



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF192

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

# INFO FISCO

La Nuova Redazione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 6

<b>OGGETTO</b>	<b>SANZIONI AGLI INTERMEDIARI PER INVIO TARDIVO DELLE DICHIARAZIONI</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	D.LGS. 241/1997 ARTT. 7-BIS E 39; D.LGS. 472/1997 ARTT. 7 E 13
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>07/11/2017</b>

Sintesi: si riepilogano le sanzioni comminate:

- all'intermediario abilitato in caso di omesso/tardivo invio telematico delle dichiarazioni
- e al contribuente per la dichiarazione tardiva/omessa.

## TRASMISSIONE TELEMATICA DELLE DICHIARAZIONI

L'omesso o tardivo invio delle dichiarazioni dei redditi, Irap e modello 770 da parte degli intermediari abilitati alla trasmissione telematica comporta l'applicazione a loro carico:

→ di una sanzione da € 516 a € 5.164 (D.Lgs. 241/1997, art. 7-bis).



Nota: il co. 4-bis, art. 7, del D.Lgs. 472/1997, introdotto dal D.Lgs. 158/2015, dispone che, salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, in caso di **presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro 30 giorni dalla scadenza del relativo termine**, la sanzione è ridotta della metà

Pertanto, in osservanza alle disposizioni normative poc'anzi richiamate, si ha che:

- ⇒ se gli **intermediari** provvedono all'invio **entro il 30/11/2017** (che corrisponde ai 30 giorni successivi al 31/10/2017),
- ⇒ la **sanzione** loro applicabile, per ogni dichiarazione omessa/tardiva, va **da € 258 a € 2.582**.



**N.B.:** l'irrogazione della sanzione all'intermediario prescinde da quella applicata al contribuente che ha conferito l'incarico che resta, quindi, soggetto alla sanzione autonomamente.

TARDIVITA'	SANZIONI INTERMEDIARIO
OLTRE 30 GIORNI	DA € 516,00 A € 5.164,00
ENTRO 30 GIORNI	DA € 258,00 A € 2.582,00

**SANZIONI ACCESSORIE:** in presenza di gravi o ripetute irregolarità, è prevista la possibilità di:

- **revoca dell'abilitazione alla trasmissione telematica** (art. 3 DPR 322/1998 e DM 31/07/98)
- provvedimenti di **sospensione da parte dell'Ordine** di appartenenza
- **revoca dell'autorizzazione** allo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale per i CAF.

## SOGGETTI INTERESSATI

I destinatari della suddetta sanzione sono gli **intermediari abilitati** (art. 3 co. 3 DPR 322/1998 e D.Lgs. 241/1997, art. 7-bis) e cioè:

• iscritti nell'Albo dei commercialisti ed esperti contabili nonché i consulenti del lavoro	• associazioni che raggruppano soggetti appartenenti a minoranze etnico linguistiche
• iscritti al 30/09/93 nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalle CCIAA per la categoria tributi	• coloro che esercitano abitualmente l'attività di consulenza fiscale (D.M. 19/04/2001)
• CAF dipendenti e imprese	• iscritti nel Registro dei revisori contabili

**CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI**

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225  
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

• associazioni sindacali di categoria tra imprenditori (art. 32, D.Lgs. 241/1997)	• iscritti negli Albi degli agronomi, agrotecnici e dei periti agrari
• iscritti negli Albi degli avvocati (DM 12/07/2000)	• notai iscritti nel ruolo ex art. 24 L. n. 89/2013

Inoltre, sono abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni:

• gli studi associati	• società partecipate da enti professionali
• società di servizi dei professionisti	• società di servizi di associazioni imprenditoriali
• società del gruppo	

Pertanto, la sanzione **non** è contestabile:

- al **contribuente/sostituto d'imposta** che presenta la dichiarazione in "proprio"
- alla **società** che invia la dichiarazione per conto delle altre società del gruppo
- al **sostituto d'imposta** che presta assistenza fiscale.

**Studio associato:** se la dichiarazione è trasmessa da uno studio associato, la sanzione è irrogata al **professionista che ha firmato la lettera di incarico** per la trasmissione (CM 11/2008).

#### SCARTO DELLA DICHIARAZIONE DAL SERVIZIO TELEMATICO

In merito alla verifica della **tempestività delle dichiarazioni presentate telematicamente**, si considerano tempestive quelle inviate entro i termini ma **scartate** dal servizio telematico, purché:

- si provvede alla loro **ritrasmissione entro i 5 giorni successivi** alla data contenuta nella comunicazione dell'Agenzia delle Entrate
- che attesta il **motivo dello scarto** (C.M. 195/1999).

In tali casi, **l'intermediario non è passibile di sanzioni**.

**Nota:** le sanzioni non si applicano qualora il ritardo sia dovuto a difficoltà relative:

- alla connessione al servizio telematico
- ovvero, di messa a punto delle procedure informatiche.

In tali casi, viene a mancare la colpevolezza richiesta dall'art. 5 del D.Lgs. 472/1997

#### CONFERIMENTO DELL'INCARICO DOPO LA SCADENZA ORDINARIA

L'art. 3 co. 7-ter del DPR 322/98 stabilisce che le dichiarazioni consegnate agli intermediari **oltre il termine di scadenza "ordinario"**, e dunque già tardive, **vanno trasmesse entro 1 mese dalla data contenuta nell'impegno di trasmissione rilasciato al contribuente dall'intermediario**.

**DATA INCARICO:** la data dell'incarico (indicata nella lettera consegnata al cliente e riportata nell'apposita sezione del frontespizio della dichiarazione) è fondamentale per la verifica della tempestività dell'invio:

- **se antecedente al termine**, anche a ridosso (es: 30/10/2017), l'intermediario è obbligato all'invio entro il 31/10/2017 pena l'applicazione della sanzione
- **in caso contrario** (es: 02/11/2017), l'intermediario ha tempo 1 mese (02/12/2017) per procedere all'invio.

In generale, vale **la data indicata nel frontespizio** della dichiarazione, salvo che l'intermediario non sia in grado di dimostrare la presenza di un errore "materiale" derivante da documento di data certa anteriore al giorno dell'invio della dichiarazione.

<b>IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA</b> Riservato all'incaricato	Codice fiscale dell'incaricato			
	Soggetto che ha predisposto la dichiarazione		Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione	Ricezione altre comunicazioni telematiche
	Data dell'impegno	giorno	mese	anno
FIRMA DELL'INCARICATO				

TRASMISSIONE	CONDIZIONI
OMESSA	Invio non effettuato o non andato a buon fine
TARDIVA	<p>Invio effettuato oltre il termine di presentazione della dichiarazione anche se l'impegno alla trasmissione è stato assunto anteriormente alla scadenza del suddetto termine.</p> <p><b>Per Irap/Redditi 2017</b>, tale fattispecie si verifica se l'impegno è stato assunto entro il 31/10/2017 e la dichiarazione è stata trasmessa dopo la suddetta data.</p>
	<p>Invio effettuato oltre 1 mese dall'assunzione dell'impegno alla trasmissione qualora lo stesso sia stato assunto dopo la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.</p> <p><b>Per Irap/Redditi 2017</b>, si ricade in tale caso se l'impegno è stato assunto, ad esempio, il 04/11/2017 e la dichiarazione non viene trasmessa entro il 04/12/2017.</p>

CONFERIMENTO INCARICO	TRASMISSIONE DELLA DICHIARAZIONE	SANZIONI INTERMEDIARIO
Entro i termini ordinari	Entro il 31/10/2017	NESSUNA
	Oltre il 31/10/2017 ed entro il 30/11/2017	da € 258 a € 2.582
	Oltre il 30/11/2017 e entro/oltre il 29/01/2018	da € 516 a € 5.164

### CUMULO GIURIDICO E CONTINUAZIONE

La questione più controversa relativa alle sanzioni di cui all'art. 7-bis D.Lgs. 241/1997 attiene l'applicabilità degli istituti del **cumulo giuridico** e della **continuazione**.

Accade spesso, infatti, che l'intermediario provveda ad inviare:

- **più files** contenenti **ciascuno una unica dichiarazione**
- **più files** contenenti **ciascuno più dichiarazioni**.

L'art. 12 "Concorso di violazioni e continuazione" del D.Lgs. 472/1997 stabilisce che:

→ è punito con la sanzione per la **violazione più grave aumentata da 1/4 al doppio** chi:

- ⇒ **con 1 sola azione/omissione**: viola diverse disposizioni, anche relative a tributi diversi
- ⇒ **con più azioni/omissioni** commette:

- **più "violazioni formali" della medesima disposizione**
- **più "violazioni sostanziali"** che, nella loro progressione, pregiudicano la determinazione dell'imponibile o la liquidazione anche periodica del tributo

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

**Nota:** l'art.12 del D.Lgs. 472/1997 consente, quindi, in presenza di più violazioni commesse dallo stesso soggetto, di applicare un trattamento sanzionatorio più mite (cumulo giuridico) rispetto a quello ordinario che prevede una sanzione per ogni violazione commessa (cumulo materiale).

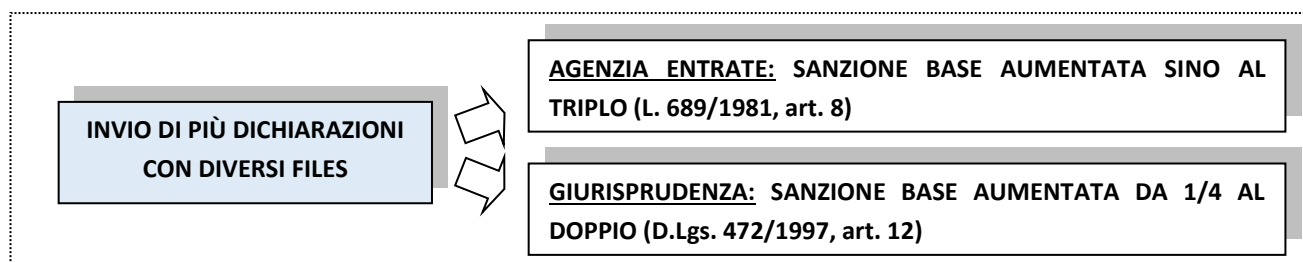
**POSIZIONE DELL'AGENZIA** (CM 52/2007): non ritenendo tali violazioni di natura **né formale né sostanziale**, la disciplina del cumulo giuridico applicabile è quella prevista dall'art. 8 della L. 689/1981 (non quella dell'art. 12 D.Lgs. 472/1997) che consiste nell'applicazione di un'unica sanzione prevista per la violazione più grave aumentata sino al triplo.

**POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA:** l'orientamento più recente si è espresso in senso favorevole alla **applicabilità dell'art. 12 D.Lgs. 472/1997**:

- **nella sentenza n. 23123/2013** si è espressa in senso conforme all'Agenzia consentendo il cumulo solo in relazione al tardivo invio delle dichiarazioni contenute **in un singolo file**, mentre
- nelle successive (**sent. nn. 2597/2016, 11741/2015 e 13238/2015**) ha mutato pensiero optando per **l'applicabilità dell'art. 12 D.Lgs. 472/1997 anche con riferimento al caso di più files contenenti più dichiarazioni**.

Inoltre, si segnalano le **recenti pronunce** della Cassazione:

- **sentenza n. 7661/2017**: il tardivo invio di più dichiarazioni, comporta l'applicazione del cumulo giuridico e, quindi, si applica la sanzione per la violazione più grave aumentata da 1/4 al doppio
- **ordinanza n. 4558/2017**: con riferimento alle sanzioni irrogate all'intermediario in relazione ai files contenuti nella tardiva trasmissione, prevale il contrario orientamento favorevole, in ipotesi del genere, al cumulo giuridico e non materiale in forza del principio del favor rei.



CASI	CUMULO	CONDIZIONI	SANZIONE	Importo base	Aumento di 1/4	TOTALE	IMPORTI DOVUTI
UNICO FILE CON PIU' DICHIARAZIONI	GIURIDICO	Con una sola azione od omissione si commettono diverse violazioni della medesima disposizione	Sanzione aumentata da 1/4 al doppio	€ 516	€ 129	€ 645	per diverse dichiarazioni contenute nel file non inviato o inviato in ritardo
PRESENZA DI PIU' FILES	MATERIALE	Con più azioni od omissioni si commettono diverse violazioni formali della stessa disposizione	Somma delle sanzioni relative ai singoli illeciti	€ 516	=	€ 516	per ogni file che contiene una sola dichiarazione
				€ 516	€ 129	€ 645	per ogni file che contiene più dichiarazioni

**Esempio:** omessa presentazione di 4 files il cui contenuto è comporto da 10 Modelli Redditi 2017 e 6 Modelli Irap 2017.

In tal caso, fermo restando la definizione agevolata con il pagamento di 1/3 dell'importo irrogato:

- l'importo della sanzione dovrebbe essere di **€ 645 per tutta la fornitura di dichiarazioni contenute nello stesso file** in quanto si applica il **cumulo giuridico** alle sanzioni derivanti dall'omesso invio delle dichiarazioni contenute nel singolo file;

- l'importo della sanzione relativa ai 4 files non trasmessi dovrebbe essere **pari a € 2.580** (€ 645,00 x 4) cui si applica **il cumulo materiale** ovvero una sanzione per ogni file omesso.



**Nota:** per l'intermediario risulta vantaggioso includere **in un unico file il maggior numero possibile di dichiarazioni**, in quanto, per l'ipotesi di invio tardivo, potrà avvalersi della sanzione più contenuta connessa all'applicazione del cumulo giuridico.

### RAVVEDIMENTO OPEROSO

L'**intermediario**, in determinate situazioni può sanare le violazioni mediante ravvedimento operoso, in quanto la **sanzione** ad esso irrogata rientra nel novero di **quelle tributarie-amministrative**.

La possibilità del **ravvedimento** per l'intermediario che non abbia trasmesso tempestivamente la dichiarazione **presuppone**:

- la **validità della dichiarazione tardivamente presentata** (ovvero che la dichiarazione non trasmessa possa essere ancora validamente presentata), che
- sussiste quando **si provvede alla sua presentazione entro 90 giorni dal termine di scadenza naturale** (il co. 7, art. 2, DPR 322/1998, considera valide le dichiarazioni presentate entro 90 giorni, fatta salva l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo).

ANNO D'IMPOSTA	MODELLO	SCADENZA PRESENTAZIONE (eccezione "non solari")	GIORNI	TERMINE DICHIARAZIONE TARDIVA (eccezione "non solari")
2016	REDDITI E IRAP	<b>31/10/2017</b>	<b>90</b>	<b>29/01/2018</b>
2015	UNICO (REDDITI/IVA/IRAP)	<b>30/09/2016</b>		<b>29/12/2016</b>



**Nota:** per effetto della L. 190/2014, la sanzione è ridotta (quindi opera il ravvedimento) anche in caso di inizio di controlli fiscali, in quanto il ravvedimento è inibito solo dalla notifica degli atti di liquidazione e di accertamento (comprese le comunicazioni da controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni). In ogni caso, il pagamento e la regolarizzazione non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento

Nel ravvedimento **non ha rilievo l'istituto del cumulo giuridico**, in quanto quest'ultimo è di prerogativa esclusiva degli uffici finanziari. Pertanto, il contribuente può solo definire singolarmente le violazioni, senza applicazione della sanzione unica (CM 11/2008).

Pertanto, l'intermediario:

- **può fruire del ravvedimento** se i relativi adempimenti (invio dichiarazione e versamento sanzione ridotta) vengono posti in essere **entro 90 giorni dal termine** di invio della dichiarazione.
- deve versare mediante F24 (codice tributo "8924") la **sanzione di:**
  - **€ 25** (ovvero 1/10 di € 258) se il **ritardo non supera i 30 giorni**
  - **€ 51** (ovvero 1/10 di € 516), se il **ritardo è compreso tra i 31 giorni e i 90 giorni**.

**Esempio:** un commercialista ha assunto, in data 01/07/2017, l'impegno alla trasmissione telematica della dichiarazione Redditi 2017 della Alfa SAS, ma non provvede alla trasmissione entro il 31/10/2017 che effettua, invece, dopo il 30/11/2017 ma entro 90 giorni. Le imposte sono state versate nei termini.

Per il ravvedimento, occorre:

- **inviare la dichiarazione entro il 29/01/2018**, indicando nel frontespizio quale data dell'impegno quella del 01/07/2017;
- **versare la sanzione ridotta di € 25**, per la regolarizzazione in capo al contribuente;
- **versare la sanzione ridotta di € 51**, per la regolarizzazione come intermediario

SEZIONE ERARIO					
codice tributo	rateazione/ regione/ prov./ mese rif.	anno di riferimento	Importi a debito versati	Importi a credito compensati	
8911		2017	25,00		
<b>IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI</b>					
Anno cui si riferisce la violazione (ossia 2017) (in tal senso documento FNC del 30/09/16 riferito a Unico 2016) o Anno d'imposta per cui si effettua il pagamento (ossia 2016) (istruzioni Agenzia al codice tributo).					
codice ufficio	codice atto				<b>SALDO (A-B)</b>
<b>TOTALE A</b>			<b>B</b>		

SEZIONE ERARIO					
codice tributo	rateazione/ regione/ prov./ mese rif.	anno di riferimento	Importi a debito versati	Importi a credito compensati	
8924		2017	51,00		
<b>IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI</b>					
Anno in cui è stato effettuato l'invio tardivo (e cioè è stata commessa la violazione)					
codice ufficio	codice atto				<b>SALDO (A-B)</b>
<b>TOTALE A</b>			<b>B</b>		

**Esempio:** un commercialista rilascia, in data 02/11/2017, l'impegno alla trasmissione telematica del mod. Redditi 2017 del Sig. Fiore (privato), indicando come data di assunzione dell'impegno il 02/11/2017.

Se l'intermediario trasmette la dichiarazione entro il 2/12/2017, indicando nel Frontespizio del Modello Redditi 2017 la data del 02/11/2017 quale data di impegno, lo stesso non è soggetto a sanzione in quanto non commette alcuna violazione.

Per il contribuente la dichiarazione pur essendo valida è considerata tardiva in quanto trasmessa entro 90 giorni della scadenza. La violazione può essere sanata con ravvedimento in capo al contribuente tramite il versamento della sanzione ridotta di € 25.

### RIEPILOGO SANZIONI

OMESSA PRESENTAZIONE DICHIARAZIONE	IMPOSTA	SENZA IMPOSTE DOVUTE	CON IMPOSTE DOVUTE
Oltre 90 giorni	REDDITI E IRAP	da € 250 a € 1.000	dal 120% al 240% dell'imposta, con un minimo di € 250
Oltre 90 giorni ma entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva e ante controlli		da € 150 a € 500	dal 60% al 120% dell'imposta, con un minimo di € 200



**Nota:** le sanzioni applicabili in presenza di imposte non dovute possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.

DESTINATARIO	DICHIARAZIONE	RAVVEDIMENTO	SANZIONE MINIMA	RIDUZIONE	SANZIONE RIDOTTA	TERMINE
CONTRIBUENTE	TARDIVA	ENTRO 90 GIORNI	€ 250	1/10	€ 25,00	29-gen-18
INTERMEDIARIO	INVIO TARDIVO	ENTRO 30 GIORNI	€ 258	1/10	€ 25,00	30-nov-17
		OLTRE 30 E ENTRO 90 GIORNI	€ 516	1/10	€ 51,00	29-gen-18
	INVIO OMESSO	ESCLUSO OLTRE 90 GIORNI	€ 516	=	=	=