

IL FISCO ANTICIPA LE ANOMALIE SULLE COMUNICAZIONI DELLE LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA

di **Gianfranco Antico**

Con il provvedimento prot. n. 2017/275294 del 28 novembre 2017, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha fissato le modalità con cui l'Amministrazione finanziaria mette a disposizione, del contribuente le informazioni derivanti dal confronto tra i dati comunicati all'Agenzia delle Entrate dagli stessi contribuenti e dai loro clienti soggetti passivi Iva, ai sensi dell'art. 21, del D.L. n.78 del 31 maggio 2010, come modificato dall'art. 4, del D.L. n.193 del 22 ottobre 2017, e quelli relativi alle Comunicazioni liquidazioni periodiche Iva, previste dall'art. 21-bis, del predetto D.L. n. 78/2010, al fine di stimolare l'assolvimento spontaneo degli obblighi tributari e favorire l'emersione delle basi imponibili, dando così attuazione alle disposizioni di cui all'art. 1, cc. 634 - 636, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

IL PROVVEDIMENTO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il provvedimento in esame detta le disposizioni concernenti le modalità con le quali sono messe a disposizione le informazioni dalle quali emerge che, relativamente al trimestre di riferimento, risultano comunicati dati di fatture emesse e non risulta pervenuta alcuna Comunicazione liquidazione periodiche Iva.

Al contribuente sono rese disponibili le informazioni per una valutazione in ordine alla correttezza dei dati in possesso dell'Agenzia delle Entrate, al fine di consentirgli di poter fornire elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti in grado di giustificare la presunta anomalia.

I dati contenuti nelle comunicazioni sono i seguenti:

- a) codice fiscale e denominazione e cognome e nome del contribuente;
- b) numero identificativo della comunicazione, anno d'imposta e trimestre di riferimento;
- c) codice atto;
- d) modalità attraverso le quali consultare gli elementi informativi di dettaglio relativi all'anomalia riscontrata.

ASPETTI PROCEDURALI

Le modalità di messa a disposizione del contribuente degli elementi e delle informazioni

L'Agenzia delle Entrate trasmette una comunicazione, contenente le informazioni di cui al precedente punto 1.2, agli indirizzi di PEC – attivati dai contribuenti ai sensi dell'art. 16, cc. 6 e 7, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, e dell'art. 5, c. 1, del D.L. 18 ottobre 2012, n. 179. La stessa comunicazione è presente all'interno dell'area riservata, denominata "*La mia scrivania*".

I dati a disposizione

I dati a disposizione sono i seguenti:

- a) data di elaborazione del prospetto;
- b) numero dei documenti trasmessi dal contribuente e dai suoi clienti e fornitori per il trimestre di riferimento;
- c) dati identificativi dei clienti e fornitori (denominazione/cognome e nome, identificativo estero/codice fiscale/partita Iva);
- d) dati di dettaglio dei documenti emessi e ricevuti (tipo e numero documento; data di emissione e registrazione; imponibile/importo; aliquota Iva ed imposta; natura operazione; stato documento (attivo, annullato, rettificato);
- e) dati relativi al flusso di trasmissione (identificativo file, data di invio e numero della posizione del documento all'interno del file).

Le modalità con cui il contribuente può richiedere informazioni o segnalare eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti

Il contribuente, anche mediante gli intermediari incaricati della trasmissione delle dichiarazioni, di cui all'art. 3, c. 3, del D.P.R. n.322/98, può richiedere informazioni ovvero segnalare all'Agenzia delle Entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti, con le modalità indicate nelle comunicazioni inviate.

I dati e gli elementi di cui sopra sono altresì resi disponibili alla Guardia di Finanza tramite strumenti informatici.

L'UTILIZZO DEL RAVVEDIMENTO OPEROSO PER SANARE LE EVENTUALI VIOLAZIONI

I contribuenti che hanno avuto conoscenza degli elementi e delle informazioni rese disponibili dall'Agenzia delle Entrate possono regolarizzare gli errori e le omissioni eventualmente commesse secondo le modalità previste dall'art.13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, beneficiando della riduzione delle sanzioni in ragione del tempo trascorso dalla commissione delle violazioni stesse, così come previsto dalla medesima norma.

Infatti, nell'ottica di quanto indicato nell'art. 1, cc. 634 - 640, della Legge di stabilità 2015 (L. n. 190 del 23 dicembre 2014) al fine di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, è stato modificato radicalmente l'istituto del ravvedimento operoso.

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

Tale ultimo istituto è stato, infatti, profondamente rinnovato dall'art. 1, c. 637, della legge 23 dicembre 2014 n. 190, proprio al fine di garantire al contribuente la possibilità di effettuare le opportune correzioni ed i connessi versamenti delle somme dovute, usufruendo della riduzione delle sanzioni applicabili, graduata in ragione della tempestività dell'intervento correttivo.

Art. 13, del D.Lgs. n. 472/97¹ - Ravvedimento

Testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 1, c. 637, lett. b, legge 23 dicembre 2014, n. 190, e dall'art.7-quater della L. n. 225 del 1 dicembre 2016, inserito in sede di conversione del D.L.n.193/2016.

1. La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;

a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore;

b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;

b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;

b-quater) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;

c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della

¹ Ulteriori modifiche sono state apportate in sede di conversione in legge del D.L.n.193/2016, pur se investono settori impositivi non amministrati dall'Agenzia delle Entrate

dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis), b-ter) e b-quater), si applicano ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate e, limitatamente alle lettere b-bis) e b-ter), ai tributi doganali e alle accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli².

1-ter. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, e successive modificazioni. La preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento, non opera neanche per i tributi doganali e per le accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli³.

1-quater. Il pagamento e la regolarizzazione di cui al presente articolo non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.

2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

4. Comma abrogato.

5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione.

Più precisamente, come rilevato da ultimo dalla circolare n. 23/E del 9 giugno 2015, sono state introdotte, al comma 1, dell'articolo 13, del D.Lgs. n. 472/97, le lettere *a-bis*, *b-bis*, *b-ter* e *b-quater*, con cui è prevista la riduzione delle sanzioni.

² Ultimo inciso inserito dall'art. 7-quater della L. n. 225/2016, in sede di conversione del D.L. n. 193/2016.

³ Ultimo inciso inserito dall'art. 7-quater della L. n. 225/2016, in sede di conversione del D.L. n. 193/2016.

- A un **nono del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore (*a-bis*); l'applicazione a tutti i tributi, statali e regionali è stata confermata dalla C.M. n. 23/2015;
- ad un **settimo del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore (*b-bis*); applicazione limitata ai tributi amministrati dalle Entrate;
- ad un **sesto del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore (*b-ter*); applicazione limitata ai tributi amministrati dalle Entrate;
- ad un **quinto del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'art.24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli artt. 6, comma 3, o 11, comma 5, del D.Lgs.n.471/97 (*b-quater*); applicazione limitata ai tributi amministrati dalle Entrate.

Evidenziamo che per gli avvisati dal fisco giocano le norme introdotte con la lettera b-bis e b-ter, norme che consentono sanzioni ridotte ad 1/7 ovvero ad 1/6.

Sicuramente l'aspetto più significativo delle modifiche apportate è il venir meno della preclusione legata ai controlli.

Infatti, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate non opera lo sbarramento di cui all'art. 13 c. 1 per. 1 del D.Lgs. n. 472/1997, consentendo così l'accesso all'istituto anche nel caso in cui la violazione sia stata già constatata ovvero siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative, delle quali i contribuenti abbiano avuto formale conoscenza.

Ovviamente anche in presenza di soggetto ravveduto rimangono integri i poteri di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'unico impedimento è la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli artt.36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 (liquidazione e controllo formale della dichiarazione).

Resta fermo che, affinché il ravvedimento operoso si perfezioni è necessario, oltre alla rimozione della condotta costituente violazione, il pagamento della sanzione in misura ridotta, nonché del tributo o della differenza (quando dovuti) e degli interessi moratori calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno, entro i termini indicati dal legislatore.

Sull'istituto nel suo complesso, con la circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015 l'Amministrazione finanziaria ha rilevato che le novelle normative (al di là del venir meno della preclusione secondo la quale l'istituto del ravvedimento può essere adottato a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata ovvero che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento) non hanno modificato l'assetto generale del ravvedimento operoso, e trovano applicazione anche con riguardo alle violazioni che alla data dell'1 gennaio 2015 siano già state constatate dall'ufficio ma non siano ancora state interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento.

Pertanto, è possibile accedere al ravvedimento operoso nonostante la violazione sia stata già constatata mediante pvc. Ciò, tuttavia, non muta la natura e le finalità dell'istituto del ravvedimento operoso, che rimane un atto di regolarizzazione spontanea da parte del contribuente, nel senso che non lo trasforma in un atto di acquiescenza ai rilievi contenuti nel pvc. *“Pertanto, il contribuente potrà sanare le medesime violazioni ravvedibili in base alla precedente formulazione normativa anche laddove - ed è questo l'elemento innovativo - gli sia stato consegnato un pvc, fermo restando l'assenza di notifiche degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del DPR n. 600/1973 e 54-bis del DPR n. 633/1972. Sarà onere del contribuente comunicare agli Uffici i distinti rilievi per i quali si intende prestare acquiescenza”*.

La circolare n. 6/2015 richiama il precedente documento di prassi (circolare n. 18/E del 10 maggio 2011), con la quale *“è stato chiarito che la preclusione al ravvedimento opera con riferimento alle irregolarità riscontrabili nell'ambito di questi controlli. È stato, pertanto, ammesso che il contribuente che abbia ricevuto la comunicazione degli esiti del controllo automatizzato e/o di quello formale possa avvalersi del ravvedimento per sanare altre violazioni che non gli siano state contestate con tale procedura. Gli stessi chiarimenti trovano applicazione con riferimento al nuovo ravvedimento operoso”*.

Inoltre, *“gli avvisi di recupero di crediti di imposta e gli avvisi di irrogazione di sanzioni, anche se non espressamente menzionate”*, si devono *“itenere cause ostative del nuovo ravvedimento, per la loro natura di atti autoritativi impositivi che recano una pretesa tributaria”*.

15 dicembre 2017

Gianfranco Antico