
Omissioni ed errori nella comunicazione annuale dei dati IVA

di [Danilo Sciuto](#)

Publicato il 7 Marzo 2012

considerazioni sul ravvedimento e sulla sanzionabilità dell'errata od omessa presentazione della "comunicazione dati IVA": è vero che tale adempimento non è ravvedibile?

Obiettivo di questo scritto è precisare se è davvero non ravvedibile l'omessa presentazione della comunicazione dati iva, e quale sanzione è da irrogare in caso di presentazione della stessa con dati errati.

Il ravvedimento operoso e la comunicazione

Come precisato dalla c.m. n. 6/02, la Comunicazione annuale dei dati Iva non ha natura di "dichiarazione", in quanto con essa il contribuente non procede alla autodeterminazione dell'imposta dovuta, bensì alla semplice comunicazione di "dati e notizie" relativi alle operazioni effettuate nell'anno precedente, allo scopo di fornire all'Amministrazione i dati sintetici relativi alle operazioni, effettuate nell'anno di riferimento, costituenti una prima base di calcolo per la determinazione delle "risorse proprie" che lo Stato deve versare al bilancio comunitario.

La Comunicazione, comunque, pur essendo strutturata sul modello delle sopresse dichiarazioni periodiche, non ne ha certamente la stessa funzione sostanziale, in quanto, peraltro per espressa affermazione della stessa Amministrazione fiscale, non serve ad autodeterminare l'imposta dovuta, e la sua natura e i suoi effetti sono quelli riferibili alle (generiche) comunicazioni di dati e notizie.

L'Amministrazione Finanziaria tuttavia, con la citata circolare n. 6, ha precisato al punto 11.2 come nel nuovo obbligo sia configurabile un rapporto di continuità normativa, che

esplica i suoi effetti anche nella qualificazione di "illecita relativa violazione", essendo "l'omissione della Comunicazione o l'invio della stessa con dati incompleti o inesatti soggetta all'applicazione delle

sanzioni previste dall'art.11 del D.Lgs. n.471/97, così come previsto per inesattezze od omissioni di dati in genere".

La circolare tuttavia esclude, attesa la riconosciuta natura non dichiarativa della Comunicazione, le sanzioni previste in caso di omessa o infedele dichiarazione, di cui all'art.8 del D.Lgs. n.471/97, nonché le disposizioni di cui all'art.13 del D.Lgs. n.472/97 in materia di ravvedimento operoso, in quanto, non essendo prevista la possibilità di rettificare o integrare una Comunicazione già presentata, eventuali errori potranno essere corretti solo in sede di successiva dichiarazione annuale.

Ciò premesso, appare criticabile la presunta impossibilità di rettifica e del conseguente ravvedimento operoso, posto che la stessa Amministrazione Fiscale, con la c.m. n.180/98, emanata all'indomani della riforma del sistema sanzionatorio, aveva affermato come "*...l'ambito applicativo del ravvedimento è stato dal nuovo ordinamento sanzionatorio ampliato a tal punto da riguardare tendenzialmente la totalità delle violazioni tributarie*".

Se poi è vero, come sostenuto dall'Amministrazione, che tra Comunicazione e dichiarazioni periodiche esiste "una continuità e normatività sostanziale", basterebbe ravvisarvi applicabile lo stesso termine di ravvedimento (30 giorni) previsto dalla lett. c) dell'art.13, del D.Lgs. n.472/97,

per le regolarizzazioni delle sopresse dichiarazioni periodiche.

Quali sanzioni per gli errori commessi nella comunicazione?

Un altro aspetto merita di essere evidenziato.

L'art.10, co.3, della L. n. 212/00, c.d. Statuto del Contribuente, prevede la non irrogabilità delle sanzioni "*quando la violazione.....si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito d'imposta*". Il comma 5-bis, dell'art.6 del D.Lgs. n.32/01, a sua volta recita: "*Non sono punibili le 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*". Ai fini della non punibilità della violazione commessa, poi, le condizioni negative richiamate devono intendersi alternative e non concorrenti; si aggiunga che la natura meramente formale è più spesso ravvisabile nelle violazioni di norme tributarie punibili con sanzioni amministrative comminate in misura fissa, non legata cioè all'ammontare del tributo. Per quel che attiene, poi, in particolare, all'attività di controllo e all'individuazione del momento in cui occorre stabilire se le violazioni siano state o meno di ostacolo all'esercizio del potere d'accertamento, la circolare stessa parla

esplicitamente di sanzionabilità solo per quelle *“violazioni (formali) potenzialmente idonee a incidere negativamente su atti che per definizione sono soggetti a controllo”*, citando tutta una serie di dichiarazioni aventi tale caratteristica (dichiarazioni dei redditi, dei sostituti d'imposta, dichiarazione annuale Iva, omessa tenuta di scritture contabili), nonché la mancata o tardiva restituzione di questionari, l'inottemperanza all'invito di comparizione, il rifiuto all'esibizione di scritture contabili.

Per tale ultimo gruppo di violazioni, pur formali in quanto non incidenti direttamente sull'imponibile, sull'imposta o sul versamento della stessa, la sanzionabilità discende dal fatto che arrecano sempre pregiudizio a un'attività di controllo già avviata.

La circolare altresì precisa come, al fine della sua punibilità, il carattere meramente formale della violazione deve essere valutato non a priori e astrattamente, bensì a posteriori e concretamente e che, conseguentemente: *“violazioni potenzialmente idonee a incidere negativamente sull'attività di controllo, come per esempio le irregolarità formali relative al contenuto delle dichiarazioni, non sono sanzionabili quando risulti in caso concreto che le stesse, anche per effetto dell'eventuale loro regolarizzazione, non hanno ostacolato l'azione dell'ufficio”*.

Tra dette “dichiarazioni” la circolare cita, come esempio, quelle di cui “all'art.8, co. 1 del D.Lgs. n.471/97”, e dunque anche le scomparse dichiarazioni periodiche Iva.

Alla luce di tutto quanto detto, alla violazione di cui trattasi, eccezion fatta naturalmente per l'omissione della presentazione della Comunicazione, è da ritenere che si possa riconoscere il carattere di “meramente formale”, in quanto, con riferimento alle due suesposte condizioni previste per la relativa non sanzionabilità:

a) l'irregolarità commessa non può “in concreto” ostacolare un eventuale accertamento dell'ufficio. I controlli, infatti, si espletano compiutamente solo sui dati emergenti dalla contabilità e dalla dichiarazione annuale, in quanto completi e definitivi, e non su quelli della Comunicazione, che tali non sono mancando per esempio delle rettifiche e dei conguagli ex artt.19 e 19-bis2;

b) la Comunicazione, non essendo una dichiarazione, non incide sulla determinazione e sul versamento del tributo (come dalla stessa Amministrazione Fiscale riconosciuto nella più volte citata c.m. n.6/02), né rileva per la determinazione della base imponibile su di cui calcolarlo (i versamenti periodici o annuali vengono, infatti, effettuati sulla base delle liquidazioni periodiche e non tenendo conto delle risultanze della Comunicazione);

c) la stessa Amministrazione Finanziaria, nel riconoscere “*sostanziale continuità e normatività*” tra dichiarazioni periodiche e Comunicazione, non fa che attribuire carattere di mera formalità non sanzionabile anche alle violazioni relative al contenuto di quest’ultima, quando dette violazioni non siano, come in effetti non sono, di ostacolo a controlli, ad accertamenti e non influiscono, come in effetti non influiscono, sulla determinazione dell’imponibile, dell’imposta e sul suo versamento.

Conclusioni

Le su esposte conclusioni portano dunque a ritenere che qualsiasi inesattezza e/o omissione nella compilazione della Comunicazione possa ritenersi sempre e comunque “meramente formale” e, quindi, non sanzionabile. Ciò vale in quanto i controlli fiscali non potranno mai compiutamente incentrarsi su di essa e che, quindi, non potranno mai essere in qualche modo ostacolati dalle relative inesattezze od omissioni, e che queste mai rileveranno ai fini della determinazione e del versamento del tributo dovuto periodicamente o in sede annuale.

Non sembra, peraltro, potersi opporre al riguardo che Comunicazioni inesatte comportano difficoltà/impossibilità per lo Stato di determinare quanto più esattamente possibile (per una prima base di calcolo) le “risorse proprie” da versare alla Comunità, in quanto tale evenienza non può, per quanto sostenuto dalla stessa Amministrazione, servire a qualificare “sostanziale”, quindi punibile, una violazione. È da ritenersi, invece, sempre sanzionabile (in quanto trattasi pur sempre di inottemperanza a un obbligo normativamente previsto), ai sensi dell’art.11 del D.Lgs. n.471/97, l’omessa presentazione della Comunicazione; violazione che dovrebbe però essere considerata, contrariamente a quanto ritenuto dall’Amministrazione Fiscale, comunque ravvedibile.

7 Marzo 2012

Danilo Sciuto

Dottore commercialista in Catania