

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 26/19

PAGINA

1/7

OGGETTO

SANATORIA IRREGOLARITA' FORMALI 2019

AGGIORNAMENTO

21 FEBBRAIO 2019

RIFERIMENTI NORMATIVI

Art. 9 D.L. 23.10.2018 n. 119 convertito nella L. 17.12.18 n. 136 (G.U. 18.12.19 n.293)

ALLEGATI

1. ALLEGATO – SCHEMA RIASSUNTIVO DELLE VIOLAZIONI “FORMALI”EX DLGS 471/1997

CLASSIFICAZIONE

DIRITTO TRIBUTARIO
CONDONI FISCALI
SANATORIA IRREGOLARITA' FORMALI D.L. 119/2018

CODICE CLASSIFICAZIONE

20
700
200

COLLEGAMENTI

REFERENTE STUDIO

dott.ssa Adriana ADRIANI

BRIEFING

Il nuovo comma 1 dell'articolo 9 del DL 119/201 convertito dalla legge n 136/2018, prevede che le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, ai fini dell'Iva e dell'Irap e sul pagamento dei tributi, commesse fino al 24 ottobre 2018, possano essere regolarizzate mediante la loro rimozione e il versamento di una somma pari a 200 euro per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni, eseguito in due rate di pari importo, la prima entro il 31 maggio 2019 e la seconda entro il 2 marzo 2020.

La procedura di regolarizzazione non può essere esperita:

- con riferimento agli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'articolo 5- quater del decreto legge n. 167 del 1990);
- per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato;
- per le irregolarità e altre violazioni formali già contestate in atti divenuti definitivi alla data di entrata in vigore della disposizione in esame).

CONCETTO DI "VIOLAZIONI FORMALI"

In tema sanatoria delle irregolarità formali, la disposizione di cui al D.L 119/2018 fa riferimento alle irregolarità, infrazioni e inosservanza di obblighi ed adempimenti che abbiano natura formale e che non rilevino sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell'Iva, dell'Irap e dei pagamenti dei tributi.

Si tratta di una definizione molto ampia per cui dovrebbero essere sanabili non solo le violazioni formali dichiarative, ma anche quelle tributarie in generale pur se correlate ad adempimenti diversi, quali, ad esempio, le violazioni commesse nelle comunicazioni periodiche Iva (spesometro, liquidazione dati Iva) e nei modelli intrastat.

Va inoltre tenuto conto che manca nel nostro ordinamento fiscale una precisa definizione di violazione di "natura formale" a cui il testo della norma in discussione sembra, peraltro non porre alcun rimedio.

Al fine di inquadrare al meglio la disposizione in questione, potrebbe essere opportuno riesumare i precetti di cui al Dlgs 32/2001 (che ha introdotto l'articolo 6 comma 5-bis del Dlgs 472/97). Decreto, quello citato, che ha sdoganato il concetto di «violazione meramente formale» dove quel meramente non è usato per mero tuziorismo linguistico, ma sta a voler distinguere le violazioni meramente formali da quelle "solo" formali, dove le prime non sarebbero sanzionabili, mentre le seconde sì. Più concretamente secondo la circolare 77/E/2001 le violazioni meramente formali sono quelle che posseggono tutte e tre le seguenti caratteristiche:

- non incidono sulla determinazione della base imponibile e dell'imposta;
- non incidono sul versamento dell' imposta;
- non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo.

Pertanto, le violazioni formali sono al contrario tutte quelle che, pur soddisfacendo i primi due requisiti di cui sopra, sono invece foriere di creare pregiudizio all'attività di controllo.

Stando così le cose si tratterebbe di attrarre nella sanatoria in questione solo quelle generalmente punibili con sanzioni fisse e non legate all'ammontare del tributo (ad esempio, le irregolarità formali relative al contenuto delle

dichiarazioni di cui all'articolo 8 del Dlgs 471/1997). Ma non solo. Rientrerebbero in quest'ambito pure tutte le violazioni Iva legate alla presentazione tardiva della dichiarazione di variazione ex articolo 35 del Dpr 633/1972 (per esempio comunicazione in ritardo, del "modulo iva" in caso di operazioni straordinarie, oppure semplicemente in occasione della variazione di un semplice dato anagrafico), ma anche le violazioni legate alla tardiva annotazione delle operazioni nei registri Iva, le violazioni relative all'obbligo di indicazione separata dei costi black list, o di comunicazione delle minusvalenze (quando quest'ultimi erano in vigore). Rientrano nel possibile perimetro applicativo della norma anche tutte le violazioni legate per esempio alla presentazione del modello Intrastat e delle stesse comunicazioni periodiche Iva. In quest'ambito, si pensi, dunque, alla possibilità di sanare il "classico" Modello intrastat presentato in ritardo (Risoluzione 16 febbraio 2005 n. 20/E), oppure, con riferimento alla liquidazioni periodiche ai modelli che contengono errori nelle liquidazioni a cui però si è posto rimedio solo in dichiarazione Iva senza ripresentare la periodica o senza versare il ravvedimento con la sanzione formale. Questi potrebbero essere solo alcuni degli esempi dove dovrebbe trovare terreno fertile la nuova sanatoria, ma rimane

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 26/19

PAGINA

3/7

la difficoltà di perimetrare tutte le possibili situazioni anche alla luce del fatto che molte violazioni formali potrebbero poi a seconda dei casi diventare sostanziali e quindi non più sanabili.

VIOLAZIONI "FORMALI" DICHIARATIVE

In merito alle violazioni dichiarative, sono diversi gli errori che possono non riflettersi su un maggior imponibile o una maggiore imposta. Si pensi, ad esempio, al contenuto dei quadri RS (prospetti vari) e RV (riconciliazione dei dati contabili e fiscali). Va però anche tenuto conto che spesso gli errori formali possono declinare in violazioni sostanziali. Due casi sono paradigmatici: gli errori commessi nella compilazione dei modelli studi di settore o nel prospetto delle società di comodo. Se l'errore, infatti, non si riverbera sul resoconto di congruità o sulla determinazione del reddito minimo, si è certamente in presenza di una violazione formale e come tale, quindi, potenzialmente sanabile. Se, invece, l'errore si riflette sul reddito accertabile, la violazione per l'infedele dichiarazione finisce per assorbire quella formale e quindi in questi casi il pagamento della somma di 200 euro sarebbe inutile. Proprio il fatto che nella maggioranza dei casi le violazioni formali in presenza di errori e/o omissioni dichiarative sono sostanzialmente assorbite nell'ambito del cosiddetto "cumulo giuridico" nella violazioni principale che è quella dell'infedele dichiarazione, rende poco appetibile per questi di tipi di errori l'accesso alla sanatoria in questione. Sono escluse dalla sanatoria delle irregolarità formali le violazioni commesse nella compilazione del quadro RW. È questo l'effetto del comma 5 dell'articolo 9 del provvedimento legislativo, che mira ad impedire che grazie alla sanatoria, i contribuenti possano far emergere attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute all'estero. Si è così posto rimedio ad una eccessiva apertura della disposizione che per come era inizialmente congegnata, sterilizzava gli effetti della regolarizzazione solo in relazione agli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria ma non anche per le violazioni legate al quadro RW. Il testo definitivo della Legge di conversione specifica che ciò che è vietato è la bonifica della "emersione" di attività estere, fattispecie che letteralmente sembra diversa rispetto alla correzione di errori nell'indicazione dei valori di attività estere comunque dichiarate nel quadro RW. Ad esempio, dovrebbero rientrare nella sanatoria in questione eventuali errori commessi nella codifica dei dati richiesti nel quadro RW che non rilevano nella quantificazione delle attività estere quali, ad esempio, il cosiddetto "codice stato" o i codici che individuano il tipo di attività estera detenuta (codici operazioni con l'estero). Inoltre dovrebbero altresì essere sanati eventuali errori commessi sempre nella compilazione del quadro RW che hanno però condotto ad indicare erroneamente attività detenute all'estero in misura maggiore rispetto a quella che sarebbe emersa con la corretta applicazione delle regole di compilazione del quadro.

MODALITA' OPERATIVE PER ACCEDERE ALLA SANATORIA

Sul piano pratico le modalità con cui i contribuenti potranno accedere alla sanatoria in questione saranno fissate da un emanando provvedimento attuativo del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (comm 8). In relazione al costo della sanatoria, stando al dato letterale della norma, la somma dovuta è fissa e complessivamente determinata in 200 euro per ciascun periodo d'imposta e non specifica in relazione a ciascun comparto impositivo. È indubbia la possibilità di avvalersi della sanatoria anche per singole annualità. Inoltre ai fini della quantificazione del dovuto, risulta irrilevante la dimensione del contribuente. È stata prevista

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 26/19

PAGINA

4/7

la possibilità di effettuare il versamento del totale dovuto in due rate, una scadente in data 31 maggio 2019 e la seconda al 2 marzo 2020. L'articolo 9 dispone espressamente che il perfezionamento della sanatoria si ha con il pagamento delle somme dovute e con la rimozione delle irregolarità od omissioni commesse. I termini entro i quali occorre provvedere alla rimozione delle irregolarità od omissioni commesse per avere la garanzia del perfezionamento della sanatoria non sono stati precisati; probabilmente a questo penserà l'emanando provvedimento attuativo. Va comunque detto che quello della tempistica e delle modalità della rimozione delle irregolarità od omissioni commesse appare un punto centrale per il successo della sanatoria. Tutti, infatti, hanno approcciato all'articolo 9 ritenendo che il pagamento dei 200 euro possa essere utilizzato come fidejussione annua a valere contro ogni possibile contestazione di natura formale futura per i periodi interessati dalla sanatoria. Il dato letterale della norma, però, non consolida questa conclusione in quanto non precisa quali siano i termini entro i quali i contribuenti debbano procedere con rimozione delle irregolarità od omissioni commesse per far avere la certezza del perfezionamento della sanatoria. Le soluzioni in quest'ambito possono essere diverse e sinteticamente così riassumibili:

- l'efficacia della sanatoria è subordinata alla rimozione preventiva dell'errore rispetto alla possibile contestazione e che va comunque effettuata entro il termine di versamento dei 200 euro (o della prima rata della sanatoria). È chiaro che se questa sarà la soluzione il successo dell'operazione tenderà a ridursi parecchio visto l'onere che sarebbe posto in capo al contribuente di inventariare preventivamente gli errori commessi (cosa sostanzialmente impossibile, salvo, ovviamente, che per gli errori già noti);
- l'efficacia della sanatoria è comunque subordinata alla rimozione dell'errore da parte del contribuente ma che può comunque avvenire dopo la possibile contestazione da parte dell'AdE purché prima dell'irrogazione dell'eventuale sanzione. Soluzione, questa, decisamente preferibile.

PROROGA DEGLI ACCERTAMENTI

Sono espressamente escluse dalla regolarizzazione le violazioni già contestate in atti divenuti definitivi alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto. Ricordiamo che le sanzioni per le violazioni formali sono solitamente contestate con atti di contestazioni ex articolo 16 del Dlgs n. 472/1997. Se in relazione agli eventuali atti in questione sono state presentate deduzioni ex comma 6 del citato articolo 16, va evidenziato che la sanatoria appare comunque possibile (fermi restando gli altri requisiti richiesti dalla Legge) in quanto la presentazione delle memorie sospende il procedimento di irrogazione di sanzioni per un anno, termine entro il quale l'Ufficio deve nuovamente provvedere alla contestazione della violazione con atto motivato anche in relazione al contenuto delle memorie presentate. Il comma 6 prevede che, in deroga all'articolo 3, comma 1, dello Statuto del contribuente (legge n. 212 del 2000 che dispone l'irretroattività delle norme tributarie), con riferimento alle violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015, oggetto del processo verbale di constatazione, i termini di prescrizione (cinque anni) previsti all'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997, sono prorogati di due anni. Le modalità di attuazione dell'articolo in esame dovranno essere disciplinate con provvedimento del direttore della Agenzia delle entrate (comma 8).

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 26/19

PAGINA

5/7

COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI

Ritengo opportuno precisare che, ove abbiate necessità di assistenza specifica per usufruire della sanatoria delle irregolarità formali dovrà essere affidato allo Studio Adriani uno specifico incarico in tal senso, non rientrando dette prestazioni nell'ambito dell'incarico di consulenza tributaria e/o aziendale continuativa e generica in essere.

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati -
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)
dott.ssa Adriana ADRIANI

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 26/19

PAGINA

6/7

ALLEGATO 1 – SCHEMA RIASSUNTIVO VIOLAZIONI “FORMALI” EX DLGS 471/1997

TIPOLOGIA VIOLAZIONE	RIFERIMENTO NORMATIVO	DESCRIZIONE	RANGE SANZIONE
Competenza temporale	Art.1- comma 4	Imposte sui redditi: errori sulla competenza temporale, senza Danni per l'erario	Euro 250
Redditi Fondiari	Art.3	Redditi fondiari: omessa denuncia delle variazioni	Euro 250-2.000
Comunicazione attività	Art. 5-comma 6	Attività ex art. 35 e 35 ter dpr 633/72: omessa comunicazione di inizio/variazione attività o presentazione della stessa con indicazioni incomplete/inesatte	Euro 500-2.000
Omessa Fatturazione	Art.6 –comma 1	Omessa fatturazione/ registrazione di operazioni imponibili (quando la violazione non ha inciso sulla liquidazione del tributo)	Euro 250-2.000
	Art.6 –comma 2	Omessa fatturazione/ registrazione di operazioni non imponibili, esenti, non soggette ad iva(quando la violazione non rileva nemmeno per le imposte sui redditi)	Euro 250-2.000
Detrazione Iva	Art.6- comma 6	Detrazione Iva > a quella effettiva, assolta in modo errato da cedente,prestatore(no frode)	Euro 250-10.000 Euro 250-10.000
Inversione Contabile	Art.6-comma 9 bis 1	Inadempimenti collegati a:inversione contabile con iva assolta in modo errato da cedente/prestatore(no frode)	
	Art. 6- comma 9 bis 2	Operazione non soggetta all'inversione contabile con iva assolta in modo errato da cedente/prestatore(no frode)	Euro 250-10.000
Dichiarazioni	Art.8-comma 1	Dichiarazione dei redditi, Irap, Iva regolari	Euro 250-2.000
Studi di settore	Art.8-comma 1	Dati rilevanti ai fini degli studi di settore: Omessa presentazione (se in contribuente non ha provveduto anche dopo invito dell'Ade)	Euro 2.000
Società di comodo	Art.8-comma 3 quinquies	Omissioni,/ segnalazioni incomplete su interPELLI relative alla società di comodo	Euro 2.000-21.000
Contabilità	Art.9 –comma 1	Irregolare tenuta della contabilità	Euro 1.000-8.000
Fatture Irregolari	Art.9-comma 1 (cfr circolare 23/E/1999)	Emissione di fatture senza le indicazioni previste dalla legge (non su imponibile o imposta)	Euro 1.000-8.000

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 26/19

PAGINA

7/7

Comunicazioni varie	Art.11 –comma 1	-Omissione di comunicazioni richieste al contribuente durante l'attività istruttoria -- Questionari non inviati o inviati con risposte incomplete/non veritiere da parte dei contribuenti - Inosservanza degli inviti a comparire degli uffici	Euro 250-2.000
Spesometro	Art 11-comma 2 bis	Omessa o errata trasmissione della comunicazione fatture emesse/ ricevute	Euro 2 per fattura – fino ad un Massimo di 1.000 euro a trimestre
Dati liquidazioni	Art. 11 - comma 2 ter	Omessa/incompleta/infedele comunicazione dei dati di sintesi delle liquidazioni periodiche	Euro 500-2.000
Intrastat	Art. 11-comma 4	Omessa/incomplete/inesatta/irregolare presentazione elenchi Intrastat	Euro 500-1.000
F 24 a zero	Art.15 – comma 2 bis	Omessa presentazione del Modello F24 a zero	Euro 100-ridotto a 50 se il ritardo non è > a 5gg lavorativi