



PARADIGMA
ricerca e cultura d'impresa

UNICO 2002

ASPETTI APPLICATIVI E COMPILAZIONE DEL MODELLO

- Imprese industriali e commerciali
- Banche ed intermediari finanziari
- Imprese di assicurazione

Milano, 22 - 23 Aprile 2002

Hotel Principe di Savoia

visitate il nostro sito
www.paradigma.it

PARADIGMA s.r.l. - Via Viotti, 9 - 10121 Torino
Tel. (011) 538.686/7/8/9 r.a. - Fax (011) 5621123-5611117

RELATORI:

Dott. Lorenzo Barbone	Andersen Legal
Avv. Fabrizio Carotti	Direttore Fisco, Finanza e Diritto d'Impresa Confindustria
Dott. Roberto Chiumiento	Funzionario Direzione Centrale Gestione Tributi Agenzia delle Entrate
Prof. Flavio Dezzani	Ordinario di Ragioneria Università di Torino
Dott. Duccio A. Donati	Responsabile Servizi Tributarî Gruppo Fondiaria
Avv. Gabriele Escalar	Studio F. Gallo e Associati
Dott.ssa Tamara Gasparri	Dirigente Ufficio Imprese Direzione Centrale Normativa e Contenzioso Agenzia delle Entrate
Avv. Marco Giontella	Andersen Legal
Prof. Avv. Raffaello Lupi	Ordinario di Diritto Tributario Università "Tor Vergata" Roma
Dott. Pierpaolo Maspes	Andersen Legal
Dott. Carlo Mezzetti	Consulente Agenzia delle Entrate Dottore Commercialista in Roma
Avv. Attilio Pelosi	Studio Legale Tributario Associated with Ernst & Young
Dott. Marco Piacenti	Funzionario Dipartimento Politiche Fiscali Ministero delle Finanze

Prof. Dott. F. Rossi Ragazzi	Docente di Diritto Tributario Università di Teramo
Dott. Marco Ragusa	Studio Legale Tributario Associated with Ernst & Young
Dott. Alberto Taccani	Direttore Fiscalità Gruppo Pirelli
Avv. Gianluca Tognetti	Funzionario Direzione Centrale Gestione Tributi Agenzia delle Entrate
Dott. Maurizio Zeppilli	Collaboratore Assonime

La quota d'iscrizione al presente Convegno ed il costo del personale in esso impegnato sono:

- *deducibili dal reddito imponibile come costi d'esercizio,*
- *investimenti agevolabili ai sensi dell'art. 4 comma 2 L. 383 del 18.10.2001 (Tremonti bis)*

Al termine di ciascuna relazione seguirà un ampio dibattito durante il quale i partecipanti potranno **formulare domande e quesiti** di loro specifico interesse.

Prima giornata: Lunedì 22 Aprile 2002

■ **I termini e le modalità di presentazione del modello Unico 2002**

- I nuovi termini di presentazione del modello Unico 2002
- La presentazione in via telematica: soggetti obbligati, modalità di trasmissione, obblighi di conservazione
- Le modalità di presentazione per gli altri soggetti: consegna alle banche o Poste ovvero trasmissione tramite Internet o un soggetto incaricato

(Avv. Gianluca Tognetti)

■ **I termini e le modalità di presentazione del modello 770/2002**

- Nuovi termini e modalità di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta
- I modelli 770/2002 Semplificato e Ordinario

(Dott. Marco Piacenti)

■ **I termini e le modalità di presentazione del modello Unico 2002 e del modello 770/2002 in caso di operazioni straordinarie**

- I termini di presentazione della dichiarazione relativa alla frazione di periodo e di quella finale in caso di liquidazione
- I termini di presentazione delle dichiarazioni relative alla frazione di periodo in caso di trasformazione, fusione e scissione
- Le modalità di presentazione della dichiarazione dei redditi e Irap in caso di operazioni straordinarie

(Avv. Gianluca Tognetti)

■ **Le dichiarazioni integrative, il ravvedimento operoso e le violazioni agli obblighi di dichiarazione**

- La presentazione di una dichiarazione integrativa nei termini
- Le dichiarazioni integrative pro-fisco e pro-contribuente
- Il ravvedimento operoso ed i suoi effetti tributari e penali
- La dichiarazione infedele: sanzioni tributarie e rilevanza penale

(Avv. Marco Giontella)

■ **Le novità in materia di reddito d'impresa e di Irap nel modello Unico 2002**

- I nuovi limiti in materia di deducibilità degli accantonamenti ai fondi pensione
- I fabbricati concessi in uso a dipendenti che hanno trasferito la loro residenza anagrafica
- Novità in tema di Irap

(Avv. Fabrizio Carotti)

■ **Le novità per i sostituti d'imposta nei modelli 770/2002 ordinario e semplificato**

- Le nuove comunicazioni
- Il rapporto fra CUD e 770/2002
- Modalità di esposizione del TFR e delle altre indennità e somme

(Dott. Roberto Chiumiento) - (Dott. Marco Piacenti)

■ **La razionalizzazione dei termini di versamento delle imposte**

- I nuovi termini di versamento delle imposte sui redditi e dell'Irap
- I nuovi termini di versamento dell'Iva
- La correzione degli errori commessi in sede di compilazione dell'F24

(Dott. Carlo Mezzetti)

■ Le novità e le semplificazioni in materia di Iva

- L'abolizione delle dichiarazioni periodiche Iva e delle annotazioni relative alle liquidazioni periodiche
- L'introduzione dell'obbligo di presentazione di una dichiarazione Iva sintetica
- Le semplificazioni delle registrazioni relative al plafond
- La decorrenza delle semplificazioni in materia di Iva

(Avv. Marco Giontella)

■ La detrazione dell'Iva in dichiarazione

- Limiti per chi effettua operazioni esenti
 - Acquisti di beni e servizi utilizzati per operazioni esenti
 - Art. 36 bis ed operazioni esclusivamente esenti
 - Ipotesi di calcolo e operazioni non soggette a pro-rata
 - Casi di indetraibilità oggettiva ed orientamento della giurisprudenza comunitaria
 - Rettifica della detrazione: ipotesi normative e casi pratici

(Dott. Pierpaolo Maspes)

Seconda giornata: Martedì 23 Aprile 2002

■ La Tremonti-bis

- Le ultime novità sugli investimenti in beni strumentali agevolabili
- Le spese di formazione agevolabili ed i limiti di agevolabilità
- Il calcolo della media degli investimenti del quinquennio precedente in caso di conferimenti, fusioni e scissioni
- Aspetti operativi connessi alla compilazione del quadro RJ

(Dott.ssa Tamara Gasparri) - (Prof. Dott. F. Rossi Ragazzi)

■ Cumulabilità ed alternatività della Tremonti-bis con le agevolazioni per gli investimenti

- Divieto di cumulo con le agevolazioni per gli investimenti in aree svantaggiate e deroghe
- Il cumulo con le agevolazioni previste dalla legge Sabatini
- Il calcolo della Tremonti-bis in caso di conseguimento di contributi per l'acquisto di beni ammortizzabili

(Dott.ssa Tamara Gasparri)

■ La dual income tax

- Il calcolo della variazione in aumento del capitale investito maturata entro il 30 giugno 2001 e le modalità di ragguglio alla durata del periodo d'imposta
- La rilevanza dei decrementi del capitale investito e delle cause di sterilizzazione successive al 30 giugno 2001
- Il divieto di cumulo di DIT e Tremonti-bis ed il riporto delle eccedenze DIT non utilizzate
- L'alimentazione dei baskets ai sensi dell'art. 105 comma 1 e 2
- Aspetti operativi connessi alla compilazione del quadro RJ

(Dott.ssa Tamara Gasparri)

■ L'agevolazione "Visco"

- Il calcolo della variazione in aumento del capitale investito maturata entro il 30 giugno 2001
- Il ragguglio degli ammortamenti relativi al periodo d'imposta 2001
- L'alimentazione dei baskets ai sensi dell'art. 105 comma 1 e 2
- La rideterminazione del reddito assoggettato ad aliquota ridotta

- Aspetti operativi connessi alla compilazione del quadro RJ
(Dott.ssa Tamara Gasparri)

■ **La riapertura della rivalutazione dei beni d'impresa**

- Le ipotesi di applicabilità della nuova e vecchia disciplina della rivalutazione
- La rivalutabilità dei beni risultanti dal bilancio al 31/12/01
- Il differimento del riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti
- L'alimentazione dei baskets ai sensi dell'art. 105 comma 1 e 2
- Aspetti operativi connessi alla compilazione del quadro RY

(Prof. Flavio Dezzani)

■ **Il riallineamento del valore civile e fiscale dei beni e delle azioni ricevuti a seguito di conferimenti effettuati ai sensi della legge Amato e dell'art. 4 del d.lgs. n. 358**

- Il meccanismo di applicazione della procedura di affrancamento
- I soggetti coinvolti ed i beni interessati
- Il calcolo della differenza da affrancare (minusvalenze latenti, maggiori passività e fondi, ecc.)
- Gli effetti del riallineamento nei confronti della società conferitaria e di quella conferente

(Avv. Attilio Pelosi)

■ **L'affrancamento delle riserve e dei fondi in sospensione di imposta**

- Le riserve e fondi in sospensione d'imposta affrancabili
- Le riserve per ammortamenti anticipati
- Effetti fiscali dell'affrancamento
- Le modalità d'imputazione dell'imposta sostitutiva

(Dott. Maurizio Zeppilli)

■ **Le assegnazioni e le cessioni agevolate di beni ai soci**

- Le società che possono effettuare l'assegnazione e la cessione agevolata dei beni ai soci
- I soggetti destinatari della cessione o dell'assegnazione agevolata
- Gli immobili e gli altri beni suscettibili di assegnazione o cessione
- La determinazione dell'imposta sostitutiva dovuta

(Avv. Gabriele Escalar)

■ **Problematiche attinenti alla compilazione dei diversi quadri**

- *per le banche, sim, sgr ed altri intermediari finanziari*
- quadro RZ, quadro RG, quadro RH, quadro RS, quadro RF
- problematiche relative al modello 770/2002

(Dott. Marco Ragusa)

- *per le imprese di assicurazione*
- deducibilità delle sanzioni Antitrust

(Dott. Duccio A. Donati)

- *per le imprese industriali*

(Dott. Alberto Taccani)

■ **Le scelte di pianificazione fiscale alla luce dello schema di legge delega**

- La soppressione dell'imposta sostitutiva del 19% e della DIT
- L'introduzione della participation exemption e la conseguente indeducibilità delle minusvalenze o svalutazioni di partecipazioni
- L'esenzione sui dividendi e la soppressione del credito d'imposta
- Le misure contro la thin capitalization
- La tassazione consolidata di gruppo

(Prof. Avv. Raffaello Lupi) - (Dott. Lorenzo Barbone)

LE NOVITA' E LE SEMPLIFICAZIONI IVA

1. Premessa.

Nel quadro della c.d. “Manovra dei 100 giorni”, il Consiglio dei Ministri aveva inizialmente riunito in un unico *corpus* normativo composto da 52 articoli e suddiviso in XI Titoli “[...] *un complesso ed articolato insieme di misure concentrate sul settore produttivo e volte al rilancio dell’economia italiana [...]*” (Comunicato Stampa della Presidenza del Consiglio dei Ministri relativo alla seduta del Consiglio dei Ministri n. 4 del 28 giugno 2001 in cui venivano approvati, tra gli altri, i provvedimenti che avviavano la suddetta “Manovra dei 100 giorni”).

Il Capo III (inserito nel Titolo VIII – “*Soppressione di adempimenti contabili fiscali inutili e semplificazione*”), rubricato “*Altre disposizioni recanti semplificazioni in materia di adempimenti ai fini dell’imposta sul valore aggiunto e di scritture contabili fiscali*” si componeva di 6 articoli (dal n. 36 al n. 41), successivamente trasfusi nel Titolo II di uno Schema di Regolamento per le semplificazioni tributarie, da approvare con legge ordinaria, composto dei seguenti 6 articoli:

- Art. 2 – Semplificazione delle registrazioni relative al *plafond*;
- Art. 3 – Abolizione delle annotazioni relative alle liquidazioni periodiche IVA, soppressione dell’obbligo delle dichiarazioni periodiche IVA ed introduzione dell’obbligo della dichiarazione sintetica IVA in conformità alla normativa dell’Unione europea;
- Art. 4 – Semplificazione in materia di tenuta di registri contabili;
- Art. 5 – Semplificazione in materia di registrazione dei beni ammortizzabili per i soggetti in regime di contabilità semplificata;
- Art. 6 – Termine di registrazione dei corrispettivi e abolizione dell’obbligo di allegare gli scontrini;
- Art. 7 – Perdite involontarie di beni.

Nessuna delle disposizioni appena menzionate risultava contenuta nel provvedimento che il Consiglio dei Ministri aveva successivamente varato e con cui veniva data forma alla annunciata “Manovra dei 100 giorni”, consistente in un disegno di legge per il rilancio dell’economia, approvato in via definitiva dalla Camera il 10 Ottobre 2001 e il cui Capo IV è rubricato “Soppressione di adempimenti inutili e semplificazione”.

A tale proposito, vale comunque notare che in uno stralcio della Relazione illustrativa al sopra menzionato disegno di legge per il rilancio dell’economia, definitivamente approvato dalla Camera, viene operato un generico ed indiretto, ma utile riferimento, agli interventi programmati in materia di soppressione delle dichiarazioni periodiche IVA ed alle altre semplificazioni previste dagli articoli sopra menzionati, al fine di ricondurne la logica in generale dichiarata come fondante la “Manovra”, ovvero l’obiettivo di modificare in positivo l’attuale situazione di “[...] *«corvée» contabile e fiscale imposta in Italia [...]*” che non trova riscontro in Europa e che perciò costituisce “[...] *un fattore di spiazzamento competitivo che va superato [...]*” e che risolvendosi in “[...] *un sistema fiscale basato sui formalismi, più che sulla sostanza, colpisce e danneggia, in termini di costi operativi, di rischi, di angoscia e demotivazione, soprattutto i soggetti che hanno fatto del lavoro produttivo la loro*

bandiera”.

Con decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 17 dicembre 2001, n. 292, le disposizioni di cui sopra – “per la semplificazione e razionalizzazione di adempimenti tributari” – sono state definitivamente recepite.

Il provvedimento menzionato riduce e razionalizza gli adempimenti dei contribuenti connessi con la presentazione delle dichiarazioni fiscali e mira ad adeguare la normativa vigente all'evoluzione tecnologica dei sistemi di trasmissione dei dati.

Le disposizioni che in questa sede presentano rilievo particolare sono:

- quelle del capo II, che sopprimono le dichiarazioni periodiche IVA ed introducono semplificazioni in materia di registrazioni relative al *plafond*, di obblighi di liquidazione, di tenuta dei registri contabili per i soggetti in contabilità ordinaria e semplificata e per gli esercenti arti e professioni, di registrazioni dei corrispettivi documentati da scontrini fiscali e di documentazione della perdita involontaria dei beni;
- quelle del capo III, in cui sono previste semplificazioni in materia di termini di versamento e di altri adempimenti fiscali.

Le principali novità in materia di semplificazioni IVA introdotte dal D.P.R. n. 435/2001 riguardano, in sintesi:

1. l'eliminazione delle dichiarazioni periodiche IVA e dell'obbligo di annotazione delle liquidazioni periodiche IVA;
2. la conseguente introduzione della comunicazione annuale IVA;
3. le semplificazioni delle registrazioni relative al *plafond*.

2. L'abolizione delle dichiarazioni periodiche IVA e delle annotazioni relative alle liquidazioni periodiche.

Tali modifiche sono contemplate dall'art. 11 del D.P.R. n. 435/2001, il cui comma 1 interviene sul disposto dell'art. 1 – rubricato “Dichiarazioni e versamenti periodici” – del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100 e successive modificazioni, come segue:

- 2.1 per quanto concerne l'abolizione delle annotazioni relative alle liquidazioni periodiche, sostituendo il comma 1 del citato articolo con i nuovi commi 1, 1-bis ed 1-ter e modificando il comma 4 dello stesso articolo;
- 2.2 per quanto interessa l'abolizione delle dichiarazioni periodiche IVA, abrogando i commi 2, 2-bis e 2-ter dell'articolo 1 del D.P.R. n. 100 più volte citato.

2.1 Abolizione delle annotazioni relative alle liquidazioni periodiche.

A tale proposito, vale innanzitutto confrontare il testo ancora vigente dell'art. 1, comma 1, del D.P.R. n. 100 con quello che risulterà a seguito della entrata in vigore delle disposizioni modificative.

Il comma 1 in oggetto – nel testo in vigore dal 3 marzo 2000 per effetto delle modifiche apportate dall'art. 2 del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542 – prevedeva che *“Entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.. Gli elementi necessari per il calcolo dell'imposta sono indicati in apposita sezione dei registri delle fatture o dei corrispettivi”*.

Come ricordato, tale comma è stato sostituito dai nuovi commi 1, 1-bis ed 1-ter, ai sensi dei quali *“1. Entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui e' in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Il contribuente, qualora richiesto dagli organi dell'Amministrazione finanziaria, fornisce gli elementi in base ai quali ha operato la liquidazione periodica.*

1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1, ultimo periodo, si applicano anche ai soggetti di cui all'articolo 7 del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542.

1-ter. Resta ferma la possibilità per gli aventi diritto di presentare istanza di rimborso infrannuale.”

Si segnala, per inciso, che il testo contemplato dall'art. 3 del regolamento citato in premessa recava l'ulteriore, ma evidentemente superflua, precisazione per cui: *“Relativamente al mese di novembre tale differenza è determinata entro il giorno sedici del mese successivo.”*

Il nuovo comma 4 dell'art. 1 in oggetto è stato, infine, modificato in tal senso: *“4. Entro il termine stabilito nel comma 1, il contribuente versa l'importo della differenza nei modi di cui all'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Se l'importo dovuto non supera il limite di lire cinquantamila, il versamento e' effettuato insieme a quello relativo al mese successivo.”*, vale a dire eliminando l'ultima parte del primo periodo che attualmente recita: *“e annota sul registro gli estremi della relativa attestazione”*.

Ciò premesso, vale in primo luogo precisare che la soppressione delle annotazioni relative alle liquidazioni periodiche, da operarsi in apposita sezione del registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, riguarda, appunto, il solo obbligo di annotazione e non anche quello di effettuazione

della liquidazione periodica, che deve comunque rimanere adempiuto nel medesimo termine coincidente con il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento.

Di significativo interesse, a tale ultimo riguardo, è la constatazione del mancato recepimento, ad opera del D.P.R. n. 435/2001, della previsione, di cui all'art. 3 del disegno di legge originario poi non entrato in vigore, del maggiore termine, coincidente con la fine del mese successivo a quello di riferimento, ai fini dell'effettuazione delle liquidazioni periodiche.

Il mantenimento del termine più breve di sedici giorni si giustifica con il fatto che, anche ai fini dell'obbligo di effettuazione dei versamenti periodici dell'IVA dovuta, il relativo termine di scadenza è rimasto quello del giorno sedici del mese successivo, anziché essere differito sino alla fine del medesimo mese, con conseguente ed evidente necessità per i contribuenti di provvedere alla liquidazione, ed eventualmente al calcolo dell'imposta a debito, entro il termine ultimo previsto per il pagamento dell'imposta stessa.

La permanenza dell'obbligo di procedere alla liquidazione periodica IVA comporta che, verosimilmente, i contribuenti continueranno ad effettuarne la relativa annotazione nei registri IVA o, quanto meno, a predisporre e conservare prospetti di calcolo extracontabili, al fine di conservare i riferimenti necessari per determinare l'IVA a debito o a credito del periodo ed effettuare i riporti a nuovo della seconda al periodo successivo, nonché di poter adempiere all'eventuale richiesta dell'Amministrazione finanziaria di esibire gli elementi in base ai quali la liquidazione è stata operata.

Ne deriva, inoltre, che rimane comunque immutato, ai sensi dell'art. 25, comma 1 del D.P.R. n. 633 del 1972, l'obbligo di annotare le fatture di acquisto anteriormente alla liquidazione periodica, se in essa viene esercitato dal contribuente il diritto alla detrazione della relativa imposta, restando a sua volta obbligatoria, come ricordato, l'effettuazione della liquidazione periodica stessa.

Per completezza espositiva, è opportuno, altresì, segnalare che il comma 2 dell'art. 11 del D.P.R. n. 435, intervenendo sul disposto dell'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972, ha abolito l'obbligo di annotazione nel registro di cui all'articolo 25 del medesimo DPR n. 633 dell'eccedenza di imposta detraibile risultante dalla dichiarazione IVA annuale relativa all'anno precedente, che non venga chiesta a rimborso, nonché del credito IVA conseguente al diniego di rimborso da parte del competente ufficio delle entrate, emanato ai sensi dell'articolo 1 del DPR 10 novembre 1997, n. 443, da computare in detrazione in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale.

Si noti, inoltre, che ai sensi del comma 1 bis sopra riportato, la soppressione dell'obbligo di annotazione delle liquidazioni periodiche si estende ai contribuenti che abbiano optato per il sistema delle liquidazioni e versamenti trimestrali di cui all'art. 7 del D.P.R. n. 542 del 1999, cui fa espresso rinvio il suddetto comma 1 bis.

Ad una prima lettura, la precisazione contenuta nel comma 1 bis in oggetto sembrerebbe rivelarsi superflua, ove si consideri che ai sensi del comma 5 del medesimo art. 1 del D.P.R. n. 100 del 1998 *“le disposizioni di cui ai commi 1 e 4 si applicano anche nei confronti dei soggetti di cui agli articoli 33, 73, primo comma, lettera e), e 74, quarto comma del decreto del Presidente della Repubblica n.*

633 del 1972, con riferimento ai termini ivi previsti” e che l’art. 33 del D.P.R. n. 633 riguarda proprio il regime semplificato di liquidazione e versamento dei contribuenti c.d. trimestrali.

Si rammenti, tuttavia, che l’art. 33 del D.P.R. n. 633 è stato abrogato a far data dall’entrata in vigore del D.P.R. n. 542 del 1999 e che, per un evidente difetto di coordinamento normativo, tale ultimo provvedimento, intervenendo a modificare il comma 5 dell’art. 1 del D.P.R. n. 100 sopra riportato, ha omesso di sostituire il riferimento, tuttora contemplato nel testo di tale ultima disposizione, all’art. 33 del D.P.R. n. 633 con l’art. 7 dello stesso D.P.R. n. 542 che è oggi la sola disposizione vigente in materia di regime semplificato per i contribuenti c.d. trimestrali.

Il mancato differimento del termine di effettuazione delle liquidazioni periodiche e di versamento dell’imposta da parte del D.P.R. n. 435/2001, più volte ricordato, ha, peraltro, significativamente ridotto l’importanza della questione interpretativa sorta in ordine al rinvio, contenuto nel comma 1.bis citato, all’art. 33 del D.P.R. n. 633, tale rinvio potendosi, in ultima analisi, ricondurre ad una non auspicabile, ma nei fatti esistente, svista del legislatore.

Se ne trova conferma nella precisazioni a tale proposito contenute nella Circolare ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 25 gennaio 2002, n. 6/E, che in merito chiarisce quanto segue: *“nell’ottica della riduzione degli adempimenti fiscali è eliminato l’obbligo di effettuare le seguenti annotazioni nei registri IVA:*

· annotazione delle liquidazioni IVA periodiche, mensili o trimestrali, che, ai sensi dell’articolo 1 del DPR n. 100 del 1998, abrogato dalla presente disposizione, dovevano essere indicati in una apposita sezione del registro delle fatture o dei corrispettivi. I contribuenti continueranno, quindi, ad effettuare i versamenti mensili o trimestrali dell’imposta dovuta ma, a partire dal periodo d’imposta 2002, non dovranno più annotare sui registri gli elementi necessari per il calcolo della liquidazione; questi, tuttavia, ai sensi dell’articolo 11, comma 1, lettera a) del regolamento, dovranno essere forniti in forma sistematica all’amministrazione finanziaria, qualora ne faccia richiesta, anche da parte dei contribuenti che optino per le liquidazioni trimestrali, di cui all’articolo 7 del decreto legislativo n. 542 del 1999 [...]” (par. 13).

Alla luce della modifica del comma 4 sopra riportato, viene, infine, soppresso l’obbligo di procedere alla annotazione nel registro delle fatture emesse dell’attestazione degli estremi del versamento dell’IVA a debito mensile.

A tale riguardo, vale in breve notare che, in conseguenza del mancato differimento alla fine del mese successivo del termine di effettuazione della liquidazione mensile e del rinvio che al termine di effettuazione delle stesse liquidazioni periodiche opera il comma 4 dell’art. 1 del D.P.R. n. 100, risulta parimenti invariato il termine di effettuazione del versamento dell’IVA a debito per il mese di riferimento (ovvero il giorno sedici del mese successivo).

2.2 Abolizione delle dichiarazioni periodiche IVA.

La modifica interviene a mezzo della abrogazione dei commi 2, 2-bis e 2-ter dell’art. 1 del D.P.R. n.

100 del 1998, provvedimento con il quale il legislatore aveva reintrodotta nel sistema IVA l'obbligo di presentazione di dichiarazioni periodiche infrannuali (mensili o trimestrali).

Per completezza, vale ricordare che i tre commi abrogati disponevano come segue:

“2. A decorrere dal periodo d'imposta 1999, i dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche effettuate ai sensi del comma 1 sono indicati, unitamente agli altri elementi richiesti, in apposito modello di dichiarazione da approvare con decreto dirigenziale. Tale dichiarazione è presentata anche nell'ipotesi di liquidazione con eccedenza a credito. Sono esonerati dalla presentazione della dichiarazione periodica i contribuenti non soggetti per l'anno in corso all'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA o di effettuazione delle liquidazioni periodiche, sempreché nel corso dello stesso anno non vengano meno le predette condizioni di esonero, nonché i soggetti di cui all'articolo 88 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Le persone fisiche presentano la dichiarazione sempreché abbiano realizzato nell'anno precedente un volume d'affari superiore a cinquanta milioni di lire.

2-bis. In caso di determinazione separata dell'imposta in presenza di più attività, il contribuente presenta una sola dichiarazione riepilogativa per ciascun periodo. In caso di liquidazioni periodiche separate concernenti periodi mensili e trimestrali, effettuate contestualmente entro il termine previsto dal comma 1 per le liquidazioni mensili, il contribuente presenta una sola dichiarazione contenente i dati riepilogativi delle liquidazioni effettuate.

2-ter. I contribuenti presentano la dichiarazione di cui al comma 2 entro l'ultimo giorno del mese nel quale vanno eseguite le liquidazioni periodiche di cui ai commi 1 e 5. La predetta dichiarazione è presentata per il tramite della Poste italiane S.p.a. o di una banca, convenzionate. I soggetti indicati all'articolo 3, commi 2, 2-bis, 2-ter e 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, trasmettono la dichiarazione in via telematica entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di presentazione.”.

La reintroduzione delle dichiarazioni periodiche IVA aveva risposto all'esigenza dello Stato Italiano di conformarsi alle previsioni della VI Direttiva CEE 77/388, in particolare di rispettare il termine massimo di due mesi dalla scadenza di ogni periodo fiscale previsto dall'art. 22, par. 4, lett. a).

Ai sensi della disposizione appena citata, infatti, *“Ogni soggetto passivo deve presentare una dichiarazione entro un termine che dovrà essere stabilito dagli Stati membri. Tale termine non dovrà superare di due mesi la scadenza di ogni periodo fiscale. Il periodo fiscale può essere fissato dagli Stati membri in un mese, due mesi ovvero un trimestre. Tuttavia gli Stati membri possono stabilire periodi diversi, comunque non superiori ad un anno”.*

Inizialmente tale termine veniva sostanzialmente rispettato da quello di scadenza della dichiarazione annuale, previsto dall'ormai abrogato art. 28 del D.P.R. n. 633 e coincidente dapprima con la fine del mese di febbraio (sino alla modifica dell'articolo citato operata nel 1979) ed in seguito con il 5 marzo di ciascun anno (sino all'ulteriore modifica dell'articolo in parola risalente al 1993).

Successivamente, alla luce dell'ulteriore prolungamento del termine suddetto sino al 15 marzo, previsto prima dall'art. 28 del D.P.R. n. 633 e poi dall'art. 8 del D.P.R. n. 322 del 22 luglio 1998 (il

cui art. 9 abrogava lo stesso art. 28 a far data dal 21 settembre 1998), poi via via differito sino ad arrivare al 31 maggio e 31 ottobre, rispettivamente per i soggetti non tenuti ad includere la dichiarazione IVA annuale nel Modello Unico e per quelli tenuti a tale adempimento, risultava evidente come il termine massimo di due mesi concesso dalla Direttiva fosse palesemente violato.

Ciò in danno della esigenza essenziale dello Stato di reperire con tempestività i dati relativi alla misura del gettito IVA e dell'ammontare dei crediti riportati dai contribuenti, sia ai fini delle dovute comunicazioni all'Unione Europea che ritrae dall'IVA una quota sostanziale delle proprie risorse, sia per la conoscenza del debito erariale per i crediti che vengono chiesti a rimborso.

All'assolvimento di tali funzioni veniva, dunque, preordinata la dichiarazione periodica da presentare con cadenza mensile o trimestrale, in dipendenza del regime di liquidazione e versamento applicato dal soggetto IVA.

Tuttavia, come noto, la reintroduzione di tale obbligo aveva creato un ulteriore onere per i contribuenti, per la cui mancata osservanza veniva prevista l'irrogabilità delle medesime sanzioni proporzionali in vigore per le violazioni di omessa, tardiva ed infedele dichiarazione IVA annuale (si confronti l'art. 5 del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997, come modificato dal D.Lgs. n. 203 del 5 giugno 1998, nel testo vigente anteriormente alle ulteriori modifiche allo stesso apportate dal D.Lgs. n. 99 del 30 marzo 2000).

Il carattere evidentemente sproporzionato di tali misure repressive – riconosciuto dagli stessi organi legislativi nell'affermare che la funzione principale della dichiarazione infrannuale è quella di comunicare tempestivamente all'Amministrazione finanziaria i dati relativi alle liquidazioni periodiche eseguite dal contribuente (Relazione Illustrativa al D.Lgs. n. 99 del 2000 sopra citato) – aveva, peraltro, indotto il legislatore a ridurre sensibilmente il peso, attraverso l'introduzione di una sanzione fissa di ammontare relativamente basso (pari a Lire da 500.000 a 4.000.000, attualmente previste dai commi 3 e 4 dell'art. 5 del D.Lgs. n. 471 del 1997, come modificato dal D.Lgs. n. 99 del 2000 più volte menzionato).

In esito a tale processo di progressiva “attenuazione” del rilievo e delle conseguenze connesse alla dichiarazione periodica IVA l'art. 11 del D.P.R. n. 435 in oggetto ha infine previsto la sua definitiva soppressione e la contestuale introduzione dell'obbligo della dichiarazione sintetica (art. 9), al fine di rispettare comunque le prescrizioni comunitarie ricordate di cui all'art. 22, par. 4, lett. a), della VI Direttiva CEE (su cui ci si soffermerà nel prosieguo).

In tale senso la citata Circolare n. 6/E del 2002 precisa, infatti, che “[...] come il soppresso obbligo di dichiarazione periodica anche quello di comunicazione risponde all'esigenza di adeguare l'ordinamento interno alle disposizioni dettate dalla VI direttiva comunitaria in materia di obblighi dei debitori d'imposta [...]” (par. 10.1).

In merito agli effetti della soppressione dell'obbligo di dichiarazione IVA periodica, pare opportuno svolgere alcune considerazioni.

In primo luogo, si è reso necessario modificare il comma 2 dell'art. 8 del D.P.R. n. 542 del 1998 che precedentemente disponeva – nel caso in cui sussistano i presupposti di rimborsabilità del credito IVA trimestrale previsti dal comma 2 dell'art. 38-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 – per i soggetti tenuti alla presentazione delle dichiarazioni periodiche IVA, l'utilizzazione di tale modello quale istanza di rimborso IVA trimestrale, da presentare all'ufficio IVA competente in apposito esemplare, distinto da quello trasmesso in via telematica all'Amministrazione finanziaria quale dichiarazione periodica, entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento, nonché, per i soggetti non tenuti alla presentazione delle dichiarazioni periodiche IVA, la possibilità di utilizzare tale modello quale modalità alternativa di richiesta di rimborso rispetto all'apposita istanza di cui al decreto interministeriale 23 luglio 1975.

Il comma 2 dell'art. 8 sopra citato – che recitava come segue: *“il rimborso di cui al secondo comma dell'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, spettante ai contribuenti tenuti alla presentazione della dichiarazione periodica prevista dall'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100, è richiesto, all'atto della presentazione della dichiarazione relativa al trimestre ovvero all'ultimo mese del trimestre: a tal fine un esemplare della dichiarazione è presentato direttamente all'ufficio competente entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre, unitamente alla dichiarazione di cui alla lettera c), del settimo comma del suddetto articolo 38-bis se ricorrono le condizioni per l'esonero dalla prestazione delle garanzie. I soggetti non tenuti alla presentazione della menzionata dichiarazione richiedono il rimborso presentando all'ufficio competente entro lo stesso termine un esemplare del modello di dichiarazione periodica ovvero l'apposita istanza prevista dal decreto interministeriale 23 luglio 1975”* – è stato, infatti, riformulato nel senso di lasciare fermo il termine ultimo di presentazione della richiesta di rimborso oggi in vigore, precisando tuttavia, in merito alle formalità da adempiere a tali fini, che tutti i contribuenti aventi diritto al rimborso trimestrale dovranno utilizzare l'apposita istanza di cui al decreto interministeriale 23 luglio 1975.

Il testo attualmente vigente del comma 2 dell'art. 8 in oggetto, come modificato dall'art. 11, comma 5, del D.P.R. n. 435/2001, dispone, infine, che *“2. Il rimborso di cui al secondo comma dell'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e' richiesto presentando all'ufficio competente entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento l'apposita istanza prevista dal decreto del Ministro delle finanze, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 197 del 25 luglio 1975, unitamente alla dichiarazione di cui alla lettera c) del settimo comma del predetto articolo 38-bis, se ricorrono le condizioni per l'esonero dalla prestazione delle garanzie.”*

L'istanza ha forma libera e deve essere presentata entro la fine del mese in cui è effettuata la liquidazione (Circolare n. 6/E, par. 10.2).

In tale contesto sembra ragionevolmente inquadrarsi il comma 1-ter dell'art. 1 del D.P.R. n. 100 del 1998, introdotto dall'art. 11, comma 1, del D.P.R. n. 435/2001, che fa espressamente salva la possibilità per gli aventi diritto di presentare istanza di rimborso IVA infrannuale.

A ben vedere, la soppressione delle dichiarazioni periodiche IVA, quale adempimento di natura meramente formale, non dovrebbe né potrebbe generare alcun effetto in ordine alla titolarità

sostanziale del diritto al rimborso IVA trimestrale, qualora sussistano i presupposti a tal fine richiesti dall'art. 38-bis del D.P.R. n. 633.

Tuttavia, a scongiurare qualunque perplessità che in merito potrebbe sorgere negli operatori, il legislatore ha ritenuto opportuno confermare espressamente l'inesistenza di preclusioni legate alla eliminazione dell'adempimento che oggi, per i contribuenti tenuti alla presentazione delle dichiarazioni periodiche IVA, assolve necessariamente anche alla funzione di istanza formale di rimborso IVA trimestrale.

In secondo luogo, pare opportuno svolgere talune considerazioni in merito ai profili sanzionatori connessi all'abolizione delle dichiarazioni periodiche IVA.

A tale proposito, si legge nella Circolare n. 6/E più volte citata (par. 10.2) che "la circostanza che le dichiarazioni periodiche siano state introdotte in ottemperanza ad un obbligo comunitario comporta che le previsioni sanzionatorie ad esse riferite non possono considerarsi indirettamente abrogate a seguito della loro soppressione. Ritenere, infatti, che le violazioni all'obbligo di dichiarazione periodica commesse in passato o quelle commesse in relazione all'ultimo mese o trimestre del periodo d'imposta 2001 non siano più punibili, comporterebbe una situazione di sostanziale difformità dell'ordinamento interno rispetto a quello comunitario. Ciò risulterebbe, inoltre, in contrasto con le finalità del regolamento che, nell'intento di semplificare e razionalizzare gli adempimenti fiscali, proprio per non incorrere nella violazione di norme comunitarie, ha sostituito il precedente obbligo di dichiarazione periodica con il nuovo obbligo di comunicazione dei dati IVA, in tal modo affermando tra i medesimi una relazione di sostanziale continuità.

Pertanto, in assenza di norme che disciplinano il regime transitorio tra la vecchia e la nuova normativa, la questione attinente alla sanzionabilità dei fatti commessi anteriormente all'entrata in vigore della nuova disposizione va risolta alla luce dei principi generali in materia diritto intertemporale, desumibili dall'articolo 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si osserva a riguardo che la disposizione secondo cui "nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che secondo una legge posteriore, non costituisce una violazione punibile" trova applicazione soltanto nelle ipotesi in cui la legge posteriore abolisce la sanzione, lasciando comunque in vita l'obbligo prima sanzionabile, ovvero quando l'obbligo strumentale viene del tutto eliminato [...]"

Le considerazioni esposte nel riportato passo della circolare, in ultima analisi, si fondano sui principi posti a fondamento, in ambito tributario e prima ancora penalistico ed amministrativo, dell'applicazione della regola del c.d. "*favor rei*".

In breve, ai fini sanzionatori deve ritenersi che un determinato obbligo tributario può considerarsi soppresso quando, in base ad una norma sopravvenuta, il medesimo obbligo sia stato del tutto eliminato o sostituito con altri obblighi differenti per contenuto e finalità. Ciò che non si verifica quando il predetto obbligo sia stato sostituito con adempimenti che rispondono alle medesime finalità del primo.

Con riferimento al caso di specie, l'operatività di tali principi conduce il Ministero ad osservare che all'eliminazione dell'obbligo di presentare le dichiarazioni periodiche IVA è subentrato l'obbligo di

comunicazione annuale dei dati IVA, la cui finalità è equivalente a quella delle dichiarazioni periodiche. La norma in commento in sostanza ha semplicemente riformulato tale adempimento con l'introduzione di altro obbligo di contenuto equipollente. Tra le ipotesi in esame è configurabile, dunque, un rapporto di continuità normativa, atteso che l'abrogazione della norma (che prevede l'obbligo della dichiarazione periodica) non comporta soluzione di continuità nella rilevanza dell'adempimento (portare a conoscenza dell'Amministrazione i dati IVA di un certo periodo) e nella qualificazione illecita della relativa violazione da parte dell'ordinamento tributario (anche l'omessa presentazione della comunicazione annuale IVA è assoggettata a sanzione).

Tanto premesso, la posizione ufficiale dell'Amministrazione finanziaria è quella di considerare la violazione dell'obbligo della dichiarazione periodica IVA tuttora assoggettata a sanzione, sia pure nella più tenue misura prevista dall'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, in applicazione del principio del *favor rei* di cui all'articolo 13, comma 3, del decreto legislativo n. 472 del 1997 (si veda la circolare n. 6/E citata, par. 10.1).

A tale riguardo, preme tuttavia rilevare come il principio desumibile dalla esimente contenuta nell'art. 6, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 472 del 1997 – aggiunto dall'art.7, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 32 del 26 gennaio 2001, “Disposizioni correttive di leggi tributarie vigenti, a norma dell'articolo 16 della legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente lo statuto dei diritti del contribuente”, al fine di operare il coordinamento delle disposizioni sanzionatorie vigenti alla data di entrata in vigore dello statuto del contribuente con le previsioni in esso contenute ed, in particolare, ai fini che in questa sede interessano con il disposto dell'art. 10, comma 3, dello statuto medesimo, ai sensi del quale “*le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione [...] si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta. [...]*” – quanto meno con riferimento a violazioni concernenti il contenuto di dichiarazioni periodiche debitamente presentate nei termini (ad esempio, irregolarità od incompletezze), potesse condurre, già prima della abrogazione delle dichiarazioni periodiche disposta dal D.P.R. n. 435/2001, a ritenere non sanzionabili tali violazioni, in quanto non idonee ad arrecare “*[...] pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo*”.

Tale conclusione trova ulteriore supporto, nel senso di “mitigare”, fino ad escluderli, gli effetti della posizione ministeriale ricordata in merito di attuale sanzionabilità di violazioni commesse anteriormente alla data di decorrenza della suddetta abrogazione.

In terzo luogo, vale notare come, al fine di assicurare il coordinamento tra le varie disposizioni normative interessate, dovrà ugualmente procedersi alla modifica dell'art. 13, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997, in materia di ravvedimento operoso, posto che tale previsione, tra l'altro, consente oggi di regolarizzare la violazione consistente nella omessa presentazione della dichiarazione periodica IVA entro il termine di 30 giorni dalla scadenza, versando la relativa sanzione ridotta ad un ottavo del minimo. Tale disposizione verrà verosimilmente abrogata nella parte in cui si riferisce in particolare alle dichiarazioni periodiche IVA.

Ancora in tema di ravvedimento, riveste interesse il fatto che l'eliminazione della dichiarazione periodica precluderà l'applicazione della c.d. procedura semplificata di ravvedimento, per

regolarizzare eventuali violazioni commesse durante lo stesso anno solare, oggi consistente nella possibilità di computare, nella liquidazione periodica relativa al periodo in cui si effettua il ravvedimento, l'imposta non versata o erroneamente determinata, per effetto di violazioni "prodromiche" quali l'omessa o irregolare fatturazione o registrazione ovvero l'indebita detrazione, in una precedente liquidazione periodica.

In base a tale procedura, infatti, il contribuente ha oggi la possibilità di inserire nella dichiarazione periodica relativa al mese o trimestre in cui si effettua la regolarizzazione variazioni di imponibile od imposta conseguenti alla correzione di dati indicati in precedenti dichiarazioni periodiche presentate nello stesso anno solare, senza necessità di provvedere alla presentazione di una dichiarazione integrativa per il mese o trimestre cui si riferisce la violazione regolarizzata.

Inoltre, venendo meno l'obbligo di presentazione delle dichiarazioni periodiche, non sarà possibile utilizzare nemmeno la procedura c.d. "ordinaria", la quale consente di ripresentare una dichiarazione integrativa diretta a correggere quella precedentemente presentata, relativa al periodo cui si riferisce la violazione, anche qualora la violazione medesima sia stata commessa nell'anno solare precedente e purché la dichiarazione integrativa venga trasmessa entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA annuale dovuta per l'anno di commissione della violazione (ai sensi dell'art. 13 comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 472 sopra citato).

Di conseguenza, il ravvedimento dovrà essere effettuato con le stesse modalità seguite in passato, anteriormente all'introduzione delle dichiarazioni periodiche, vale a dire semplicemente ponendo in essere l'adempimento "ora per allora": ad esempio, nel caso di mancata emissione di fattura si dovrà procedere all'emissione ed alla conseguente annotazione del documento nel registro delle fatture emesse con riferimento al mese o trimestre in cui la regolarizzazione viene operata.

Ne deriva che l'imposta regolarizzata confluirà nella liquidazione periodica relativa a tale ultimo mese o trimestre e verrà di conseguenza versata, unitamente agli interessi ed alle sanzioni ridotte, in sede di versamento dell'IVA dovuta per tale mese o trimestre, ove esistente.

Sarà, quindi, necessario prevedere modalità particolari di segnalazione all'Amministrazione finanziaria dell'avvenuta regolarizzazione, che potranno ad esempio consistere nell'obbligo di effettuare annotazioni distinte e separate nei registri IVA in modo da dare evidenza degli importi versati rispettivamente a titolo di imposta, interessi e sanzioni ridotte, nonché degli estremi del versamento effettuato.

3. L'introduzione dell'obbligo di presentazione di una dichiarazione IVA sintetica.

Come ricordato, l'introduzione dell'obbligo di presentazione della dichiarazione sintetica IVA risponde alla necessità dello Stato italiano di conformarsi alle prescrizioni comunitarie, in particolare al termine massimo di due mesi dalla fine del periodo di imposta previsto dall'art. 22, par. 4, lett. a), della VI Direttiva CEE 77/388.

Per inciso, vale ricordare che l'art. 3 dello Schema di Regolamento inizialmente configurato risultava rubricato *“Abolizione delle annotazioni relative alle liquidazioni periodiche IVA, soppressione dell'obbligo delle dichiarazioni periodiche IVA ed introduzione dell'obbligo della dichiarazione sintetica IVA in conformità alla normativa dell'Unione europea”*.

Tale constatazione parrebbe sufficiente a rimuovere le perplessità che potrebbero sorgere in merito ad una apparente duplicazione di adempimenti per i soggetti IVA ove si consideri che resterà comunque operante l'obbligo di presentazione della dichiarazione IVA annuale di cui agli art. 3 e 8 del D.P.R. n. 322 del 1998 nei termini a tal uopo specificamente previsti (ovvero, nel caso di presentazione in via telematica, 31 ottobre di ciascun anno).

In tal senso, si legge nella Circolare n. 6/E citata che *“La abolizione della dichiarazione IVA periodica ha reso necessario introdurre un nuovo adempimento, sicuramente meno gravoso per i contribuenti, per ottemperare agli obblighi comunitari previsti dall'articolo 22, paragrafo 4, della direttiva CEE n. 77/388 del 17 maggio 1977, il quale dispone che il termine per la presentazione della dichiarazione IVA, stabilito dai singoli stati, non può superare di due mesi la scadenza di ogni periodo fiscale.*

Poiché il periodo d'imposta si conclude il 31 dicembre, i termini per la presentazione della dichiarazione IVA annuale, sia in forma autonoma che unificata, fissati dal Regolamento (art. 8) - entro il 31 luglio, se la presentazione avviene per il tramite di una banca o delle Poste italiane S.p.a., ed entro il 31 ottobre se la presentazione avviene in via telematica - non soddisfano tale condizione. [...] “ (par. 11.1).

Le perplessità in ordine alla correttezza di una situazione nella quale il legislatore, allo scopo di rimediare a proprie carenze ed omissioni di fronte agli obblighi imposti dalla normativa comunitaria, introduce un adempimento ulteriore a carico dei contribuenti, sostanzialmente ripetitivo rispetto a quello costituito dalla dichiarazione annuale, sono alimentate, tuttavia, dall'analisi del contenuto che dovrà avere la dichiarazione sintetica.

A tale proposito, si rivela utile riportare il testo del nuovo art. 8-bis, inserito nel D.P.R. n. 322 del 22 luglio 1998:

“1. Fermi restando gli obblighi previsti dall'articolo 3 relativamente alla dichiarazione unificata e dall'articolo 8 relativamente alla dichiarazione I.V.A. annuale e ferma restando la rilevanza attribuita alle suddette dichiarazioni anche ai fini sanzionatori, il contribuente presenta in via telematica, direttamente o tramite gli incaricati di cui all'articolo 3, commi 2-bis e 3, entro il mese di febbraio di ciascun anno, una comunicazione dei dati relativi all'imposta sul valore aggiunto riferita all'anno solare precedente, redatta in conformità al modello approvato con provvedimento amministrativo da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. La comunicazione e' presentata anche dai contribuenti che non hanno effettuato operazioni imponibili.

2. Sono esonerati dall'obbligo di comunicazione i contribuenti che per l'anno solare precedente hanno registrato esclusivamente operazioni esenti dall'imposta di cui all'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, salvo che abbiano registrato operazioni intracomunitarie, i contribuenti esonerati ai sensi di specifiche disposizioni

normative dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale di cui all'articolo 8, i soggetti di cui all'articolo 88 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, i soggetti sottoposti a procedure concorsuali, nonché' le persone fisiche che hanno realizzato nel periodo di riferimento un volume d'affari inferiore o uguale a lire 50 milioni.

3. Gli enti o le società partecipanti che si sono avvalsi per l'anno di riferimento della procedura di liquidazione dell'I.V.A. di gruppo di cui all'ultimo comma dell'articolo 73 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, inviano singolarmente la comunicazione dei dati relativamente alla propria attività.

4. Nella comunicazione sono indicati l'ammontare delle operazioni attive e passive al netto dell'I.V.A., l'ammontare delle operazioni intracomunitarie, l'ammontare delle operazioni esenti e non imponibili, l'imponibile e l'imposta relativa alle importazioni di oro e argento effettuate senza pagamento dell'I.V.A. in dogana, l'imposta esigibile e l'imposta detratta, risultanti dalle liquidazioni periodiche senza tener conto delle operazioni di rettifica e di conguaglio.

5. I termini di presentazione della comunicazione che scadono di sabato sono prorogati d'ufficio al primo giorno feriale successivo.

6. Per l'omissione della comunicazione o l'invio di tale comunicazione con dati incompleti o non veritieri restano applicabili le disposizioni previste dall'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.”.

In particolare, la previsione di cui al comma 2 si rivela conforme alle prescrizioni comunitarie, dal momento che l'art. 22, par. 4, lett. b), della VI Direttiva CEE richiede che nella dichiarazione figurino “[...] tutti i dati necessari ad accertare l'importo dell'imposta esigibile e quello delle deduzioni da operare, compresi, se del caso, qualora risulti necessario per fissare la base imponibile, l'importo complessivo delle operazioni relative a tale imposta e a tali deduzioni, nonché l'importo delle operazioni esenti”.

Ferma restando la necessità di attendere il provvedimento amministrativo cui rinvia la norma in esame – che presumibilmente assumerà la forma del decreto direttoriale o di quello ministeriale, usualmente utilizzati in sede di approvazione dei modelli di dichiarazione – al fine di individuare con esattezza l'estensione del contenuto della dichiarazione sintetica ed il livello di dettaglio delle informazioni richieste, da una prima lettura della disposizione in commento parrebbe potersi desumere la sostanziale similarità dei dati da indicare nella dichiarazione sintetica ed in quella annuale, dovendo i primi consentire l'accertamento dell'importo dell'imposta esigibile e di quella portata in detrazione e, quindi, in definitiva, del risultato (a debito o a credito) emergente dal computo della totalità delle operazioni effettuate nell'anno solare e che troverà parimenti evidenza nella successiva dichiarazione annuale.

In senso contrario a tale conclusione, si è, tuttavia, pronunciata la Circolare n. 6/E più volte menzionata, di cui è utile riportare il seguente stralcio: “[...] la natura e gli effetti del nuovo adempimento non sono quelli propri della "Dichiarazione IVA", bensì quelli riferibili alle comunicazioni di dati e notizie. Attraverso la comunicazione il contribuente non procede, infatti, alla definitiva autodeterminazione dell'imposta dovuta, che avverrà invece attraverso il tradizionale strumento della dichiarazione annuale [...]” (par. 11.1).

Quanto ai soggetti obbligati, restano esclusi i soggetti esonerati dall'obbligo della dichiarazione annuale e dall'obbligo della dichiarazione periodica: in particolare, risultano esonerati i contribuenti che nell'anno di riferimento abbiano registrato esclusivamente operazioni esenti di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, salvo che siano tenuti alla rettifica delle detrazioni di cui all'art. 19-bis 2 del medesimo decreto. Pare superfluo notare come l'effettuazione e registrazione anche di una sola operazione diversa da quelle contemplate nel sopra citato art. 10 comporterà la sussistenza dell'obbligo di compilare e presentare la dichiarazione sintetica.

Particolari disposizioni sono dettate per le società e gli enti che si avvalgono della procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo di cui all'articolo 73, ultimo comma del DPR n. 633 del 1972 i quali assolvono autonomamente l'obbligo della comunicazione, con riferimento ai dati IVA relativi ad ogni singola società del gruppo. La società controllante non dovrà presentare, pertanto, a differenza di quanto previsto con riferimento alla dichiarazione IVA annuale, oltre la propria comunicazione anche quella relativa al gruppo. Ciò in quanto in sede di comunicazione non devono essere evidenziati i debiti e i crediti d'imposta trasferiti al gruppo dalle società aderenti.

Si ricordi, inoltre, che le modalità di redazione e presentazione della comunicazione, di cui dall'articolo 8-bis, comma 1 del DPR n. 322 del 1998, ricalcano, sostanzialmente, le regole dettate per le dichiarazioni annuali.

E' infatti previsto che la comunicazione sia redatta utilizzando un apposito modello approvato con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate e che tale modello sia presentato in via telematica, o direttamente o tramite gli intermediari abilitati, ai sensi dell'articolo 3, commi 2-bis e 3, dello stesso DPR n. 322.

Non è prevista la possibilità di presentare la comunicazione tramite banca o posta, atteso che gli unici soggetti autorizzati ad utilizzare tale canale per la presentazione delle dichiarazioni annuali (persone fisiche con volume d'affari uguale o inferiore a 50 milioni), sono esonerati dal presente adempimento.

La presentazione della comunicazione deve avvenire entro il mese di febbraio e, se il termine scade di sabato, entro il primo giorno feriale successivo, analogamente a quanto previsto per la presentazione delle dichiarazioni.

Pare, infine, opportuno soffermarsi sui profili sanzionatori connessi alla introduzione dell'obbligo della dichiarazione sintetica IVA.

A tale introduzione, infatti, lo Schema di regolamento originario non affiancava alcuna previsione di carattere sanzionatorio regolante le conseguenze operanti nel caso di infrazioni relative al suddetto obbligo (omessa o tardiva presentazione, infedeltà, irregolarità).

Il silenzio normativo poteva essere interpretato in due modi:

- la norma sanzionatoria sarebbe stata successivamente prevista in una disposizione modificativa od

integrativa del vigente D.Lgs. n. 471 del 1997 (con cui, come noto, si è provveduto alla riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi e che costituisce oggi il provvedimento normativo di riferimento nelle summenzionate materie): a tale riguardo, peraltro si auspicava che, viste le ragioni per cui la dichiarazione sintetica sarebbe stata introdotta, la funzione che avrebbe perseguito e la natura sostanzialmente “riepilogativa” del suo contenuto, le violazioni consistenti nella omissione o tardività, infedeltà ed irregolarità venissero punite con una sanzione fissa di non rilevante ammontare, quale ad esempio quella già prevista per le medesime violazioni riguardanti le dichiarazioni periodiche IVA (sanzione, si ricorda, pari a Lire 500.000-4.000.000);

- proprio in considerazione delle suddette ragioni, funzione e natura, nei confronti delle violazioni connesse alla dichiarazione sintetica si sarebbe potuta applicare la nuova esimente contenuta nell’art. 6, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 472/1997 sopra richiamata, una volta valutati i margini di applicabilità alle infrazioni commesse in materia di dichiarazione sintetica del sopra citato comma 5-bis che esclude la punibilità delle “[...] violazioni che non arrecano pregiudizio all’esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell’imposta e sul versamento del tributo”.

Tra le due prospettate interpretazioni, la prima ha trovato conforto normativo nel disposto del comma 6 dell’art. 8 bis, che estende alle infrazioni connesse alla comunicazione dei dati IVA le sanzioni previste dall’art. 11 del D.Lgs. n. 472/1997 (da lire 500.000 a Lire 4.000.000).

A tale proposito, il par. 11.1 della Circolare n. 6/E sottolinea che “[...] dalla natura non dichiarativa della comunicazione, evidenziata dalla stessa denominazione attribuita dal legislatore a tale adempimento, comporta l’inapplicabilità delle sanzioni previste in caso di omessa o infedele dichiarazione nonché delle disposizioni di cui all’articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997 in materia di ravvedimento in caso di violazione degli obblighi di dichiarazione.

L’omissione della comunicazione o l’invio della stessa con dati incompleti o inesatti comporta, al contrario, l’applicazione delle sanzioni previste dall’articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, per la omessa o inesatta comunicazione di dati, richiamato dal comma 6 dell’articolo 8-bis del DPR n. 322.

Non essendo, infine, prevista la possibilità di rettificare o integrare una comunicazione già presentata, eventuali errori nella compilazione devono essere corretti in sede di dichiarazione annuale”.

L’espressa disciplina delle conseguenze sanzionatorie implicate dalla commissione di violazioni connesse alla comunicazione dei dati IVA non esclude, comunque, la possibilità di invocare la richiamata esimente applicabile alle c.d. violazioni formali, ove, naturalmente, se ne possano ritenere integrati i relativi presupposti di operatività.

4. Le semplificazioni delle registrazioni relative al plafond.

Con l’art. 10 del D.P.R. n. 435/2001 viene prevista l’introduzione di alcune semplificazioni per i c.d.

esportatori abituali.

Allo stato della legislazione previgente, i contribuenti che si avvalgono della facoltà di acquistare o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 633 del 1972 “[...] devono annotare, in ciascun mese, nei registri di cui agli artt. 23, 24 (n.d.r.: rispettivamente, il registro delle fatture emesse e quello dei corrispettivi) o al comma 2 dell'art. 39 del decreto ivi indicato (n.d.r.: il registro riepilogativo) ovvero nel registro di cui al precedente comma (n.d.r.: l'apposito registro o blocco sezionale degli ordinari registri IVA in cui devono essere annotate le dichiarazioni di intento emesse, ai sensi del comma 2 dell'art. 1 del D.L. n. 746 del 29 dicembre 1983, convertito dalla L. n. 17 del 27 febbraio 1984), l'ammontare di riferimento delle esportazioni utilizzabile all'inizio del secondo mese precedente e quello degli acquisti e delle importazioni fatte nel medesimo mese senza pagamento dell'imposta ai sensi dell'art. 8, lett. c), dello stesso decreto risultante dalle relative fatture e bollette doganali. Gli stessi contribuenti devono inviare all'Ufficio IVA in allegato alla dichiarazione annuale, un prospetto delle annotazioni eseguite rispettivamente nel primo e nel secondo semestre solare redatto in conformità al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze” (art. 1, comma 3, del D.L. n. 746 del 1983 previgente).

Per inciso, si rammenta che in luogo dell'allegato Mod. IVA 99-bis, originariamente da inviare separatamente all'Ufficio e poi soppresso dall'art. 6 del D.M. 16 dicembre 1994, è stato inserito un apposito riquadro nel Modello di dichiarazione IVA annuale, il c.d. quadro VC.

In base a quanto previsto dal summenzionato art. 10 del D.P.R. n. 435 – che non interviene a modificare le disposizioni del D.L. n. 746 più volte citato, ma per effetto della cui entrata in vigore l'art. 1, comma 3 del medesimo decreto legge dovrà ritenersi abrogato per incompatibilità con le nuove disposizioni (in tal senso dispone espressamente l'art. 19, comma 7, del medesimo Decreto n. 435) –

1. viene espressamente riconosciuto in una norma di rango primario l'effetto, sopra accennato, della abolizione del Mod. IVA 99-bis e della connessa introduzione di un apposito riquadro nel Modello di dichiarazione annuale IVA ai fini delle prescritte comunicazioni in merito alla movimentazione del *plafond*: il primo periodo dell'art. 10 dispone, infatti, che “1. I contribuenti che si avvalgono della facoltà di acquistare o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta ai sensi dell'articolo 1, primo comma, del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, indicano in un apposito prospetto della dichiarazione annuale relativa all'imposta sul valore aggiunto, distintamente per mese, l'ammontare delle esportazioni, di cui alle lettere a) e b), comma primo, dell'articolo 8 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, delle operazioni assimilate e delle operazioni comunitarie effettuate e quello degli acquisti e delle importazioni fatti senza pagamento dell'imposta ai sensi della lettera c) del medesimo comma primo dell'articolo 8 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, risultante dalle relative fatture e bollette doganali [...]”;
2. viene soppresso l'obbligo attuale di procedere all'effettuazione di apposite annotazioni in ordine all'ammontare mensile del *plafond* disponibile, nonché di quello “consumato”, come risultante dalle fatture e bollette doganali relative agli acquisti ed importazioni: tale obbligo viene sostituito

con quello di fornire “[...] agli organi dell'Amministrazione finanziaria, se ne viene fatta richiesta, l'ammontare di riferimento delle esportazioni, delle operazioni assimilate e delle operazioni comunitarie utilizzabile all'inizio di ciascun mese, fino al secondo mese precedente a quello della richiesta, e quello degli acquisti e delle importazioni effettuate in ciascun mese, fino al secondo mese precedente alla richiesta, senza pagamento dell'imposta.”.

Quanto al punto sub 1), vale brevemente notare che, come peraltro già ordinariamente accade in sede di compilazione del quadro VC della dichiarazione IVA annuale, l'indicazione delle operazioni effettuate in regime di non imponibilità ai sensi degli art. 8, 8 bis, 9 del D.P.R. n. 633 del 1972 (esportazioni, operazioni assimilate alle esportazioni e servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali) e dell'art. 41 del D.L. n. 331 del 1993 (cessioni intracomunitarie) che concorrono alla formazione del *plafond*, nonché degli acquisti ed importazioni posti in essere senza assolvimento dell'imposta con conseguente consumazione dello stesso *plafond*, va operata con base di riferimento mensile, anziché semestrale, come originariamente previsto dall'art. 1, comma 3, ultimo periodo, del D.L. n. 746 del 1983 sopra riportato (in relazione al c.d. Mod. IVA 99-bis, poi soppresso nel 1994).

Con riferimento al punto sub 2), si noti innanzitutto che, come già rilevato in merito alla soppressione dell'obbligo di annotazione delle liquidazioni periodiche IVA, è verosimile che i contribuenti interessati continueranno a redigere appositi prospetti, sugli stessi registri IVA o al di fuori della contabilità obbligatoria, in cui sarà data evidenza delle movimentazioni del *plafond*. Ciò al fine di poter adempiere all'obbligo di esibizione su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, ove tale ultima sia formulata, e soprattutto di poter monitorare con certezza formazione e consumazione del *plafond* stesso, al fine di prevenire l'effettuazione di eventuali utilizzi al di là del limite maturato e quindi disponibile.

E' opportuno, a tale proposito, soffermarsi su uno dei primi commenti contenuti nella stampa specializzata, formulato in relazione all'art. 2 dello Schema di regolamento che inizialmente contemplava le disposizioni poi confluite nell'art. 10 del D.P.R. n. 435 e che, per quanto interessa il profilo in esame, non ha subito modifiche di rilievo ad opera di quest'ultimo, in merito alla presunta innovazione di carattere sostanziale che la soppressione dell'obbligo di annotare le movimentazioni del *plafond* sarebbe idonea a generare (cfr. Gian Paolo Tosoni, *La dichiarazione sintetica sostituirà le periodiche*, Il Sole 24 Ore, 13 agosto 2001).

In particolare, è stata prospettata un'interpretazione della nuova disposizione tale da poter comportare la rilevanza, ai fini della maturazione o formazione del *plafond*, non più delle operazioni attive non imponibili registrate nell'anno solare precedente, o nei dodici mesi precedenti nel caso del c.d. *plafond* mobile, bensì a quello delle medesime operazioni effettuate nello stesso periodo, con il risultato di uniformare il criterio di determinazione del *plafond* disponibile o spendibile a quello attualmente previsto per la determinazione del *plafond* consumato od utilizzato.

In altri termini, mentre in base alle disposizioni previgenti, allo scopo di individuare il momento di formazione e, correlativamente, quello di utilizzazione del *plafond*, acquistavano rilievo, rispettivamente, la registrazione delle operazioni attive non imponibili – con conseguente irrilevanza della data di conclusione dell'operazione ai fini doganali, ove necessaria (si pensi all'emissione di una

fattura anticipata o al ricevimento di un pagamento anticipato a fronte di una futura cessione all'esportazione) – e la concreta effettuazione dell'acquisto o importazione senza assolvimento dell'imposta – da determinare in applicazione dei principi di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 633 del 1972, in ordine al momento impositivo – l'effetto della nuova previsione di cui all'art. 2 dello Schema di Regolamento sarebbe stato quello di condizionare maturazione e consumazione allo stesso presupposto sostanziale, consistente nella effettuazione della relativa operazione.

Tale interpretazione non sembra però condivisibile, ove si consideri che:

- il secondo periodo del sopra riportato art. 10 del D.P.R. n. 435 continua a riferirsi testualmente, al pari di quanto si legge nel testo dell'art. 1, comma 3, del D.L. n. 746 prima in vigore, all'ammontare del *plafond utilizzabile* e a quello degli acquisti e delle importazioni *effettuati*, con ciò non sembrando voler apportare innovazioni in merito ai criteri di determinazione del momento di formazione e di quello di utilizzo del *plafond*, come regolati dallo stesso D.L. n. 746: l'art. 10 in commento (e prima di esso, il comma 3 dell'art. 1 del D.L. n. 746, ora abrogato per incompatibilità con le norme sopravvenute) si riferisce, infatti, al mero obbligo di annotazione delle movimentazioni ed il termine 'utilizzabile' appare neutro, ovvero di per sé non idoneo, né sufficiente ad individuare un criterio di maturazione del *plafond* rispetto ad un altro, con ciò implicitamente rinviando ad altra disposizione che precisi il presupposto in presenza del quale il requisito della 'utilizzabilità' venga in essere;
- l'art. 10 del D.P.R. n. 435/2001 non interviene sul comma 1 dell'art. 1 del D.L. n. 746, in virtù del quale, per effetto delle modifiche apportate dalla L. n. 28 del 18 febbraio 1997 e come espressamente confermato nella C.M. n. 145/E del 10 giugno 1998, è il criterio della registrazione ad assumere esclusivo rilievo ai fini della costituzione del *plafond* spendibile: ciò anche al fine di semplificare gli adempimenti dei contribuenti, in quanto il *plafond* disponibile viene a coincidere con le risultanze contabili e da questo automaticamente desumibile.

Conferma tale impostazione quanto precisato nella Circolare n. 6/E più volte richiamata, secondo cui *"la norma di semplificazione concerne i soli adempimenti documentali espressamente richiamati mentre restano invariati l'obbligo di annotare la dichiarazione d'intento, previsto dall'articolo 1, comma 2, del decreto legge 29 dicembre 1983, n. 746, e le modalità di costituzione e di utilizzo del plafond, dettate dall'articolo 1, comma 1 dello stesso decreto legge, come modificato dall'articolo 2, comma 2 della legge 18 febbraio 1997, n. 28, alla cui costituzione, come più volte precisato, non concorrono le cessioni di cui alla lettera c) dell'articolo 8 DPR n. 633 del 1972."*.

5. La decorrenza delle semplificazioni in materia di IVA.

L'art. 19, contenuto nel capo III del Decreto n. 435, contiene disposizioni finali e transitorie, alcune delle quali dirette a regolare il momento di entrata in vigore delle nuove previsioni, altre a disporre l'abrogazione espressa delle norme attuali con le prime ormai incompatibili.

Per quanto in questa sede di specifico interesse, vale menzionare il comma 4, ai sensi del quale:

- a) gli effetti delle disposizioni di cui all'art. 9 decorrono dal 1° gennaio 2003;
- b) gli effetti delle disposizioni di cui all'art. 11 decorrono dalle liquidazioni relative al 2002;

La previsione di cui alla lettera a) si riferisce all'obbligo di comunicazione dei dati IVA e comporta la conseguenza per cui la prima comunicazione dei dati IVA da presentare sarà quella relativa al periodo di imposta 2002, in scadenza al 28 febbraio 2003.

La previsione di cui alla lettera b) acquista particolare rilievo, riferendosi al momento di decorrenza della abrogazione delle dichiarazioni periodiche IVA.

L'art. 11, comma 1, lett. b), del D.P.R. n. 435/2001 contempla, infatti, l'abrogazione dei commi 2, 2-bis e 2-ter dell'art. 1 del D.P.R. n. 100/1998 che prevedevano l'obbligo e regolavano le modalità ed i termini di presentazione delle dichiarazioni in oggetto.

Sulla base della formulazione testuale della disposizione in commento, che non si limita a disporre l'abrogazione dei commi appena citati con effetto dal 1° gennaio 2002, ma che, invece, a partire dalla medesima data prevede che decorrano gli effetti di tale abrogazione, sembrava potersi desumere che l'obbligo di presentazione sarebbe venuto meno già con riferimento alla dichiarazione periodica relativa al mese di novembre 2001, per i contribuenti mensili, dal momento che, per tali soggetti, qualora tenuti alla compilazione della dichiarazione periodica IVA, il termine di presentazione coincideva ormai con quello di trasmissione in via telematica, ovvero con l'ultimo giorno del mese successivo a quello in cui devono essere eseguite le liquidazioni del periodo di riferimento (si confrontino le istruzioni alla compilazione del modello di dichiarazione periodica IVA, approvate con Decreto del Direttore Generale della Agenzia delle Entrate del 31 gennaio 2001).

Inopinatamente la Circolare n. 6/E (par. 21) ha, invece, precisato che l'abolizione delle annotazioni relative alle liquidazioni periodiche IVA e la soppressione dell'obbligo delle dichiarazioni periodiche hanno effetto solo a decorrere dalle liquidazioni relative all'anno 2002.

Marco Giontella