



## 1 PREMESSA

L'art. 7-bis del DLgs. 241/97 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. Il DLgs. 14.6.2024 n. 87, che ha riformato sotto vari aspetti le sanzioni tributarie, non ha tuttavia riguardato l'art. 7-bis del DLgs. 241/97<sup>1</sup>.

Bisogna considerare 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 a un terzo”*<sup>2</sup>. Non sussistono motivi ostativi all'applicabilità di questa norma<sup>3</sup>, per cui se l'intermediario invia la dichiarazione con un ritardo massimo di 30 giorni, la sanzione va da 172,00 a 1.721,33 euro.

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 sono irrogate le sanzioni proporzionali ai sensi degli artt. 1, 2 e 5 del DLgs. 471/97<sup>4</sup>;
- all'intermediario viene contestata la sanzione da 516,00 a 5.164,00 euro per l'omesso invio della dichiarazione<sup>5</sup>.

Sulla base di quanto sancito dall'art. 39 co. 1-bis del DLgs. 241/97<sup>6</sup>, è possibile affermare che le sanzioni in oggetto abbiano natura tributaria, non a caso sono connesse ad adempimenti fiscali quali la trasmissione delle dichiarazioni<sup>7</sup>.

Tali sanzioni, irrogate dalla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate competente in base al domicilio fiscale del trasgressore come prevede l'art. 39 co. 2 del DLgs. 241/97<sup>8</sup>, vanno notificate, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo alla violazione ex art. 20 del DLgs. 472/97<sup>9</sup> e presuppongono l'elemento soggettivo. Il professionista deve utilizzare la diligenza propria dell'incarico che gli è conferito, non

<sup>1</sup> Si segnala che, in particolare, le disposizioni sanzionatorie del DLgs. 241/97, del DLgs. 471/97 e di buona parte di quelle dei DLgs. 472/97 e 74/2000 sono confluite nel DLgs. 5.11.2024 n. 173, Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali (pubblicato sul S.O. n. 40 alla G.U. 28.11.2024 n. 279), emanato in attuazione della delega contenuta nell'art. 21 della L. 9.8.2023 n. 111, la cui applicazione, con abrogazione espressa delle precedenti disposizioni, è però stabilita a partire dall'1.1.2026.

<sup>2</sup> Il riportato co. 4-bis è stato modificato dal DLgs. 14.6.2024 n. 87, che ha abbassato la riduzione della sanzione nel caso descritto dalla metà a un terzo. La modifica, ai sensi dell'art. 5 del DLgs. 14.6.2024 n. 87, opera per le violazioni commesse dall'1.9.2024 (per quelle commesse sino al 31.8.2024, continua ad operare la riduzione della metà).

<sup>3</sup> Si veda la ris. Agenzia delle Entrate 24.12.2020 n. 82.

<sup>4</sup> Per effetto delle modifiche del DLgs. 14.6.2024 n. 87 (operanti per le violazioni commesse dall'1.9.2024), tendenzialmente la sanzione è pari al 120% delle imposte dovute o delle ritenute non versate; se la dichiarazione è presentata prima di un qualsiasi controllo ed entro i termini di decadenza per l'accertamento, la sanzione diventa del 75%.

<sup>5</sup> Sarebbe scorretto sostenere che il sistema preveda una duplicazione di sanzioni (cfr. Cass. 20.7.2018 n. 19422).

<sup>6</sup> Secondo cui si applicano, *“in quanto compatibili”*, le norme del DLgs. 472/97.

<sup>7</sup> Così Cass. 11.10.2013 n. 23123 e Cass. 9.2.2016 n. 2597.

<sup>8</sup> La competenza della Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate si radica quindi in base al domicilio fiscale del professionista (non del contribuente). L'atto di contestazione della sanzione erroneamente emesso dalla Direzione provinciale di domicilio fiscale del contribuente è annullabile (Cass. 2.5.2024 n. 11790, sia pure in merito alle sanzioni in tema di visto di conformità).

<sup>9</sup> Ai sensi dell'art. 39 co. 2 del DLgs. 241/97, l'atto di contestazione è unico per ciascun anno solare, potendo essere modificato o integrato entro i termini di decadenza.

potendo esimersi da responsabilità adducendo errori bloccanti<sup>10</sup> o l'assenza per malattia o altro dei suoi collaboratori<sup>11, 12, 13</sup>.

I provvedimenti di irrogazione di cui all'art. 7-bis del DLgs. 241/97 sono trasmessi agli Ordini professionali, per gli eventuali provvedimenti disciplinari<sup>14</sup>.

### **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 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 all'attività di assistenza fiscale da parte dei CAF.

Ai sensi dell'art. 3 co. 4 del DPR 322/98, *“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”*<sup>15</sup>.

## **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 ad una sanzione 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)<sup>16</sup>.

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

---

<sup>10</sup> L'errore bloccante, se dimostrato e se dipende dal sistema telematico dell'Agenzia delle Entrate, può però ritenersi sintomatico di assenza di colpa, contestualizzando la fattispecie.

<sup>11</sup> Cass. 20.7.2018 n. 19381.

<sup>12</sup> Anche per tali sanzioni valgono i principi del DLgs. 472/97, inclusa la non punibilità per forza maggiore. Essa non può invocarsi solo per il fatto che i *computer* erano stati sequestrati. Nella specie, era stato chiesto 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).

<sup>13</sup> In alcune pronunce, la Corte di Cassazione ha sostenuto, in via solamente incidentale, che altresì le sanzioni in oggetto 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.

<sup>14</sup> Art. 39 co. 2 del DLgs. 241/97.

<sup>15</sup> L'art. 3 co. 6-bis del DPR 322/98 prevede che il contribuente possa conferire l'incarico alla trasmissione di più dichiarazioni; l'intermediario deve 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”*.

<sup>16</sup> L'art. 3 co. 1 del DPR 322/98, anteriormente alla L. 190/2014, stabiliva che i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, tenuti all'invio della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione IVA dovevano, salvo alcune eccezioni, presentare la dichiarazione unificata (modello UNICO), che avrebbe avuto rilievo per le imposte sui redditi e per l'IVA. In caso di omesso/tardivo invio della dichiarazione unificata, al professionista veniva comunque irrogata una sola sanzione e non tante sanzioni quante erano le dichiarazioni comprese nel modello UNICO (circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2008 n. 11, § 7.2).

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 Contabili<sup>17</sup>;
- 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 economia o equipollenti, o del diploma di ragioneria;
- gli iscritti agli Albi degli Avvocati<sup>18</sup>;
- gli iscritti nel Registro dei revisori contabili ex DLgs. 27.1.92 n. 88<sup>19</sup>;
- 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 DM 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 di appartenenti a minoranze etnico-linguistiche;
- i CAF-dipendenti;
- i CAF-imprese;
- coloro che esercitano la consulenza fiscale ex DM 19.4.2001<sup>20</sup>;
- gli iscritti agli Albi dei Dottori Agronomi e Forestali, degli Agrotecnici e dei Periti Agrari<sup>21</sup>;
- i notai iscritti nel ruolo indicato nell'art. 24 della L. 16.2.2013 n. 89<sup>22</sup>.

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 professionali<sup>23</sup>;
- le società tra professionisti iscritte all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili o all'Albo dei Consulenti del Lavoro<sup>24</sup>;

---

<sup>17</sup> Cfr. il DLgs. 139/2005 sull'unificazione degli Albi dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri e Periti commerciali.

<sup>18</sup> Previsti dal DM 12.7.2000.

<sup>19</sup> Previsti dal DM 12.7.2000; ora Registro dei revisori legali, ex DLgs. 27.1.2010 n. 39.

<sup>20</sup> Per essere abilitati al servizio telematico Entratel occorre il possesso di un codice ATECO che consenta di qualificare l'attività esercitata come "consulenza fiscale" ovvero come attività ad essa affine, nonché della partita IVA. In relazione alla possibilità di abilitare l'amministratore unico della società istante, esso, oltre a possedere una partita IVA attiva, deve avere un codice ATECO che consenta di qualificare l'attività esercitata come "consulenza fiscale" ovvero come attività ad essa affine (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 21.2.2022 n. 87, che modifica in parte la precedente risposta a interpello Agenzia delle Entrate 7.2.2022 n. 79).

<sup>21</sup> Previsti dal DM 19.4.2001.

<sup>22</sup> Previsti dal provv. Agenzia delle Entrate 11.6.2012 n. 45204.

<sup>23</sup> Fattispecie contemplate dal DM 18.2.99.

<sup>24</sup> Previste dal provv. Agenzia delle Entrate 9.3.2018 n. 53616.



- le associazioni e società tra avvocati, di cui agli artt. 4 e 4-*bis* della L. 31.12.2012 n. 247<sup>25</sup>;
- le società del gruppo<sup>26</sup>.

Non ci sono sanzioni per il contribuente che presenta la dichiarazione in proprio, la società che la invia per conto delle altre società del gruppo ex art. 3 co. 2-*bis* del DPR 322/98 e il sostituto d'imposta che presta assistenza fiscale<sup>27</sup>.

## 2.1 DICHIARAZIONE TRASMESSA DA UNO STUDIO ASSOCIATO

Se la dichiarazione è trasmessa da uno studio associato, la sanzione è irrogata nei confronti del professionista iscritto all'Albo che ha assunto l'incarico<sup>28</sup>.

## 2.2 DICHIARAZIONE SCARTATA DAL SERVIZIO TELEMATICO

La sanzione a carico dell'intermediario non opera se le dichiarazioni tempestivamente trasmesse, ma scartate dall'Amministrazione, vengono correttamente ritrasmesse entro 5 giorni dalla data di restituzione delle ricevute che segnalano il motivo di scarto<sup>29</sup>.

Di norma le sanzioni non si applicano se il ritardo è determinato per difficoltà di connessione al servizio telematico ovvero di messa a punto delle procedure informatiche<sup>30</sup>.

## 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 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'incarico<sup>31</sup>.

Detto in altri termini, 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 dichiarazione<sup>32</sup>, 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 dichiarazione<sup>33</sup>.

## 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.

---

<sup>25</sup> Previste dal provv. Agenzia delle Entrate 9.3.2020 n. 118737.

Un'associazione professionale composta da avvocati (in prevalenza) e da commercialisti, iscritti presso i rispettivi Albi professionali, può essere abilitata alla trasmissione telematica delle dichiarazioni (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 13.4.2021 n. 245).

<sup>26</sup> Art. 3 co. 2-*bis* del DPR 322/98.

<sup>27</sup> Al sostituto d'imposta si applicano le sanzioni previste dall'art. 39 co. 3 del DLgs. 241/97.

<sup>28</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2008 n. 11, § 5.2.

<sup>29</sup> C.M. 24.9.99 n. 195/E, § 2; si veda anche la circ. Agenzia delle Entrate 25.1.2002 n. 6, § 4.5. Il principio secondo cui un documento, un'istanza o una dichiarazione scartata dal sistema telematico entro il termine di scadenza può essere ritrasmessa entro i 5 giorni successivi ha valenza generale (Cass. 27.6.2023 n. 18248).

<sup>30</sup> Comunicato stampa Ministero delle Finanze 21.10.99.

<sup>31</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2008 n. 11, § 5.4 e 11.

<sup>32</sup> C.T. Prov. Milano 26.1.2016 n. 672/23/16 e Cass. 23.7.2020 n. 15751.

<sup>33</sup> C.T. Prov. Firenze 15.7.2014 n. 920/3/14 e C.T. Prov. Torino 10.1.2014 n. 31/3/14.

Trattasi di una situazione che 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 postula una dichiarazione presentata. Sostenere l'applicabilità della sanzione significherebbe ammettere l'interpretazione analogica, violando la tassatività.

## 5 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 730<sup>34</sup>. Una volta che il CAF o l'intermediario abbiano accettato l'incarico, la responsabilità del tempestivo invio del modello 730 è in capo a questi ultimi<sup>35</sup>.

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. 241/97<sup>36</sup>.

### **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.

## 6 CUMULO GIURIDICO E CONTINUAZIONE

Può accadere che l'intermediario, magari a breve distanza temporale, invii più *file* contenenti ciascuno un'unica dichiarazione, o diversi *file* con più dichiarazioni. Tale violazione può anche essere reiterata in diverse annualità.

In questo caso, nonostante la prassi dell'Agenzia delle Entrate, tradizionalmente, sia sempre stata di segno opposto, si può sostenere che operino le regole sul cumulo giuridico e sulla continuazione enunciate dall'art. 12 del DLgs. 472/97. Ciò vale, a maggior ragione, dopo le modifiche del DLgs. 14.6.2024 n. 87 che ha ampliato l'ambito operativo dei menzionati istituti.

### 6.1 VIOLAZIONI COMMESSE NELLO STESSO ANNO

L'art. 12 co. 1 del DLgs. 472/97 stabilisce: "*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*

---

<sup>34</sup> Tale dichiarazione è oggetto di una disciplina peculiare, contenuta negli artt. 32 - 40 del DLgs. 241/97, nel DM 31.5.99 n. 164, negli artt. 1, 4 e 5 del DLgs. 175/2014 e nell'art. 2 del DLgs. 1/2024.

<sup>35</sup> Si veda la 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.

<sup>36</sup> I CAF-dipendenti e i professionisti abilitati, nonché i sostituti d'imposta che prestano assistenza fiscale, devono trasmettere i modelli 730 all'Agenzia delle Entrate entro (artt. 16 e 17 del DM 31.5.99 n. 164):

- 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.

*anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni della medesima disposizione, con esclusione delle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni”.*

Si tratta proprio della fattispecie in cui l'intermediario, con una azione/omissione o anche con più azioni/omissioni commesse in tempi diversi, violi l'art. 7-bis del DLgs. 241/97.

In questo senso si è espressa la giurisprudenza di legittimità in via pressochè unanime<sup>37, 38</sup>; in sede di merito, alcune Corti hanno addirittura inviato la sentenza alla Procura della Corte dei Conti, onde valutare la possibile esistenza di responsabilità erariali<sup>39</sup>.

La prassi, come anticipato, si è sempre espressa in senso diverso, sulla base di interpretazioni che, specie in ragione del sopravvenuto DLgs. 14.6.2024 n. 87, non sono più sostenibili<sup>40</sup>. L'inapplicabilità dell'art. 12 del DLgs. 472/97 è stata sorretta in ragione del fatto che le violazioni disciplinate dall'art. 7-bis del DLgs. 241/97 non sarebbero né formali né sostanziali, quindi il cumulo avrebbe potuto sì operare, ma ai sensi dell'art. 8 della L. 689/81<sup>41</sup>.

Ora, l'art. 12 co. 1 del DLgs. 472/97, come riformato dal DLgs. 87/2024, ammette il cumulo delle sanzioni in caso di violazioni commesse anche con distinte azioni/omissioni a prescindere dal fatto che le violazioni siano di carattere formale. Viene quindi meno, alla radice, la tesi della prassi.

L'Agenzia delle Entrate deve quindi 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 minima<sup>42</sup>.

## **6.2 VIOLAZIONI COMMESSE IN DIVERSE ANNUALITÀ<sup>43</sup>**

L'intermediario potrebbe commettere le violazioni in relazione a distinti periodi di imposta, fattispecie rientrante nell'art. 12 co. 5 del DLgs. 472/97.

---

<sup>37</sup> Cass. 26.6.2015 n. 13238, Cass. 9.2.2016 n. 2597, Cass. 21.2.2017 n. 4458, Cass. 24.3.2017 n. 7661, Cass. 28.1.2021 n. 1892, Cass. 25.5.2021 n. 14246, Cass. 5.10.2021 n. 26911, Cass. 18.11.2021 n. 35124 e Cass. 27.12.2023 n. 36022.

<sup>38</sup> 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. (Cass. 14.9.2016 n. 18057 e Cass. 22.2.2016 n. 3376).

<sup>39</sup> C.T. Reg. Milano 12.7.2019 n. 3087/18/19.

<sup>40</sup> La cospicua giurisprudenza, sia di merito sia di legittimità, in senso opposto conferma che altresì prima del DLgs. 87/2024 la tesi era difficilmente sostenibile. Trattasi infatti di violazioni formali, non incidendo sulla determinazione della base imponibile e/o sulla quantificazione dell'imposta.

<sup>41</sup> Ove l'intermediario invii un *file* contenente più dichiarazioni, si configurano secondo la prassi tante violazioni quante sono le dichiarazioni contenute nella "fornitura", con applicazione del cumulo giuridico ex art. 8 della L. 689/81 (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 dichiarazione e non alla singola fornitura). 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 (circ. Agenzia delle Entrate 27.9.2007 n. 52, § 4.2).

<sup>42</sup> C.T. Prov. Milano 3.7.2018 n. 3084/3/18 (516,00 euro a cui si aggiunge l'importo di 129,00 euro, un quarto di 516,00).

<sup>43</sup> Non dovrebbe mai rilevare l'aumento di un quinto previsto dall'art. 12 co. 3 del DLgs. 472/97 (nemmeno se l'intermediario trasmette tardivamente sia la dichiarazione dei redditi sia la dichiarazione IVA e/o IRAP), per le violazioni commesse in relazione a più tributi. Le violazioni inerenti alla omessa/tardiva trasmissione delle



Acquistano rilievo le modifiche del DLgs. 87/2024, operanti per le violazioni commesse dall'1.9.2024. Pur in assenza di pronunce giurisprudenziali al riguardo, si può affermare che:

- per le violazioni commesse sino al 31.8.2024, occorre irrogare la sanzione prevista per la violazione più grave aumentata dalla metà al triplo<sup>44</sup>;
- per le violazioni commesse dall'1.9.2024, occorre irrogare la sanzione prevista per la violazione più grave aumentata dalla metà al triplo e poi da un quarto al doppio<sup>45</sup>.

## 7 RAVVEDIMENTO OPEROSO

Le violazioni contemplate dall'art. 7-bis del DLgs. 241/97 possono essere sanate mediante ravvedimento operoso ex art. 13 del DLgs. 472/97<sup>46</sup>.

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 ridotta a un terzo.

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”*<sup>47</sup>. In ragione di ciò, l'intermediario:

- può fruire del ravvedimento operoso se i relativi adempimenti (invio della dichiarazione e versamento della sanzione ridotta) vengono posti in essere entro 90 giorni dalla scadenza per la presentazione della dichiarazione;
- deve versare la sanzione di 172,00 euro ridotta a 1/10 se il ritardo non supera i 30 giorni (17,00 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).

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	172 euro	17 euro (1/10)	Lett. c)	Artt. 7-bis del DLgs. 241/97

dichiarazioni sono da intendersi alla stregua di violazioni più formali che dichiarative (non relative a nessun tributo), essendo proprie degli intermediari e sul piano tecnico distinte da quelle che possono essere irrogate ai contribuenti.

<sup>44</sup> L'art. 12 co. 5 del DLgs. 472/97 ante DLgs. 87/2024 prevede che per le violazioni della stessa indole commesse su più anni opera la sanzione prevista per la violazione più grave aumentata dalla metà al triplo. In termini generali, per la giurisprudenza sarebbe stato necessario applicare il solo aumento dalla metà al triplo (Cass. 5.5.2023 n. 11849); la prassi, invece, riteneva necessario applicare anche l'aumento del co. 1, da un quarto al doppio (C.M. 5.7.2000 n. 138, § 2).

<sup>45</sup> L'art. 12 co. 5 del DLgs. 472/97 post DLgs. 87/2024 prevede che per le violazioni commesse su più anni opera la sanzione prevista per la violazione più grave aumentata dalla metà al triplo e poi da un quarto al doppio (il co. 5 non contiene più alcun riferimento alle violazioni della stessa indole).

<sup>46</sup> 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 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 tronca-mento dei decimali, ma si applicano le regole dell'arrotondamento al centesimo di euro.

<sup>47</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 27.9.2007 n. 52, § 4.1.1.

Fattispecie	Sanzione	Riduzione da ravvedimento	Art. 13 del DLgs. 472/97	Norma sostanziale
30 giorni				e 7 co. 4- <i>bis</i> del DLgs. 472/97
Ritardo da 31 a 90 giorni	516 euro	51 euro (1/10)	Let. c)	Art. 7- <i>bis</i> del DLgs. 241/97
Ritardo superiore a 90 giorni	Da 516 a 5.164 euro	Ravvedimento non possibile	Ravvedimento non possibile	Art. 7- <i>bis</i> del DLgs. 241/97

Dunque, la tardiva trasmissione dei modelli REDDITI 2024 e IRAP 2024, il cui termine di presentazione è scaduto il 31.10.2024<sup>48</sup>, può essere ravveduta dagli intermediari sino al 29.1.2025<sup>49</sup>. Ove, invece, il ravvedimento fosse avvenuto entro il 30.11.2024 ci sarebbe l'ulteriore riduzione delle sanzioni al terzo ex art. 7 co. 4-*bis* del DLgs. 472/97<sup>50</sup>.

Di seguito si riportano, in forma tabellare, i termini per il ravvedimento distinti in base alle varie dichiarazioni, relative al periodo d'imposta 2023, ipotizzando sia corretta l'interpretazione ufficiale.

Dichiarazione	Termine	Ravvedimento entro 30 giorni (17 euro)	Ravvedimento entro 90 giorni (51 euro)
IVA 2024	30.4.2024	30.5.2024 (25 euro <sup>51</sup> )	29.7.2024
REDDITI 2024	31.10.2024	30.11.2024	29.1.2025
IRAP 2024	31.10.2024	30.11.2024	29.1.2025
770/2024	31.10.2024	30.11.2024	29.1.2025

Per il versamento della sanzione è stato istituito il codice tributo "8924"<sup>52</sup>.

### Esempio<sup>53</sup>

Si supponga che un dottore commercialista invii, in data 20.1.2025 e in data 27.1.2025, un *file* contenente una dichiarazione IRES e una dichiarazione IRAP, relative al periodo d'imposta 2023 (modelli REDDITI SC 2024 e IRAP 2024).

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 il 29.1.2025).

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

<sup>48</sup> A decorrere dal 2.5.2024, il termine di presentazione in via telematica dei modelli REDDITI/IRAP è stabilito al 31 ottobre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, ovvero, per i soggetti "non solari", entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta (art. 2 del DPR 322/98, come modificato dall'art. 11 co. 1 del DLgs. 1/2024 e dall'art. 2 co. 6 lett. a) del DLgs. 108/2024).

<sup>49</sup> Il discorso, aderendo alla tesi erariale, non vale per la dichiarazione IVA, il cui termine di presentazione, relativamente alla dichiarazione IVA 2024 (inerente al 2023) è spirato il 30.4.2024 (art. 8 del DPR 322/98). Il ravvedimento sarebbe dovuto avvenire entro i 90 giorni successivi, quindi entro il 29.7.2024.

<sup>50</sup> La riduzione delle sanzioni è indipendente dal ravvedimento operoso: se l'intermediario trasmettesse le dichiarazioni tardivamente ma entro il 30.11.2024, comunque le sanzioni dovrebbero essere irrogate tenendo conto della riduzione al terzo.

<sup>51</sup> Prima del DLgs. 87/2024 (violazioni commesse sino al 31.8.2024), la riduzione per le dichiarazioni trasmesse con un ritardo massimo di 30 giorni, ai sensi dell'art. 7 co. 4-*bis* del DLgs. 472/97, era della metà e non a un terzo.

<sup>52</sup> 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".

<sup>53</sup> Nell'esempio, a titolo prudenziale, si suppone che il contribuente non possa applicare il cumulo giuridico in sede di ravvedimento operoso. Sul punto si veda il successivo § 7.3.

Il modello F24 dovrà essere compilato come segue.



### 7.3 PLURALITÀ DI VIOLAZIONI

L'art. 12 co. 8 del DLgs. 472/97, come riformato dal DLgs. 87/2024 (operante per le violazioni commesse dall'1.9.2024), prevede che il cumulo giuridico possa essere applicato dal contribuente in sede di ravvedimento; tuttavia, la norma precisa che *"le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica si applicano separatamente per ciascun tributo, per ciascun periodo d'imposta e per ciascun istituto deflativo"*.

Per quanto riguarda le violazioni dell'art. 7-bis del DLgs. 241/97, a titolo prudenziale, anche in ragione dell'assenza di interventi di prassi sul tema, sembra opportuno, almeno in questa prima fase di applicazione della norma, evitare di applicare il cumulo in sede di ravvedimento.

Il richiamato art. 12 co. 8 del DLgs. 472/97 sancisce sì che il cumulo opera nell'ambito del ravvedimento operoso, ma *"separatamente per ciascun tributo"* e le violazioni in oggetto, tecnicamente, non sembrano violazioni inerenti ad uno specifico tributo bensì formali.

Non è quindi scontato che la prassi le riterrà suscettibili di cumulo giuridico nel ravvedimento<sup>56</sup>.

Rinviando per approfondimenti al precedente § 6 e rammentando che, in ragione delle novità apportate dal DLgs. 87/2024, non dovrebbero più esservi dubbi sulla possibilità di applicare il cumulo giuridico in sede di contestazione di violazioni plurime, il contribuente potrebbe valutare, in luogo del ravvedimento, di attendere il successivo atto di contestazione della sanzione onde beneficiare della riduzione della sanzione al terzo ex art. 16 del DLgs. 472/97, riduzione che viene applicata sulla sanzione unica così come risultante dal cumulo giuridico<sup>57</sup>.

Qualora l'Agenzia delle Entrate intendesse applicare l'art. 12 del DLgs. 472/97, 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 ( $516 + 1/4 = 645$ )<sup>58</sup>, mentre con il limite massimo e l'aumento da cumulo massimo si arriverebbe ad una sanzione di 10.328,00 euro ( $5.164 \times 2 = 10.328$ ).

---

<sup>56</sup> Come evidenziato nel precedente § 6, la prassi ha addirittura negato che il cumulo possa applicarsi in sede di contestazione della sanzione, mostrando di far propria una interpretazione estremamente rigorosa, se non errata, della disciplina.

<sup>57</sup> Le sanzioni in oggetto, tecnicamente, non sono connesse al tributo, dunque si applica l'art. 16 del DLgs. 472/97, con possibilità di presentare deduzioni difensive nel momento in cui l'atto viene notificato. Bisogna 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.

<sup>58</sup> Cfr. la sentenza C.T. Prov. Milano 3.7.2018 n. 3084/3/18.