

Circolari per la clientela

Definizione delle irregolarità formali (art. 9 del DL 119/2018) - Riepilogo della disciplina e chiarimenti della circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2019 n. 11

TALEA Tax Legal Advisory

Avvocati e Commercialisti Associati

Via Larga, 15 - 20122 Milano

Tel. +39 02 584001 - info@talea.eu - www.talea.eu

C.Fiscale e P. IVA 05499580966

1 PREMESSA

L'art. 9 del DL 23.10.2018 n. 119, come sostituito in sede di conversione nella L. 17.12.2018 n. 136, prevede una sanatoria degli errori e delle irregolarità formali commessi sino al 24.10.2018.

Il perfezionamento si ha con il versamento degli importi, pari a 200,00 euro per tutte le violazioni commesse in ciascun periodo d'imposta, da eseguirsi in due rate di pari ammontare entro il 31.5.2019 e il 2.3.2020 (con facoltà di effettuare il versamento in unica soluzione entro il 31.5.2019).

Oltre a ciò, è necessario rimuovere l'irregolarità o l'omissione.

Dalla regolarizzazione sono escluse le violazioni contenute in atti di contestazione o di irrogazione delle sanzioni divenuti definitivi (per mancata impugnazione o formazione del giudicato) al 19.12.2018 (data di entrata in vigore della L. 136/2018 di conversione del DL 119/2018).

Le modalità di attuazione dell'art. 9 del DL 119/2018 sono state dettate dal provv. Agenzia delle Entrate 15.3.2019 n. 62274.

Ulteriori chiarimenti sono stati diramati con la circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2019 n. 11, in cui sono elencate diverse violazioni che, secondo la versione dell'Erario, possono o meno rientrare nella definizione.

Il contribuente può scegliere quante e quali violazioni regolarizzare.

| | |
|--|---|
| Errori sanabili | Violazioni di obblighi di natura formale che non hanno riflesso sulla base imponibile delle imposte sui redditi, IVA e IRAP e sul pagamento di tributi, commesse sino al 24.10.2018 |
| Condizioni | Pagamento di 200,00 euro per anno d'imposta e rimozione della violazione |
| Benefici | Estinzione della violazione |
| Esclusioni | Violazioni relative al monitoraggio fiscale |
| Termini per i versamenti | Due rate di pari importo scadenti il 31.5.2019 e il 2.3.2020 Facoltà di versamento in unica soluzione entro il 31.5.2019 |
| Termine per la regolarizzazione | 2.3.2020 |
| Pluralità di violazioni | Il contribuente può scegliere cosa regolarizzare |

2 AMBITO TEMPORALE

Possono essere oggetto di definizione le irregolarità formali commesse sino al 24.10.2018 (data di entrata in vigore del DL 119/2018).

Per individuare la commissione della violazione, sembra corretto riferirsi al termine entro cui avrebbe dovuto essere effettuato l'adempimento, tanto per l'omissione quanto per le inesattezze circa il contenuto del medesimo.

Così, prendendo come esempio la comunicazione circa la mancata presentazione dell'interpello per le società non operative, sarebbero sanabili le omissioni commesse nel modello REDDITI 2017, il cui termine di presentazione, al 24.10.2018, era spirato, ma non quelle relative al modello REDDITI 2018, il cui termine di presentazione è scaduto il 31.10.2018. In quest'ultimo caso, la violazione si ritiene perfezionata il 31.10.2018.

Potrebbero, in altri termini, ritenersi escluse le omissioni commesse nell'ambito del modello REDDITI 2018, quand'anche tale modello sia stato inviato prima del 24.10.2018 (entro il 31.10.2018, seguendo questa tesi, l'omissione avrebbe potuto essere sanata senza il pagamento di alcuna sanzione, tramite "correttiva nei termini").

Può tuttavia essere anche sostenuta la tesi contraria, secondo cui sono sanabili le violazioni commesse nell'ambito del modello REDDITI 2018, sempre che la dichiarazione sia stata trasmessa entro il 24.10.2018.

3 VIOLAZIONI OGGETTO DI SANATORIA

In base all'art. 9 co. 1 del DL 119/2018, sono sanabili 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, dell'IVA e dell'IRAP e sul pagamento di tributi”*.

Non possono essere sanate le irregolarità commesse in merito al quadro RW, inclusa la mancata compilazione dello stesso.

Inoltre, non possono essere definite le violazioni che incidono sulla determinazione della base imponibile o sul versamento del tributo

Come puntualizzato nel provv. Agenzia delle Entrate 15.3.2019 n. 62274, sono escluse le violazioni meramente formali. Dette violazioni, ai sensi degli artt. 10 della L. 212/2000 e 6 co. 5-bis del DLgs. 472/97, non sono sanzionabili, non incidendo sull'attività di controllo fiscale.

La sanatoria non è inibita dal fatto che la violazione sia stata constatata in un processo verbale, dall'inizio della verifica fiscale, e nemmeno dalla notifica dell'atto di contestazione della sanzione e/o dalla pendenza della lite, salvo quest'ultimo atto, per mancata impugnazione o per giudicato, sia definitivo al 19.12.2018.

3.1 VIOLAZIONI OGGETTO DI “REMISSIONE IN BONIS”

L'art. 2 co. 1 del DL 16/2012 disciplina una forma di ravvedimento (c.d. *“remissione in bonis”*) volto ad evitare che dimenticanze relative a comunicazioni e ad adempimenti formali non eseguiti tempestivamente precludano al contribuente, che abbia i requisiti sostanziali richiesti dalla norma, la possibilità di fruire di benefici fiscali o regimi opzionali. Tale norma prevede, quindi, la possibilità di mantenere benefici di natura fiscale e regimi opzionali che siano subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione o di altro adempimento di carattere formale anche in caso di omissione di detto obbligo presentando, ancorché tardivamente, la relativa comunicazione e versando un'apposita sanzione di 250,00 euro.

Il tutto deve però avvenire entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile.

Gli adempimenti che rientrano nella remissione *in bonis* sono, ad esempio, l'opzione per la cedolare secca e per il consolidato fiscale.

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2019 n. 11 (§ 3), le violazioni che sono soggette alla remissione *in bonis* non rientrano nella definizione delle violazioni formali.

3.2 COMPARTI IMPOSITIVI DIVERSI DA IMPOSTE SUI REDDITI, IVA E IRAP

L'art. 9 co. 1 del DL 119/2018 permette di sanare le violazioni formali che non hanno inciso sulla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP, nonché sul pagamento dei tributi.

Per questa ragione, nel provv. Agenzia delle Entrate 15.3.2019 n. 62274 si è sostenuto non solo che si tratta delle sanzioni la cui competenza all'irrogazione spetta all'Agenzia delle Entrate (punto 1.2), ma pure che la sanatoria non opera per *“violazioni formali di norme tributarie concernenti ambiti impositivi diversi da quelli di cui al punto 1.2”* (punto 1.3.1).

4 VIOLAZIONI CHE NON RIENTRANO NELLA SANATORIA

Nella seguente tabella si riepilogano le principali violazioni che non rientrano nella definizione in esame.

| Sanzione | Norma |
|---|---------------------------------------|
| Dichiarazione infedele (incluso il modello INTRA-12 e il regime del MOSS) | Artt. 1 e 5 del DLgs. 471/97 |
| Dichiarazione omessa (incluso il modello INTRA-12 e il regime del MOSS) | Artt. 1 e 5 del DLgs. 471/97 |
| Dichiarazione omessa dalla quale non emergono imposte da versare | Artt. 1 e 5 del DLgs. 471/97 |
| Indicazione di ricavi fittizi | Art. 8 co. 2 del DL 16/2012 |
| Quadro RW | Art. 5 del DL 167/90 |
| Fatturazione omessa o infedele | Art. 6 co. 1 del DLgs. 471/97 |
| Omesso o irregolare rilascio dello scontrino fiscale | Art. 6 co. 3 del DLgs. 471/97 |
| Omessa installazione del misuratore fiscale | Art. 11 co. 5 del DLgs. 471/97 |
| Indebita detrazione | Art. 6 co. 6 del DLgs. 471/97 |
| Rimborso non spettante | Art. 5 co. 5 del DLgs. 471/97 |
| Mancata esportazione del bene entro 90 giorni dalla consegna | Art. 7 co. 1 del DLgs. 471/97 |
| Mancata regolarizzazione della cessione a privato non residente | Art. 7 co. 2 del DLgs. 471/97 |
| Cessioni in regime di non imponibilità senza dichiarazione di intento | Art. 7 co. 3 del DLgs. 471/97 |
| Splafonamento | Art. 7 co. 4 del DLgs. 471/97 |
| Mancata applicazione delle ritenute | Art. 14 del DLgs. 471/97 |
| Modello 770 omesso | Art. 2 del DLgs. 471/97 |
| Modello 770 omesso con ritenute interamente versate | Art. 2 del DLgs. 471/97 |
| Modello 770 infedele | Art. 2 del DLgs. 471/97 |
| Tardivo/omesso versamento | Art. 13 del DLgs. 471/97 |
| Indebita compensazione di crediti esistenti | Art. 13 del DLgs. 471/97 |
| Indebita compensazione di crediti inesistenti | Art. 13 del DLgs. 471/97 |
| Mancata opzione per la trasparenza fiscale | Artt. 115 e 116 del TUIR |
| Mancata opzione per il consolidato fiscale | Artt. 117 ss. del TUIR |
| Omessa presentazione del modello EAS | Art. 30 co. 1 - 3-bis del DL 185/2008 |
| Omessa opzione per la cedolare secca | Art. 3 co. 11 del DLgs. 23/2011 |
| Tardiva/omessa registrazione dei contratti (intermediari) | Art. 7-bis del DLgs. 241/97 |
| Omessa presentazione del repertorio | Art. 73 co. 1 del DPR 131/86 |
| Irregolare tenuta del repertorio | Art. 73 co. 2 del DPR 131/86 |
| Indebita apertura delle cassette di sicurezza | Art. 53 co. 3 del DLgs. 346/90 |
| Indebita effettuazione di atti relativi alla successione in assenza della dichiarazione | Art. 53 co. 2 del DLgs. 346/90 |

5 VIOLAZIONI CHE POTREBBERO RIENTRARE NELLA SANATORIA

Nella seguente tabella si riepilogano le principali violazioni che potrebbero rientrare nella definizione in esame, tenendo in considerazione quanto precisato con la circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2019 n. 11.

.....

| Sanzione | Norma | Rimozione della violazione | Note |
|--|---|---|--|
| Omesso invio del modello per gli studi di settore | Art. 8 co. 1 del DLgs. 471/97 | Integrativa | Non definibile per la circ. 11/2019 |
| Mancata/irregolare indicazione dei costi <i>black list</i> | Art. 8 co. 3- <i>bis</i> del DLgs. 471/97 | Integrativa | Definibile per la circ. 11/2019 |
| Mancata/irregolare comunicazione delle minusvalenze | Art. 11 co. 4- <i>bis</i> del DLgs. 471/97 | Integrativa | |
| Indicazione dei percipienti nel modello 770 | Art. 2 co. 4 del DLgs. 471/97 | Integrativa | |
| Dichiarazione inesatta | Art. 8 co. 1 del DLgs. 471/97 | Integrativa | Definibile per la circ. 11/2019 |
| Trasmissione della dichiarazione su modelli non conformi | Art. 8 co. 1 del DLgs. 471/97 | Trasmissione corretta del modello | Definibile per la circ. 11/2019 |
| Trasmissione della dichiarazione per Posta e non in via telematica | Art. 8 co. 1 del DLgs. 471/97 | Trasmissione corretta del modello | Definibile per la circ. 11/2019 |
| Dichiarazione inesatta (modello 770) | Art. 8 co. 3 del DLgs. 471/97 | Integrativa | |
| Indicazioni relative a dividendi, CFC, interpellati, ecc. | Art. 8 co. 3- <i>ter</i> , 3- <i>quater</i> e 3- <i>quinqies</i> del DLgs. 471/97 | Integrativa | |
| Tardiva trasmissione della dichiarazione | Art. 7- <i>bis</i> del DLgs. 241/97 | - | Definibile per la circ. 11/2019 |
| Omessa trasmissione della dichiarazione | Art. 7- <i>bis</i> del DLgs. 241/97 | Trasmissione della dichiarazione | Non definibile per la circ. 11/2019 |
| Rilascio infedele del visto di conformità | Art. 39 del DLgs. 241/97 | - | Non definibile per la circ. 11/2019 |
| Mancata/irregolare comunicazione dei costi <i>black list</i> | Art. 1 del DL 40/2010 | Effettuazione/correzione della comunicazione | |
| Spesometro | Art. 21 del DL 78/2010 | Effettuazione/correzione della comunicazione | Definibile per la circ. 11/2019 se l'IVA è stata correttamente assolta |
| Comunicazione delle liquidazioni e delle fatture | Art. 11 co. 2- <i>bis</i> e 2- <i>ter</i> del DLgs. 471/97 | Effettuazione/correzione della comunicazione (per le liquidazioni, la rimozione della violazione non è necessaria se i dati sono confluiti nella dichiarazione annuale) | Definibile per la circ. 11/2019 se l'IVA è stata correttamente assolta |
| INTRASTAT | Art. 11 co. 4 del DLgs. 471/97 | Effettuazione/correzione della comunicazione | Definibile per la circ. 11/2019 |

| Sanzione | Norma | Rimozione della violazione | Note |
|---|---|--|---|
| Comunicazione di dati al Sistema Tessera sanitaria | Art. 3 co. 5- <i>bis</i> del DLgs. 175/2014 | Effettuazione/correzione della comunicazione | Definibile per la circ. 11/2019 |
| Certificazioni del sostituto d'imposta | Art. 4 co. 6- <i>quinquies</i> del DPR 322/98 | Invio/correzione della certificazione | Non definibile per la circ. 11/2019 |
| Omessa comunicazione della proroga o della risoluzione del contratto di locazione soggetto a cedolare secca | Art. 3 co. 3 del DLgs. 23/2011 | Effettuazione della comunicazione | Definibile per la circ. 11/2019 |
| Dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione attività | Art. 5 del DLgs. 471/97 | Effettuazione/correzione della comunicazione | Definibile per la circ. 11/2019 |
| Comunicazioni finanziarie | Art. 10 del DLgs. 471/97 | Effettuazione/correzione della comunicazione | Definibili per la circ. 11/2019 |
| Mancata dichiarazione del sostituto (ritenute su provvigioni) | Art. 25- <i>bis</i> del DPR 600/73 | Effettuazione/correzione della comunicazione | |
| Opzioni ex DPR 442/97 | Art. 11 del DLgs. 471/97 | Effettuazione dell'opzione | Definibile per la circ. 11/2019 |
| Mancata presentazione dell'interpello | Art. 11 co. 7- <i>ter</i> del DLgs. 471/97 | Si potrebbe ritenere non necessaria (cfr. il successivo § 6.2) | |
| Violazione di fatturazione senza effetto sulla liquidazione del tributo | Art. 6 co. 1 ultimo periodo del DLgs. 471/97 | Rimissione della fattura ove possibile | Definibile per la circ. 11/2019 |
| Errore operazione non imponibile/esente/esclusa (con rilievo sulle dirette) | Art. 6 co. 2 del DLgs. 471/97 | Dal 5% al 10% del corrispettivo (minimo 500,00 euro) | Non definibile per la circ. 11/2019 |
| Errore operazione non imponibile/esente/esclusa (senza rilievo sulle dirette) | Art. 6 co. 2 del DLgs. 471/97 | Da 250,00 a 2.000,00 euro | Definibile per la circ. 11/2019 |
| Omessa regolarizzazione del cessionario | Art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97 | - | Non definibile per la circ. 11/2019 |
| Detrazione di un'IVA in eccesso | Art. 6 co. 6 del DLgs. 471/97 | Non necessaria (circ. 11/2019) | Definibile per la circ. 11/2019 (se commessa dall'1.1.2018) |
| <i>Reverse charge</i> irregolare | Art. 6 co. 9- <i>bis</i> .1 e 9- <i>bis</i> .2 del DLgs. 471/97 | Non necessaria (circ. 11/2019) | Definibile per la circ. 11/2019 |
| Omesso <i>reverse charge</i> | Art. 6 co. 9- <i>bis</i> del DLgs. 471/97 | Effettuazione dell'inversione contabile | Sanatoria non certa |

| Sanzione | Norma | Rimozione della violazione | Note |
|---|--|--|-------------------------------------|
| Omesso <i>reverse charge</i> (acquisti intra-comunitari ed extra UE) | Art. 6 co. 9- <i>bis</i> del DLgs. 471/97 | Effettuazione dell'inversione contabile | Sanatoria non certa |
| <i>Reverse charge</i> (operazioni inesistenti) | Art. 6 co. 9- <i>bis</i> .3 del DLgs. 471/97 | | Non definibile |
| Cessioni in regime di non imponibilità senza verifica sulla trasmissione della dichiarazione di Intento | Art. 7 co. 4- <i>bis</i> del DLgs. 471/97 | - | |
| Mancata iscrizione al VIES | Art. 11 del DLgs. 471/97 | Iscrizione | Definibile per la circ. 11/2019 |
| Errata compilazione della dichiarazione di intento (annullamento in luogo dell'integrazione) | Art. 11 del DLgs. 471/97 | Solo versamento della sanzione | Definibile per la circ. 11/2019 |
| Mancata richiesta di intervento per il guasto del misuratore fiscale | Art. 6 co. 3 del DLgs. 471/97 | Richiesta di intervento | |
| False dichiarazioni in Dogana | Art. 7 co. 5 del DLgs. 471/97 | | Non definibile |
| Prestazione tardiva della garanzia | Art. 11 co. 7- <i>bis</i> del DLgs. 471/97 | Prestazione della garanzia | Non definibile per la circ. 11/2019 |
| Violazioni sulla contabilità | Art. 9 del DLgs. 471/97 | Integrazione dei registri e, in generale, rimozione dell'errore o dell'inesattezza | Definibile per la circ. 11/2019 |
| Violazioni in tema di competenza fiscale senza danno per l'Erario | Art. 1 co. 4 del DLgs. 471/97 | Non necessaria (circ. 11/2019) | Definibile per la circ. 11/2019 |
| Omessa sottoscrizione del revisore contabile della dichiarazione dei redditi | Art. 9 co. 5 del DLgs. 471/97 | Sottoscrizione | |
| Irregolare compilazione del modello F24 | Art. 15 del DLgs. 471/97 | Correzione | |
| Omesso F24 in caso di compensazione | Art. 15 del DLgs. 471/97 | Presentazione | Non definibile per la circ. 11/2019 |
| Inottemperanza agli inviti degli uffici | Art. 11 del DLgs. 471/97 | Ottemperanza all'invito | Definibile per la circ. 11/2019 |

6 ADEMPIMENTI

Ai fini della definizione, è necessario versare 200,00 euro "per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni".

Pertanto, non rileva il numero di violazioni commesse ma il periodo d'imposta: se diverse violazioni sono state commesse in un unico periodo d'imposta, occorre pagare solo 200,00 euro.

Mentre se solamente due violazioni sono state commesse in due periodi d'imposta diversi, occorre pagare 400,00 euro.

La definizione non si perfeziona unicamente con il pagamento, posto che, ai sensi dell'art. 9 co. 3 del DL 119/2018, è necessaria la rimozione delle irregolarità o delle omissioni.

6.1 VERSAMENTI

I versamenti delle somme dovute devono avvenire in due rate di pari importo, scadenti, rispettivamente, il 31.5.2019 e il 2.3.2020.

Il pagamento può anche avvenire in unica soluzione entro il 31.5.2019.

La ris. Agenzia delle Entrate 21.3.2019 n. 37 ha istituito il codice tributo "PF99", da indicare nel modello F24. Il codice tributo va esposto nella sezione "Erario" del modello F24, esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "Importi a debito versati".

6.1.1 Anno da indicare nel modello F24

Nel campo "Anno di riferimento" va indicato l'anno solare a cui si riferiscono le violazioni oppure l'anno di commissione della violazione, e non l'anno della regolarizzazione.

Dunque, per le violazioni commesse in ambito dichiarativo (tipo l'omessa indicazione dei costi *black list*, delle minusvalenze e così via), si indica l'anno d'imposta cui si riferisce la dichiarazione. Ad esempio, se i costi *black list* non sono stati indicati nel modello REDDITI 2017, nel modello F24 è corretto indicare l'anno 2016.

Per i soggetti "non solari", si indica l'anno in cui termina il periodo d'imposta per il quale sono regolarizzate le violazioni formali.

Per le altre violazioni (ad esempio quelle sui vari obblighi comunicativi, come la comunicazione delle liquidazioni IVA), si fa riferimento alla commissione della violazione stessa.

6.1.2 Divieto di compensazione

Non è possibile la compensazione delle somme dovute per la definizione con crediti disponibili, di cui all'art. 17 del DLgs. 241/97.

6.2 RIMOZIONE DELLA VIOLAZIONE

La definizione delle violazioni formali presuppone, ai fini del suo perfezionamento, la rimozione della violazione.

È dunque necessario, a seconda delle ipotesi, effettuare l'adempimento omesso o rieseguire l'adempimento errato, il che può consistere nell'invio o nel re-invio della comunicazione, o nella presentazione di una dichiarazione integrativa. Ove la violazione riguardi i registri contabili o la fatturazione, è necessario procedere alla correzione dei registri e/o alla rimissione della fattura, e, se del caso, alla presentazione di una dichiarazione integrativa, ove l'inesattezza sia stata recepita in dichiarazione.

Le violazioni vanno rimosse entro il 2.3.2020.

Ove il contribuente non rimuova tutte le violazioni, ciò non pregiudica gli effetti della regolarizzazione sulle violazioni correttamente rimosse.

Il mancato perfezionamento della regolarizzazione non dà diritto alla restituzione di quanto versato.

6.2.1 Omessa rimozione della violazione

L'Agenzia delle Entrate, nel provv. 15.3.2019 n. 62274, al punto 2.7, specifica che se il contribuente, "per un giustificato motivo", non rimuove tutte le violazioni formali oggetto di sanatoria, "la stessa comunque produce effetto se la rimozione avviene entro un termine fissato dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate, che non può essere inferiore a trenta giorni; la rimozione va in ogni caso effettuata entro il predetto termine del 2 marzo 2020 in ipotesi di violazione formale constatata o per la quale sia stata irrogata la sanzione o comunque fatta presente all'interessato".

Per prudenza, è opportuno notificare l'Agenzia delle Entrate circa la volontà di regolarizzare con istanza in carta libera inviata entro il 2.3.2020, dimostrando le ragioni per cui la regolarizzazione non può avvenire.

6.2.2 Rimozione "non necessaria"

L'Agenzia delle Entrate, nel punto 2.8 del provv. 15.3.2019 n. 62274, precisa: "la rimozione non va effettuata quando non sia possibile o necessaria avuto riguardo ai profili della violazione formale".

Si ritiene che il contribuente non debba mai fare affidamento su tale inciso, con l'eccezione dei casi, in prosieguo elencati, specificamente trattati nella circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2019 n. 11 (§ 4.3).

| Sanzione | Norma |
|--|---|
| Errori sulla competenza fiscale senza danno per l'Erario | Art. 1 co. 4 del DLgs. 471/97 |
| <i>Reverse charge</i> irregolare | Art. 6 co. 9-bis.1 e 9-bis.2 del DLgs. 471/97 |
| Detrazione di un'IVA superiore a quella dovuta | Art. 6 co. 6 del DLgs. 471/97 |

7 PROROGA DEI TERMINI DI CONTESTAZIONE

In merito alle violazioni commesse sino al 31.12.2015, oggetto del PVC, i termini dell'art. 20 del DLgs. 472/97 sono prorogati di 2 anni.

Secondo l'Agenzia delle Entrate (provv. 15.3.2019 n. 62274, punto 3.1), la proroga opera anche per i verbali consegnati successivamente al 24.10.2018.