

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 15 novembre 2017, n. 27059

Ritenuto che:

Nel corso di un controllo sul corretto utilizzo del servizio telematico per l'adempimento di obblighi previsti per lo svolgimento dell'attività di trasmissione delle dichiarazioni da parte della società zzz Sas di xxx, intermediario abilitato ai sensi dell'art.3, comma 3, lett.a) e b) del d.P.R. n. 322 del 1998, si accertava la tardiva trasmissione di n. 5 dichiarazioni e l'omessa trasmissione di n. 745 dichiarazioni, pertanto, veniva notificata una ordinanza ingiunzione di pagamento, con irrogazione di sanzione, ai sensi dell'art. 7 bis del d.lgs. n. 241 del 1997. La società contribuente impugnava l'ordinanza ingiunzione lamentando la mancata applicazione dei criteri di riforma del sistema sanzionatorio introdotti con il d.lgs. n. 472 del 1997 nello specifico campo delle violazioni tributarie, la mancata applicazione dell'art. 8, comma 2, della legge n. 689 del 1981, la manifesta sproporzione per l'assenza di colpa grave tra la condotta omissiva e la sanzione irrogata. La CTP di Bologna, in parziale accoglimento del ricorso, applicava il cumulo giuridico ai sensi dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, rideterminando la sanzione amministrativa. L'Agenzia delle entrate proponeva appello, che veniva respinto dalla CTR dell'Emilia Romagna. L'Ufficio ricorre per la cassazione della sentenza svolgendo due motivi. La parte intimata non ha svolto difese.

Considerato che:

1. Con il primo motivo di ricorso, parte ricorrente censura la sentenza impugnata, denunciando violazione e/o falsa applicazione dell'art. 12 d.lgs. n. 472 del 1997, nonché dell'art. 39 comma 1 bis della L. n. 241 del 1997, inserito dalla I. n. 296 del 2006, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ..

L'Agenzia delle entrate lamenta che i giudici di appello avrebbero errato nell'affermare che la fattispecie in esame rientrerebbe nella ipotesi di cui al secondo comma dell'art. 12, ritenuta "compatibile" con la disciplina propria dei soggetti intermediari, atteso che il cumulo giuridico presuppone la possibilità di distinguere le violazioni "sostanziali" da quelle "formali", mentre con particolare riferimento alla posizione dell'intermediario fiscale non è possibile applicare la distinzione tra violazioni "formali" e violazioni "sostanziali", distinzione che, afferendo al rapporto giuridico di imposta, appare prospettabile solo con riferimento al contribuente e non con riferimento all'intermediario fiscale, il quale non assume alcun obbligo solidale nel rapporto di imposta e che, pertanto, non può commettere violazioni sostanziali nel senso sopra precisato. Si chiede, pertanto, alla Corte di affermare il seguente principio di diritto: " In materia di violazioni commesse dall'intermediario fiscale, in particolare con riferimento alla tardiva trasmissione delle dichiarazioni (art. 7 bis d.lgs. n. 241 del 1997), non è applicabile, in quanto "non compatibile" con la posizione dell'intermediario fiscale ai sensi dell'art. 39 comma 1 bis dello stesso decreto - la disciplina di cui all'art. 12 d.lgs. n. 472 del 1997, incentrata sulla distinzione tra violazione formale e violazione "sostanziale" (con ciò intendendo il legislatore la violazione destinata ad incidere sulla "determinazione della base imponibile ovvero sulla liquidazione del tributo"), distinzione non configurabile rispetto alla



posizione dell'intermediario fiscale, rispetto al quale - non assumendo egli alcuna responsabilità nel debito di imposta facente capo ai suoi clienti, ma essendo solo soggetto autorizzato a trasmettere la dichiarazione del proprio cliente - non può mai configurare una violazione "sostanziale" nel senso anzidetto. Ciò comporta che non è applicabile al caso in esame la disciplina stessa dell'art. 12 d.lgs. n. 472 del 1997, in quanto "non compatibile" con la suddetta posizione dell'intermediario fiscale, giusta disposto del comma 1 bis dell'art. 39 che estende anche alle violazioni commesse dall'intermediario fiscale la disciplina di cui all'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, ma solo "in quanto compatibile". Correlativamente va affermata la sussumibilità della fattispecie in esame nella disciplina generale delle sanzioni amministrative (contenuta nella legge n. 689 del 1981), che deve continuare ad essere applicata in tutti i casi, in cui la disciplina delle sanzioni tributarie di cui al d.lgs. n. 472 del 1997 risulti "non compatibile" con la posizione dell'intermediario fiscale, il che appunto accade con riferimento all'art. 12 del suddetto d.lgs. n. 472 del 1997, vista l'impossibilità di applicare nei confronti dell'intermediario fiscale il concetto di violazione sostanziale".

2. Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata denunciando motivazione insufficiente ed illogica in ordine ad un fatto decisivo e controverso del giudizio, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., tenuto conto che l'affermazione contenuta nella sentenza impugnata relativa alla applicabilità nella specie del cumulo giuridico è apodittica, senza che sia verificata in fatto l'effettiva sussistenza del vincolo della "progressione", tenuto conto che, ai fini dell'applicabilità del cumulo giuridico delle sanzioni, è necessario che le molteplici azioni ed omissioni siano tra loro in rapporto di "progressione" e siano configurabili come violazioni "sostanziali".

3. I motivi di ricorso, in quanto inerenti alla medesima questione, vanno esaminati congiuntamente. Il ricorso non è fondato in ragione delle seguenti considerazioni.

3.1. Il giudizio concerne l'impugnazione accolta dai giudici di entrambi i gradi di merito dell'ordinanza ingiunzione con cui sono state irrogate ad un intermediario, abilitato ex art. 3 del d.P.R. n. 322 del 1998, tante sanzioni ex art. 7 bis d.lgs. n. 241 del 1997, quanti erano i files di tardiva od omessa trasmissione della dichiarazione (nella specie mancata trasmissione di n. 745 dichiarazioni e tardiva trasmissione di n. 5 dichiarazioni), con applicazione del cumulo materiale e non giuridico ex art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997.

3.2. Orbene, questa Corte ha recentemente affermato il principio, a cui si intende dare continuità, secondo cui: «In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, nel caso di plurimi "files" di trasmissione telematica tardiva della dichiarazione da parte dell'intermediario, in forza del principio del "favor rei" non trova applicazione il cumulo materiale, bensì quello giuridico ex art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997» (Cass. n. 4458 del 2017). 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".



3.3. Ne consegue 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 omesso o ritardato la trasmissione di più dichiarazioni fiscali, trova applicazione il d.lgs. n. 472 del 1997 art. 12.

3.4. A sostegno dell'assunto va detto anche che la I. n. 296 del 2006, comma 33, ha inserito nel d.lgs. n. 241 del 1997, art. 39, un comma 1 bis, secondo cui: "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 d.lgs. 18.12.1997, n. 472". Ritiene l'Avvocatura erariale che 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 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 condivisibile, 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, u.c.), 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. n. 11741 del 2015).

4. Sulla base dei rilievi espressi, il ricorso va conclusivamente rigettato, tenuto conto che la CTR, con motivazione logica e immune da censure, ha ritenuto nella specie applicabile il cumulo giuridico, ai sensi dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, nel rispetto del principio di cui all'art. 3, comma 3, del d.lgs. citato. Nulla per le spese in assenza di attività difensiva della parte intimata.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

