

Milano, 20 maggio 2019

A tutti i Sigg.ri Clienti
Loro Sede

CIRCOLARE N. 24/2019

SANATORIA IRREGOLARITA' FORMALI: VIOLAZIONI NON SANABILI

La circolare Agenzia delle Entrate n. 11, inerente alla definizione delle **violazioni formali** disciplinata dall'art. 9 del DL119/2018 ha precisato, fra l'altro, anche quali siano le fattispecie di infrazione non coperte dalla sanatoria oltre alle violazioni sostanziali ossia quelle violazioni che incidono sulla determinazione dell'imponibile, dell'imposta o sul pagamento del tributo.

Sono, altresì, escluse, per espressa previsione normativa, le infrazioni, le inosservanze e le omissioni afferenti:

- ad ambiti impositivi diversi da quelli espressamente elencati (ad esempio, violazioni formali inerenti l'imposta di registro, l'imposta di successione, etc...);
- ad atti divenuti definitivi alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto-legge n. 119 del 2018 (19 dicembre 2018);
- ad atti pendenti al 19 dicembre 2018 ma divenuti definitivi - a seguito di pronuncia giurisdizionale oppure per effetto di altre forme di definizione agevolata - anteriormente al versamento della prima rata dovuta per la regolarizzazione;
- ad atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'articolo 5-quater del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227 (c.d. *voluntary disclosure*), compresi gli atti emessi a seguito del mancato perfezionamento della procedura. L'esclusione in parola è riferita tanto alla procedura di "collaborazione volontaria" per il rientro dei capitali detenuti all'estero introdotta dalla legge 15 dicembre 2014, n. 186, quanto alla riapertura dei termini prevista dall'articolo 7 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225. La definizione di cui all'articolo 9, inoltre, non può essere utilizzata per consentire l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato. Per l'effetto non rientrano nella definizione le violazioni concernenti gli obblighi di monitoraggio fiscale (compilazione del quadro RW) e quelle concernenti l'IVIE e l'IVAFE.

La regolarizzazione, inoltre, non può riguardare le violazioni aventi ad oggetto omessi o tardivi pagamenti di cui alle ipotesi previste dall'articolo 17, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 e, più in generale, le tutte violazioni riferibili al tributo aventi natura sostanziale.

Non può, quindi, essere definita:

- l'omessa presentazione del modello F24 a saldo zero, tenuto conto che lo stesso è necessario per assolvere all'obbligo di pagamento dei tributi e dei contributi, anche quando l'obbligazione è adempiuta mediante la compensazione del debito con crediti relativi a tributi diversi ovvero a contributi (ad esempio previdenziali, assistenziali, ecc.);

- la “tardiva” presentazione della garanzia fideiussoria nell’ambito della liquidazione IVA di gruppo (sanzionata in misura fissa, se il ritardo non è superiore a 90 giorni, ed in misura proporzionale quando il ritardo è oltre i 90 giorni), considerato che tale violazione è di fatto equiparata ad una tardiva compensazione; si ricorda, in questo senso, che è previsto anche il recupero degli interessi;

- l’acquisto di beni o servizi da parte del cessionario/committente senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte del cedente/prestatore , punito con la sanzione di cui all’articolo 6, comma 8, del d.lgs. n. 471 del 1997. Sebbene, infatti, il responsabile del debito d’imposta sia il cedente/prestatore mentre il cessionario/committente è punito con la sanzione pari al cento per cento dell’IVA relativa all’acquisto non regolarizzato, tuttavia, non può dimenticarsi che, nel caso di definizione spontanea, per non incorrere nella irrogazione delle sanzioni, è la stessa norma a richiedere direttamente al cessionario/committente il pagamento dell’IVA. E’ evidente, quindi, ai fini della rimozione della irregolarità, un collegamento con l’obbligo di pagamento del tributo che non consente di ricondurre detta violazione tra quelle alle quali si applica la definizione di cui all’articolo 9 (cfr. sentenza della Corte di cassazione 12 dicembre 2017, n. 26513).

Sono escluse, altresì:

- l’omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali, anche senza debito d’imposta; l’omissione, infatti, ha pur sempre rilevanza sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette o dell’IVA, anche quando in concreto non emerge un debito d’imposta;
- l’omessa presentazione dei modelli per la comunicazione degli studi di settore, ovvero la dichiarazione di cause di inapplicabilità o esclusione insussistenti, in quanto tali comportamenti non risultano solo di ostacolo all’attività di controllo, ma rilevano anche ai fini della determinazione della base imponibile. L’articolo 39, comma 2, lettera d-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, consente, infatti, all’amministrazione di accettare in via induttiva i redditi, avvalendosi di presunzioni semplici prive dei presupposti di gravità, precisione e concordanza nell’ipotesi “di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al 15 per cento, o comunque ad euro 50.000, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione”;
- l’indicazione di componenti negativi indeducibili, come nell’ipotesi di fatture ricevute a fronte di operazioni oggettivamente inesistenti. Per l’effetto, come già chiarito dal provvedimento, ne consegue la non definibilità della sanzione di cui all’articolo 8, comma 2, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44. Detto articolo prevede che ai fini dell’accertamento delle imposte sui redditi non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dei predetti costi indeducibili in quanto riferiti ad operazioni oggettivamente inesistenti. In tale evenienza la violazione è punita con la sanzione amministrativa dal 25 al 50 per cento dell’ammontare delle spese o degli altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi. Diversamente, nell’ipotesi in cui non vi siano componenti positivi di reddito direttamente afferenti a componenti negativi relativi a operazioni inesistenti, ovvero nel caso in cui questi ultimi siano di ammontare superiore ai correlati componenti positivi, l’indeducibilità dei suddetti componenti negativi o della quota di questi ultimi eccedente i correlati componenti positivi, determina invece l’applicazione delle ordinarie sanzioni per infedele dichiarazione (cfr. circolare n. 32/E, del 3 agosto 2012, paragrafo 3.1). Le due fattispecie, seppur punite con sanzioni di diversa misura - perché nella prima ipotesi l’utilizzo di fatture false è privo di effetti sull’imposta dovuta dal contribuente - costituiscono entrambe violazioni sostanziali, atteso il documento che recano all’erario e l’elevato disvalore giuridico che le accomuna, e in quanto tali non sono definibili ai sensi dell’articolo 9;

- le irregolarità consistenti nella mancata emissione di fatture, ricevute e scontrini fiscali, quando hanno inciso sulla corretta determinazione e liquidazione del tributo;
- l'omesso esercizio delle opzioni che devono essere comunicate con la dichiarazione dei redditi da presentare nel corso del primo periodo di applicazione del regime opzionale, sanabile mediante l'istituto della remissione in bonis di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44 (cfr. articolo 7-quater del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, inserito dalla legge di conversione 1° dicembre 2016, n. 225, ad esempio l'opzione per il consolidato nazionale ovvero l'opzione per la cedolare secca);
- l'omessa o irregolare presentazione delle liquidazioni periodiche IVA quando la violazione ha avuto riflessi sul debito d'imposta.

Infine, sono escluse dalla regolarizzazione di cui all'articolo 9 le seguenti violazioni, considerate le ricadute sostanziali in capo ai contribuenti cui si riferisce la dichiarazione:

- l'omessa trasmissione delle certificazioni uniche da parte dei sostituti (sanzionata in misura fissa - 100 euro a certificazione - con un massimo di 50.000 euro);
- l'omessa trasmissione della dichiarazione da parte degli intermediari abilitati, di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322;
- gli errori collegati al visto di conformità – (visto omesso o irregolare, visto apposto da un soggetto diverso da colui che ha presentato la dichiarazione annuale).

Va considerato, infatti, che l'utilizzo in compensazione dei crediti in violazione dell'obbligo di apposizione del visto di conformità o della sottoscrizione da parte dei soggetti a ciò autorizzati, comporta il recupero dell'ammontare dei crediti utilizzati e dei relativi interessi, nonché l'irrogazione delle sanzioni di cui all'articolo 13, comma 4 del d.lgs. n. 471 del 1997 (cfr. l'articolo 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, come modificato dall'articolo 3, comma 1, lett. a) e b), del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito dalla legge 21 giugno 2017, n. 96).

Distinti saluti.