



Circolare informativa per la clientela
n. 31/2017 del 27 ottobre 2017

COMUNICAZIONI TRIMESTRALI IVA E CONSEGUENTI AVVISI BONARI

- 1. Liquidazioni periodiche Iva: notifica tramite Pec di avvisi bonari**
- 2. Comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva**
- 3. Modalità e termini di presentazione**
- 4. Contribuenti obbligati all'invio della comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva**
- 5. Sanzioni in caso di omessa, incompleta o infedele trasmissione dei dati delle liquidazioni periodiche Iva**
- 6. Controlli in caso di omessi o carenti versamenti Iva rispetto alle comunicazioni periodiche e sanzioni**

Facendo seguito a precedenti **lettere di invito** alla **regolarizzazione spontanea** di **omessi versamenti Iva**, negli ultimi mesi l'Agenzia delle Entrate sta notificando, via Pec, **avvisi bonari** ai sensi dell'art. 54-bis, D.P.R. 26.10.1972, n. 633, per chiedere il **pagamento** dell'Iva dovuta per il **primo trimestre 2017** sulla base della **nuova comunicazione** delle **liquidazioni periodiche** prevista dal D.L. 22.10.2016, n. 193, conv. con modif. dalla L. 1.12.2016, n. 225, ai contribuenti che - magari per carenza di liquidità - **non vi hanno provveduto** o lo hanno fatto in maniera **insufficiente**.

A differenza delle precedenti lettere notificate a luglio di quest'anno con cui i contribuenti sono stati invitati a regolarizzare la propria posizione avvalendosi del ravvedimento operoso e beneficiando così delle sanzioni ridotte nella misura del 3,75% in caso di pagamento entro il termine della presentazione della dichiarazione annuale Iva, i predetti avvisi bonari costituiscono una **causa ostativa al ravvedimento**. Pertanto, una volta **ricevuti**, in caso di pagamento in un'unica soluzione entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione o a rate trimestrali fino a un massimo di 20 rate, ovvero di 8 rate se il debito è inferiore o uguale a 5.000 euro, il contribuente potrà **soltanto** beneficiare della **riduzione** della **sanzione** nella misura del **10%**.

1. Liquidazioni periodiche Iva: notifica tramite Pec di avvisi bonari

È di questi giorni la notizia della **notifica** mediante **posta elettronica certificata** di **avvisi bonari** emessi dall'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 54-bis, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 a seguito di **anomalie** emergenti dal modello «Comunicazione liquidazioni periodiche Iva» relativo al **primo trimestre 2017** il cui termine di presentazione è scaduto lo scorso **12.6.2017**.

La comunicazione liquidazioni periodiche (cd. «Lipe»), il cui obbligo di presentazione è stato istituito dal nuovo art. 21-bis, D.L. 31.5.2010, n. 78, conv. con modif. dalla L. 30.7.2010, n. 122, come modificato dal D.L. 22.10.2016, n. 193, conv. con modif. dalla L. 1.12.2016, n. 225, ha consentito, infatti, all'Agenzia delle Entrate di **controllare** se quanto dichiarato a titolo di versamento Iva dovuto, per ciascun mese del primo trimestre (se contribuente mensile) o del primo trimestre 2017 (se contribuente trimestrale) sia stato **regolarmente pagato**.

Così ai contribuenti che entro le scadenze previste **non** hanno **eseguito** il **versamento** dell'Iva emergente dalla liquidazione o lo hanno eseguito in misura **inferiore**, l'Agenzia delle Entrate nel mese di **luglio** ha dapprima inviato una **lettera di compliance** per invitarli ad effettuare il **ravvedimento operoso** di cui all'art. 13, D.Lgs. 18.12.1997, n. 472, pagando l'Iva dovuta e beneficiando altresì di una **considerevole riduzione** della relativa **sanzione** del **30%** per omesso o carente versamento a seconda della **tempestività** in cui sarebbe avvenuta la regolarizzazione spontanea.

In **assenza** di ravvedimento, dopo soli 2 o 3 mesi, la stessa Agenzia delle Entrate, con una celerità mai vista prima, ha proceduto con la notifica via Pec di veri e propri **avvisi bonari** ex art. 54-bis, D.P.R. 633/1972 per chiedere il **pagamento** del carente o omesso versamento dell'Iva e **precludendo** in tal modo la possibilità di operare il **ravvedimento**. Si ricorda, infatti, che ai sensi dell'art. 13, co. 1-ter, D.Lgs. 472/1997, il ravvedimento operoso è **precluso** in caso di **notifica di avvisi bonari**.

La predetta circostanza, a dire il vero, ha lasciato interdetti non soltanto i contribuenti, ma anche gli stessi professionisti: finora, infatti, non era mai accaduto che il contribuente, benché consapevole di non aver versato l'imposta dovuta, ricevesse avvisi bonari **prima** del **termine di presentazione** della **dichiarazione annuale** e, quindi, **prima** che fosse concesso un **congruo termine** per un eventuale **ravvedimento operoso**.

Prescindendo dal fatto che le comunicazioni sono state inviate a ridosso delle vacanze estive, infatti, c'era stata un'**aspettativa diffusa** sul fatto che i tempi di invio degli avvisi avrebbero comunque consentito il **ravvedimento operoso** con il pagamento della **sanzione** del **3,75%** se la regolarizzazione spontanea fosse avvenuta **dal novantesimo giorno successivo** all'omesso o carente versamento dell'Iva e **fino** al termine per la **presentazione** della **dichiarazione annuale Iva**.

In realtà, da ora in poi occorrerà fare i conti con questa nuova celerità di azione da parte dell'Agenzia delle Entrate, che deve essere ricercata proprio nella finalità dell'istituzione dell'obbligo di invio della Comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva.

2. Comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva

Si ricorda che a partire **dal 2017** il D.L. 193/2016 ha introdotto, per la **generalità** dei **soggetti passivi Iva**, l'**obbligo** di **comunicare trimestralmente** i **dati sintetici** delle **liquidazioni Iva periodiche**. La relativa disciplina è contenuta nell'art. 21-bis, D.L. 78/2010.

La Comunicazione deve essere trasmessa dai soggetti passivi Iva, sia mensili che trimestrali, in via telematica entro l'**ultimo giorno** del **secondo mese successivo** a ciascun trimestre, mediante il modello approvato con il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate prot. 58793 del 27.3.2017, con cui sono stati definiti, peraltro, il modello e le istruzioni per la Comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva, nonché le specifiche tecniche e le regole per la compilazione di detta Comunicazione, e le modalità di trasmissione dei dati.

In particolare, il modello di Comunicazione è composto da:

- un **frontespizio**, a sua volta composto da due facciate, la prima che riporta, come di consueto per ogni dichiarazione fiscale, l'informativa sul trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 13, D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, e la seconda facciata riporta i dati generali (anno d'imposta, dati del contribuente e del dichiarante, la firma, e l'impegno alla presentazione telematica);
- un **modulo**, composto dal Quadro VP, in cui riportare i riferimenti del periodo d'imposta ed i dati delle liquidazioni Iva.

Il modello di Comunicazione e le relative istruzioni sono reperibili sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.gov.it) e del Ministero dell'Economia e delle Finanze (www.finanze.gov.it).

3. Modalità e termini di presentazione

La Comunicazione, debitamente **firmata** da parte del soggetto passivo d'imposta (o dal dichiarante, se il soggetto passivo è una persona giuridica) può essere presentata **solo** per via **telematica** direttamente dal soggetto passivo Iva oppure tramite intermediari abilitati di cui all'art. 3, co. 2-bis e 3, D.P.R. 22.7.1998, n. 322, tra cui:

- gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
- gli iscritti alla data del 30.9.1993 nei ruoli dei periti e degli esperti tenuti dalle Camere di Commercio per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria;
- gli iscritti negli albi degli avvocati; gli iscritti nel registro dei revisori contabili;
- i Caf;
- coloro che esercitano abitualmente l'attività di consulenza fiscale.

Ai sensi dell'art. 21-bis, co. 1, D.L. 78/2010, la Comunicazione deve essere presentata **trimestralmente** entro l'**ultimo giorno** del **secondo mese successivo** ad **ogni trimestre solare**.

La periodicità è la **medesima** indipendentemente dalla circostanza che l'imposta sia **liquidata**:

- con cadenza **mensile**, ai sensi dell'art. 1, co. 1, D.P.R. 23.3.1998, n. 100;
- con cadenza **trimestrale**, sia per opzione ai sensi dell'art. 7, D.P.R. 14.10.1999, n. 542 che per espressa disposizione di legge ai sensi degli artt. 73, co. 1, lett. e) e 74, co. 4, D.P.R. 633/1972.

Tuttavia, la Comunicazione relativa al **secondo trimestre solare** è effettuata entro il **16 settembre**, mentre quella relativa al **quarto trimestre solare** è effettuata entro il mese di **febbraio**.

Inoltre, per espressa previsione normativa, qualora il termine di presentazione della Comunicazione cada di sabato o in un giorno festivo, esso è **posticipato** al **primo giorno feriale successivo** ai sensi dell'art. 7, co. 1, lett. h), e co. 2, lett. l), D.L. 13.5.2011, n. 70, conv. con modif. dalla L. 12.7.2011, n. 106.

Alla luce di quanto sopra descritto, le scadenze per la trasmissione della Comunicazione dei dati delle liquidazioni Iva possono schematicamente sintetizzarsi come segue:

- per i soggetti passivi Iva che liquidano l'imposta **mensilmente**:
 - **12.6.2017** per i mesi di gennaio, febbraio e marzo 2017;
 - **18.9.2017** per i mesi di aprile, maggio e giugno 2017;
 - **30.11.2017** per i mesi di luglio, agosto e settembre 2017;
 - **28.2.2018** per i mesi di ottobre novembre e dicembre 2017,
- per i soggetti passivi Iva che invece liquidano l'imposta **trimestralmente**:
 - **12.6.2017** per il primo trimestre 2017;
 - **18.9.2017** per il secondo trimestre 2017;
 - **30.11.2017** per il terzo trimestre 2017;
 - **28.2.2018** per il quarto trimestre 2017.

4. Contribuenti obbligati all'invio della comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva

Sono tenuti alla presentazione della Comunicazione gli esercenti **attività d'impresa** di cui all'art. 4, D.P.R. 633/1972 e gli esercenti **arti** e **professioni** di cui all'art. 5, D.P.R. 633/1972. Pertanto, sono tenuti alla trasmissione della comunicazione periodica Iva:

- le società di persone, le società di capitali e gli enti stabiliti in Italia;
- gli imprenditori individuali residenti in Italia;
- gli artisti ed i professionisti residenti in Italia;
- le stabili organizzazioni in Italia di società estere;
- i soggetti esteri che svolgono attività in Italia mediante un rappresentante fiscale nominato ai sensi dell'art. 17, co. 3, D.P.R. 633/1972;
- i soggetti esteri che svolgono attività in Italia mediante la propria identificazione diretta ai sensi dell'art. 35-ter, D.P.R. 633/1972, a meno che non ricadano in uno dei casi di esonero previsti dall'art. 21-bis, co. 3, D.L. 78/2010.

Sono invece **esonerati** dalla presentazione della Comunicazione i soggetti passivi:

- non obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale Iva, o
- non obbligati all'effettuazione delle liquidazioni periodiche, purché, nel corso dell'anno, non vengano meno tali condizioni di esonero.

Pertanto, sono **esonerati** tra gli altri:

- i soggetti passivi Iva che per l'anno d'imposta abbiano registrato esclusivamente operazioni esenti di cui all'art. 10, D.P.R. 633/1972;
- i soggetti passivi che, essendosi avvalsi della dispensa dagli obblighi di fatturazione e di registrazione ai sensi dell'art. 36-bis, D.P.R. 633/1972, abbiano effettuato soltanto operazioni esenti;
- i soggetti passivi Iva che si avvalgono del regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti e professioni previsto dall'art. 1, co. 54-89, L. 23.12.2014 n. 190;
- i soggetti passivi Iva che si avvalgono del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità previsto dall'art. 27, co. 1 e 2, D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. con modif. dalla L. 15.7.2011, n. 111;
- i produttori agricoli esonerati dagli adempimenti ai sensi dell'art. 34, co. 6, D.P.R. 633/1972;
- le imprese individuali che abbiano dato in affitto l'unica azienda e non esercitino altre attività rilevanti agli effetti dell'Iva;
- i soggetti passivi d'imposta, qualora abbiano effettuato nell'anno d'imposta solo operazioni non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta.

In merito ai casi di obbligo e di esonero dell'adempimento, si segnala in ogni caso che mediante apposite risposte alle FAQ pubblicate sul proprio sito il 26.5.2017, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'obbligo di invio della Comunicazione **non ricorre in assenza di dati** da indicare, per il trimestre, nel **Quadro VP** (ad esempio, soggetti passivi che nel periodo di riferimento non hanno effettuato alcuna operazione, né attiva né passiva). In particolare, si tratta di un soggetto passivo che, nel periodo di riferimento, **non ha effettuato né operazioni rilevanti** agli effetti dell'Iva annotate nel registro delle fatture emesse di cui all'art. 23, D.P.R. 633/1972 o annotate nel registro dei corrispettivi di cui all'art. 24, D.P.R. 633/1972 o comunque soggette a **registrazione**, né **acquisti annotati**, nel periodo di riferimento nel registro degli acquisti di cui all'art. 25, D.P.R. 633/1972 o in **altri registri** degli acquisti previsti da altre disposizioni, e comunque in **assenza** di dati da indicare nel **Quadro VP**. La condizione deve sussistere:

- per i soggetti passivi che liquidano l'imposta **mensilmente**, per **uno o più** dei mesi relativi allo stesso trimestre solare;
- per i soggetti passivi che liquidano l'imposta **trimestralmente**, per l'**intero trimestre solare**.

L'obbligo, invece, sussiste nell'ipotesi in cui occorra dare **evidenza del riporto** di un **credito** proveniente dal **trimestre precedente**. Pertanto, se dal trimestre precedente **non emergono crediti Iva da riportare**, in **assenza di altri dati** da indicare nel Quadro VP il soggetto passivo è **esonero** dalla presentazione della Comunicazione.

5. Sanzioni in caso di omessa, incompleta o infedele trasmissione dei dati delle liquidazioni periodiche Iva

Ai sensi del nuovo art. 11, co. 2-ter, D.Lgs. 18.12.1997, n. 471, per l'**omessa**, l'**incompleta** o l'**infedele trasmissione** dei **dati** delle liquidazioni periodiche Iva si applica una **sanzione amministrativa** compresa tra 500 e 2.000 euro.

La predetta sanzione è comunque **ridotta** alla **metà** qualora, **entro 15 giorni** dalla scadenza, il soggetto passivo Iva:

- effettui la **trasmissione** della Comunicazione in precedenza **non presentata**;
- oppure effettui la **trasmissione corretta** della Comunicazione in precedenza presentata **errata**.

Per regolarizzare eventuali violazioni è possibile avvalersi del **ravvedimento operoso**, secondo le regole ordinarie di cui all'art. 13, D.Lgs. 472/1997, che si applica:

- sulla **sanzione ridotta**, qualora la regolarizzazione della violazione avvenga **entro il 15° giorno successivo** alla scadenza;

- sulla **sanzione piena**, qualora la regolarizzazione avvenga a partire **dal 16° giorno successivo** alla scadenza.

6. Controlli in caso di omessi o carenti versamenti Iva rispetto alle comunicazioni periodiche e sanzioni

In presenza di **anomalie** nei **versamenti**, i contribuenti che non versano l'Iva risultante a debito dalle predette comunicazioni periodiche, l'Agenzia delle Entrate è solita inviare **dapprima** una **lettera** di invito alla **compliance**, vale a dire alla **regolarizzazione spontanea** attraverso il **ravvedimento operoso**. L'art. 13, co. 1, lett. b), D.Lgs. 472/1997 ammette, infatti, il ravvedimento operoso, con **riduzione** della **sanzione** a **1/8 del minimo**, entro il «*termine per la **presentazione** della **dichiarazione** relativa all'anno nel corso del quale è stata **commessa** la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, **entro un anno dall'omissione o dall'errore**».*

In merito alla **comunicazione** dei **dati** delle liquidazioni, l'Agenzia delle Entrate con la R.M. 104/E/2017 ha specificato che il **termine finale** per il ravvedimento va computato con riferimento al termine di **presentazione** della **dichiarazione Iva** e **non** al termine per la **trasmissione** della comunicazione.

Inoltre, con la medesima Risoluzione, è stato chiarito che il ravvedimento può avvenire **senza limiti temporali** fino alla **notifica** dell'**atto impositivo**, e a **prescindere** dall'**inizio** di un **controllo fiscale**, avvalendosi della **riduzione** delle **sanzioni** rispettivamente a 1/7, 1/6 e 1/5 del minimo.

Tuttavia, come già accennato in premessa, sono **numerosi** i contribuenti debitori dell'Iva che, con riferimento al **primo trimestre**, hanno ricevuto, con una **celerità inusuale**, la **comunicazione** ai sensi dell'art. 54-bis, D.P.R. 633/1972, con conseguente **preclusione** di effettuare il **ravvedimento operoso**, potendo soltanto eseguire il **pagamento** entro **30 giorni** dalla comunicazione ricevuta al fine di ottenere la **riduzione** della **sanzione** dal 30% al **10%**.

Una tale efficienza nei controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria era tuttavia **prevedibile**, in quanto, a fronte delle nuove procedure di trasmissione telematica delle liquidazioni e fatture, viene riposta comunque l'**attesa di recupero di gettito**. Infatti, dagli atti parlamentari che hanno accompagnato il D.L. 193/2016, che ha introdotto le trasmissioni delle liquidazioni periodiche e dei dati delle fatture, è previsto un aumento del gettito stimato per l'anno 2017 in 0,09 miliardi di euro, tenuto conto che per quest'anno l'Erario potrà recuperare soltanto il gettito relativo al primo semestre.

Inoltre, a ben vedere il fondamento normativo di tale procedura è da ricercarsi proprio nell'art. 21-bis, co. 5, D.L. 78/2010, in base al quale, nel caso di **comunicazione** delle **liquidazioni periodiche**, si applica l'art. 54-bis, co. 2-bis, D.P.R. 633/1972, **indipendentemente** dalle **condizioni** ivi previste.

Quindi, a **prescindere** da un **pericolo** per la **riscossione** (la condizione prevista dal citato art. 54-bis), l'Ufficio può provvedere, anche **prima** della **presentazione** della **dichiarazione annuale**, a **controllare** la **tempestiva effettuazione** dei **versamenti** dell'imposta. E, quando dai controlli automatici eseguiti, emerge un'**imposta a debito**, l'Ufficio emette un **avviso bonario**, che può essere **regolarizzato**, beneficiando della **riduzione** delle **sanzioni** a **1/3** (10% invece del 30%), con il pagamento in un'**unica soluzione entro 30 giorni** dal **ricevimento** della **comunicazione** o mediante il **pagamento rateale** fino a un massimo di 20 rate trimestrali ovvero di 8 rate trimestrali se il debito è inferiore o uguale a 5.000 euro.