
Tardiva e omessa dichiarazione, sanzioni e rimedi per gli intermediari

Data Articolo: 28 Novembre 2019

Autore Articolo: Nicolò Cipriani

Superato il termine per la trasmissione delle **dichiarazioni dei redditi del 2 dicembre 2019**, proponiamo una breve disamina di quelle che sono le sanzioni in caso di **omessa o tardiva presentazione**, con i possibili rimedi in capo all'intermediario.

La norma sanzionatoria è contenuta all'art. 7-bis del DLgs.241/1997, che 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** tenendo altresì presente che l'art. 7 co. 4-bis del D.Lgs. 472/1997 dispone la riduzione alla metà in caso di presentazione entro i 30 giorni successivi alla scadenza (quindi da 258,00 a 2.582,00 euro). È il caso di evidenziare che si tratta di una **sanzione tributaria**, autonoma e distinta, che colpisce gli intermediari a prescindere dalle sanzioni ulteriori per le violazioni tributarie in capo ai contribuenti per l'omessa/tardiva dichiarazione.

I provvedimenti di irrogazione della sanzione in commento sono trasmessi agli Ordini professionali per gli eventuali provvedimenti disciplinari che comprendono la 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.

Un caso particolare riguarda le dichiarazioni consegnate agli intermediari **oltre il termine per la presentazione** in via telematica, che devono essere inviate entro 30 giorni dalla data contenuta nell'impegno di trasmissione (ex art. 3 co. 7-ter del DPR 322/98). Si tratta di una regola non applicabile al caso in cui l'intermediario riceva dal cliente l'incarico alla trasmissione di **dichiarazioni integrative**.

La questione che merita di essere approfondita riguarda l'applicabilità degli istituti del **cumulo giuridico** e della **continuazione**. Accade, infatti, che l'intermediario, magari a breve distanza temporale, invii più file contenenti ciascuno un'unica dichiarazione, o diversi file contenenti più dichiarazioni.

L'art. 12 del D.Lgs. 472/1997 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 tributo.

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. Secondo l'Agenzia delle Entrate 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. 689/81.

Secondo un diverso orientamento, più volte fatto proprio dalla giurisprudenza, l'ufficio dovrebbe irrogare per ogni **fornitura** 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 minima per ogni fornitura.

È stato altresì sostenuto che la **sanzione unica** possa essere applicata quando l'intermediario:

- invii più *file* contenenti un'unica dichiarazione;
- invii diversi *file* con più dichiarazioni;
- invii un unico *file* con diverse dichiarazioni al suo interno.

Le violazioni in commento possono essere sanate mediante **ravvedimento operoso** ex art. 13 del D.Lgs. 472/1997, che 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 se il ritardo non è superiore a 30 giorni, la sanzione è dimezzata, e ciò trova applicazione altresì ai fini del ravvedimento.

Di seguito si riepilogano, in forma tabellare, le sanzioni dovute in caso di ravvedimento dell'intermediario:

MODELLO DICHIARAZIONE	FATTISPECIE	TERMINE SCADENZA	TERMINE ADEMPIMENTO	SANZIONE	RIDUZIONE
REDDITI/IRAP	RITARDO MAX 30 GG	02/12/2019	02/01/2020	258,00	25,00 (1/10)
REDDITI/IRAP	RITARDO DA 31 GG A 90 GG	02/12/2019	02/03/2020	516,00	51,00 (1/10)
REDDITI/IRAP	OLTRE 90 GG	02/12/2019	OLTRE 02/03/2020	516,00	Secondo le riduzioni ex art. 13, D.Lgs. 472/1997

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

I medesimi principi possono essere applicati anche alle dichiarazioni dei **sostituti d'imposta** (modello 770) nonché alle **dichiarazioni IVA**.

Si tenga, infine, presente che l'Agenzia delle Entrate, al contrario della dottrina più attenta, non ammette la possibilità del ravvedimento operoso oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza.

Nicolò Cipriani – Centro Studi CGN