

La distinzione tra le irregolarità formali e quelle meramente formali

di **Stefano Rossetti**

Convegno di aggiornamento

Sanzioni, ravvedimento e riscossione: novità e criticità della riforma

Scopri di più

Il D.Lgs. 87/2024 ha revisionato il sistema sanzionatorio per ciò che attiene alle **irregolarità di carattere tributario**.

Nell'ambito della predetta riforma è stato oggetto di modifica anche l'[articolo 6, comma 5-bis, D.Lgs. 472/1997](#) che reca un'esimente, qualora l'irregolarità **non abbia alcun impatto sulla determinazione e accertamento del tributo**.

Tale disposizione rappresenta un'applicazione del **principio di proporzionalità della sanzione**, il quale mira ad affliggere il trasgressore in **misura corrispondente al danno che la sua condotta ha arrecato all'erario**.

L'[articolo 6, comma 5-bis, D.Lgs. 472/1997](#), stabilisce che *“non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano **concreto** pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo”*.

Tale disposizione era presente anche **nel sistema anteriforma**, il legislatore delegato alla formulazione precedente ha semplicemente **aggiunto l'aggettivo “concreto”**.

Ciò significa che la valutazione circa il pregiudizio che l'irregolarità fiscale possa arrecare alle attività di controllo **debba avvenire sulla base dell'analisi del caso specifico** e non basandosi su ipotesi astratte.

Pertanto, risulta **superato il chiarimento fornito dall'Amministrazione finanziaria (circolare n. 11/E/2019)**, secondo cui **anche solo il potenziale pregiudizio** all'attività di controllo **qualificava l'irregolarità come formale**.

Tali tipologie di violazioni, che non incidono congiuntamente sull'attività di controllo e sulla determinazione del tributo, si definiscono **“meramente formali”** e sono da tenere distinte da quelle “formali” che sono, invece, sanzionate.

L'Agenzia delle entrate ([circolare n. 11/E/2019](#)) ha definito come **formali quelle irregolarità che non rilevano sulla determinazione della base imponibile**, sulla liquidazione e sul pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta sulle attività produttive, delle imposte dirette e relative addizionali, delle imposte sostitutive, delle ritenute alla fonte e dei crediti d'imposta.

Si tratta, tendenzialmente, di quelle **violazioni per le quali il legislatore ha previsto sanzioni amministrative pecuniarie entro limiti minimi e massimi o in misura fissa**, non essendoci un omesso, tardivo o errato versamento di un tributo sul quale riproporzionare la sanzione. Tale aspetto costituisce uno dei tratti che, generalmente, consente di **distinguerle dalle c.d. "violazioni sostanziali"**.

A titolo esemplificativo, e non esaustivo, **sono da considerare violazioni formali:**

- la **presentazione di dichiarazioni annuali** redatte non conformemente ai modelli approvati (tra cui sono ricomprese le dichiarazioni presentate tramite un ufficio postale da parte dei contribuenti obbligati alla presentazione per via telematica), ovvero **l'errata indicazione o l'incompletezza dei dati relativi al contribuente** ([articolo 8, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#));
- l'**omessa o irregolare presentazione delle comunicazioni dei dati** delle fatture emesse e ricevute o delle liquidazioni periodiche Iva, di cui agli [articoli 21 e 21-bis, D.L. 78/2010](#), ma solo quando l'imposta risulta assolta e **non anche quando la violazione ha avuto effetti sulla determinazione** e sul pagamento dell'imposta;
- l'**omessa, irregolare o incompleta presentazione degli elenchi Intrastat**, ex [articolo 50, commi 4 e 6, D.L. 331/1993](#);
- l'**omessa restituzione dei questionari** inviati dall'Agenzia o da altri soggetti autorizzati, ovvero la restituzione dei questionari con risposte incomplete o non veritiere ([articolo 11, comma 1, lettera b\), D.Lgs 471/1997](#));
- l'**omissione, incompletezza o inesattezza delle dichiarazioni d'inizio**, o variazione dell'attività di cui all'[articolo 35, D.P.R. 633/1972](#), ovvero delle dichiarazioni ex articolo 35-ter e all'articolo 74-quinquies dello stesso decreto ([articolo 5, comma 6, D.Lgs. 471/1997](#));
- l'**erronea compilazione della dichiarazione d'intento IVA** che abbia determinato l'annullamento della dichiarazione precedentemente trasmessa invece della sua integrazione ([articolo 11, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#));
- l'**anticipazione di ricavi o la posticipazione di costi in violazione del principio di competenza**, sempre che la violazione non incida sull'imposta complessivamente dovuta nell'anno di riferimento ([articolo 1, comma 4, D.Lgs. 471/1997](#));
- la **tardiva trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari** (si veda l'[articolo 7-bis D.Lgs. 241/1997](#));
- le irregolarità od **omissioni compiute dagli operatori finanziari** ([articolo 10 del D.Lgs. 471/1995](#));
- l'**omessa o tardiva comunicazione dei dati al sistema tessera sanitaria** ([articolo 3, comma 5-bis, D.Lgs. 175/2014](#)).

