



LE IRREGOLARITA' FORMALI E LE VIOLAZIONI RIENTRANTI NELLA SANATORIA DELL'ART. 9 DEL DL 119/2018

DOTT. NICCOLI ANGELO TIBERIO

Sommario:

- 1) LE VIOLAZIONI NEL SISTEMA TRIBUTARIO**
- 2) LE VIOLAZIONI FORMALI**
- 3) BREVE DISANIMA SULLE SANZIONI NEL DIRITTO TRIBUTARIO**
- 4) IL SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO TRIBUTARIO**
- 5) LA SANATORIA DELLE IRREGOLARITA' FORMALI.**
- 6) VIOLAZIONI CHE NON RIENTRANO NELLA DEFINIZIONE.**

LE IRREGOLARITA' FORMALI E LE VIOLAZIONI RIENTRANTI NELLA SANATORIA DELL'ART. 9 DEL DL 119/2018

DOTT. NICCOLI ANGELO TIBERIO

LE VIOLAZIONI NEL SISTEMA TRIBUTARIO

Le singole fattispecie trasgressive possono essere raggruppate in tre tipologie fondamentali:

- a. violazioni formali o documentali, non suscettibili di influire sulla determinazione dell'imponibile o dell'imposta;
- b. violazione prodromiche all'evasione ma non necessariamente incidenti sul contenuto della dichiarazione;
- c. violazioni sostanziali, consistenti nell'omessa o impedire la dichiarazione degli elementi rilevanti per la quantificazione dell'imponibile o dell'imposta.

Al primo gruppo sono, fra le altre, riconducibili le violazioni consistenti nella mancata allegazione, conservazione od esibizione degli atti o documenti inerenti alle dichiarazioni, alla redazione di questi su modelli non conformi a quelle approvate dal Ministero dell'economia e delle finanze, all'omessa od inesatta indicazione dei dati rilevanti per l'identificazione del contribuente.

Alla seconda categoria appartengono le violazioni inerenti agli obblighi fatturazione e di registrazione ai fini IVA.

La terza categoria, infine, comprende l'omessa presentazione della dichiarazione delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché l'infedeltà delle suddette dichiarazioni.

Quanto poi alle infrazioni attinenti alla riscossione sono da segnalare, sempre in via di sintesi:

- a. la scelta di punire in modo omogeneo (con sanzione amministrativa pari al 30% del tributo) l'omesso, ritardato o insufficiente versamento in materia di imposte dirette, imposta sul valore aggiunto e qualsiasi altro tributo o frazione di esso;
- b. la soluzione, in tema di IVA, dell'annoso problema del coordinamento delle disposizioni sanzionatorie concernenti i versamenti periodici e quelli di conguaglio in sede di dichiarazione; questione superata chiarendo che in quest'ultimo caso devono essere detratti i versamenti periodici e in acconto;
- c. la puntualizzazione dell'applicabilità della sanzione del ritardato versamento anche nelle ipotesi di maggiori imposte liquidate ex artt. 36 bis e 36 ter d.p.r. 600/73 (per maggiore imposta si intende la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alle dichiarazioni).

LE VIOLAZIONI FORMALI

A parere di chi scrive risulta sempre difficoltosa l'individuazione delle violazioni di carattere formale, questo perché nel nostro ordinamento non vi è una definizione positiva di violazione formale.

Come principio generale, possiamo affermare che sono formali quelle violazioni che non incidono sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione anche periodica del tributo, esempi non esaustivi:

- 1) Omessa presentazione del modello F24 a saldo zero;
- 2) Omessa, incompleta, inesatta o irregolare presentazione degli elenchi Intrastat;
- 3) Questionari omessi o inviati al fisco incompleti o con dati inesatti;
- 4) Inosservanza degli inviti a comparire degli uffici;
- 5) Omesso invio dello spesometro o invio contenente dati errati o incompleti;
- 6) Omesso o infedele o incompleto invio comunicazioni delle LIPE;
- 7) Omessa o tardiva comunicazione;
- 8) Irregolare tenuta delle scritture contabili;
- 9) Dichiarazioni dei redditi, Irap ed iva irregolari;
- 10) Emissioni di fatture con dati errati o che non contengono tutti i dati stabilita dalla legge;
- 11) Omessa o inesatta denuncia delle variazioni dei redditi fondiari;
- 12) Omessa comunicazione inizio o variazione attività o presentazione di esse contenente errati incompleti o inesatti;
- 13) Inadempimenti collegati all'inversione contabile in assenza di dolo;
- 14) Omessa presentazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore;
- 15) Errori su imputazioni della competenza di costi e ricavi ai fini delle imposte sui redditi che non comportano danno per l'erario.

Bisogna tener conto che tra le violazioni formali rientrano quelle "meramente formali" le quali non sono sanzionate.

Le violazioni definite «meramente formali» sono state introdotte con l'articolo 10, comma 3, della legge 212/2000, il quale ha stabilito la non sanzionabilità di quei comportamenti che si traducono «in una mera violazione formale senza alcun debito d'imposta».

Successivamente con il decreto legislativo 32/2001 si è disposto che non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidano sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

Ai fini della esclusione dell'applicazione della penalità devono sussistere, una serie di condizioni negative.

Viene, infatti, richiesto che la violazione:

- A) non arrechi pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo;
- B) non incida sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

Tali condizioni negative devono sussistere congiuntamente.

A parere di chi scrive potenzialmente tutte le infrazioni possono incidere sull'attività di controllo e come tali sono sanzionabili.

BREVE DISANIMA SULLE SANZIONI NEL DIRITTO TRIBUTARIO

La violazione di obblighi tributari determina, da parte della legge, l'irrogazione di sanzioni.

È possibile distinguere, due categorie di sanzioni:

- 1) le penali;
- 2) le amministrative,
in base al tipo di pena comminata ai trasgressori:
 - a) Per illecito penale è prevista l'irrogazione di sanzioni penali;
 - b) Per illecito amministrativo si comminano sanzioni amministrative.

La distinzione tra sanzioni penali e amministrative assume rilevanza per le sue particolari conseguenze:

- Le sanzioni penali vengono irrogate dall'autorità giudiziaria,
- le sanzioni amministrative sono, invece, irrogate dalla pubblica amministrazione;
 1. in caso di pluralità di trasgressori la sanzione penale colpisce in proprio ciascun trasgressore,
 2. le sanzioni amministrative vigono il principio di responsabilità solidale

L'ordinamento tributario italiano prevede, poi, sanzioni civili, che hanno natura restitutoria e mirano a colpire un tardivo pagamento.

Una particolare tipologia di sanzioni amministrative è rappresentata dalle sanzioni accessorie, che conseguono all'irrogazione di una sanzione principale sia penale che amministrativa pecuniaria.

Le sanzioni accessorie consistono di solito nel divieto di esercitare determinate attività, nella perdita di specifici diritti, nella cancellazione da albi o elenchi, nella destituzione da cariche pubbliche, private o da particolari uffici.

Il legislatore fiscale ha anche previsto circostanze:

- 1) attenuanti miranti a ridurre le pene
- 2) esimenti miranti ad eliminarle del tutto.

IL SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO TRIBUTARIO

Il sistema sanzionatorio amministrativo è disciplinato dai decreti legislativi 471, 472 e 473 del 18 dicembre 1997 che hanno riformato completamente il precedente sistema.

Il nuovo sistema ha adottato un unico tipo di sanzione amministrativa pecuniaria, con il conseguente venir meno della distinzione tra pene pecuniarie e soprattasse e delle diversità di carattere procedurale connesse a tale distinzione.

La misura delle sanzioni pecuniarie è fissa o varia tra un minimo ed un massimo.

Le violazioni punite con sanzioni amministrative vedono ciascuno dei trasgressori rispondere della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa (principio di colpevolezza).

L'autore della violazione viene identificato, per presunzione e fino a prova contraria, nel sottoscrittore o in colui che ha compiuto l'atto illegittimo, salvo quanto è disposto in relazione agli enti e alle società con personalità giuridica. In tal senso è anche il disposto dell'art. 27 del D.Lgs. 472/97, secondo il quale le

violazioni riguardanti società, associazioni o enti, si intendono riferite alle persone fisiche che ne sono autrici, se commesse successivamente al 1° aprile 1998. La ratio del principio di colpevolezza va ricercata nel fatto che l'autore materiale non può essere l'unico "responsabile" di fronte alla legge, specie se non è il contribuente di diritto ma solo la persona che ha agito in nome e per conto di costui. Per questo motivo, è previsto che quando un dipendente, un rappresentante legale o negoziale o un amministratore di società commettono una violazione tale da incidere sulla definizione o sul pagamento di un tributo, il soggetto (sia esso persona fisica, società o ente) nel cui interesse ha agito il trasgressore è obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata. È concessa, tuttavia, la possibilità di esercitare l'azione di regresso. Quanto sin qui affermato è attualmente valido solo con riferimento alle persone fisiche e agli enti senza personalità giuridica. I principi della responsabilità solidale e personale risultano, infatti, mitigati dal disposto dell'art. 7 del D.L. 269/2003, conv. in L. 326/2003, il quale stabilisce che le sanzioni relative al rapporto fiscale proprio degli enti e della società con personalità giuridica sono esclusivamente a carico degli stessi.

L'art. 6 del D.Lgs. 472/97 prevede la **non punibilità** dell'agente nel caso in cui la violazione sia *oggettivamente addebitabile* a:

- *errore di fatto;*
- *forza maggiore;*
- *incertezza dovuta alla scarsa chiarezza o indeterminatezza di norme, richieste di informazioni e modelli per la dichiarazione e il pagamento;*
- *mancato pagamento del tributo da parte del contribuente, del sostituto o del responsabile di imposta, per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e attribuibile, in via esclusiva, a terzi (il riferimento a quanti si sono ritrovati in veste di evasori perché truffati dai propri consulenti è palese);*
- *ignoranza inevitabile della legge tributaria;*
- *violazioni meramente formali che non incidono sulla determinazione della base imponibile e dell'imposta e sul versamento del tributo e non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo;*
- *rilevazioni contabili effettuate rispettando la continuità dei valori di bilancio e i criteri contabili;*
- *valutazioni effettuate in ossequio a corretti criteri di stima;*
- *violazioni che, pur derivando da stime imprecise, presentano uno scostamento inferiore al 5%.*

Altre novità di un certo spessore introdotte dalla riforma delle sanzioni tributarie non penali sono quelle riguardanti il concorso e la continuazione delle violazioni, previsti dall'art. 12 del D.Lgs. n. 472. Anche nel diritto tributario vige il principio del cumulo materiale delle pene (consistente nella sommatoria di tante sanzioni quante sono le violazioni) nel caso di concorso formale, di concorso materiale di violazioni formali e di continuazione che, tuttavia, viene derogato dal cumulo giuridico che comporta l'applicazione di una sanzione unica maggiorata. Tra le due forme di cumulo si applica sempre quella più favorevole al trasgressore. L'art. 12 del D.Lgs. 472/97 prevede che è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni relative anche a tributi differenti (concorso formale) ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione (concorso materiale).

Lo stesso tipo di sanzione è inflitto a chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni articolate in modo da compromettere la determinazione dell'imponibile o la liquidazione anche periodica del tributo (progressione). Nel caso di violazioni rilevanti ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base su cui calcolare l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto; se le violazioni riguardano periodi d'imposta diversi la sanzione base è aumentata dalla metà al triplo (concorso e continuazione). Grazie al nuovo istituto, che fissa limiti sanzionatori differenti per le violazioni riferite a tributi o periodi d'imposta diversi, viene meno la possibilità, da parte della pubblica amministrazione, di irrogare maxi-sanzioni cumulative originate dal concorso di illeciti anche di lieve entità (si pensi, ad esempio, a una reiterazione della mancata emissione dello scontrino fiscale). Il settimo comma dispone che, per i casi disciplinati, la sanzione non può essere superiore a quella che risulterebbe sommando le sanzioni previste per le singole violazioni.

L'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi (principio dell'intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi).

Attraverso l'istituto del ravvedimento il trasgressore può, con il pagamento di una sanzione ridotta e regolarizzando la propria posizione nei termini stabiliti dalla legge, rimediare alle inadempienze commesse o a errori contenuti nella dichiarazione a danno dell'Amministrazione finanziaria.

Il D.Lgs. 472/97 prevede, quale ulteriore fattispecie di sanzione amministrativa, le sanzioni accessorie. Si tratta di pene conseguenti all'irrogazione della pena cd. principale la cui durata è stabilita in funzione della gravità dell'illecito e dei limiti minimi e massimi della sanzione principale.

Le sanzioni accessorie, tutte applicabili per una durata massima di 6 mesi, sono:

- interdizione da cariche amministrative;
- interdizione dalla partecipazione a gare di appalto;
- interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni amministrative per l'esercizio di imprese o di attività di lavoro autonomo o la loro sospensione;
- sospensione dall'esercizio delle attività di lavoro autonomo o d'impresa diversa da quelle di cui al punto precedente.

LA SANATORIA DELLE IRREGOLARITA' FORMALI.

Il DL n. 119/2018, c.d. "Collegato alla Finanziaria 2019" ha introdotto, con l'articolo 9 la regolarizzazione delle irregolarità, infrazioni e inosservanze di obblighi / adempimenti di natura formale che richiede il versamento di € 200 per ciascun periodo d'imposta ENTRO IL 31/05/2019.

Possono aderire alla "definizione agevolata" tutti i contribuenti sia titolari di partita IVA sia contribuenti privati senza partita IVA, indipendentemente da:

- 1) attività svolta (impresa, lavoro autonomo, lavoro occasionale ecc);
- 2) regime contabile adottato (semplificato, ordinario);
- 3) natura giuridica (società di capitali, società di persone, ditte individuali);

al fine di sanare le infrazioni, inosservanze o omissioni aventi natura formale, commesse ai fini IVA, IRAP, IRES, IRPEF, addizionali, imposte sostitutive, ritenute alla fonte e crediti d'imposta.

Possono, inoltre, avvalersi della "definizione agevolata" i sostituti d'imposta, gli intermediari e gli altri soggetti tenuti alla comunicazione di dati riguardanti operazioni fiscalmente rilevanti.

Possono essere regolarizzate le violazioni commesse fino al 24/10/2018 ai fini dell'IVA, IRAP, IRES, IRPEF, addizionali, imposte sostitutive, ritenute alla fonte e crediti d'imposta, che non rilevano nella determinazione della base imponibile sulla liquidazione e sul versamento delle imposte.

A titolo esemplificativo e non esaustivo si riporta l'elencazione delle violazioni oggetto di "definizione agevolata" fornita dall'Agenzia delle Entrate:

- dichiarazioni annuali presentate su modelli non conformi a quelli approvati (ad es. dichiarazioni presentate tramite ufficio postale da parte di contribuenti obbligati alla presentazione telematica), oppure l'errata indicazione o l'incompletezza dei dati relativi al contribuente;
- omessa o errata presentazione delle comunicazioni dei dati delle fatture emesse e ricevute o delle liquidazioni periodiche IVA. In tal caso la violazione può essere regolarizzata solo quando l'imposta risulta assolta e non anche quando la violazione ha avuto effetti sulla determinazione e sul pagamento dell'imposta;
- omessa o errata o incompleta presentazione dei Modelli Intra;
- irregolare tenuta e conservazione delle scritture contabili;
- omessa restituzione dei questionari ricevuti dall'Agenzia delle Entrate o da altri soggetti autorizzati o la restituzione dei questionari con risposte incomplete o non veritiere;
- omessa o errata o incompleta presentazione delle dichiarazioni di inizio, o variazione dell'attività;
- erronea compilazione della dichiarazione d'intento che abbia determinato l'annullamento della dichiarazione precedentemente trasmessa invece della sua integrazione;
- anticipazione di ricavi o posticipazione di costi in violazione del principio di competenza sempre che la violazione non incida sull'imposta complessivamente dovuta (tale fattispecie riguarda unicamente le imprese che determinano il reddito imponibile in base al principio di competenza economica);
- tardiva trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari;
- irregolarità o omissioni compiute dagli operatori finanziari;
- omessa o tardiva comunicazione dei dati al Sistema Tessera Sanitaria;
- omessa comunicazione della proroga o risoluzione del contratto di locazione soggetto a cedolare secca;

-
- violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e registrazione delle operazioni imponibili, non imponibili, esenti o non soggette ai fini IVA, sempre che (per le operazioni imponibili) la violazione non abbia inciso sulla liquidazione dell'IVA;
 - irregolare applicazione delle disposizioni concernenti l'inversione contabile (cd "reverse charge") escluso nei casi di frode;
 - omessa o irregolare indicazione dei costi black list in dichiarazione dei redditi;
 - omesso esercizio dell'opzione nella dichiarazione annuale, sempre che sia stato tenuto un comportamento concludente conforme al regime contabile o fiscale scelto;
 - mancata iscrizione al VIES.

VIOLAZIONI CHE NON RIENTRANO NELLA DEFINIZIONE.

Non rientrano nelle violazioni formali oggetto di "definizione agevolata" ma costituiscono violazioni sostanziali quelle che incidono sulla determinazione dell'imponibile, dell'imposta o sul pagamento del tributo.

Non rientrano inoltre nella "definizione agevolata" le violazioni commesse afferenti:

- imposta di registro, imposta di successione, imposta di bollo, IMU, TARI, contributi INPS, INAIL, tributi CCIAA;
- atti divenuti definitivi al 19.12.2018 (data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 119/2018);
- atti pendenti al 19.12.2018 ma divenuti definitivi anteriormente al versamento della prima rata dovuta per la regolarizzazione;
- atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emesse nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria (cd. "voluntary disclosure"), compresi gli atti emessi a seguito del mancato perfezionamento della procedura. Si osserva al riguardo che non sono oggetto di "definizione agevolata" le violazioni concernenti la compilazione del quadro RW (monitoraggio fiscale) e quelli riguardanti l'IVIE e l'IVAFE;
- omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali, anche in assenza di debito d'imposta. L'omissione, infatti, ha pur sempre rilevanza sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette e IVA, anche quando in concreto non emerge un debito d'imposta;
- omessa presentazione dei modelli degli studi di settore, ovvero la dichiarazione di cause di inapplicabilità o esclusione insussistenti, in quanto tali comportamenti risultano di ostacolo all'attività di controllo ma rileva- no altresì ai fini della determinazione della base imponibile;
- indicazione di componenti negativi indeducibili, come nell'ipotesi di fatture ricevute a fronte di operazioni oggettivamente inesistenti;
- irregolarità consistenti nella mancata emissione di fatture, ricevute e scontrini fiscali, quando hanno inciso sulla corretta determinazione e liquidazione del tributo;
- omesso esercizio delle opzioni che devono essere comunicate con la dichiarazione dei redditi da presenta- re nel corso del primo periodo di applicazione del regime opzionale, sanabile mediante la cd remissione in bonis;
- omessa o irregolare presentazione delle liquidazioni periodiche IVA quando la violazione ha avuto riflessi sul debito d'imposta;
- omessa trasmissione delle CU da parte dei sostituti d'imposta;

- omessa trasmissione della dichiarazione da parte degli intermediari abilitati;
- errori collegati al visto di conformità (omesso o irregolare, oppure visto apposto da soggetto diverso da quello che ha presentato la dichiarazione annuale).

Inoltre, non possono essere regolarizzate le violazioni aventi ad oggetto omesso o tardivo versamento dei tributi. Non possono quindi essere oggetto di “definizione agevolata”:

- omessa presentazione del Modello F24 a saldo zero, anche quando l’obbligazione è adempiuta mediante compensazione del debito con crediti relativi a tributi diversi ovvero a contributi previdenziali o assistenziali;
- tardiva presentazione della garanzia fideiussoria nell’ambito della liquidazione IVA di gruppo, considerato che tale violazione è di fatto equiparata ad una tardiva compensazione;
- acquisto di beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte del cedente/prestatore.

contribuenti che vogliono avvalersi della “definizione agevolata” per sanare le violazioni in questione dovranno:

- a) versare le somme dovute (€ 200 per ciascun periodo d’imposta);
- b) rimuovere le irregolarità o omissioni oggetto da sanare.

Il versamento delle somme dovute può essere effettuato in un’unica rata entro il 31/05/2019 o in alternativa in due rate di pari importo, la prima entro il 31/05/2019 e la seconda entro il 02/03/2020.

Non è possibile compensare le somme dovute con eventuali crediti a disposizione.

Oltre al versamento degli importi dovuti è necessario inoltre rimuovere le irregolarità o omissione entro il 2.3.2020 (quale termine di versamento eventuale della seconda rata).

Nel caso in cui il contribuente non abbia rimosso tutte le irregolarità commesse, potrà provvedervi entro 30 giorni dalla ricezione di invito dell’Agenzia delle Entrate (cd. Lettera di compliance).

Tale circostanza si potrebbe verificare quando il contribuente non abbia individuato tutte le violazioni formali commesse per uno o più specifici periodi d’imposta, in quanto non di immediata percezione.

Dott. Niccoli Angelo Tiberio