APPLICAZIONE DEL RAVVEDIMENTO OPEROSO ALLE COMUNICAZIONI DEI DATI DELLE FATTURE (SPESOMETRO)

a cura di Giancarlo Modolo e Annamaria Bettagno

Generalità

Nell'ambito delle misure di contrasto all'evasione in materia di Iva, con il D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla L. 1° dicembre 2016, n. 225, riguardante la "comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute", è stato previsto che, in riferimento alle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto effettuate, i soggetti passivi, come regola generale, devono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate, *entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre,* i dati:

- di tutte le fatture emesse nel trimestre di riferimento;
  e:
- delle fatture di acquisto ricevute e registrate ai sensi dell'art. 25 del decreto Iva, ivi comprese le bollette doganali,
  nonché:
- i dati delle relative variazioni.

La comunicazione relativa all'ultimo trimestre deve essere effettuata entro l'ultimo giorno del mese di febbraio dell'anno successivo a quello di competenza.

Si è precisato "come regola generale", in quanto per l'anno 2017, l'art. 4, secondo periodo del comma 4, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla L. 1º dicembre 2016, n. 225, prevede espressamente che "le comunicazioni possono essere effettuate per il primo semestre entro il 16 settembre 2017 [prorogato al 28 settembre 2017] e per il secondo semestre entro il mese di febbraio 2018".

A sua volta, il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate 27 marzo 2017, n. 58793, ha disposto che per l'anno 2017, le comunicazioni possono essere effettuate per il primo semestre entro il 16 settembre 2017 [prorogato al 28 settembre 2017], e per il secondo semestre entro il mese di febbraio 2018.

Ne deriva che i termini per la trasmissione dello *spesometro* possono essere così schematizzati:

Trasmissione spesometro per l'anno 2017		*Trasmissione spesometro per l'anno 2018*	
Periodo	*Scadenza*	*Periodo*	*Scadenza*
Primo trimestre	28 settembre 2017 *(unificata)*	Primo trimestre	31 maggio 2018
Secondo trimestre		Secondo trimestre	17 settembre 2018
Terzo trimestre	28 febbraio 2018 *(unificata)*	Terzo trimestre	30 novembre 2018
Quarto trimestre		Quarto trimestre	28 febbraio 2019

La cui operazione di approntamento risulta abbastanza complessa per l'assenza di un diagnostico che consenta di verificare a priori la regolarità della procedura.

Senza, infatti, è sufficiente anche un solo dato incompleto o inesatto per bloccare tutta la procedura di invio.

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

Inoltre, situazione da valutare con attenzione, i dati, che devono necessariamente risultare inviati *in forma analitica,* seguendo le modalità espressamente stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, come successivamente verrà analizzato.
Ai fini procedurali le informazioni che devono costituire oggetto dell'adempimento *in forma analitica* devono comprendere almeno:
- i dati identificativi del cedente o del prestatore;
- i dati identificativi del cessionario o del committente;
- la data del documento;
- la data di registrazione (per le sole fatture ricevute e le relative note di variazione);
- il numero del documento;
- la base imponibile;
- l'aliquota Iva applicata e l'imposta o, se l'operazione non comporta l'annotazione dell'imposta nel documento, la tipologia dell'operazione;
  nonché, se del caso:
- i dati identificativi dei soggetti coinvolti nelle operazioni (codice Paese, partita Iva e/o codice fiscale, denominazione o nome e cognome, sede);
- la tipologia dell'operazione.

Specificamente, si ritiene opportuno evidenziare che:
- le informazioni da trasmettere sono relative:
  - *alle fatture emesse,* indipendentemente dalla loro registrazione (comprese quindi, per esempio, quelle annotate o da annotare nel registro dei corrispettivi a norma dell'art. 24, comma 2, del decreto Iva);
  - *alle fatture ricevute e alle bollette doganali,* registrate ai sensi dell'articolo 25 del decreto Iva;
  - *alle fatture ricevute* da soggetti che si avvalgono del regime forfetario o in regime di vantaggio;
  - *alle note di variazione* delle predette fatture;
- non è necessario *"comunicare i dati contenuti in altri documenti",* come, a titolo meramente indicativo, non devono essere comunicati le informazioni e i dati.
  - delle schede carburante;
    e/o:
  - delle operazioni certificate con lo scontrino o la ricevuta fiscale;

  mentre l'utilizzo del documento riepilogativo di cui all'art. 6, commi 1 e 6, del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, non determina l'esonero per il contribuente dall'invio dei dati di ogni singola fattura.

Aspetti sanzionatori

Prevedendo tale nuovo adempimento, il D.L. 193/2016 ha, altresì, specificato gli aspetti sanzionatori legati alla loro eventuale violazione e specificamente, nel dettaglio, per:
- l'omissione;
  oppure:
- per l'errata;

trasmissione dei dati delle fatture, ha previsto l'applicazione, per ciascun invio periodico, della sanzione amministrativa pari a:
- € 2,00 per ogni documento (fattura o nota di variazione), con un limite massimo di € 1.000,00;
  che si riduce a:
- € 1,00 per ogni documento (fattura o nota di variazione), con un limite massimo di € 500,00:
  - se la trasmissione risulta effettuata entro i quindici giorni successivi alla scadenza ordinaria;
    ovvero:
  - se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati.

L'esposta disciplina sanzionatoria, che è contenuta nell'art. 11, commi 2-*bis* e 2-*ter*, del D.Lgs. 18

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

dicembre 1997, n. 471, assume, conseguentemente, natura amministrativo-tributaria, tenendo presente, al riguardo, che non si rende applicabile l'*istituto del cumulo giuridico* di cui all'art. 12 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, con la conseguenza che la sanzione amministrativa è individuabile in relazione ai singoli documenti (fatture e note di variazione), che devono essere singolarmente conteggiati.

Operatività del ravvedimento operoso

Nell'ipotesi:

– di omessa;
  o:
– di errata;

trasmissione dello *spesometro periodico* o *comunicazione dei dati delle fatture,* considerata l'assenza di una specifica deroga espressa, si rende con certezza applicabile l'istituto del *ravvedimento operoso* previsto dall'art. 13 del D.Lgs. del 18 dicembre 1997, n. 472, e, di consegeunza, la violazione può essere regolarizzata:

- inviando la comunicazione (inizialmente omessa o errata);
  e, applicando alla sanzione amministrativa di cui all'art. 11, comma 2-*bis*, del D.Lgs. del 18 dicembre 1997, n. 471:
- le riduzioni previste dall'art. 13, comma 1, lett. a-*bis*) e seguenti, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, a seconda del momento in cui interviene il versamento.

In altri termini, il ravvedimento operoso si rende operativo:

- *sulla sanzione amministrativa ridotta alla metà per singolo trimestre* [€ 1,00 per ogni documento (fattura o nota di variazione), con un limite massimo di € 500,00], se la violazione risulta regolarizzata entro il quindicesimo giorno successivo alla scadenza;
- *sulla sanzione amministrativa piena per singolo trimestre* [€ 2,00 per ogni documento (fattura o nota di variazione), con un limite massimo di € 1.000,00], se la violazione risulta regolarizzata oltre il quindicesimo giorno successivo alla scadenza.

In pratica, il soggetto passivo Iva ha la possibilità di beneficiare, ai sensi dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472/97, della riduzione della sanzione amministrativa in relazione al momento in cui decide di applicare il ravvedimento, tenendo presente che lo stesso è possibile salva la notifica degli atti di accertamento, come di seguito specificato:

se la regolarizzazione avviene	*beneficai della riduzione della sanzione a*	*come disposto dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*
entro il novantesimo giorno successivo alla violazione	1/9 del minimo	al comma 1, lettera a-*bis*), dell'art. 13
dal novantunesimo giorno successivo all'anno successivo alla violazione	1/8 del minimo	al comma 1, lettera b), dell'art. 13
oltre il primo anno e fino a due anni successivi alla violazione	1/7 del minimo	al comma 1, lettera b-*bis*), dell'art. 13
oltre i due anni successivi alla violazione	1/6 del minimo	al comma 1, lettera b-ter), dell'art. 13
dopo la contestazione della violazione	1/5 del minimo	al comma 1, lettera b-quater), dell'art. 13

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

A chiarimento dell'assunto, si consideri la seguente situazione:

Caso 1 – si consideri uno *spesometro omesso* alla prevista scadenza, composto da più di 500 fatture.

Analisi: la situazione sanzionatoria che ne deriva dall'applicazione del ravvedimento operoso può essere così schematizzata:

Ravvedimento operoso, con invio dello spesometro	*nei primi 15 giorni dalla scadenza*	*oltre i 15 giorni dalla scadenza*
entro 90 giorni	€ 55,56 *(sanzione ridotta a 1/9 di € 500,00)*	€ 111,11 (sanzione ridotta a 1/9 di € 1.000,00)
entro la dichiarazione annuale (stesso anno)	€ 62,50 *(sanzione base di € 500,00, ridotta a 1/8)*	€ 125,00 *(sanzione base di € 1.000,00, ridotta a 1/8)*
entro la dichiarazione annuale (anno successivo)	€ 71,43 *(sanzione base di € 500,00, ridotta a 1/7)*	€ 142,86 *(sanzione base di € 1.000,00, ridotta a 1/7)*
oltre la scadenza dichiarazione annuale (anno successivo)	€ 83,33 *(sanzione base di € 500,00, ridotta a 1/6)*	€ 166,67 *(sanzione base di € 1.000,00, ridotta a 1/6)*
dopo la constatazione della violazione con p.v.c., (fino alla notifica dell'atto impositivo)	€ 100,00 *(sanzione base di € 500,00, ridotta a 1/5)*	€ 200,00 *(sanzione base di € 1.000,00, ridotta a 1/5)*

Caso 2 – si ipotizzi l'errata comunicazione dei dati nello spesometro trasmesso di n. 180 fatture relative al *primo trimestre* del 2017 (con scadenza, *ex* art. 4, comma 4, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla L. 1° dicembre 2016, n. 225, entro il 28 settembre 2017), per il quale il contribuente si ravvede in data 3 novembre 2017.

Analisi: per beneficiare del ravvedimento operoso il soggetto Iva interessato deve necessariamente provvedere:

- nuovamente ad assolvere all'obbligo comunicativo;
  e:
- corrispondere € 40,00 (sanzione amministrativa base di € 360,00 [€ 2 x n. 180 documenti errati] ridotta a 1/9, ai sensi dell'art. 13, comma 1, lett. a-*bis*), del D.Lgs. del 18 dicembre 1997, n. 472).

In relazione alla risoluzione dell'Agenzia delle entrate 28 luglio 2017, n. 104/E, e con riferimento ai dati del precedente *caso 2* limitatamente al numero di fatture i cui dati sono stati erroneamente inviati (n. 180 documenti), si schematizzano, di seguito, le tabelle riepilogative delle scadenze, a regime, per l'invio dello spesometro periodico con applicazione 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

- *correzione dell'adempimento entro i primi 15 giorni:*

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	€ 20 (sanzione base di € 180 ridotta a 1/9) entro il 29 agosto anno n	€ 22,50 (sanzione base di € 180 ridotta a 1/8) entro il 30 aprile anno n+1	€ 25,71 (sanzione base di € 180 ridotta a 1/7) entro il 30 aprile anno n+2	€ 30 (sanzione base di € 180 ridotta a 1/6) entro il 31 dicembre n+6 (art. 57 del decreto Iva)	€ 36 (sanzione base di € 180 ridotta a 1/5) fino alla notifica dell'atto impositivo
II° trimestre 16 settembre anno n	1° ottobre anno n	€ 20 (sanzione base di € 180 ridotta a 1/9) entro il 15 dicembre anno n	€ 22,50 (sanzione base di € 180 ridotta a 1/8) entro il 30 aprile anno n+1	€ 25,71 (sanzione base di € 180 ridotta a 1/7) entro il 30 aprile anno n+2	€ 30 (sanzione base di € 180 ridotta a 1/6) entro il 31 dicembre n+6 (art. 57 del decreto Iva)	€ 36 (sanzione base di € 180 ridotta a 1/5) fino alla notifica dell'atto impositivo
III° trimestre 30 novembre anno n	15 dicembre anno n	€ 20 (sanzione base di € 180 ridotta a 1/9) entro il 28 febbraio anno n+1	€ 22,50 (sanzione base di € 180 ridotta a 1/8) entro il 30 aprile anno n+1	€ 25,71 (sanzione base di € 180 ridotta a 1/7) entro il 30 aprile anno n+2	€ 30 (sanzione base di € 180 ridotta a 1/6) entro il 31 dicembre n+6 (art. 57 del decreto Iva)	€ 36 (sanzione base di € 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

IV° trimestre 28 (o 29) febbraio anno n+1	15 marzo anno n+1	€ 20 (sanzione base di € 180 ridotta a 1/9) entro il 29 maggio anno n+1	€ 22,50 (sanzione base di € 180 ridotta a 1/8) entro il 30 aprile anno n+2	€ 25,71 (sanzione base di € 180 ridotta a 1/7) entro il 30 aprile anno n+3	€ 30 (sanzione base di € 180 ridotta a 1/6) entro il 31 dicembre n+7 (art. 57 del decreto Iva)	€ 36 (sanzione base di € 180 ridotta a 1/5) fino alla notifica dell'atto impositivo

- *correzione dell'adempimento oltre i 15 giorni:*

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	€ 40 (sanzione base di € 360 ridotta a 1/9) entro il 29 agosto anno n	€ 45 (sanzione base di € 360 ridotta a 1/8) entro il 30 aprile anno n+1	€ 51,43 (sanzione base di € 360 ridotta a 1/7) entro il 30 aprile anno n+2	€ 60 (sanzione base di € 360 ridotta a 1/6) entro il 31 dicembre n+6 (art. 57 del decreto Iva)	€ 72 (sanzione base di € 360 ridotta a 1/5) fino alla notifica dell'atto impositivo
II° trimestre 16 settembre anno n	dal 2 ottobre anno n	€ 40 (sanzione base di € 360	€ 45 (sanzione base di € 360	€ 51,43 (sanzione base di € 360	€ 60 (sanzione base di € 360	€ 72 (sanzione base di € 360

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

		ridotta a 1/9) entro il 15 dicembre anno n	ridotta a 1/8) entro il 30 aprile anno n+1	ridotta a 1/7) entro il 30 aprile anno n+2	ridotta a 1/6) entro il 31 dicembre n+6 (art. 57 del decreto Iva)	ridotta a 1/5) fino alla notifica dell'atto impositivo
III° trimestre 30 novembre anno n	dal 16 dicembre anno n	€ 40 (sanzione base di € 360 ridotta a 1/9) entro il 28 febbraio anno n+1	€ 45 (sanzione base di € 360 ridotta a 1/8) entro il 30 aprile anno n+1	€ 51,43 (sanzione base di € 360 ridotta a 1/7) entro il 30 aprile anno n+2	€ 60 (sanzione base di € 360 ridotta a 1/6) entro il 31 dicembre n+6 (art. 57 del decreto Iva)	€ 72 (sanzione base di € 360 ridotta a 1/5) fino alla notifica dell'atto impositivo
IV° trimestre 28 (o 29) febbraio anno n+1	dal 16 marzo anno n+1	€ 40 (sanzione base di € 360 ridotta a 1/9) entro il 29 maggio anno n+1	€ 45 (sanzione base di € 360 ridotta a 1/8) entro il 30 aprile anno n+2	€ 51,43 (sanzione base di € 360 ridotta a 1/7) entro il 30 aprile anno n+3	€ 60 (sanzione base di € 360 ridotta a 1/6) entro il 31 dicembre n+7 (art. 57 del decreto Iva)	€ 72 (sanzione base di € 360 ridotta a 1/5) fino alla notifica dell'atto impositivo

7 settembre 2017
Giancarlo Modolo

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