CRITICITA' LEGATE AGLI AVVISI DI LIQUIDAZIONE IVA PRIMO TRIMESTRE

di Giovambattista Palumbo

A decorrere dall'1 gennaio 2017, nell'ambito delle misure di contrasto all'evasione in materia di IVA, il D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla L. 1 dicembre 2016, n. 225, ha introdotto alcuni nuovi adempimenti comunicativi telematici.
Si tratta, in particolare, della comunicazione trimestrale obbligatoria dei dati delle fatture emesse, di quelle ricevute e registrate, e delle relative note di variazione, nonché della comunicazione dei dati di sintesi delle liquidazioni periodiche IVA.

La novella normativa

La norma che disciplina le nuove comunicazioni sulle liquidazioni trimestrali IVA è l'art. 21-*bis*, D.L. n. 78/2010, il cui comma 5 afferma: "*L'Agenzia delle Entrate mette a disposizione del contribuente, ovvero del suo intermediario, secondo le modalità previste dall'articolo 1, commi 634 e 635 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, le risultanze dell'esame dei dati di cui all'articolo 21 del presente decreto e le valutazioni concernenti la coerenza tra i dati medesimi e le comunicazioni di cui al comma 1 del presente articolo nonché la coerenza dei versamenti dell'imposta rispetto a quanto indicato nella comunicazione medesima. Quando dai controlli eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella comunicazione, il contribuente è informato dell'esito con modalità previste con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate. Il contribuente può fornire i chiarimenti necessari, o segnalare eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente, ovvero versare quanto dovuto avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si applica l'articolo 54-bis, comma 2-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, indipendentemente dalle condizioni ivi previste*".
Prevedendo tali obblighi, il D.L. n. 193 del 2016 ha, altresì, determinato gli aspetti sanzionatori legati alla loro eventuale violazione.

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Le nuove sanzioni

Per l'omissione o l'errata trasmissione dei dati delle fatture, ha previsto l'applicazione della sanzione amministrativa di euro 2 per ogni fattura, con un limite massimo di euro 1.000 per ciascun trimestre.

Ha inoltre, disposto la riduzione alla metà, entro il limite massimo di euro 500, della medesima sanzione se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alla scadenza ordinaria, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati.

L'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche è, invece, punita con la sanzione amministrativa da euro 500 a euro 2.000, ridotta alla metà se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alla scadenza di legge, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati.

In un primo momento era sorto il dubbio se a queste violazioni fosse applicabile l'istituto del ravvedimento operoso.

E la stessa Agenzia ebbe a specificare che considerato che la citata disciplina sanzionatoria, contenuta nell'articolo 11, commi 2-*bis* e 2-*ter*, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (così come modificato dal citato D.L. n. 193 del 2016), ha comunque natura amministrativo-tributaria, in assenza di una deroga espressa, ad essa risulta senz'altro applicabile l'istituto del ravvedimento operoso, previsto dall'articolo 13 del D.Lgs. del 18 dicembre 1997, n. 472.

Quanto poi alle concrete modalità operative di regolarizzazione, la stessa Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 104 del 28 luglio 2017, avente ad oggetto "*Comunicazioni dei dati delle fatture e delle liquidazioni periodiche I.V.A. – Applicabilità dell'istituto del ravvedimento operoso alle sanzioni di cui all'articolo 11 del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997 – Articolo 13 del D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997*", ha impartito le istruzioni sia per le comunicazioni dei dati delle fatture che delle liquidazioni periodiche I.V.A..

Quanto alle comunicazioni dei dati delle fatture, per l'omissione o l'errata trasmissione dei dati delle fatture si applicano le regole ordinarie.

Ne discende quindi che la violazione può essere regolarizzata inviando la comunicazione (inizialmente omessa/errata) ed applicando alla sanzione di cui all'articolo 11, comma 2-*bis*, del D.Lgs. n. 471 del 1997 le riduzioni previste dall'articolo 13, comma 1, lett. a-*bis*) e ss., del D.Lgs. n. 472 del 1997, a seconda del momento in cui interviene il versamento.

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Esempio

Esemplificando, in caso di errata comunicazione dei dati di 180 fatture relative al primo trimestre del 2017 (con scadenza, *ex* articolo 4, comma 4, del D.L. n. 193 del 2016, entro il 16 settembre 2017), qualora il contribuente si ravveda in data 3 novembre 2017 deve nuovamente assolvere all'obbligo comunicativo e versare euro 40 (sanzione base di euro 360 ridotta a 1/9, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lett. a-*bis*), del D.Lgs. n. 472 del 1997).

Riprendendo l'esempio di cui sopra limitatamente al numero di fatture i cui dati sono stati erroneamente inviati (180), si riportano di seguito le tabelle riepilogative delle scadenze, primo trimestre, per l'invio delle comunicazioni dei dati delle fatture con, evidenziato, il termine per la correzione dell'adempimento (tabella A, entro i primi 15 giorni; tabella B oltre i 15 giorni).

Tabella A

Scadenza Adempimento	**Correzione entro 15 giorni**	**Ravv. *ex* art. 13, comma 1, lett. a-*bis***	**Ravv. *ex* art. 13, comma 1, lett. b**	**Ravv. *ex* art. 13, comma 1, lett. b-*bis***	**Ravv. *ex* art. 13, comma 1, lett. b-*ter***	**Ravv. *ex* art. 13, comma 1, lett. b-*quater***
I° trimestre 31 maggio anno n	15 giugno anno n	euro 20 (sanzione base di euro 180 ridotta a 1/9) **entro il 29 agosto anno n**	euro 22,50 (sanzione base di euro 180 ridotta a 1/8) **entro il 30 aprile anno n+1**	euro 25,71 (sanzione base di euro 180 ridotta a 1/7) **entro il 30 aprile anno n+2**	euro 30 (sanzione base di euro 180 ridotta a 1/6) **entro il 31 dicembre n+6** (art. 57 del d.P.R. n. 633/1972)	euro 36 (sanzione base di euro 180 ridotta a 1/5) **fino alla notifica dell'atto impositivo**

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Tabella B

Scadenza Adempimento	Correzione oltre i 15 giorni	Ravv. *ex* art. 13, comma 1, lett. a-*bis*	Ravv. *ex* art. 13, comma 1, lett. b	Ravv. *ex* art. 13, comma 1, lett. b-*bis*	Ravv. *ex* art. 13, comma 1, lett. b-*ter*	Ravv. *ex* art. 13, comma 1, lett. b-*quater*
I° trimestre 31 maggio anno n	dal 16 giugno anno n	euro 40 (sanzione base di euro 360 ridotta a 1/9) **entro il 29 agosto anno n**	euro 45 (sanzione base di euro 360 ridotta a 1/8) **entro il 30 aprile anno n+1**	euro 51,43 (sanzione base di euro 360 ridotta a 1/7) **entro il 30 aprile anno n+2**	euro 60 (sanzione base di euro 360 ridotta a 1/6) **entro il 31 dicembre n+6** (art. 57 del d.P.R. n. 633/1972)	euro 72 (sanzione base di euro 360 ridotta a 1/5) **fino alla notifica dell'atto impositivo**

Il ravvedimento delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche I.V.A.

Per quanto riguarda invece le comunicazioni delle liquidazioni periodiche I.V.A., preliminarmente si rammenta che la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche rappresenta un adempimento che, sebbene diverso ed autonomo rispetto a quello dichiarativo, è, comunque, propedeutico allo stesso.

Pertanto, in un'ottica di ravvedimento della mancata/parziale/errata effettuazione della comunicazione, si applicano le regole ordinarie dettate dall'articolo 13, comma 1, lett. a-*bis*) e ss, del D.Lgs. n. 472 del 1997.

In particolare, fermo il versamento della sanzione di cui all'articolo 11, comma 2-*ter*, del D.Lgs. n. 471 del 1997, eventualmente ridotta per effetto del ravvedimento, qualora la regolarizzazione intervenga prima della presentazione della dichiarazione

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

annuale IVA, è necessario comunque inviare la comunicazione inizialmente omessa/incompleta/errata.

Detto obbligo di invio, invece, viene meno laddove la regolarizzazione intervenga direttamente con la dichiarazione annuale IVA ovvero successivamente alla sua presentazione.

In particolare, se con la dichiarazione annuale sono inviati/integrati/corretti i dati omessi/incompleti/errati nelle comunicazioni periodiche, è dovuta la sola sanzione di cui all'articolo 11, comma 2-*ter*, del D.Lgs. n. 471 del 1997, eventualmente ridotta.

Se, invece, con la dichiarazione annuale le omissioni/irregolarità non sono sanate, ai fini del ravvedimento occorre presentare una dichiarazione annuale integrativa, versando la sanzione di cui all'articolo 5 del D.Lgs. n. 471 del 1997, eventualmente ridotta ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lett. a-*bis*) e ss, del D.Lgs. n. 472 del 1997, nonché quella di cui all'articolo 11, comma 2-*ter*, del D.Lgs. n. 471 del 1997, da versare in misura sempre ridotta a seconda del momento in cui interviene il ravvedimento.

<u>Esempi</u>

Esemplificando, in caso di omessa comunicazione della liquidazione periodica relativa al primo trimestre del 2017, qualora il contribuente si ravveda in data:

a) 31 luglio 2017, deve assolvere all'obbligo comunicativo e versare euro 55,56 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/9, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lett. a-*bis*), del D.Lgs. n. 472 del 1997);

b) 10 settembre 2018, se nella dichiarazione IVA 2018 (presentata entro la scadenza del 30 aprile 2018) sono stati correttamente riepilogati i dati della comunicazione trimestrale omessa, deve versare solo euro 71,43 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/8, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 472 del 1997);

c) 10 settembre 2018, se nella dichiarazione IVA 2018 non sono stati correttamente riepilogati i dati della comunicazione trimestrale omessa, deve presentare la dichiarazione integrativa versando la relativa sanzione (cfr., sul punto, circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016) cui si aggiunge quella di euro 71,43 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/7, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lett. b-*bis*), del D.Lgs. n. 472 del 1997).

Si riportano di seguito le tabelle riepilogative delle scadenze, primo trimestre, per l'invio delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche I.V.A. con, evidenziato, il termine per la correzione dell'adempimento (tabella A, entro i primi 15 giorni; tabella B oltre i 15 giorni).

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Tabella A

Scadenza Adempimento	**Correzione entro 15 giorni**	**Ravv. *ex* art. 13, comma 1, lett. a-*bis***	**Ravv. *ex* art. 13, comma 1, lett. b**	**Ravv. *ex* art. 13, comma 1, lett. b-*bis***	**Ravv. *ex* art. 13, comma 1, lett. b-*ter***	**Ravv. *ex* art. 13, comma 1, lett. b-*quater***
I° trimestre 31 maggio anno n	15 giugno anno n	euro 27,78 (sanzione base di euro 250 ridotta a 1/9) **entro il 29 agosto anno n**	euro 31,25 (sanzione base di euro 250 ridotta a 1/8) **entro il 30 aprile anno n+1**	euro 35,71 (sanzione base di euro 250 ridotta a 1/7) **entro il 30 aprile anno n+2**	euro 41,67 (sanzione base di euro 250 ridotta a 1/6) **entro il 31 dicembre n+6** (art. 57 del d.P.R. n. 633/1972)	euro 50 (sanzione base di euro 250 ridotta a 1/5) **fino alla notifica dell'atto impositivo**

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Tabella B

Scadenza Adempimento	**Correzione oltre i 15 giorni**	**Ravv. *ex* art. 13, comma 1, lett. a-*bis***	**Ravv. *ex* art. 13, comma 1, lett. b**	**Ravv. *ex* art. 13, comma 1, lett. b-*bis***	**Ravv. *ex* art. 13, comma 1, lett. b-*ter***	**Ravv. *ex* art. 13, comma 1, lett. b-*quater***
I° trimestre 31 maggio anno n	dal 16 giugno anno n	euro 55,56 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/9) **entro il 29 agosto anno n**	euro 62,50 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/8) **entro il 30 aprile anno n+1**	euro 71,43 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/7) **entro il 30 aprile anno n+2**	euro 83,33 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/6) **entro il 31 dicembre n+6**	euro 100 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/5) **fino alla notifica dell'atto**

Al di là di tutto ciò, però, il ravvedimento è possibile salva la notifica degli atti di accertamento, tra cui rientrano anche gli avvisi bonari.

I nuovi avvisi bonari anticipati

E in questi giorni i contribuenti, che non hanno versato l'IVA del primo trimestre 2017, stanno ricevendo avvisi bonari, che inibiscono quindi il ricorso al ravvedimento operoso.

L'ultima frase del comma 5 dell'art. 21 bis cit. stabilisce del resto che l'art. 54-*bis*, comma 2-*bis*, si applica, a prescindere dalle condizioni in esso previste, laddove tali condizioni consistono nel fatto che "*se vi è pericolo per la riscossione, l'ufficio può provvedere, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti dell'imposta, da eseguirsi ai sensi dell'articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100, degli articoli 6 e 7 del decreto del Presidente della Repubblica*

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

14 ottobre 1999, n. 542, nonché dell'articolo 6 della legge 29 dicembre 1990, n. 405".

E' stata quindi introdotta un'eccezione alla regola generale secondo cui gli avvisi bonari *ex* art. 54-*bis*, D.P.R. n. 633/1972 possono essere emessi prima della dichiarazione annuale solo se "*vi è pericolo per la riscossione*".

E infatti, ora, gli avvisi stanno arrivando.

La cosa "anomala" (ma non imprevedibile) è la velocità con la quale l'Agenzia delle Entrate è passata dalle lettere di compliance inviate a luglio agli avvisi bonari inviati a fine settembre.

Dopo poco più di 3 mesi, l'Agenzia delle Entrate, incrociando i dati tra il dichiarato e il versato, è stata già in grado di richiedere l'eventuale IVA omessa, con avviso bonario *ex* art. 54-*bis*, D.P.R. n. 633/1972 (e quindi con sanzione del 10% se si versa entro 30 giorni).

E questa, per il sistema in generale, sarebbe una buona notizia, denotando efficienza della macchina amministrativa, se non fosse che, per i singoli contribuenti, ciò, come detto, esclude la possibilità di procedere al ravvedimento, inibito se il contribuente riceve un avviso bonario (vedi art. 13, comma 1-*ter*, D.Lgs. n. 472/1997).

2 ottobre 2017
Giovambattista Palumbo

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente