IRAP 2026: termini di presentazione e regime sanzionatorio | Dichiarazione tardiva e rischio di “rigenerazione” dei termini di accertamento

Con **Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 27 febbraio 2026, prot. n. 71997/2026: approvato il nuovo modello di dichiarazione *“IRAP 2026”*** con le **relative istruzioni,** che deve essere presentata nell’anno 2026 ai fini dell’**imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)**.

La prassi più recente letta in chiave operativa

*Accanto al **modello IRAP 2026 e alle relative istruzioni** di compilazione, si affianca una **rassegna ragionata dei più recenti documenti di prassi selezionati per la loro diretta incidenza sulla determinazione della base imponibile IRAP**. Vedi anche tabella finale che organizza i documenti selezionati per oggetto, principio espresso e utilità pratica.*

Il **nuovo modello IRAP** è composto dal frontespizio e dai quadri IP (**Società di persone**), IC (**Società di capitali**) IE (**Enti non commerciali**), IK (**Amministrazioni ed Enti Pubblici**), IR (**Ripartizione della base imponibile e dell’imposta e dati concernenti il versamento**), IS

(**Prospetti vari**).

Il **Modello IRAP 2026** deve essere utilizzato per dichiarare l'imposta regionale sulle attività produttive relativa al periodo di imposta 2025, istituita dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

IRAP 2026, aliquote a geometria variabile: per trovare quella giusta serve la mappa regionale

*Come è noto, l'art. 16 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 fissa le aliquote di riferimento dell'IRAP, ma consente alle Regioni di variarle per settori di attività e categorie di soggetti passivi; la stessa disposizione affida poi alla pubblicazione sul **portale del Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento delle finanze** – la funzione di rendere conoscibili i dati rilevanti per la determinazione dell'imposta.*

*Come anticipato, non c'è una sola aliquota IRAP, ma una pluralità di misure che cambiano da territorio a territorio. La ragione è nella struttura stessa del tributo: base statale, ampia manovrabilità regionale, ulteriori differenziazioni per settori, categorie di contribuenti, esenzioni e misure di favore. Per questo, nel 2026, la verifica dell'aliquota applicabile non può che passare dai siti istituzionali: il Dipartimento delle Finanze, nella sezione dedicata alle aliquote IRAP applicabili, e il **sistema di dati alimentato** tramite il Portale del federalismo fiscale. Il contribuente e il professionista possono così consultare sia la scheda della singola Regione o Provincia autonoma, sia l'elenco generale di tutti gli enti territoriali, con l'indicazione dell'aliquota applicabile e degli altri elementi utili alla corretta determinazione dell'imposta.*

Per la verifica delle aliquote Irap stati pubblicate, vedi sito delle Finanze

https://www1.finanze.gov.it/finanze2/dipartimentopolitichefiscali/fiscalitalocale/aliquoteirap/sceltaregione.htm

Presupposto l'imposta regionale, **il cui periodo coincide con quello valevole ai fini delle imposte sui redditi**, è l'esercizio abituale, nel territorio delle regioni, di attività autonomamente organizzate dirette alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, **costituisce in ogni caso presupposto d'imposta.**

Nelle **Istruzioni** (*pag. 3*) precisato **che i contribuenti per i quali il periodo d'imposta si è chiuso anteriormente al 31 dicembre 2025 non devono utilizzare il modello 2026** ma quello approvato l'anno precedente (anche in caso di scioglimento di società di persone **senza formale procedura di liquidazione**).

Le società di persone con esercizio sociale *non* coincidente

con l'anno solare devono **attrarre** il risultato dell'esercizio nel periodo d'imposta (anno solare) in cui tale esercizio **si chiude** (ad esempio: esercizio sociale 1° luglio 2024 – 30 giugno 2025 da dichiarare nel modello IRAP 2026 relativo al periodo d'imposta 1° gennaio 2025 – 31 dicembre 2025. (Si veda la **risoluzione n. 92 del 20 settembre 2011 in *"Finanza & Fisco" n. 31/2011, pag. 2676***).

Qualora il modello IRAP 2025 non consenta l'indicazione di alcuni dati necessari per la dichiarazione, richiesti invece nel modello approvato nel 2026, **questi dovranno essere forniti solo a richiesta dell'Agenzia delle Entrate**.

Va precisato che i soggetti che indicano nella Modello ***IRAP 2026*** **aiuti di Stato e/o aiuti "*de minimis*",** fruibili ai sensi dell'art. 10 del Regolamento di cui al D.M. Mise 31 maggio 2017, n. 115, **devono compilare la sezione XVII del quadro IS** per l'esposizione dei dati necessari ai fini della registrazione degli stessi da parte dell'Agenzia delle entrate nel Registro nazionale degli aiuti di Stato (RNA), previsto dall'art. 52 della legge 24 dicembre 2012, n. 234.

Soggetti obbligati alla presentazione del Modello IRAP:

- **le società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle equiparate** (articolo 5 del Tuir), comprese le associazioni costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
- l**e società e gli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società (IRES)** cioè le società per azioni e società in accomandita per azioni, Srl, società cooperative e di mutua assicurazione; i trust e gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, **che hanno per**

oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

- **le società e gli enti di ogni tipo, compresi i *trust*, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato**, per l'attività esercitata nel territorio delle regioni per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi mediante stabile organizzazione (articolo 73, comma 1, lettere *a)* e *b)* del Tuir);
- **gli enti privati diversi dalle società e i *trust*, residenti nel territorio dello Stato** che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- **gli enti non commerciali,** compresi i *trust*, società semplici e associazioni equiparate, **non residenti**, che hanno esercitato nel territorio dello Stato, **per un periodo non inferiore a tre mesi**, attività rilevanti agli effetti dell'IRAP mediante stabile organizzazione, oppure che hanno esercitato attività agricola nel territorio stesso;
- le **Amministrazioni pubbliche**.

Non sono soggetti passivi dell'imposta **le persone fisiche** nonché i **soggetti che esercitano una attività agricola** ai sensi dell'articolo 32 del TUIR, i soggetti di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 227, nonché le cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 10 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

I **soggetti che svolgono unicamente attività agricole per le quali è prevista l'esclusione dall'imposizione ai fini IRAP ai sensi dell'art. 1, comma 70, della legge 28 dicembre 2015, n. 208**, non sono tenuti a presentare la dichiarazione IRAP **ad eccezione di quelli che determinano il diritto camerale annuale in base al "fatturato"**. Tali soggetti dovranno compilare ordinariamente il modello IRAP, al fine di consentire all'amministrazione finanziaria di acquisire le informazioni utili all'applicazione del diritto camerale

da comunicare agli enti interessati.

I **soggetti non residenti** sono tenuti alla dichiarazione IRAP se esercitano in Italia attività commerciali, artistiche o professionali, per un periodo di almeno tre mesi, mediante stabile organizzazione o base fissa, oppure nel caso di esercizio in Italia di attività agricole.

Il modello IRAP va presentato anche dai soggetti in liquidazione volontaria. Nei casi di fallimento o liquidazione giudiziale e di liquidazione coatta amministrativa, l'obbligo dichiarativo sussiste solo se vi è esercizio provvisorio: in tale ipotesi, l'imposta è determinata secondo le stesse regole applicabili in via ordinaria e il curatore ovvero il commissario liquidatore sono tenuti a presentare la dichiarazione IRAP in relazione ai singoli periodi d'imposta, compresi nell'ambito della procedura, autonomamente considerati.

Termini di presentazione

In base al decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze dell'11 settembre 2008, la dichiarazione IRAP deve essere presentata entro i termini previsti dal regolamento di cui al D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

In particolare:

- **le società semplici, le società in nome collettivo ed in accomandita semplice, nonché per le società ed associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'articolo 5 del TUIR**, presentano la dichiarazione **entro 31 ottobre dell'anno successivo** a quello di chiusura del periodo d'imposta, **fermi restando i termini previsti dall'articolo 5-*bis* del D.P.R. n. 322 del 1998** (vedi

infra) e successive modificazioni **nei casi di trasformazione, fusione o scissione totale**;

- **i soggetti all'imposta sul reddito delle società** di cui all'articolo 73, comma 1, del TUIR, nonché per le amministrazioni pubbliche di cui alla lettera e-*bis)* dell'articolo 3, presentano la dichiarazione, se il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, **ed entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta**.

Ai fini dell'adempimento della presentazione, non assume quindi rilevanza la data di approvazione del bilancio o del rendiconto, ma solo la data di chiusura del periodo d'imposta.

Ad esempio, una società di cui all'articolo 73, comma 1, lett. *a)*, del Tuir, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dovrà presentare la dichiarazione per via telematica, direttamente o tramite intermediario abilitato o società del gruppo, **entro 2 novembre 2026** (il 31 ottobre 2026 cade di sabato). Una società invece con periodo d'imposta 1° luglio 2025 – 30 giugno 2026, dovrà presentare la dichiarazione IRAP 2026 entro il 30 aprile 2027.

La dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è trasmessa mediante procedure telematiche e precisamente nel giorno in cui è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle Entrate (*cfr*. **circolare n. 6/E del 25 gennaio 2002, § 4.5 – in *"Finanza & Fisco" n. 4/2002, pag. 441***). Ai sensi dell'articolo 2 del D.P.R. n. 322/1998, **le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza dei suddetti termini sono valide, salva l'applicazione delle sanzioni previste dalla legge**.

Quelle presentate, invece, con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono titolo per la riscossione dell'imposta che ne risulti dovuta.

In caso di trasformazione, fusione o scissione totale

Si ricorda che l'articolo 5-*bis* del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, dispone che:

«***1. In caso di trasformazione di una società*** *non soggetta all'imposta sul reddito delle persone giuridiche in società soggetta a tale imposta, o viceversa, deliberata nel corso del periodo d'imposta, deve essere presentata, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, la dichiarazione relativa alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione,* ***entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale data, in via telematica.***

2. In caso di fusione *di più società deve essere presentata dalla società risultante dalla fusione o incorporante, la dichiarazione relativa alla frazione di esercizio delle società fuse o incorporate compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la fusione entro* ***l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale data, in via telematica****.*

3. In caso di scissione totale *la società designata a norma del comma 14 dell'articolo 123-bis (ora 173) del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, deve presentare la dichiarazione relativa alla frazione di periodo della società scissa, con le modalità e i* ***termini di cui al comma 1*** *decorrenti dalla data in cui è stata eseguita l'ultima delle iscrizioni prescritte dall'articolo 2504 del codice civile, indipendentemente da eventuali effetti retroattivi.*

4. *Le disposizioni del presente articolo, in quanto applicabili,* ***valgono anche nei casi di trasformazione e di fusione di enti diversi dalle società****.*».

Ne deriva che il termine ultimo per l'invio ''*tardivo*'' da parte dei "*soggetti solari*" è **il 29 gennaio 2027** *(Venerdì),* ovvero 90 giorni dal termine originario del 31 ottobre 2026. Il termine **del 29 gennaio 2027** è indicato in via prudenziale, potendosi ritenere che il termine di novanta giorni decorra dalla scadenza effettiva dell'adempimento, coincidente con il termine del 2 novembre 2026, con conseguente slittamento al 31 gennaio 2027 (ulteriormente differito al 1º febbraio 2027, cadendo il 31 gennaio di domenica).

Attenzione ai 90 giorni – la dichiarazione tardiva può allungare i tempi di accertamento

Ove si intenda avvalersi degli ulteriori novanta giorni (dichiarazione tardiva), si ritiene opportuno, **al fine di evitare la "rigenerazione dei termini"** ai sensi dell'art. 1, comma 640, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, **trasmettere la dichiarazione entro il 31 dicembre 2026**, pur in presenza del più ampio termine di novanta giorni, **evitando così l'estensione del termine di accertamento.**

Sanzioni per la dichiarazione tardiva entro 90 giorni

La tardiva presentazione della dichiarazione IRAP **entro 90 giorni dalla scadenza** del termine ordinario è soggetta alla sanzione di 250 euro, ai sensi dell'art. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997, prevista nei casi di omessa dichiarazione in assenza di debito d'imposta. La sanzione per mezzo dell'istituto del ravvedimento può essere ridotta

a 1/10 (dunque, pari a 25 euro), da versare con F24, utilizzando il codice tributo "***8911***". (***cfr. par. 2.2.3. Dichiarazione tardiva della circolare dell'Agenzia delle entrate 42 del 12 ottobre 2016 in "Finanza & Fisco" n. 19/2016, pag. 1514)*** . Nel campo anno di riferimento del F24 va riportato **l'anno in cui la violazione è stata commessa** (**e non l'anno di riferimento del periodo d'imposta**).

Regime sanzionatorio attenuato per le dichiarazioni omesse presentate prima dell'inizio di una attività di controllo

A tal riguardo, si ricorda che **per le dichiarazioni presentate oltre i 90 giorni**, per effetto del nuovo comma 1-*bis* inserito dall'art. 2, comma 1, lett. *a)*, n. 2), D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87 (***in Finanza & Fisco" n. 24-25/2024, pag. 1211***) dell'articolo 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 «***se la dichiarazione omessa è presentata con ritardo superiore a novanta giorni ma non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*** *e, comunque, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo,* ***si applica sull'ammontare delle imposte dovute la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, aumentata al triplo*** *(pari al 75% delle imposte dovute). Se non sono dovute imposte, si applica il comma 1, secondo e terzo periodo.*». In altri termini, se non sono dovute le imposte, la sanzione è compresa da 250 euro e 1.000 euro. **In caso di soggetti tenuti alle scritture contabili, la sanzione può essere aumentata fino al doppio**.

Disposizioni sostanzialmente identiche si rinvengono nell'art. 2 comma 1-*bis* del D.Lgs. n. 471/97 per le

violazioni relative alla **dichiarazione dei sostituti d’imposta** e nell’art. 5 comma 1-*bis* del medesimo D.Lgs. n. 471/97 per le violazioni relative alla **dichiarazione dell’imposta sul valore aggiunto** e ai rimborsi

Le sanzioni in caso di dichiarazione omessa

A carico del contribuente ex articolo 1 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471

La mancata presentazione della dichiarazione entro novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione comporta l’applicazione della sanzioni prevista per dall’articolo 1 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, di cui si riporta il testo:

D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471

Capo I

Sanzioni in materia di imposte dirette

Art. 1

Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte sui redditi e dell’imposta regionale sulle attività produttive

Testo *post* modifiche apportate dall’art. 2, comma 1, lett. *a)*, nn. da 1) a 6), del D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87

1*. Nei casi di* ***omessa presentazione*** *della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell’****imposta regionale sulle attività produttive****, si applica la sanzione amministrativa* ***del centoventi per cento*** *dell’ammontare delle imposte dovute,* ***con un minimo di euro 250****. Se non sono*

dovute imposte, si applica la sanzione ***da euro 250 a euro 1.000****. Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.*

1-*bis*. ***Se la dichiarazione omessa è presentata con ritardo superiore a novanta giorni ma non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*** *e, comunque,* ***prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo****, si applica sull'ammontare delle imposte dovute l****a sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, aumentata al triplo****. Se non sono dovute imposte, si applica il comma 1, secondo e terzo periodo.*

2*. Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o* ***un valore della produzione imponibile*** *inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la* ***sanzione amministrativa del settanta per cento della maggior imposta dovuta*** *o della differenza del credito utilizzato,* ***con un minimo di euro 150****. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte.*

2-*bis*. ***Se la violazione di cui al comma 2 emerge dalla presentazione di una dichiarazione integrativa*** *non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e, comunque, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo, si applica sull'ammontare delle imposte dovute la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, aumentata al doppio. Se*

non sono dovute imposte si applica la misura minima di cui al comma 2, primo periodo.

***3**. La sanzione di cui al comma 2 è aumentata dalla metà al doppio quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.*

***4**. Fuori dai casi di cui al comma 3, la sanzione di cui al comma 2 è ridotta di un terzo quando la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al tre per cento dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a euro 30.000. La medesima riduzione si applica quando, fuori dai casi di cui al comma 3, l'infedeltà è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Se non vi è alcun danno per l'Erario, la sanzione è pari a euro 250.*

***5**. Per maggiore imposta si intende la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alle dichiarazioni ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.*

***6**. In caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione di cui al comma 2 non si applica qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegni all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito*

provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati. Il contribuente che detiene la documentazione prevista dal provvedimento di cui al periodo precedente deve darne apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria secondo le modalità e i termini ivi indicati; in assenza di detta comunicazione si rende applicabile la sanzione di cui al comma 2.

6-*bis*. *In caso di contestazione relativa alle disposizioni in materia di disallineamenti da ibridi di cui al capo IV del decreto legislativo 29 novembre 2018 n. 142 da cui derivi una maggiore imposta o una riduzione del credito, la sanzione di cui al comma 2 non si applica se, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione, avente data certa, indicata in un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze idonea a consentire il riscontro dell'applicazione delle norme volte a neutralizzare i disallineamenti da ibridi. Il contribuente che detiene la documentazione prevista dal decreto di cui al primo periodo ne dà apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria secondo le modalità e i termini ivi indicati. In assenza di detta comunicazione si applica il comma 2.*

7. *Nelle ipotesi di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, se nella dichiarazione dei redditi il canone derivante dalla locazione di immobili ad uso abitativo non è indicato o è indicato in misura inferiore a quella effettiva, si applicano in misura raddoppiata, rispettivamente, le sanzioni amministrative previste dai precedenti commi 1 e 2.*

Per il "*Testo a fronte*" delle modifiche

apportate dall'articolo 2 del D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87, *clicca qui:*

Responsabilità dell'intermediario abilitato ex articolo 7-bis del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 (Art. 68. Violazioni in materia di trasmissione telematica delle dichiarazioni del D.Lgs. 5 novembre 2024, n. 173)

In caso di tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni è prevista a carico degli intermediari una sanzione amministrativa **da euro 516 a euro 5.164** (con riferimento alla quale deve ritenersi consentito il ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997 (*cfr*. par, 4.1. della circolare 27 settembre 2007, n. 52/E, ***in "Finanza & Fisco" n. 34/2007, pag. 2794***).

È prevista altresì la **revoca dell'abilitazione** quando nello svolgimento dell'attività di trasmissione delle dichiarazioni vengono commesse gravi o ripetute irregolarità, ovvero in presenza di provvedimenti di sospensione irrogati dall'ordine di appartenenza del professionista o in caso di revoca dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività da parte dei centri di assistenza fiscale.

Si ricorda a tal proposito che l'omessa o ritardata trasmissione di più dichiarazioni fiscali da parte degli intermediari o di chi presta assistenza fiscale consente all'ufficio di sanzionare le relative condotte riconoscendo tuttavia l'applicazione del **cumulo giuridico**. (*Così,* Cass. Sez. V – T, Ordinanza n. 24649 del 19 ottobre 2017; *Conf.* Cass. 11741/2015 ***in "Finanza & Fisco" n. 11/2015, pag. 731*** e 11742/2015, 12682/2015 **in www.pianetafiscale.it – Area riservata agli abbonati**, 13238/2015, 2597/2016). Vedi anche, l'articolata ordinanza della Sez. V, n. 14246 del 25 maggio 2021 – *Presidente: De masi Oronzo, Relatore: Pepe Stefano* –

nella quale si è affermato che il "trattamento sanzionatorio previsto dall'art. 12 è quello del cumulo giuridico, risulta, quindi, **applicabile anche quando la condotta si concretizza in più azioni od omissioni** che comportano più violazioni della stessa disposizione (concorso materiale). In tale ultimo caso **è, tuttavia, necessario che la violazione si connetta ad obblighi di carattere formale**, non incidenti, come tali, sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione, anche periodica, del tributo. Pertanto, mentre ai fini dell'applicazione del cumulo giuridico, nei casi di **concorso formale (caratterizzati da una sola azione)**, è irrilevante la natura formale o sostanziale della violazione, **per l'applicazione del cumulo giuridico nelle ipotesi di concorso materiale (caratterizzati da più azioni)** essa è esclusa quando le violazioni **abbiano natura sostanziale**, dando esse luogo all'eventuale applicazione del comma 2, dell'art. 12 *cit,* o di sanzioni distinte per ciascuna di esse (cumulo materiale). Alla luce del riportato quadro normativo **occorre valutare se la condotta del commercialista che ritarda l'invio telematico di più *files* contenti diverse dichiarazioni a lui consegnate da più contribuenti è applicabile l'art. 12 cit.** che prevede il trattamento del cumulo giuridico sia per il concorso formale che per il concorso materiale. Nel caso di specie si è in presenza di una **ipotesi di violazione formale**, in quanto il ritardo nella trasmissione delle dichiarazioni da parte dell'intermediario non ha inciso in alcun modo sulla posizione fiscale dei contribuenti, i quali hanno comunque provveduto a pagare l'imposta scaturente dalla dichiarazione, avendo la CTR accertato che '*le dichiarazioni tardive sono state inviate effettivamente oltre i 30 giorni rispetto alla consegna del contribuente, ma comunque entro i termini di scadenza previsti per l'invio della dichiarazione, per cui nessun danno vi è stato né per il contribuente',* né per il Fisco".