inibita.