

Le indicazioni Assonime sulla comunicazione trimestrale delle liquidazioni periodiche IVA

di Mario Spera (*) e Gianluca Lacidogna (**)

La circolare Assonime n. 22 del 13 settembre 2017 fa il punto sull'adempimento relativo alla comunicazione telematica dei dati delle liquidazioni periodiche IVA che completa il correlato adempimento della comunicazione dei dati delle fatture. Come noto, a decorrere dal 1° gennaio 2017 è stato introdotto l'obbligo di presentazione della comunicazione dei dati relativi alle liquidazioni periodiche IVA, che va fatto con cadenza trimestrale, indipendentemente dalla frequenza con la quale il contribuente esegue le liquidazioni (mensili o trimestrali). A differenza di quanto avvenuto per la comunicazione dei dati delle fatture emesse e di quelle ricevute e registrate nel trimestre, ivi comprese le bollette doganali, e i dati delle relative variazioni, non è stata emanata, finora, una circolare esplicativa dell'obbligo di comunicazione delle liquidazioni periodiche, per il quale, tuttavia, l'Agenzia delle entrate ha fornito indicazioni mediante lo strumento delle *Faq*, pubblicate sul sito *internet* della stessa Agenzia. La circolare Assonime n. 22 in esame offre lo spunto per approfondire alcune tematiche particolari che riguardano quasi tutti i contribuenti IVA, tenendo anche conto dell'importanza che l'Amministrazione finanziaria attribuisce a questo strumento in un'ottica di recupero dell'evasione.

1. Premessa

L'art. 21-*bis*, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, introdotto dall'art. 4, comma 2, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla Legge 1° dicembre 2016, n. 225, ha istituito per **tutti i soggetti passivi IVA**, l'obbligo di presentazione della **comunicazione delle liquidazioni periodiche**, effettuate ai sensi dell'art. 1, commi 1 e 1-*bis*, del D.P.R. 23 marzo 1998, n.

100, nonché degli artt. 73, primo comma, lett. e), e 74, quarto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. L'introduzione del nuovo obbligo, tuttavia, non ha modificato né i termini per l'effettuazione delle liquidazioni né i termini per l'effettuazione dei versamenti, che restano mensili o trimestrali a seconda del regime adottato dal contribuente (1).

(*) *Principal* Studio Bernoni Grant Thornton.

(**) *Consultant senior* Studio Bernoni Grant Thornton.

(1) L'art. 7 del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542 stabilisce che: "I contribuenti che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a lire 600 milioni per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi e per gli esercenti arti o professioni, ovvero lire un miliardo per le imprese aventi per oggetto altre attività, possono optare, per:

a) l'effettuazione delle liquidazioni periodiche, di cui all'art. 1, comma 1, del Decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100, e dei relativi versamenti dell'imposta entro

il 16 del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre trimestri solari; qualora l'imposta non superi il limite di lire 50.000 il versamento è effettuato insieme a quello dovuto per il trimestre successivo;

b) il versamento dell'imposta dovuta entro il 16 di marzo di ciascun anno, ovvero entro il termine previsto dall'art. 17, comma 1, del regolamento di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, maggiorando le somme da versare degli interessi nella misura dello 0,40 per cento per ogni mese o frazione di mese successivo alla predetta data.

2. Nei confronti dei contribuenti che esercitano contempo-

La circolare Assonime n. 22, nel commentare il nuovo adempimento, sottolinea come il legislatore, attraverso la comunicazione dei dati delle fatture e della liquidazione periodica, abbia inteso spingere i contribuenti “ad una maggiore fedeltà fiscale, riducendo gli omessi versamenti, l’evasione e le frodi”, e nel contempo, in particolare con l’obbligo di comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche, abbia inteso realizzare “nel breve periodo, un incremento di gettito ascrivibile all’incremento delle somme riscosse tramite i controlli automatizzati”.

2. Presentazione del modello di comunicazione

La trasmissione dei dati delle liquidazioni periodiche deve essere effettuata esclusivamente **in via telematica**, direttamente dal contribuente, accedendo alla propria posizione FiscoOnline, ovvero tramite gli **intermediari abilitati**, di cui all’art. 3, commi 2-*bis* e 3, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, entro (2) l’ultimo giorno del secondo mese successivo a ciascun trimestre, ad eccezione della comunicazione relativa al secondo trimestre che è presentata entro il 16 settembre e quella relativa all’ultimo trimestre che è presentata entro l’ultimo giorno del mese di febbraio dell’anno successivo. Di fatto le scadenze sono fissate al: i) 31 maggio per l’invio dei dati relativi al 1° trimestre dell’anno; ii) 16 settembre per l’invio dei dati relativi al 2° trimestre; iii) 30 novembre per l’invio dei dati relativi al 3° trimestre; iv) 28 (o 29) febbraio dell’anno

successivo per l’invio dei dati relativi al 4° trimestre. Per il 2017 (primo anno di applicazione), per venire incontro ai problemi applicativi rappresentati dagli operatori, la prima scadenza è stata spostata dal 31 maggio al 12 giugno (cfr. D.P.C.M. del 22 maggio 2017) (3).

La **periodicità trimestrale** della comunicazione vale sia per gli operatori che liquidano l’IVA mensilmente (4) che per gli operatori che effettuano tale liquidazione con cadenza trimestrale (5); le istruzioni al modello di comunicazione precisano che i contribuenti che eseguono liquidazioni trimestrali devono presentare la comunicazione per il quarto trimestre solare, senza tenere conto delle eventuali operazioni di rettifica e di conguaglio da effettuare in sede di dichiarazione annuale (ad esempio calcolo definitivo del pro-rata) (6).

Per contro, sono **esonerati** dalla presentazione della comunicazione i soggetti passivi: i) non obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale IVA (7); ovvero ii) non obbligati all’effettuazione delle liquidazioni periodiche (8), sempreché, nel corso dell’anno, non vengano meno le predette condizioni.

I **dati** e le **informazioni da trasmettere** sono stati individuati con il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate, emanato in data 27 marzo 2017, prot. n. 58793, sia per ciò che riguarda le fatture emesse e ricevute che per quanto riguarda le liquidazioni periodiche IVA. Con particolare riferimento a quest’ultimo adempimento, è stato approvato il modello con

raneamente prestazioni di servizi ed altre attività e non provvedono alla distinta annotazione dei corrispettivi resta applicabile il limite di lire un miliardo relativamente a tutte le attività esercitate.

3. Per i soggetti che esercitano l’opzione di cui al comma 1 le somme devono essere maggiorate degli interessi nella misura dell’1 per cento”.

(2) A regime l’invio telematico dei dati delle liquidazioni IVA deve essere fatto alle stesse scadenze previste per l’invio della comunicazione dei dati delle fatture, atteso che l’art. 21-*bis* del D.L. n. 78/2010 rimanda all’invio “negli stessi termini e con le medesime modalità di cui all’art. 21”.

(3) La proroga ha interessato solo le comunicazioni periodiche relative al primo trimestre di entrata in vigore del nuovo adempimento.

(4) Art. 1, commi 1 e 1-*bis*, del D.P.R. n. 100/1998.

(5) Art. 7 del D.P.R. n. 452/1999.

(6) Nelle istruzioni al modello di comunicazione viene, altresì, precisato che in considerazione del fatto che il versamento dell’IVA dovuta per l’ultimo trimestre deve essere effettuato (al lordo degli interessi dell’1%) entro l’ordinario termine di versamento previsto per la dichiarazione annuale, successivo alla data in cui va inviata la comunicazione, in questa (relativa al quarto trimestre) non devono essere compilati i righi VP 11, VP 12 e VP 14 (non avendo ancora la disponibilità di tali dati).

(7) Dispone l’art. 8 del D.P.R. n. 322/1998 che: “Sono esonerati dall’obbligo di presentazione della dichiarazione i contribuenti che nell’anno solare precedente hanno registrato esclusivamente operazioni esenti dall’imposta di cui all’art. 10 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, salvo che siano tenuti alle rettifiche delle detrazioni di cui all’art. 19-*bis*2 del medesimo Decreto, ovvero abbiano registrato operazioni intracomunitarie, nonché i contribuenti esonerati ai sensi di specifiche disposizioni normative”.

(8) Segnatamente, trattasi: i) dei contribuenti che hanno optato per la dispensa dagli adempimenti ai sensi dell’art. 36-*bis* del D.P.R. n. 633/1972; ii) degli agricoltori con volume d’affari pari o inferiore a 20.658,28 euro; iii) dei soggetti che nel mese o nel trimestre non hanno effettuato alcuna operazione, né attiva né passiva; iv) dei contribuenti in regime fiscale agevolato di cui agli artt. 13 e 14 della Legge finanziaria 2001 (cfr. R. Portale, *IVA imposta sul valore aggiunto*, Milano, ed. 2017, pag. 1285). A questi vanno aggiunti, come rileva Assonime, i curatori e i commissari liquidatori che non devono eseguire le liquidazioni periodiche, qualora nel mese o nel trimestre di riferimento non sono state registrate operazioni imponibili (art. 74-*bis*, comma 2, D.P.R. n. 633/1972).

le relative istruzioni composto da un frontespizio e dal quadro VP, mentre il dettaglio delle informazioni è riportato nell'allegato "Specifiche tecniche e regole per la compilazione della comunicazione". Il Provvedimento definisce, inoltre, le modalità con cui l'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente (9), ovvero del suo intermediario, le risultanze dell'esame di coerenza tra i dati delle fatture emesse e ricevute con i dati delle liquidazioni periodiche IVA (10).

Sulla modalità di trasmissione dei dati, la circolare Assonime in esame individua una forte criticità collegata alla circostanza che è previsto un **unico sistema di trasmissione** delle comunicazioni valido sia per i **dati delle liquidazioni periodiche** che per i **dati delle fatture**, costituito dallo "stesso canale di trasmissione che era stato già stabilito per l'invio delle comunicazioni dei dati delle fatture disciplinate dal Decreto legislativo n. 127 del 2015, basato a sua volta su quanto previsto per l'invio delle **fatture elettroniche**, in quanto i dati delle fatture emesse e ricevute costituiscono una parte del tracciato della fattura elettronica, gestita dal **Sistema di interscambio**". Secondo l'Agenzia delle entrate si tratterebbe di un sistema improntato a criteri di semplicità, in quanto permetterebbe agli operatori di effettuare simultaneamente gli invii delle comunicazioni come se si trattasse di un unico adempimento, ma la scelta, come sottolinea Assonime, "è invece fortemente criticata dai soggetti coinvolti nell'adempimento, i quali lamentano l'eccessiva lentezza e complessità del particolare sistema di invio dei dati ed hanno perciò richiesto di uniformare le modalità di trasmissione delle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche e delle comunicazioni dei dati delle fatture a quelle degli altri adempimenti da assolvere in via telematica".

(9) L'Agenzia mette a disposizione dei contribuenti i dati acquisiti nella sezione "Consultazione" dell'area autenticata dell'interfaccia web "Fatture e Corrispettivi"; le informazioni relative alle incoerenze dei versamenti effettuati rispetto all'importo dell'IVA da versare, indicato nella comunicazione dei dati della liquidazione periodica, sono rese disponibili nel Cassetto fiscale e nella sezione "Consultazione" dell'area autenticata dell'interfaccia web "Fatture e Corrispettivi".

(10) In proposito, l'art. 21-bis, comma 5, del D.L. n. 78/2010 stabilisce che: "L'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente, ovvero del suo intermediario, secondo le modalità previste dall'art. 1, commi 634 e 635, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, le risultanze dell'esame dei dati di cui all'art. 21 del presente Decreto e le valutazioni concernenti la coeren-

3. Dati da riportare nella comunicazione

Invero, le istruzioni alla compilazione dei modelli non fugano i numerosi dubbi esistenti, per cui l'Agenzia delle entrate ha ritenuto utile far ricorso al sistema delle **Faq** (11) per rispondere ai problemi più sentiti dai contribuenti, ma tali risposte sono state pubblicate solo a ridosso della scadenza naturale dell'obbligo di presentazione della comunicazione (31 maggio 2017), termine, come detto, poi spostato al 12 giugno, e riguardano, tra l'altro, le modalità di indicazione del credito riportato dall'anno precedente, le modalità di riporto del credito del periodo (mese o trimestre) precedente, le regole per rappresentare le operazioni soggette a regimi e regole particolari (es. *reverse charge*).

Preliminarmente, occorre segnalare che, come emerge anche dalla circolare n. 22/2017 di Assonime, i dati da comunicare (indicati nelle istruzioni alla compilazione del modello) "sono quelli relativi alle liquidazioni periodiche, sia mensili che trimestrali, sia se emerge un debito sia se risulta un credito"; tuttavia, qualora nel periodo di riferimento non siano state effettuate operazioni né attive, né passive la comunicazione non deve essere trasmessa (cfr. **Faq** n. 18 dell'Agenzia delle entrate), al contrario "l'obbligo sussiste... quando deve essere segnalato un credito riportato dall'anno precedente".

La circolare Assonime in commento effettua, poi, una accurata analisi del modello di comunicazione e delle modalità di compilazione. Di seguito si riportano talune indicazioni di maggiore rilevanza.

3.1. Credito risultante dal precedente periodo

Un primo problema da affrontare (molto comune per gli operatori) riguarda le modalità di compilazione del **rigo VP8** in caso di credito risultante dal periodo (mese o trimestre) precedente. In questo rigo deve essere indicato l'inte-

za tra i dati medesimi e le comunicazioni di cui al comma 1 del presente articolo nonché la coerenza dei versamenti dell'imposta rispetto a quanto indicato nella comunicazione medesima. Quando dai controlli eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella comunicazione, il contribuente è informato dell'esito con modalità previste con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate. Il contribuente può fornire i chiarimenti necessari, o segnalare eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente, ovvero versare quanto dovuto avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso".

(11) Le **Faq** sono pubblicate dall'Agenzia delle entrate sul proprio sito *internet* nella sezione *Home* - cosa devi fare - Comunicazioni - Liquidazioni periodiche IVA - **Faq**.

ro credito risultante dal periodo precedente (12) e non solo la quota utilizzata in detrazione. Sempre a proposito di modalità di compilazione del rigo VP8 ed anche VP9 nel caso di credito dell'anno precedente, l'Agenzia delle entrate precisa che qualora (13) nel **rigo VP9** sia riportato l'intero credito dell'anno precedente, ma tale credito non venga integralmente utilizzato nella liquidazione del periodo, il **rigo VP14** accoglierà tale residuo che verrà a questo punto "ribattezzato" come credito periodo precedente nel modulo del successivo periodo e riportato nel rigo VP8. Nel caso in cui si intenda, invece, estromettere e non riportare al periodo successivo il credito dell'anno precedente, già indicato una prima volta in una comunicazione, basterà indicare nella successiva comunicazione con segno meno nel rigo VP9 l'importo residuo che si vuole estromettere (14).

3.2. Contabilità separata

I contribuenti che svolgono **più attività**, per le quali utilizzano la contabilità separata (sia per obbligo che per opzione), sono tenuti a compilare un **unico modulo del quadro VP**, riepilogativo di tutte le attività gestite con contabilità

separate nel mese o trimestre di riferimento (15), sempreché, in presenza di più attività, le liquidazioni sono effettuate con la medesima periodicità (mensile o trimestrale). Un tema particolare da tener presente concerne la situazione in cui per le diverse attività esercitate sono effettuate **sia liquidazioni mensili che trimestrali**, in questo caso la comunicazione va presentata con **quadri VP distinti** con riferimento alle rispettive liquidazioni (16). Sempre con riferimento a quest'ultima ipotesi, va ricordato che i contribuenti con separate attività che hanno anche diverse periodicità di liquidazione, possono anticipare la liquidazione trimestrale per compensarla con quella mensile dell'ultimo mese di ciascun trimestre solare (17).

Nella relativa FAQ, l'Agenzia delle entrate propone i seguenti casi:

Caso n. 1 - Liquidazione di marzo a debito di 500 - Liquidazione del 1° trimestre a credito di 300. Il contribuente anticipa la liquidazione trimestrale per compensare il credito del 1° trimestre con il debito di marzo e compila un unico modulo per i predetti periodi con un **risultato a debito** complessivo di 200.
- Liquidazione di giugno a debito - Liquidazione del 2° trimestre a debito. Il contribuente compila due moduli distinti per i predetti periodi. Nel rigo VP8 del modulo relativo al 2° trimestre non va riportato il credito del 1° trimestre, in quanto detto credito è già stato utilizzato per ridurre il debito di marzo.

(12) Al netto della sola quota eventualmente chiesta a rimborso o in compensazione nel Mod. IVA TR.

(13) Nelle FAQ è anche specificato che il contribuente non è tenuto ad indicare nel rigo VP9 del mese di gennaio (o del primo trimestre) l'intero ammontare del credito IVA dell'anno precedente se non intende utilizzarlo nella relativa liquidazione periodica. Detto credito potrà, eventualmente, essere indicato, in tutto o in parte, nel rigo VP9 dei mesi successivi, allorché il contribuente intenderà utilizzarlo nelle liquidazioni periodiche. Resta fermo che il credito dell'anno precedente utilizzato in compensazione mediante Mod. F24 non dovrà essere esposto nel rigo VP9.

(14) Caso 1 - Credito dell'anno precedente pari a 10.000 già indicato (per la "prima volta") nel rigo VP9 del modulo relativo al mese di marzo - Il contribuente intende estromettere l'intera quota residua del credito dell'anno precedente (8.000): nel rigo VP8 del modulo relativo al mese di aprile va indicato 8.000 (risultante dalla colonna 2 del rigo VP14 del modulo relativo al mese precedente) e nel rigo VP9 del medesimo modulo va indicato - 8.000. Nei moduli relativi ai mesi successivi, nel rigo VP9, non va indicato alcun importo.

Caso n. 2 - Sono ripresi i dati del caso n. 1. Il contribuente intende estromettere una quota del credito dell'anno precedente, pari a 3.000: nel rigo VP8 del modulo relativo al mese di aprile va indicato 8.000 (risultante dalla colonna 2 del rigo VP14 del modulo relativo al mese precedente) e nel rigo VP9 del medesimo modulo va indicato - 3.000. Nel modulo relativo al mese di maggio, nel rigo VP9, non va indicato alcun importo, in quanto il credito residuo di 5.000 (al netto della quota estromessa) ha concorso alla liquidazione del mese di aprile e quindi andrà, semmai, valorizzato il rigo VP8 del modulo relativo al mese di maggio indicando l'eventuale credito risultante dalla liquidazione del mese di aprile.

(15) Quanto detto vale nell'ipotesi in cui tutte le attività rien-

trino nel perimetro di quelle soggette all'obbligo della comunicazione, mentre, invece, se tra dette attività ne dovessero figurare alcune per le quali è previsto l'esonero dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA e, conseguentemente, della comunicazione in esame, i dati di queste ultime non devono essere compresi nella comunicazione, che accoglierà unicamente i dati relativi alle altre attività per le quali l'obbligo dichiarativo è previsto.

(16) Invero, in questo caso le diverse attività vanno considerate rientranti in due insiemi distinti, uno in cui rientrano le attività la cui periodicità di liquidazione è mensile, l'altro in cui rientrano le attività per le quali la periodicità di liquidazione è trimestrale. Al riguardo, le istruzioni al modello precisano che il contribuente deve presentare la comunicazione con moduli distinti, uno mensile e l'altro trimestrale, che raggruppano i dati delle rispettive liquidazioni.

(17) Gli operatori che liquidano l'IVA mensilmente sono, infatti, tenuti a farlo entro il 16 del mese successivo, mentre quelli che liquidano l'IVA trimestralmente sono tenuti a farlo entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento; ad esempio il trimestre gennaio - febbraio - marzo deve essere liquidato entro il 16 maggio mentre il mese di marzo, in ipotesi di liquidazione mensile, deve essere liquidato entro il 16 aprile. È data facoltà ai contribuenti, a fini compensativi, di anticipare la liquidazione del trimestre, nell'esempio dal 16 maggio al 16 aprile, per farla coincidere con quella mensile di marzo. In questo caso deve essere presentata la comunicazione riepilogando in un unico modulo la liquidazione periodica relativa al terzo mese e quella relativa al trimestre riferita a tutte le attività esercitate, indicando entrambi i periodi nelle corrispondenti caselle (esempio: liquidazione congiunta mese di marzo/primo trimestre, va riportato il valore "03" nella casella "Mese" e "1" nella casella "Trimestre" del rigo VP1).

Caso n. 2 - Liquidazione di marzo a debito di 300 - Liquidazione del 1° trimestre a credito di 500. Il contribuente anticipa la liquidazione trimestrale per compensare il credito del 1° trimestre con il debito di marzo e compila un unico modulo per i predetti periodi con un **risultato a credito** complessivo di 200. - Liquidazione di giugno a debito - Liquidazione del 2° trimestre a debito. Il contribuente compila due moduli distinti per i predetti periodi. Nel rigo VP8 del modulo relativo al mese di aprile va riportato 200 (che corrisponde al credito residuo del 1° trimestre). Nel rigo VP8 del modulo relativo al 2° trimestre non va riportato alcun importo, in quanto il credito del 1° trimestre è già stato utilizzato in parte per ridurre il debito di marzo e la quota residua è stata riportata nella liquidazione di aprile.

3.3. Liquidazione IVA di gruppo

La comunicazione deve essere presentata dalla **società capogruppo** e dalle **società aderenti** alla liquidazione IVA di gruppo: ciascuna società presenta la propria singola comunicazione riportante la propria liquidazione, facendo unicamente attenzione ad indicare nel campo "Partita IVA della controllante (liquidazione IVA di gruppo)" la partita IVA della controllante e indicando gli importi a debito o a credito trasferiti nel periodo di riferimento, rispettivamente nella colonna 1 o nella colonna 2 del **rigo VP14** (18). La società capogruppo, invece, oltre alla propria comunicazione, deve presentare anche una comunicazione barrando la casella "Liquidazione di gruppo" per indicare i dati riepilogativi dell'intero gruppo, evidenziando nel **rigo VP4** l'ammontare complessivo dei debiti IVA trasferiti per il periodo da tutti i soggetti aderenti alla liquidazione dell'IVA di gruppo, comprensivo degli eventuali interessi trasferiti dai soggetti con liquidazioni trimestrali ed indicando, nel **rigo VP5**, l'ammontare complessivo dei crediti IVA trasferiti per il periodo da tutti gli appartenenti al gruppo.

3.4. Operazioni straordinarie

In caso di operazioni straordinarie o di trasformazioni vi sono differenti modalità di assolvimento dell'obbligo in questione, a seconda che l'operazione straordinaria o la trasformazione sia avvenuta durante il trimestre oggetto della comunicazione ovvero nel periodo compreso tra il 1° giorno del mese successivo al trimestre e la data di presentazione della comunicazione. Qualora l'operazione straordinaria o trasformazione sia avvenuta, ad esempio, nel mese di

maggio (nel corso del trimestre oggetto della comunicazione che accoglie la liquidazione del secondo trimestre dell'anno solare oppure le due liquidazioni mensili aprile - maggio): a) se il dante causa si è estinto per effetto dell'operazione, il soggetto avente causa deve presentare due distinte comunicazioni, la prima contenente i dati delle liquidazioni effettuate dal soggetto stesso nel trimestre cui si riferisce la comunicazione, la seconda contenente i dati delle liquidazioni effettuate dal soggetto dante causa nella frazione di trimestre cui si riferisce la comunicazione e fino all'ultima liquidazione eseguita prima dell'operazione straordinaria; b) se il dante causa non si estingue per effetto dell'operazione, ma questa prevede che il credito o il debito IVA sia ceduto all'avente causa, si utilizzerà una modalità di compilazione analoga a quella di cui al punto a); c) se il dante causa non si estingue per effetto dell'operazione e il credito o debito IVA non viene ceduto, ciascuno dei soggetti partecipanti all'operazione presenta una propria comunicazione.

Diversa è la modalità secondo cui ottemperare all'adempimento in questione nel caso in cui l'operazione straordinaria o trasformazione avvenga nel periodo compreso tra il 1° giorno del mese successivo al trimestre e la data di presentazione della comunicazione. In tale ipotesi, se il **dante causa si è estinto per effetto dell'operazione straordinaria**, sarà sempre l'avente causa a presentare due distinte comunicazioni, una per indicare le proprie operazioni e l'altra per indicare le operazioni del soggetto estinto fino al momento in cui si è verificata la causa estintiva. Nell'ipotesi, invece, in cui a seguito dell'operazione straordinaria **non** si sia verificata l'estinzione del soggetto dante causa, **ciascun soggetto partecipante** all'operazione assolverà autonomamente l'adempimento relativamente alle liquidazioni effettuate nell'intero trimestre cui si riferisce la comunicazione.

3.5. Soggetti non residenti

Per quanto riguarda, poi, i soggetti non residenti va sottolineato che sono tenuti all'adempimento in esame anche i **rappresentanti fiscali** di soggetti non residenti, indicando come codice dichiarante il **codice carica 6**. Eguale onere

(18) Nel caso la società non abbia partecipato alla liquidazione dell'IVA di gruppo per l'intero periodo oggetto della comunicazione, dovrà compilare il frontespizio in modo particolare, ossia, ad esempio, nel caso di liquidazioni trimestrali con fuoriuscita prima della fine del secondo trimestre, nel fronte-

spazio non andrà compilato il campo "Partita IVA della controllante (liquidazione IVA di gruppo)" e nel campo ultimo mese andrà inserito 03 per indicare che il controllo è cessato con il termine del primo trimestre.

hanno i soggetti non residenti identificati direttamente ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972 (19).

In presenza di una stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente, deve essere presentata una comunicazione con riferimento ai dati delle operazioni ad essa imputabili effettuate nel trimestre (20).

3.6. Reverse charge e split payment

Qualora il debitore dell'imposta sia il cessionario o committente, questi non deve ricomprendere nel **rigo VP2** (che riguarda le operazioni attive) l'imponibile delle operazioni (passive) per le quali è designato debitore dell'IVA. Per tali operazioni il cessionario indicherà l'imponibile nel **rigo VP3** (operazioni passive) e la relativa imposta nei **rigli VP4 e VP5** (se detraibile). Il cedente, simmetricamente, non compilerà il rigo VP4 né tantomeno il VP5 ma indicherà solo l'imponibile relativo alle operazioni attive per le quali l'imposta, in base a specifiche disposizioni, è dovuta da parte del cessionario o committente, nel rigo VP2. Analogamente per le fatture emesse in regime di *split payment* è indicata come corretta la compilazione da parte del cedente o prestatore del solo rigo VP2 (base imponibile operazioni attive), senza compilare l'imposta esigibile nel rigo VP4.

4. Sanzioni e ravvedimento operoso

In tema di sanzioni va rilevato che l'art. 11, commi 2-bis e 2-ter, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, dispone che l'**omessa, incompleta o infedele comunicazione** dei dati delle liquidazioni periodiche, prevista dall'art. 21-bis del D.L. n. 78/2010 è punita con la sanzione amministrativa da euro 500 a euro 2.000. La **sanzione è ridotta alla metà** (da euro 250 ad euro 1.000) se la trasmissione è effettuata **entro i quindici giorni successivi** alla scadenza stabilita ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati. "Nel caso di

violazioni dell'obbligo di comunicazione di cui si tratta è applicabile il **ravvedimento operoso** di cui all'art. 13 del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472: ciò ha trovato espressa conferma da parte dell'Agenzia delle entrate nella risoluzione 28 luglio 2017, n. 104/E" (cfr. circolare Assonime n. 22/2017, p. 7). Invero, la citata risoluzione ammette che in assenza di una deroga espressa, risulta applicabile il meccanismo del ravvedimento operoso previsto, in particolare, dal comma 1, lett. a-bis) e seguenti del citato art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, atteso che la comunicazione dati va considerata come un adempimento "propedeutico" alla dichiarazione IVA, per cui per il corretto ravvedimento occorre distinguere il caso in cui ci si ravvede prima della presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui l'errore o l'omissione è stato commesso oppure se il ravvedimento interviene successivamente a tale momento. Nel primo caso, è necessario, comunque, inviare la comunicazione inizialmente omessa/incompleta/errata; detto obbligo di invio, invece, viene meno laddove la regolarizzazione intervenga direttamente con la dichiarazione annuale IVA ovvero successivamente alla sua presentazione (21).

Peraltro, qualora con la dichiarazione annuale relativa all'anno a cui si riferisce la comunicazione omessa/incompleta/errata non viene sanata l'irregolarità, ossia, non vengono sanati gli errori, la risoluzione n. 104/E/2017 suggerisce di: i) presentare una dichiarazione annuale integrativa; ii) versare la sanzione di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 471/1997 [eventualmente ridotta ai sensi dell'art. 13, comma 1, lett. a-bis) e seguenti del D.Lgs. n. 472/1997]; ii) versare la sanzione di cui all'art. 11, comma 2-ter, del D.Lgs. n. 471/1997 (da versare sempre in misura ridotta a seconda del momento in cui interviene il ravvedimento) (22).

Va, inoltre, ricordato che in tema di ravvedimento operoso o, comunque, di omessi versamenti derivanti dalla liquidazione periodica

(19) Qualora un soggetto non residente abbia, ad esempio, operato a gennaio e febbraio mediante rappresentante fiscale ed a marzo si sia identificato direttamente, dovrà presentare un'unica comunicazione che comprende la liquidazione delle operazioni effettuate nell'intero trimestre, comprendendo sia quelle svolte dal rappresentante fiscale che quelle effettuate direttamente.

(20) Nel riquadro dichiarante andrà indicato il codice carica 1.

(21) In particolare, se con la dichiarazione annuale sono inviati/integrati/corretti i dati omessi/incompleti/errati riportati nelle comunicazioni periodiche, è dovuta la sola sanzione di

cui all'art. 11, comma 2-ter, del D.Lgs. n. 471/1997, eventualmente ridotta.

(22) Su questa tematica la risoluzione n. 104/E/2017 individua tre scenari di ravvedimento: a) ravvedimento effettuato il 31 luglio 2017 (prima dell'invio della dichiarazione IVA relativa al 2017), in tal caso è necessario inviare la comunicazione omessa e versare la sanzione base di euro 500 ridotta ad 1/9; b) ravvedimento effettuato il 10 settembre 2018: se nella dichiarazione IVA 2018 sono stati correttamente riepilogati i dati della comunicazione trimestrale omessa, è previsto il versamento della sola sanzione base di euro 500 ridotta ad 1/8; c) ravvedimento effettuato il 10 settembre 2018: se nella dichiarazione

IVA, nelle *Faq*, pubblicate dall'Agenzia delle entrate, con riferimento ad un caso in cui il contribuente chiuda la liquidazione periodica a debito e decida di non versare quanto dovuto (regolarizzando poi l'omissione tramite ravvedimento operoso), si legge che tale circostanza è irrilevante ai fini della compilazione della comunicazione in questione, in quanto nel quadro VP non vanno indicati i versamenti di imposta, neppure quelli tardivi effettuati avvalendosi del ravvedimento operoso.

Infine, riteniamo opportuno effettuare un ulteriore approfondimento sul ravvedimento operoso, distinguendo due situazioni concrete: il ravvedimento dell'omesso/incompleto/errato adempimento comunicativo, di cui si è già detto, ed il ravvedimento correlato con l'**omesso versamento del debito di imposta** emergente dalla liquidazione.

Con riferimento a quest'ultima fattispecie, si rammenta che normalmente la liquidazione dell'imposta, in base alle dichiarazioni presentate, avviene, ai sensi dell'art. 54-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo; solo se vi è pericolo per la riscossione, l'Ufficio (comma 2-*bis*) può provvedere, anche prima della presentazione annuale, a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti dell'imposta. Il comma 5 dell'art. 12-*bis* del D.L. n. 78/2010 dispone che l'art. 54-*bis* citato si applica indipendentemente dalle condizioni ivi previste.

In questo contesto, a prescindere dal pericolo per la riscossione, l'Ufficio può provvedere anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti dell'imposta. L'art. 2 del citato D.L. n. 203/2005 dispone che l'esito della liquidazione effettuata in sede di controllo antic-

pato, quando evidenzi una imposta o una maggiore imposta dovuta, deve essere comunicato al contribuente affinché questi possa provvedere al relativo pagamento e alla regolarizzazione degli aspetti formali, evitando altresì la reiterazione di errori.

Orbene, una norma concepita per far fronte a situazioni eccezionali (pericolo per la riscossione) (23) rischia di essere applicata in modo indiscriminato a tutti i contribuenti con l'effetto di ridurre drasticamente i tempi a disposizione degli stessi per l'effettuazione dei versamenti, beneficiando delle riduzioni previste dall'istituto del ravvedimento operoso (24). A fronte di un comportamento di questo genere emerge una situazione che appare piuttosto paradossale che, se portata alle estreme conseguenze, sembrerebbe rendere più conveniente, in caso di omesso versamento dell'IVA derivante dalle liquidazioni periodiche, omettere del tutto l'invio della comunicazione *ex art. 21-bis*. In questo modo, potrebbe presumersi che il contribuente possa fruire di un termine temporale più ampio (25) per far ricorso all'istituto del ravvedimento operoso, con correlata sostanziale riduzione delle sanzioni. In questo caso, tuttavia, il contribuente sarebbe gravato dal versamento anche della sanzione di cui all'art. 11, comma 2-*ter*, del D.Lgs. n. 471/1997, eventualmente anch'essa ravvedibile (26) ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, ma complessivamente l'esborso sostenuto dal contribuente si potrebbe presentare più conveniente.

Poiché siamo certi che la paventata discrasia non sia riconducibile agli obiettivi che il legislatore ha inteso raggiungere con l'introduzione dei nuovi adempimenti, sarebbe auspicabile un intervento tempestivo dell'Amministrazione finanziaria per evitare il reiterarsi di eventuali effetti distorsivi del sistema.

IVA 2018 non sono stati correttamente riepilogati i dati della comunicazione trimestrale omessa, è previsto l'obbligo di invio di una dichiarazione integrativa versando la relativa sanzione, oltre al versamento dell'ulteriore sanzione base di euro 500 ridotta ad 1/7.

(23) Come chiarito con circolare 23 maggio 1978, n. 29, parte 7, elementi sintomatici di pericolo per la riscossione possono emergere, ad esempio, quando risulti che il contribuente ha ridotto artificiosamente il suo debito d'imposta ed è in procinto di liquidare il suo patrimonio per sottrarsi ad ogni azione di recupero o, comunque, quando risulti che la situazione patrimoniale del debitore sia tale che un rinvio della riscossione dell'imposta possa determinare la impossibilità del recupero totale per il concorso di altri creditori privilegiati.

(24) Al riguardo, si segnala che proprio in questo periodo si sta riscontrando l'invio da parte dell'Agenzia delle entrate di numerosi avvisi bonari emessi sulla base delle liquidazioni trimestrali relative al primo trimestre 2017, avvisi che precludono la possibilità di ricorrere al ravvedimento operoso, riducendo drasticamente la finestra di applicabilità, ed imponendo il versamento dell'imposta non versata maggiorata delle sanzioni pari al 10% (1/3 del minimo edittale pari al 30%).

(25) Nei tempi dettati dall'art. 54-*bis*, D.P.R. n. 633/1972, salvo i casi particolari di cui al comma 2-*bis* dello stesso articolo.

(26) Versando cioè euro 62,50 entro il termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui la comunicazione è stata omessa.