

Emissione e-fatture e corrispettivi: le sanatorie per le tardività

Sommario

PREMESSA.....	2
GLI ELEMENTI A DISPOSIZIONE DEL CONTRIBUENTE	2
LE MODALITA' OPERATIVE.....	3
LA REGOLARIZZAZIONE DELLE VIOLAZIONI FORMALI.....	4
LA REGOLARIZZAZIONE DELLE VIOLAZIONI SOSTANZIALI	6
IL RAVVEDIMENTO OPEROSO "ORDINARIO"	6

PREMESSA

Il 6 marzo u.s. l'Agenzia delle entrate ha pubblicato il Provvedimento di attuazione dell'articolo 1, commi da 634 a 636, Legge di Bilancio 2023 intitolato "Comunicazione per la promozione dell'adempimento spontaneo nei confronti dei soggetti titolari di partita IVA per i quali emergono tardività nella trasmissione delle fatture elettroniche e dei corrispettivi giornalieri telematici."

L'Amministrazione finanziaria mette a disposizione dei contribuenti dati e informazioni che permettono al contribuente di porre rimedio ad eventuali errori od omissioni di natura formale e/o sostanziale, mediante l'utilizzo dell'istituto del ravvedimento operoso, articolo 13 e 13-bis, D.lgs. 472/1997.

Inoltre, il contribuente, qualora decida di correggere violazioni di natura formale, potrà avvalersi, entro il 31.03.2022, delle disposizioni previste dall'articolo 1, Legge 197/2022 (c.d. "Tregua fiscale") e regolarizzare la propria posizione versando, sempre entro la medesima data, una somma pari a 200 euro, per ogni periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione.

Il legislatore, infine, ha introdotto, sempre fino al 31.03.2023, la sanatoria delle violazioni sostanziali mediante l'utilizzo dell'istituto del ravvedimento speciale. Il contribuente può, infatti, regolarizzare eventuali errori od omissioni di natura sostanziale, quali le violazioni "sostanziali" dichiarative e le violazioni sostanziali "prodromiche" alla presentazione della dichiarazione, versando una sanzione pari ad 1/18 del minimo edittale.

Tutto questo, nel prosieguo di questo intervento.

GLI ELEMENTI A DISPOSIZIONE DEL CONTRIBUENTE

Come noto, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dei contribuenti, nell'area riservata del sito web "Fatture e corrispettivi", con le modalità previste dal provvedimento 61196/2023, alcune informazioni relative a:

- fatture elettroniche emesse per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 1, D.lgs. 127/2015 e verso le Pubbliche amministrazioni ai sensi dei commi da 209 a 214, articolo 1, Legge 244/2007;
- corrispettivi giornalieri telematici memorizzati elettronicamente ai sensi dell'articolo 2, D.lgs. 127/2015,

che risultano trasmessi oltre i termini previsti dalla normativa vigente.

Si ricorda che, quanto ai termini di emissione delle fatture elettroniche e/o dei corrispettivi, si devono rispettare le seguenti scadenze:

- 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione, in base a quanto previsto dall'articolo 21, D.P.R. 633/1972;
- 15esimo giorno del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni, per le fatture differite;
- 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione, in caso di corrispettivi telematici, così come previsto ai sensi dell'articolo 2, comma 6-ter, D.lgs. 127/2015.

Per una valutazione in merito alla correttezza dei dati in suo possesso, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente alcune informazioni che le consentono, poi, di pervenire ad una giustificazione dell'anomalia riscontrata, ovvero sia:

- codice fiscale, denominazione, cognome e nome del contribuente;
- numero identificativo della comunicazione e periodo d'imposta;
- codice atto;
- modalità attraverso le quali consultare gli elementi informativi di dettaglio relativi all'anomalia riscontrata;
- modalità con cui il contribuente può richiedere informazioni o segnalare all'Agenzia delle Entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti;
- modalità con cui il contribuente può regolarizzare errori o omissioni e beneficiare della riduzione delle sanzioni previste per le violazioni stesse.

In questo modo, il contribuente può fornire all'amministrazione anche elementi, fatti e circostanze non conosciuti dalla stessa e riuscire così a giustificare eventuali anomalie riscontrate.

LE MODALITA' OPERATIVE

L'Agenzia delle entrate trasmette al domicilio digitale dei singoli contribuenti (si tratta dell'indirizzo di posta elettronica comunicato ai sensi dei commi 6 e 7, articolo 16, D.lgs. 185/2005 e del comma 1, articolo 5, D.L. 179/2012) una comunicazione contenente le informazioni suddette.

Come già accennato, tale comunicazione e le informazioni di dettaglio sono consultabili, da parte del contribuente, all'interno del "Cassetto fiscale" e nella Sezione "Fatture e Corrispettivi" presenti sul sito dell'Agenzia delle entrate.

In particolare, sono resi disponibili i seguenti dati:

- l'elenco e il numero delle fatture emesse in ritardo, il tipo fattura, il tipo documento, il numero e la data della fattura/documento, la data di trasmissione e l'identificativo SDI file;
- l'elenco e il numero degli invii dei corrispettivi telematici trasmessi in ritardo, il numero identificativo dell'invio, la matricola del dispositivo, la data di rilevazione e quella di trasmissione.

Il contribuente, anche mediante gli intermediari incaricati della trasmissione delle dichiarazioni di cui all'articolo 3, comma 3, D.P.R. 322/1998, può richiedere informazioni ovvero segnalare all'Agenzia delle entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti con le modalità indicate nella comunicazione predetta, indicando, eventualmente, anche di rientrare in casistiche particolari, come a esempio quelle previste dall'articolo 73, D.P.R. 633/1972 che prevedendo deroghe ai termini di emissione della fattura, non necessitano di alcuna giustificazione.

Conformemente a quanto disposto dal comma 636, articolo 1, Legge 190/2014, i dati e gli elementi suddetti sono resi disponibili alla Guardia di Finanza tramite strumenti informatici. La stessa tratterà i dati personali resi ad essa disponibili in modo autonomo e in qualità di titolare del diverso trattamento effettuato.

I contribuenti che hanno avuto conoscenza delle informazioni e degli elementi resi dall’Agenzia delle entrate, possono regolarizzare gli errori o le omissioni eventualmente commessi secondo le modalità previste dall’articolo 13, D.lgs. 472/1997 (c.d. ravvedimento operoso), beneficiando della riduzione delle sanzioni in ragione del tempo trascorso dalla commissione delle violazioni stesse, così come previsto dalla disposizione normativa citata.

Con riferimento alle violazioni formali commesse entro il 31.10.2022 e a quelle prodromiche alle violazioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d’imposta in corso al 31.12.2021 e a periodi d’imposta precedenti, i contribuenti, inoltre, possono beneficiare delle riduzioni delle sanzioni così come previsto dall’articolo 1, Legge 197/2022 (c.d. Legge di bilancio 2023), se regolarizzano le anomalie entro il 31.03.2023

L’Agenzia delle entrate, inoltre, ha precisato che tale comportamento potrà essere attuato a prescindere dal fatto che la violazione:

- sia già stata constatata;
- siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo,

di cui i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza.

Tuttavia, si ricorda che non è possibile fruire dell’istituto del ravvedimento operoso nel caso di violazioni:

- relative a fattispecie espressamente escluse dalla possibilità di regolarizzazione tramite ravvedimento operoso;
- per cui è stato notificato un atto di liquidazione o accertamento.

Per il perfezionamento del ravvedimento operoso è necessario versare:

- l’imposta o la maggiore imposta non versata (nel caso in cui la violazione sia causa di debito d’imposta);
- gli interessi legali, con maturazione giorno per giorno (dal 2023, sono pari al 5%);
- la sanzione ridotta, variabile a seconda della sanzione originaria e dei termini entro cui avviene la regolarizzazione.

Operativo anche l’istituto del ravvedimento parziale, ai sensi dell’articolo 13-bis, D.lgs. 472/1997 che consente il versamento tardivo della sanzione e degli interessi, rispetto a quello riferito all’imposta, oppure il versamento frazionato in scadenze differenti di imposte, sanzioni e interessi.

LA REGOLARIZZAZIONE DELLE VIOLAZIONI FORMALI

L’articolo 1, commi da 166 a 173, Legge 197/2022 (c.d. Legge di Bilancio 2023) prevede la possibilità di sanare le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti di natura formale, commesse fino al 31.10.2022, che non rilevano:

- sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, ai fini dell’IVA e dell’IRAP;
- sul pagamento dei tributi,

mediante la loro rimozione e il versamento di una somma pari ad euro 200, per ciascun periodo d’imposta cui si riferiscono le violazioni.

Rientrano tra le violazioni definibili:

- la presentazione di dichiarazioni annuali redatte non conformemente ai modelli approvati, ovvero l'errata indicazione o l'incompletezza dei dati relativi al contribuente;
- l'omessa o irregolare presentazione delle liquidazioni periodiche IVA, degli elenchi Intrastat, dei dati al STS e la tardiva trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari;
- l'irregolare tenuta e conservazione delle scritture contabili, nel caso in cui la violazione non abbia prodotto effetti sull'imposta complessivamente dovuta;
- l'omessa restituzione dei questionari inviati dall'Agenzia o da altri soggetti autorizzati, ovvero la restituzione dei questionari con risposte incomplete o non veritiere;
- l'omissione, incompletezza o inesattezza delle dichiarazioni d'inizio, o variazione dell'attività ai fini IVA;
- l'anticipazione di ricavi o la posticipazione di costi in violazione del principio di competenza, sempre che la violazione non incida sull'imposta dovuta;
- le irregolarità od omissioni compiute dagli operatori finanziari;
- la violazione, in campo IVA, degli obblighi inerenti alla documentazione e registrazione delle operazioni imponibili, non imponibili, esenti o non soggette ad imposta, quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo;
- la detrazione dell'IVA, erroneamente applicata in misura superiore a quella effettivamente dovuta a causa di un errore di aliquota e, comunque, assolta dal cedente o prestatore, in assenza di frode;
- l'irregolare applicazione delle disposizioni concernenti l'inversione contabile, in assenza di frode;
- l'omesso esercizio dell'opzione nella dichiarazione annuale, sempre che si sia tenuto un comportamento concludente conforme al regime contabile o fiscale scelto, fatta salva l'ipotesi di omesso esercizio delle opzioni che devono essere comunicate con la dichiarazione dei redditi da presentare nel corso del primo periodo di applicazione del regime opzionale sanabile mediante l'istituto della remissione in bonis;
- la mancata iscrizione al VIES.

Per l'applicabilità di questa regolarizzazione è necessario che l'IVA della fattura o del documento commerciale sia stata comunque considerata nella liquidazione IVA e quindi il mancato invio del file non abbia inciso sul regolare pagamento del tributo.

Il pagamento della somma dovuta è eseguito in due rate di pari importo da versare, rispettivamente entro il:

- 31 marzo 2023;
- 31 marzo 2024.

Per consentire il versamento tramite modello F24 delle somme in argomento, con risoluzione 6/E/2023 è stato istituito il codice tributo "TF44" denominato "REGOLARIZZAZIONE VIOLAZIONI FORMALI - Articolo 1, commi da 166 a 173, Legge n. 197/2022".

LA REGOLARIZZAZIONE DELLE VIOLAZIONI SOSTANZIALI

La Legge 197/2022 (c.d. Legge di bilancio 2023) ha introdotto un'importante ed ulteriore agevolazione con riferimento alla sanatoria delle irregolarità sostanziali relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 e a quelli precedenti.

In buona sostanza, per il tramite dell'articolo 1, commi da 174 a 178, Legge 197/2022, il Legislatore ha acconsentito, in deroga alla disciplina ordinaria del ravvedimento operoso, di regolarizzare le dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 e a quelli precedenti, purché le relative violazioni non siano state già contestate alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, con atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, di contestazione e di irrogazione delle sanzioni, comprese le comunicazioni di cui all'articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973.

Con il ravvedimento operoso speciale possono, quindi, essere regolarizzate le violazioni, diverse da quelle menzionate (definizione agevolata degli avvisi bonari e regolarizzazione delle irregolarità formali), che riguardano le dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 e annualità precedenti, con il pagamento:

- dell'imposta;
- degli interessi dovuti;
- delle sanzioni,

in misura ridotta a 1/18 del minimo edittale previsto dalla legge.

Gli effetti della regolarizzazione sono circoscritti alle sole dichiarazioni validamente presentate, con esclusione di quelle trasmesse con ritardo maggiore di 90 giorni, le quali si considerano, appunto, omesse.

Entro il 31.03.2023 va effettuato il pagamento dell'intero importo oppure della prima rata nel caso di pagamento rateale. Sempre entro il 31.03 vanno rimosse le irregolarità e le omissioni oggetto del ravvedimento.

Con Circolare n. 2/2023, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che è possibile regolarizzare:

- le violazioni "sostanziali" dichiarative;
- le violazioni sostanziali "prodromiche" alla presentazione della dichiarazione.

Le disposizioni in esame, per le annualità fino al 31 dicembre 2021, derogano all'istituto del c.d. ravvedimento operoso, di cui all'articolo 13 e 13-bis, D.lgs. 427/1997.

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO "ORDINARIO"

L'istituto del ravvedimento operoso di cui agli articoli 13 e 13-bis, D.lgs. 472/1997 acconsente, al contribuente, di regolarizzare eventuali irregolarità sostanziali e/o formali legate alla presentazione di dichiarazioni o al versamento di tributi, mediante il pagamento, oltre che delle imposte, di sanzioni e interessi commisurati ai giorni di ritardo rispetto all'originaria scadenza di versamento.

Il ravvedimento operoso è attivabile, come precisato più volte, solo a condizione che non siano già state contestate le violazioni o antecedentemente all'accesso, ispezione e/o verifica da parte degli organi delegati dell'Amministrazione finanziaria, di cui i soggetti interessati abbiano avuto formale

conoscenza: parliamo di atti di accertamento, atti di irrogazione delle sanzioni, atti di contestazione e/o di liquidazione.

Merita evidenziare, inoltre, che anche in campo penale, qualora fossimo in presenza di accadimenti quali l'emissione di fatture (o documenti di analogo valore probatorio) per operazioni inesistenti (articolo 8, D.lgs. 74/2000), l'occultamento o distruzione di documenti contabili (articolo 10, D.lgs. 74/2000) o l'omesso versamento di somme dovute utilizzando in compensazione crediti inesistenti, l'istituto del ravvedimento operoso non è adoperabile.

Peraltro, fra le novità introdotte in tema di *compliance*, dobbiamo segnalare che a carico dell'Agenzia delle entrate permane un obbligo di mettere *“a disposizione del contribuente, ovvero del suo intermediario, anche mediante l'utilizzo delle reti telematiche e delle nuove tecnologie, gli elementi e le informazioni in suo possesso riferibili allo stesso contribuente, acquisiti direttamente o pervenuti da terzi, relativi anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione, a lui imputabili, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti d'imposta, anche qualora gli stessi non risultino spettanti”*.

Tutto ciò, a servizio dell'istituto del ravvedimento operoso che, utilizzato in modo appropriato, ci acconsente di regolarizzare eventuali dimenticanze od omissioni di natura formale o sostanziale.

Di seguito, una tabella riassuntiva delle varie percentuali sanzionatorie.

Art. 13, co. 1	Violazione	Soglia temporale	Riduzione della sanzione	Tributo
lett. a	Omesso/irregolare versamento	Entro 14 giorni («ravvedimento sprint»)	0,1% per giorno	Qualsiasi
lett. a		Entro 30 giorni	1/10 del minimo	
lett. a-bis	Qualsiasi errore od omissione	Entro 90 giorni	1/9 del minimo	Qualsiasi
lett. b	Qualsiasi errore od omissione	Entro la dichiarazione dell'anno o entro 1 anno	1/8 del minimo	Qualsiasi
lett. b-bis	Qualsiasi errore od omissione	Entro la dichiarazione dell'anno successivo o entro 2 anni	1/7 del minimo	Qualsiasi
lett. b-ter	Qualsiasi errore od omissione	Entro il termine per l'accertamento	1/6 del minimo	Qualsiasi

lett. b- quater	Qualsiasi errore od omissione	Dopo la constatazione della violazione	1/5 del minimo	Qualsiasi
lett. c	Omessa dichiarazione	Entro 90 giorni	1/10 del minimo	Qualsiasi

Per il perfezionamento del ravvedimento operoso è necessario versare:

- l'imposta o la maggiore imposta non versata (nel caso in cui la violazione sia causa di debito d'imposta);
- gli interessi legali, con maturazione giorno per giorno (dal 2023 pari a 5%);
- la sanzione ridotta, variabile a seconda della sanzione originaria e dei termini entro cui avviene la regolarizzazione.