

LE SEMPLIFICAZIONI IVA E CONTABILI
NELLA “MANOVRA DEI 100 GIORNI”

Circolare n. 6/2002

Documento n. 8 dell'8 aprile 2002

1. Premessa	Pag.	1
2. La dichiarazione Iva annuale: novità in sintesi (art.8)	pag.	1
3. La comunicazione dati Iva (art. 9)	pag.	6
4. Le registrazioni relative al plafond (art. 10)	pag.	10
5. L'abolizione delle annotazioni relative alle liquidazioni periodiche dell'Iva (art.11)	pag.	12
6. Le scadenze previste per la liquidazione dell'Iva	pag.	14
7. Le imprese miste- Versamenti Iva con periodicità trimestrale - Innalzato il limite del volume d'affari	pag.	15
8. I contribuenti Iva trimestrali per opzione sono vincolati per un solo anno - Abrogato il vincolo triennale	pag.	17
9. L'abrogazione dell'obbligo di presentazione della dichiarazione iva periodica	pag.	18
10. Le semplificazioni per la tenuta dei registri contabili – I registri Iva	pag.	26
11. La semplificazione del registro dei beni ammortizzabili	pag.	37
12. La semplificazione della registrazione dei corrispettivi – Soppresso l'obbligo di allegare al registro lo scontrino di chiusura	pag.	41
13. Le perdite involontarie di beni – le nuove modalità per fornire la prova	pag.	42
14. L'entrata in vigore del regolamento	pag.	43

LE SEMPLIFICAZIONI IVA E CONTABILI NELLA “MANOVRA DEI 100 GIORNI”

1. *Premessa*

Dal 1° gennaio 2002 sono entrate in vigore le semplificazioni contenute nel D.P.R. n. 435 del 7 dicembre 2001. Si tratta di uno dei primi provvedimenti del nuovo Governo, particolarmente atteso da tutti gli operatori costretti di frequente a districarsi tra i vari adempimenti con scadenze molto spesso diverse.

Gran parte di queste novità riguardano l'imposta sul valore aggiunto, sia per ciò che attiene agli obblighi di dichiarazione (es. abrogazione della periodica Iva), sia per le modalità di tenuta dei registri contabili, sia per i versamenti.

In questa circolare saranno esaminate solo le novità relative all'Iva e alle scritture contabili in quanto altre semplificazioni, previste dallo stesso regolamento, costituiranno oggetto di un'approfondita analisi in un'ulteriore circolare. Non sarà esaminata in questa sede neppure la novità riguardante la possibilità, riconosciuta in favore del contribuente, di rettificare la dichiarazione annuale dell'Iva. Tale argomento formerà oggetto di un separato esame relativo all'intera materia delle dichiarazioni rettificative.

2. La dichiarazione Iva annuale: novità in sintesi (art.8)

Prime considerazioni

E' necessario premettere, preliminarmente, come il regolamento in rassegna non abbia apportato alcuna novità sostanziale in relazione all'individuazione dei soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione Iva in via autonoma.

Il chiarimento è necessario in quanto, come evidenziato dai primi commentatori dello schema di regolamento, la prima versione del provvedimento ampliava notevolmente i casi in cui era possibile includere la dichiarazione Iva annuale nel modello Unico ed anche i contribuenti con esercizio non coincidente con l'anno solare potevano unificare la dichiarazione Iva. Durante la fase di approvazione definitiva del D.P.R. n. 435/2001 la scelta è stata diversa; pertanto la situazione non è mutata rispetto alla normativa vigente prima dell'entrata in vigore del regolamento sulle semplificazioni.

E' comunque utile prendere nuovamente in esame la normativa applicabile in quanto non è sempre stato facile, almeno in passato, comprendere quando la dichiarazione Iva annuale poteva essere compresa nel modello Unico. Inoltre, la soluzione del problema assumeva una particolare importanza in quanto la scadenza dell'adempimento era diversa rispetto a coloro che erano obbligati alla presentazione della dichiarazione Iva annuale in forma autonoma. Se, ad esempio, un contribuente avesse ritenuto, sulla base di un'interpretazione errata, di poter unificare la dichiarazione prevista ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, sarebbe scaturito inevitabilmente un ritardo nell'esecuzione dell'adempimento. La dichiarazione Iva autonoma, infatti, doveva essere presentata prima rispetto alla data di scadenza prevista per la presentazione della dichiarazione unificata.

I nuovi termini previsti per la presentazione della dichiarazione Iva autonoma

Questo problema è stato definitivamente risolto dal regolamento che ha unificato le scadenze. La dichiarazione Iva autonoma deve essere inviata tra il 1° febbraio e il 31 luglio ovvero, in caso di presentazione telematica, entro il 31 ottobre di ciascun anno. E' stata prevista, quindi, la stessa scadenza stabilita per la presentazione della dichiarazione unificata degli altri contribuenti. E' indifferente, pertanto, al fine di individuare il termine entro cui l'adempimento deve essere eseguito, la circostanza che la dichiarazione Iva annuale debba essere o meno presentata in forma autonoma.

E' opportuno comunque ricordare che, nonostante lo sforzo del regolamento teso a uniformare le scadenze degli obblighi dichiarativi, possono concretamente verificarsi delle fattispecie in cui le scadenze (ai fini dell'Iva) non coincidono con quelle riguardanti la dichiarazione dei redditi del soggetto tenuto all'adempimento.

Sul punto specifico dovrà farsi riferimento all'art. 2, comma 1, del D.P.R. n. 435/2001 il quale, modificando l'art. 2, comma 2 del D.P.R. n. 322/1998, ha previsto che la dichiarazione dei redditi delle persone giuridiche) debba essere presentata telematicamente entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. Non potrà sfuggire, quindi, come le scadenze dei due adempimenti possano essere diverse (cfr l'esempio sottostante): il 31 ottobre 2002 per la dichiarazione Iva, ed una data variabile, a seconda della data chiusura dell'esercizio, ai fini delle imposte sui redditi. In ogni caso la novità introdotta dal regolamento presenta comunque il pregio di uniformare la scadenza dell'Iva con quella prevista per gli altri contribuenti il cui periodo d'imposta coincide, normalmente, con l'anno solare (srl con esercizio che va dal 1° gennaio al 31 dicembre), con le persone fisiche, le società di persone o le associazioni di artisti e professionisti. Per questi ultimi soggetti, infatti, la presentazione telematica del Modello Unico deve essere comunque effettuata entro il 31 ottobre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. Un esempio aiuterà a capire:

- Srl con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare 1° giugno 2001 –31 maggio 2002

Il contribuente sarà obbligato a procedere nel seguente modo:

- presentazione telematica della dichiarazione dei redditi e ai fini dell'Irap entro il 31 marzo 2003 e cioè entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta (coincidente con il giorno 31 maggio 2002);
- presentazione della dichiarazione Iva annuale relativa all'anno 2000 (1° gennaio – 31 dicembre) entro il 31 ottobre del 2002 (invio telematico)

Il termine entro cui effettuare la presentazione della dichiarazione dei redditi è quindi variabile a seconda della data di chiusura del periodo d'imposta. Da questo momento, infatti, inizia a decorrere il computo dei mesi (dieci) al fine di individuare la data di scadenza dell'adempimento per le imposte sui redditi. Tornando all'esempio prospettato, ove la chiusura del periodo d'imposta fosse quella del 30 giugno anziché del 31 maggio, l'invio telematico del modello riguardante i redditi e l'Irap dovrebbe essere effettuato entro il 30 aprile (nei dieci mesi successivi).

Per le società di persone, invece, la scadenza degli adempimenti è unica. Se una snc cessa l'attività il 30 giugno del 2002, la dichiarazione Iva dovrà essere presentata autonomamente entro il 31 ottobre del 2003, ed entro la medesima scadenza il contribuente dovrà adempiere alla presentazione telematica del modello previsto per le imposte sui redditi e ai fini dell'Irap¹. Secondo la disciplina previgente, invece, la scadenza della dichiarazione Iva in via autonoma era anticipata, e i termini previsti per l'esecuzione dei due diversi adempimenti (ai fini Iva e per le imposte sui redditi) erano, di norma, non coincidenti.

I nuovi termini previsti per i curatori fallimentari e i commissari giudiziali

Anche per i curatori fallimentari e i commissari giudiziali, il regolamento in commento prevede alcune novità. In particolare, questi soggetti avranno a disposizione più tempo per la presentazione della dichiarazione Iva annuale. Le modifiche riguardano l'esecuzione dell'adempimento relativo all'imposta dovuta per l'anno solare precedente. La dichiarazione annuale dovrà essere presentata non più entro quattro mesi dalla nomina, ma nei termini ordinari previsti dal precedente comma 1 e cioè entro il 31 luglio, ovvero, in caso di presentazione telematica, entro il 31 ottobre di ciascun anno.

¹ Cfr. l'art. 2, comma 1, lett. a) del D.P.R. n. 435/2001 che ha modificato i commi 1, 2 e 3 dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998.

Il termine di quattro mesi dalla nomina continuerà, però, ad essere applicato, qualora la scadenza così individuata sia successiva rispetto al termine ordinario. Il regolamento si è preoccupato della circostanza che la nomina del curatore (o del commissario giudiziale) venga effettuata in prossimità della scadenza individuata secondo i termini ordinari. Solo in quest'ultima circostanza continuerà ad applicarsi la normativa previgente per garantire al curatore un ampio termine entro cui adempiere correttamente all'obbligo dichiarativo. Alcuni esempi potranno essere utili per capire:

- data di nomina del curatore fallimentare: 20 marzo 2001

Secondo la previgente disciplina l'adempimento, riguardante la presentazione della dichiarazione Iva annuale dell'anno 2000, doveva essere eseguito entro quattro mesi dalla nomina e cioè entro il 20 luglio del 2001.

- Data di nomina del curatore fallimentare: 20 marzo 2002

In questo caso trovano applicazione le nuove regole. La dichiarazione del 2001 deve essere presentata nei termini ordinari e cioè entro il 31 luglio 2002, ovvero, in caso di invio telematico, entro il 31 ottobre sempre del 2002. In questo caso è evidente come il curatore possa fruire di un più ampio termine rispetto alla normativa previgente².

- Data di nomina del curatore fallimentare: 25 luglio 2002.

In questo caso il regolamento sulle semplificazioni si è preoccupato della circostanza che il curatore abbia a disposizione un termine più breve per la presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2001. Torna, quindi, ad applicarsi la regola dei quattro mesi in quanto la scadenza così determinata risulterà successiva rispetto ai termini ordinari del 31 luglio o del 31 ottobre. Il curatore potrà eseguire l'adempimento entro il 25 novembre del 2002.

Per quanto riguarda l'entrata in vigore delle novità si deve fare riferimento alla situazione esistente alla data del 1° gennaio 2002. Se all'inizio dell'anno i termini per la presentazione della dichiarazione Iva annuale non sono ancora scaduti, troveranno immediata applicazione le nuove regole.

Non sono previste novità, invece, per la presentazione della dichiarazione Iva annuale riguardante le operazioni registrate nell'anno solare in cui è dichiarato il fallimento ovvero la liquidazione coatta amministrativa. In questo caso l'adempimento dovrà ancora essere eseguito nei termini ordinari.

² Cfr. l'esempio precedente.

Continua ad essere presentata con le medesime modalità anche la dichiarazione prevista ai fini della eventuale insinuazione al passivo della procedura concorsuale da parte dell'Ufficio. In particolare, per le operazioni registrate nella parte dell'anno solare anteriore alla dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta i curatori o i commissari liquidatori provvedono al suddetto adempimento presentando, entro quattro mesi dalla nomina, un'apposita dichiarazione presso il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

I soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione Iva autonoma

In relazione all'obbligo di presentazione della dichiarazione Iva in via autonoma, entro la nuova scadenza del 31 ottobre, la situazione non è mutata rispetto al periodo precedente all'entrata in vigore del regolamento sulle semplificazioni. Rimangono quindi validi i chiarimenti forniti dal Ministero delle finanze per precisare quali fossero questi soggetti. I casi più frequenti sono i seguenti:

- società con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare in quanto compreso in due diversi anni solari;
- società con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare in quanto l'attività non è in corso (cessata) al 31 dicembre;
- società con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare in quanto l'attività è iniziata nel corso dell'anno, ma non è cessata prima del 31 dicembre. In questo caso, però, diversamente dalle prime due fattispecie, la dichiarazione Iva deve essere compresa nel modello unico.

Il Ministero così si è pronunciato sul punto specifico³: “sono considerati periodi di imposta non coincidenti con l'anno solare (e in tal caso non è possibile presentare la dichiarazione unificata annuale) i periodi di imposta che interessano più anni solari ... e quelli riguardanti un arco temporale interamente compreso nello stesso anno solare ... che terminano, però, anteriormente al 31 dicembre”. L'argomento è già stato esaminato anche dalla Fondazione Luca Pacioli con la circolare n. 1/2001⁴, alla quale si rinvia per gli opportuni approfondimenti.

La situazione non è cambiata anche per i seguenti soggetti⁵ che pertanto devono continuare a presentare la dichiarazione annuale Iva in forma autonoma:

- le società controllanti e controllate⁶;

³ Cfr. circ. min. n. 57 del 5 marzo 1999 e n. 68 del 24 marzo 1999

⁴ Pubblicata nel sito www.consrag.it, sezione Fondazione Luca Pacioli

⁵ Sul punto specifico cfr. altresì le istruzioni ai modelli di dichiarazione Iva annuale 2002.

⁶ La possibilità di includere la dichiarazione Iva annuale in quella unificata è esclusa espressamente dall'art. 3 del D.P.R. n. 322/98 che così dispone: “E' esclusa dalla dichiarazione unificata la dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto degli enti e delle società che si sono avvalsi della procedura di liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto di gruppo di cui all'articolo 73, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni”.

- i rappresentanti fiscali di soggetti non residenti⁷;
- i contribuenti assoggettati a procedure concorsuali;
- i venditori porta a porta non tenuti alla presentazione della dichiarazione unificata in quanto titolari di redditi per i quali non sussiste l'obbligo della presentazione della dichiarazione dei redditi e dell'Irap.

3. La comunicazione dati Iva (art. 9)

L'art. 9⁸ del regolamento, dopo aver abrogato la dichiarazione Iva periodica, ha introdotto un nuovo adempimento consistente nell'obbligo di comunicazione dei dati relativi all'imposta sul valore aggiunto riferita all'anno solare precedente. L'adempimento dovrà essere effettuato, a decorrere dal 1° gennaio 2003, entro il mese di febbraio dell'anno successivo a quello di riferimento con l'utilizzazione di appositi modelli conformi a quelli approvati con provvedimento amministrativo da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale.

La nuova formalità non fa venire meno, naturalmente, l'obbligo di presentazione della dichiarazione Iva annuale. Per quanto riguarda la natura e gli effetti dell'adempimento l'Agenzia delle Entrate ha ribadito, anche al fine di determinare le sanzioni applicabili nel caso di eventuali violazioni, il valore di semplice comunicazione. Non trovano applicazione, pertanto, in base a quanto affermato espressamente con la circolare n. 6/E dell'Agenzia delle Entrate, le sanzioni previste in caso di omessa o infedele dichiarazione, né le disposizioni di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 in materia di ravvedimento⁹.

Le eventuali violazioni¹⁰ potranno determinare l'applicazione delle sanzioni di cui all'art. 11 del D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 471¹¹ a cui rinvia il comma 6 del nuovo art. 8-bis del D.P.R. n. 322/1998.

Soggetti obbligati

Sono obbligati al nuovo adempimento coloro che svolgono un'attività d'impresa, anche se non hanno effettuato operazioni imponibili, ovvero gli esercenti arti e pro-

⁷ In questo caso, invece, l'esclusione deriva dal fatto che i rappresentati fiscali non devono presentare né la dichiarazione dei redditi, né la dichiarazione dell'Irap. La dichiarazione dell'Iva annuale non potrà, quindi, che essere autonoma.

⁸ Che ha aggiunto nel corpo del D.P.R. n. 322/98 il nuovo art. 8-bis.

⁹ Sul punto specifico la circolare n. 6/E afferma espressamente che "non essendo prevista la possibilità di rettificare o integrare una comunicazione già presentata, eventuali errori nella compilazione devono essere corretti in sede di dichiarazione annuale".

¹⁰ Omissione della comunicazione o l'invio della stessa con dati incompleti o inesatti.

¹¹ In linea generale da cinquecentomila a quattro milioni di lire (da 258 a 2065 euro).

fessioni¹². Di seguito, saranno però specificati quei casi in cui il regolamento ha espressamente previsto l'esonero dalla comunicazione dei dati al verificarsi di determinate condizioni. In particolare, non sono tenuti ad osservare il nuovo adempimento:

- coloro che nell'anno solare precedente hanno registrato esclusivamente operazioni esenti di cui all'art. 10 del DPR n. 633/72 e successive modificazioni¹³, salvo che abbiano registrato operazioni intracomunitarie¹⁴;
- coloro che non devono presentare, in base a specifiche disposizioni normative, la dichiarazione Iva annuale. Si tratta, ad esempio, delle associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono del particolare regime forfetario di cui alla legge n. 398/91¹⁵;
- i soggetti che, durante il periodo di vigenza della dichiarazione Iva periodica, erano esonerati da questo adempimento pur essendo obbligati alla presentazione della dichiarazione Iva annuale. Si tratta dei contribuenti persone fisiche che hanno realizzato nel periodo di riferimento¹⁶ un volume d'affari inferiore o uguale a euro 25.822,84 (L. 50.000.000);
- i soggetti di cui all'art. 88 del TUIR e cioè gli organi e le amministrazioni dello Stato, i comuni, i consorzi tra gli enti locali e così via;
- i soggetti sottoposti a procedure concorsuali.

Per quanto riguarda l'elemento soggettivo è opportuno ricordare due precisazioni contenute nella circolare dell'Agenzia delle Entrate. In particolare, secondo l'Amministrazione finanziaria, in considerazione della natura della predetta comunicazione dati, sono altresì esonerati i contribuenti che nel corso dell'anno solare hanno registrato solo operazioni esenti, ma che sono comunque tenuti alla rettifica della detrazione ai sensi dell'articolo 19-*bis* 2 del D.P.R. n. 633 del 1972.

L'esonero trae origine dalla circostanza che le operazioni di rettifica e di conguaglio del tributo devono essere effettuate al di fuori del nuovo obbligo che si sostanzia, invece, in una mera comunicazione dei dati Iva. Il contribuente, infatti, provvederà a liquidare periodicamente¹⁷ il tributo e a riliquidare¹⁸ lo stesso, per l'intero anno,

¹² In forma abituale. Restano pertanto esclusi i soggetti c.d. occasionali.

¹³ Come ad esempio gli esercenti le attività sanitarie i quali, trovandosi in questa condizione, non sono obbligati neppure alla presentazione della dichiarazione Iva annuale. Per gli stessi motivi il regolamento ha voluto prevedere, per questi soggetti, anche l'esonero dal nuovo adempimento.

¹⁴ Non è esonerato, quindi, un medico che nel corso dell'anno ha acquistato in Francia un particolare macchinario strumentale per l'esercizio dell'attività sanitaria.

¹⁵ La circolare n. 6/E propone, naturalmente, ulteriori esempi come i produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a cinque milioni di lire (euro 2.582,28), elevato a 15 milioni (7.746,85) se esercenti l'attività nei comuni montani (laddove sussistano anche le altre condizioni previste dalla disposizione); i soggetti esercenti attività di giochi e intrattenimento esonerati dagli adempimenti Iva per effetto dell'art. 74, comma 6 del D.P.R. n. 633/72; le altre associazioni, comprese le pro-loco, purché abbiano optato per lo stesso regime forfetario di cui alla L. n. 398/91.

¹⁶ Nell'anno solare precedente.

¹⁷ Con cadenza mensile o trimestrale.

¹⁸ O meglio rettificare e determinare gli eventuali conguagli.

nella dichiarazione annuale. Se nell'anno solare sono state poste in essere solo operazioni esenti, che non hanno determinato alcuna liquidazione dell'Iva, non sussiste alcun motivo per essere obbligati alla presentazione della comunicazione dei dati prevista dall'art. 9 del regolamento e l'attività di riliquidazione annuale, consistente solo nella rettifica della detrazione, verrà effettuata esclusivamente in sede di dichiarazione annuale.

La comunicazione dei dati, come è facilmente comprensibile, è dunque limitata alla mera trasmissione di informazioni senza effettuare, quindi, alcun calcolo aggiuntivo. La seconda precisazione riguarda, invece, gli enti o le società partecipanti che si sono avvalsi della procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo ai sensi dell'art. 73, ultimo comma del D.P.R. n. 633/1972. Questi soggetti sono tenuti ad assolvere singolarmente ed in completa autonomia all'obbligo in questione.

Ciò può essere agevolmente spiegato in quanto la comunicazione dei dati non reca l'indicazione dei debiti e dei crediti d'imposta trasferiti al gruppo dalle società aderenti. La controllante, quindi, non deve presentare la comunicazione per l'intero gruppo.

Il contenuto

Considerata, quindi, la natura del nuovo obbligo, consistente nella semplice comunicazione dei dati Iva, senza effettuare alcuna operazione aggiuntiva di calcolo, gli elementi¹⁹ che il contribuente deve indicare nel modello vengono riassunti qui di seguito:

- l'ammontare delle operazioni attive e passive al netto dell'Iva;
- 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'Iva in dogana;
- l'imposta esigibile;
- l'imposta considerata in detrazione.

In pratica il nuovo obbligo dovrebbe riguardare la comunicazione di tutti i dati che il contribuente già trasmetteva periodicamente con la dichiarazione Iva periodica oggi abrogata. In realtà, una parte delle affermazioni dell'Agenzia delle Entrate, contenute nella circolare n. 6/E, sono in contrasto con quanto affermato da parte della stessa Amministrazione finanziaria circa la natura della comunicazione. In particolare, desta perplessità l'affermazione secondo cui *“nel modello di comunicazione i contribuenti devono esplicitare le operazioni di liquidazione che sono soliti effettuare*

¹⁹ Previsti espressamente dal nuovo art. 8-bis, comma 4 del D.P.R. n. 322/98.

subito dopo il periodo d'imposta per poter utilizzare gli eventuali crediti già nella liquidazione periodica relativa al mese di gennaio o al primo trimestre dell'anno seguente".

Non potrà sfuggire, infatti, che per poter determinare la parte di credito utilizzabile nell'anno solare precedente, il contribuente deve effettuare le operazioni di conguaglio rideterminando, ad esempio, la percentuale di Iva detraibile per effetto della variazione del pro-rata. Invece, la stessa Agenzia delle Entrate, ricorda come le operazioni di rettifica e di conguaglio debbano essere effettuate durante la redazione della dichiarazione annuale. Appare dunque in contrasto con quanto detto in precedenza l'affermazione secondo cui nella comunicazione dei dati troverebbe indicazione l'operazione di liquidazione²⁰ necessaria al fine di determinare l'eventuale credito da riportare nell'anno successivo.

E' corretta, invece, l'affermazione secondo la quale il contribuente utilizzerebbe la comunicazione dati per esplicitare (in pratica comunicare) i dati rilevanti²¹ ai fini delle liquidazioni periodiche del tributo.

La comunicazione in rassegna dovrebbe altresì rappresentare la sede naturale per comunicare se, nel corso dell'anno solare, il contribuente si è avvalso del ravvedimento operoso in "forma semplificata" facendo confluire l'eventuale omissione commessa in un periodo precedente²² nel risultato della liquidazione relativa ad un periodo successivo²³.

Modalità e termini di presentazione

La prima scadenza è quella del 28 febbraio 2003 in quanto, come previsto dall'art. 19 del D.P.R. n. 435/2001, "gli effetti delle disposizioni di cui all'art. 9 decorrono dal 1° gennaio 2003".

Entro la fine del mese di febbraio dell'anno successivo a quello di riferimento il contribuente deve dar corso all'adempimento. Le modalità di trasmissione del modello²⁴ sono esclusivamente telematiche²⁵ non essendo prevista la possibilità di presentare la comunicazione tramite banca o posta.

20 In pratica le eventuali rettifiche o conguagli.

21 L'imponibile, l'Iva esigibile, l'Iva detraibile e così via.

22 Ad esempio il mancato versamento dell'Iva.

23 L'Amministrazione finanziaria non si è pronunciata espressamente su questo punto, tuttavia è possibile rinvenire alcuni elementi favorevoli a questa interpretazione nella circolare n. 6/E del 2001. Per un'ampia disamina del problema cfr. il paragrafo relativo all'abrogazione della dichiarazione Iva periodica con particolare riguardo agli effetti sul ravvedimento.

24 Conforme, naturalmente, a quello approvato con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

25 Direttamente (tramite Internet), ovvero con l'ausilio di un intermediario abilitato ai sensi dell'art. 3, commi 2-bis e 3, del DPR n. 322/98.

4. Le registrazioni relative al plafond (art. 10)

Prima dell'entrata in vigore del regolamento sulle semplificazioni gli esportatori abituali dovevano evidenziare nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi il plafond utilizzabile. L'annotazione doveva essere effettuata mensilmente avendo cura di tenere aggiornati i suddetti dati all'inizio del secondo mese precedente. Doveva altresì essere riportato nei suddetti registri l'ammontare complessivo degli acquisti fatti e delle importazioni effettuate nello stesso mese senza pagamento dell'imposta²⁶. Dal 1° gennaio 2002, invece, l'art. 19, comma 7 del regolamento ha abrogato l'art. 1, comma 3, del decreto legge 746/83 eliminando, quindi, i suddetti obblighi.

Non è più obbligatoria l'annotazione nei registri Iva del plafond utilizzabile. I dati in questione saranno comunicati all'Amministrazione finanziaria solo ove questa ne faccia richiesta, e sotto questo profilo la novità rappresenta, indubbiamente, una semplificazione.

Il contribuente dovrà, quindi, essere in grado di ricostruire in qualsiasi momento:

- il plafond utilizzabile;
- gli acquisti e le importazioni senza pagamento di imposta fino al secondo mese precedente rispetto alla richiesta.

L'art. 10 dello stesso regolamento ha previsto, quale ulteriore adempimento, l'indicazione nella dichiarazione annuale di un prospetto con l'evidenziazione distinta per ogni mese circa "l'ammontare delle esportazioni, delle operazioni assimilate e delle operazioni comunitarie effettuate ...".

Durante la fase di prima applicazione del provvedimento alcuni commentatori²⁷ hanno rilevato come l'espressione utilizzata dal regolamento, e cioè operazioni "effettuate" sia poco felice. Prima delle modifiche intervenute con la L. n. 28/1997 i criteri di determinazione del plafond erano diversi rispetto a quelli previsti ai fini dell'attribuzione dello *status* di esportatore abituale. Trovava, quindi, applicazione il principio del cosiddetto doppio binario in base al quale:

- lo *status* di esportatore abituale era attribuibile a coloro che avevano realizzato un volume d'affari costituito per almeno un 10 per cento da operazioni non imponibili. Il predetto limite del 10 per cento doveva essere determinato con riferimento alla nozione di volume d'affari secondo l'art. 20 del D.P.R. n. 633/1972;
- i criteri di formazione del *plafond* erano correlati, invece, alla nozione di esportazione "fatta".

²⁶ Oggi, in virtù dell'entrata in vigore del D.P.R. n. 435/2001, neppure questo dato deve essere riportato nei registri previsti dal decreto Iva.

²⁷ Cfr R. Portale, Sulle semplificazioni Iva un passo indietro, in "Il Sole 24 ore del 14 luglio 2001.

Le diversità erano, quindi, sostanziali. Se, ad esempio, il contribuente percepiva nell'anno X il corrispettivo, mentre la merce veniva spedita al destinatario solo nell'anno successivo uscendo, quindi, solo in un secondo momento dal territorio dello Stato, la stessa operazione concorreva all'attribuzione dello status di esportatore abituale già nel primo anno, mentre per la formazione del plafond era necessario attendere l'anno successivo²⁸.

Questo duplice criterio, che costringeva il contribuente ad un doppio conteggio²⁹, è stato eliminato dalla L. n. 28/1997 in vigore sin del 14 marzo 1997. Da questo momento anche la formazione del plafond viene alimentata dalle operazioni registrate ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972, indipendentemente dal momento in cui le esportazioni si considerano "fatte". Il criterio introdotto è il medesimo previsto per la determinazione dello status di esportatore abituale. Si deve fare riferimento, quindi, solo al volume d'affari di cui all'art. 20 del decreto Iva essendo stato abbandonato il criterio del "doppio binario".

Alla luce del quadro normativo oggi vigente suscita alcune perplessità il fatto che l'art. 10 del regolamento, nel prevedere l'obbligo di compilazione del suddetto prospetto contenuto nella dichiarazione Iva annuale, faccia riferimento alle operazioni effettuate tralasciando, invece, il diverso criterio della registrazione posto alla base della normativa vigente. Il plafond viene infatti determinato solo sulla base delle operazioni registrate proprio al fine di evitare, come si verificava in passato, un doppio calcolo. Occorre quindi domandarsi quale significato attribuire alle istruzioni relative alla compilazione di questo prospetto laddove devono essere indicate "distintamente per mese, l'ammontare delle esportazioni ..., delle operazioni assimilate e delle operazioni comunitarie effettuate e quello degli acquisti e delle importazioni fatti senza pagamento dell'imposta ... risultante dalle relative fatture e bollette doganali".

Si deve preliminarmente osservare come la formulazione dell'art. 10 non intenda affatto reintrodurre la disciplina previgente fondata sul regime del c.d. doppio binario³⁰. Una soluzione al problema è stata fornita³¹ attraverso la lettura dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 avente ad oggetto l'individuazione del momento in cui le operazioni si considerano effettuate ai fini Iva. Gli obblighi di fatturazione e di registrazione sorgono, infatti, laddove l'operazione possa considerarsi effettuata e, quindi, non solo al momento della consegna o della spedizione della merce, ma

²⁸ Cioè l'anno durante il quale la merce usciva fisicamente dal territorio dello Stato.

²⁹ L'uno per determinare lo status di esportatore abituale e l'altro ai fini della determinazione del plafond.

³⁰ Disciplina previgente alla L. n. 28/1997. L'affermazione è di R. Portale, sulle semplificazioni Iva un passo indietro, in *Il Sole 24 Ore* del 14 luglio 2001. Sul punto specifico cfr. anche N. Forte, *Le semplificazioni fiscali nella manovra dei 100 giorni*, Milano, 2002, *Il Sole 24 Ore* editore.

³¹ Da C. Oneto e R. Portale, *Ma con le nuove semplificazioni invariate le regole di rilevazione*, in *Il Sole 24 Ore* dell'8 marzo 2002.

anche quando, anteriormente ai suddetti eventi, venga riscosso in tutto o in parte il corrispettivo. Pertanto, se l'operazione si considera effettuata³² per il solo fatto di aver riscosso il corrispettivo, la stessa operazione dovrà considerarsi effettuata anche ai fini della formazione del *plafond*.

Non sarebbe corretto, quindi, fare riferimento a due diverse nozioni di "operazioni effettuate" l'una ai fini della fatturazione e l'altra solo ai fini della formazione del *plafond*. "Non si può sostenere che, ai fini della costituzione del *plafond*, occorre considerare effettuata l'esportazione secondo la normativa doganale, cioè quando la merce è uscita dal territorio dello Stato"³³.

La soluzione prospettata sembra essere l'unica possibile, anche perché la circolare n. 6/E, emanata il 25 gennaio scorso dall'Agenzia delle Entrate, non ha rilevato alcuna modifica dei criteri da prendere in considerazione sia per l'attribuzione dello status di esportatore abituale, sia ai fini della determinazione del *plafond* spendibile. Si può, quindi, fare riferimento senza alcuna differenza alle operazioni effettuate ovvero alle operazioni registrate trattandosi, in realtà, dello stesso concetto³⁴.

5. L'abolizione delle annotazioni relative alle liquidazioni periodiche dell'Iva (art. 11)

Una delle modifiche contenute nel regolamento, ed in particolare, l'art. 11, comma 1, lett. a) elimina l'obbligo di riportare nei registri tenuti ai fini Iva³⁵ la liquidazione periodica del tributo. Il contribuente dovrà quantificare periodicamente il debito, ovvero l'eventuale credito, tenendo in considerazione l'Iva esigibile, l'Iva detraibile e gli altri elementi necessari per effettuare il calcolo, senza fornire alcuna indicazione scritta del procedimento seguito.

Il contribuente potrebbe trovare più agevole, però, continuare ad annotare nei registri le liquidazioni periodiche, come era previsto obbligatoriamente prima dell'entrata in vigore del D.P.R. n. 435/2001. Il contribuente è, infatti, tenuto a fornire all'Amministrazione finanziaria che ne faccia richiesta³⁶ "gli elementi in base ai quali ha operato la liquidazione periodica" non riportata nei registri previsti dal decreto Iva.

³² Ai fini dell'obbligo di fatturazione

³³ Così C. Oneto e R. Portale, *Ma con le nuove semplificazioni*, cit., Il Sole 24 Ore dell'8 marzo 2002.

³⁴ Cfr. C. Oneto e R. Portale, *Ma con le nuove semplificazioni*, cit., Il Sole 24 Ore dell'8 marzo 2002.

³⁵ In particolare, in un'apposita sezione del registro delle fatture ovvero dei corrispettivi.

³⁶ Si consideri, inoltre, che questa richiesta potrebbe essere effettuata anche dopo diverso tempo rispetto alla liquidazione cui si riferisce. L'amministrazione Finanziaria dovrebbe poter procedere entro gli stessi termini previsti per l'esercizio del potere di accertamento.

Inoltre, questi elementi saranno necessari in seguito per l'esecuzione di ulteriori adempimenti quali la comunicazione dei dati di cui all'art. 9 e la dichiarazione Iva annuale. Potrebbe non essere sempre agevole, quindi, reperire in tempi brevi gli elementi che sono stati presi in considerazione ai fini della liquidazione periodica del tributo. Sarà comunque opportuno, anche per coloro che dovessero decidere di avvalersi di questa disposizione, conservare almeno una traccia scritta degli elementi presi in considerazione ai fini del computo dell'imposta eventualmente dovuta.

Si deve però osservare come la norma in commento non sia particolarmente chiara soprattutto laddove prevede la richiesta, da parte dell'erario, dei dati presi in considerazione dal contribuente per la liquidazione del tributo. In particolare, non viene previsto alcun termine specifico entro il quale il contribuente deve rispondere alle eventuali richieste da parte degli uffici.

Si pone quindi il problema di comprendere in quale momento viene a determinarsi la violazione dell'adempimento considerando che deve essere concesso al contribuente almeno un lasso di tempo minimo per raccogliere i dati richiesti. Neppure la circolare n. 6/E ha colmato il vuoto della disposizione omettendo di fornire qualsiasi ulteriore indicazione in proposito. E' probabile, quindi, che gli uffici finanziari richiedano i suddetti dati con le stesse modalità previste dall'art. 51, comma 2, nn. 2, 3 e 4 del D.P.R. n. 633/1972 (invio di questionari). Gli uffici, quindi, dovrebbero stabilire un termine entro il quale il contribuente dovrà rispondere all'invito.

Ulteriori disposizioni, collegate alla novità testé illustrata, prevedono altre semplificazioni. E' stato soppresso, ad esempio, l'obbligo di annotazione degli estremi dell'eventuale versamento del tributo. La novità non appare particolarmente rilevante in quanto, già prima dell'entrata in vigore del regolamento sulle semplificazioni, l'omissione non era di fatto sanzionabile. Il contribuente poteva certamente controdurre³⁷ come la violazione commessa non impedisse l'attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria la quale era comunque in grado di riscontrare l'avvenuto versamento direttamente dal modello F 24. Ne conseguiva, quindi, l'inapplicabilità delle sanzioni.

Non è più obbligatorio riportare nel registro di cui all'art. 25 neppure il credito Iva richiesto a rimborso laddove l'esercizio di questo diritto venga disconosciuto in quanto l'Amministrazione finanziaria non considera esistenti le condizioni richieste a tal fine dal decreto Iva³⁸. Analogamente non deve essere riportato nello stesso registro il credito Iva risultante dalla dichiarazione Iva annuale³⁹.

³⁷ Appellandosi all'art. 6, comma 5-bis del D.Lgs n. 472/1997. Il comma 5-bis è stato introdotto dall'art. 7 del D.Lgs n. 32/2001.

³⁸ Cfr. sul punto specifico l'art. 11, comma 3 del D.P.R. n. 435/2001.

³⁹ Art. 11, comma 2 del D.P.R. n. 435/2001.

E' opportuno altresì segnalare anche un'ulteriore modifica di tipo formale, riguardante l'art. 7 del D.P.R. n. 542/1999 (contribuenti trimestrali), che ha finalmente recepito il contenuto di quella disposizione (art. 31, comma 3, L. n.388/2000) che ha ridotto dall'1,5 all'1 per cento il tasso di interesse da applicare durante la fase di liquidazione del tributo per la determinazione dell'Iva da parte dei contribuenti trimestrali per opzione.

6. Le scadenze previste per la liquidazione dell'Iva

Il D.P.R. n. 435/2001 non ha previsto particolari novità in relazione ai termini previsti per effettuare la liquidazione dell'Iva eventualmente dovuta, ovvero per quantificare l'eccedenza detraibile (il credito). I contribuenti mensili devono effettuare l'adempimento entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento⁴⁰. I contribuenti trimestrali, invece, devono procedere entro il giorno 16 del secondo mese successivo rispetto al trimestre interessato dalla liquidazione del tributo.

L'unica novità riguarda, appunto, questi ultimi soggetti che, diversamente dalla disciplina previgente, non devono più liquidare l'Iva relativa al quarto trimestre entro il giorno 16 febbraio⁴¹. E' sufficiente che costoro effettuino l'eventuale versamento entro il giorno 16 marzo per aver correttamente adempiuto a tutti gli obblighi di legge⁴². Resta tuttavia salva la possibilità di effettuare il versamento annuale entro lo stesso termine previsto per il pagamento dei tributi dovuti in base al Modello Unico. In questo caso l'Iva da versare deve essere maggiorata a titolo di interessi nella misura dello 0,40 per cento ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo.

E' necessario prestare attenzione al momento di entrata in vigore della nuova disposizione. La norma di riferimento è costituita dall'art. 19, comma 4 secondo cui *"gli effetti delle disposizioni di cui all'articolo 11 decorrono dalle liquidazioni relative al 2002"*. Pertanto, entro il giorno 16 febbraio 2002 i contribuenti dovevano liquidare l'Iva relativa al quarto trimestre del 2001. La possibilità di non liquidare l'Iva entro tale scadenza (16 febbraio) troverà applicazione per la prima volta solo con decorrenza dal 2003. La liquidazione dell'Iva relativa al periodo 1 ottobre - 31 dicembre 2001, riguardando l'ultimo periodo del 2001, rimane dunque soggetta alla previgente normativa.

⁴⁰ Entro lo stesso termine i medesimi contribuenti devono altresì effettuare l'eventuale versamento del tributo.

⁴¹ La modifica è stata introdotta dall'art. 11 del D.P.R. n. 435/2001, che è andato ad incidere direttamente sull'art. 7 del D.P.R. n. 542/1999.

⁴² Naturalmente, per verificare la sussistenza o meno dell'obbligo di versamento il contribuente dovrà comunque procedere alla liquidazione del tributo che, quindi, risulterà differita dal giorno 16 febbraio al 16 marzo dello stesso anno.

Con l'occasione è opportuno segnalare come il quadro normativo riguardante i cosiddetti trimestrali speciali sia di fatto rimasto invariato anche dopo l'entrata in vigore del D.P.R. n. 435/2001. In particolare, si tratta dei contribuenti trimestrali di cui all'art. 74, comma 4, del D.P.R. n. 633/72 e cioè i distributori di carburanti, gli autotrasportatori e così via. Sono altresì comprese nell'ambito di questa categoria le associazioni che fruiscono dello speciale regime forfetario previsto dalla L. n. 398/1991. Per tutti questi contribuenti l'Iva relativa al quarto trimestre deve continuare ad essere liquidata e versata entro il giorno 16 del mese di febbraio dell'anno successivo rispetto al trimestre interessato dalla liquidazione.

7. Le imprese miste – Versamenti Iva con periodicità trimestrale - Innalzato il limite del volume d'affari

Un'ulteriore novità in materia Iva riguarda le cosiddette imprese miste, e cioè quei contribuenti che svolgono sia un'attività di cessione di beni, sia un'attività di prestazione di servizi senza annotare separatamente i ricavi relativi alle due attività. In particolare, si tratta del nuovo limite del volume d'affari previsto affinché questi soggetti possano fruire della possibilità di effettuare la liquidazione dell'Iva, e l'eventuale versamento, con periodicità trimestrale. Già prima della modifica in esame il legislatore era intervenuto con il D.P.R. n. 222/2001 innalzando il suddetto limite da € 185.924,48 (360 milioni di lire) a € 309.874,14 (seicento milioni di lire).

Un elemento di complicazione era rappresentato dalla circostanza che l'intervento legislativo è intervenuto con efficacia dal 28 giugno del 2001. Alcune di queste imprese c.d. miste, quindi, potrebbero essersi trovate nella condizione di essere obbligate a liquidare l'Iva mensilmente durante la prima parte dell'anno (fino al 27 giugno 2001), con la successiva possibilità, con decorrenza 28 giugno, di essere ammesse alla determinazione del tributo secondo la diversa periodicità trimestrale. In sostanza, prima dell'intervento del regolamento sulle semplificazioni il regime dei versamenti delle imprese esercenti sia l'attività di cessione di beni, sia altre attività,⁴³ poteva essere, relativamente all'anno solare 2001, così riassunto:

- imprese trimestrali per opzione che nell'anno solare precedente (2000) hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 360 milioni di lire (€ 185.924,48);
- imprese mensili indipendentemente dal volume d'affari realizzato nell'anno solare precedente;

⁴³ Senza annotazione separata dei ricavi

- imprese obbligate a liquidare l’Iva mensilmente fino al 27 giugno 2001, avendo realizzato nel corso del 2000 un volume d’affari compreso tra i 360 e i 600 milioni di lire, e che dal 28 giugno 2001 sono ammesse al regime trimestrale per effetto dell’innalzamento della suddetta soglia fino a 600 milioni di lire (€ 309.874,14).

Poteva essere rilevata, però, anche dopo le prime modifiche introdotte dal D.P.R. n. 222/2001, che ha innalzato la soglia (cfr. punto 3) per essere ammessi al regime Iva trimestrale, una diversità rispetto ai limiti previsti per la determinazione dei regimi contabili. Ad esempio, un contribuente che nell’anno solare precedente aveva realizzato un volume d’affari di € 361.519,83 (700 milioni di lire) e ricavi per € 464.811,21 (900 milioni di lire) poteva essere ammesso al regime di contabilità semplificata, con la semplice tenuta dei registri previsti dal decreto Iva, mentre era obbligato a liquidare ed eventualmente a versare il tributo secondo una periodicità mensile.

L’art.11 del regolamento in rassegna ha eliminato questa diversità dei limiti, elevando la soglia per le imprese miste fino ad un miliardo di lire (€ 516.456,90) e facendola coincidere con quella contenuta nel D.P.R. n. 600/73 per la determinazione dei regimi contabili. Tornando all’esempio precedente il contribuente potrebbe limitarsi alla tenuta dei soli registri Iva, liquidando e versando il tributo trimestralmente anziché mensilmente come si verificava, invece, prima dell’approvazione del D.P.R. n. 435/2001⁴⁴.

La novità è entrata in vigore con decorrenza dalle liquidazioni relative al 2002. Pertanto le c.d. imprese miste, al fine di determinare la periodicità delle liquidazioni Iva⁴⁵ del 2002, devono fare riferimento al volume d’affari realizzato nel corso del 2001. Se il volume d’affari non ha superato il limite di un miliardo di lire (€ 516.456,90) il contribuente potrà liquidare l’Iva relativa al periodo gennaio-marzo 2002 entro il 16 maggio. Se, ad esempio, il volume d’affari realizzato nel 2000 ammontava a 900 milioni di lire (€ 464.811,21), e nel corso dell’anno 2001 il volume d’affari è rimasto pressoché invariato, la situazione riguardante la disciplina della periodicità delle liquidazioni può essere così sintetizzata:

- per l’anno 2001 (con riferimento al volume d’affari 2000), liquidazione (obbligatoriamente) con periodicità mensile;
- per l’anno 2002 (con riferimento al volume d’affari 2001), liquidazione, per opzione, con periodicità trimestrale. A partire, quindi, dalla liquidazione gennaio-marzo 2002.

Per gli altri soggetti, invece, esercenti solo un’attività di cessione di beni, ovvero di sole prestazioni di servizi, non deve essere segnalata alcuna novità.

⁴⁴ Cfr l’esempio precedente.

⁴⁵ E degli eventuali versamenti.

8. I contribuenti Iva trimestrali per opzione sono vincolati per un solo anno – Abrogato il vincolo triennale

Nel riformulare l'art. 7 del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542, il regolamento ha altresì modificato la durata del vincolo triennale riguardante i contribuenti che hanno optato per la liquidazione dell'Iva secondo una periodicità trimestrale. L'art. 7, comma 3, prima delle modifiche intervenute con il D.P.R. n. 435/2001 così disponeva: *“L'opzione vincola il contribuente alla sua concreta applicazione per almeno un triennio e resta valida per ciascun anno successivo fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata, salvo revoca da comunicare ai sensi del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 442 del 1997”*.

Dalla lettura del nuovo comma 3, invece, si potrà agevolmente constatare l'eliminazione di quella parte della disposizione che prevedeva una durata minima dell'opzione di tre anni. È rimasta solo la previsione della maggiorazione per interessi nella misura dell'1 per cento⁴⁶ da applicare al debito d'imposta.

A questo punto devono trovare applicazione le regole generali contenute nell'art. 3 del D.P.R. n. 442/97, secondo cui la durata minima delle opzioni deve essere così determinata:

- almeno un triennio per i regimi di determinazione dell'imposta;
- almeno un anno, nel caso di regimi contabili.

Questa distinzione è stata spiegata da una tabella contenuta nella circolare n. 209/E del 27 agosto 1998 in base alla quale l'opzione per la liquidazione trimestrale dell'Iva conserverebbe una validità annuale. Questa affermazione era stata momentaneamente superata dal nuovo testo dell'art. 7 del D.P.R. n. 542/1999, approvato successivamente al D.P.R. n. 442/1997, che conteneva le nuove regole riguardanti le opzioni, ma che oggi riprende nuovamente vigore per effetto dell'intervento del regolamento proprio sull'art. 7⁴⁷.

In mancanza di una specifica disposizione nel nuovo testo dell'art. 7⁴⁸ riguardante la durata minima dell'opzione, trova applicazione la normativa generale contenuta nel D.P.R. n. 442/1997, tornano quindi ad essere applicabili le indicazioni fornite a suo tempo dal Ministero delle finanze il quale precisò che la durata minima dell'opzione Iva era di un solo anno.

Anche in questo caso la disposizione trova applicazione con decorrenza dalle liquidazioni relative al 2002.⁴⁹

⁴⁶ Stato così recepito nell'art. 7 il contenuto del comma 3 dell'art. 31 della L. n. 388/2000 che ha ridotto il tasso di interesse dall'1,5 all'1 per cento applicabile ai versamenti Iva che devono effettuare i contribuenti trimestrali per opzione.

⁴⁷ Mediante la chiara eliminazione nella suddetta norma della previsione riguardante il vincolo triennale dell'opzione.

⁴⁸ Così come modificato dall'art. 11 del D.P.R. n. 435/2001.

⁴⁹ Art. 19 del D.P.R. n. 435/2001.

Ne consegue, per i contribuenti che hanno esercitato l'opzione prima dell'entrata in vigore del regolamento in rassegna, una durata minima maggiore rispetto a coloro che, a partire dal 1° gennaio 2002, hanno scelto di liquidare l'Iva con periodicità trimestrale.

Il passaggio dalle vecchie alle nuove regole può essere riassunto con l'aiuto della presente tabella:

Contribuenti	Durata minima	Scadenza
Contribuenti che hanno optato per la liquidazione Iva trimestrale con effetto dal 1° gennaio 2000	tre anni	31 dicembre 2002
con effetto dal 1° gennaio 2001	tre anni	31 dicembre 2003
con effetto dal 1° gennaio 2002	un anno	31 dicembre 2002

I contribuenti che hanno optato per la liquidazione Iva trimestrale, con effetto dal 1° gennaio 2002, secondo le nuove regole, rimangono vincolati per un solo anno. Dal 1° gennaio 2003 gli stessi soggetti possono già revocare la scelta effettuata in precedenza. L'opzione e la revoca vengono effettuate manifestando la propria scelta con il comportamento concretamente tenuto⁵⁰. Se, ad esempio, dal 1° gennaio 2003 il contribuente dovesse decidere di effettuare il versamento dell'Iva ogni mese, il comportamento concretamente assunto sarà sufficiente per dimostrare di aver voluto revocare la scelta fatta in precedenza per il regime Iva trimestrale⁵¹.

9. L'abrogazione dell'obbligo di presentazione della dichiarazione Iva periodica (art. 11)

Il regolamento in rassegna prevede l'abrogazione di un recente obbligo rappresentato dalla dichiarazione Iva periodica di cui al D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100. Si tratta di un adempimento entrato in vigore gradatamente prima per le società di capitali e gli altri soggetti Irpeg, poi per le società di persone, per gli altri titolari di redditi prodotti in forma associata e per le persone fisiche.

Il regolamento in commento introduce una rilevante semplificazione abrogando, con effetto dalle liquidazioni Iva relative all'anno 2002 (gennaio 2002 e il primo trimestre dello stesso anno) l'obbligo in questione. I contribuenti hanno inviato per

⁵⁰ Cosiddetta efficacia giuridica dei c.d. comportamenti concludenti.

⁵¹ Salvo l'obbligo di comunicazione dell'opzione comunque obbligatorio ai sensi del D.P.R. n. 442/1997.

l'ultima volta, nel corso dell'anno 2002, la dichiarazione Iva periodica relativa al mese di dicembre del 2001 (contribuenti mensili) e al quarto trimestre del medesimo anno (contribuenti trimestrali). In particolare, l'invio telematico doveva essere effettuato, rispettivamente, entro il 28 febbraio, ed entro il 31 marzo del 2002.

L'eliminazione di quest'obbligo è prevista dall'art. 11, comma 1, del regolamento che è intervenuto direttamente sull'art. 1 del D.P.R. n. 100/98 commi 2, 2-*bis* e 2-*ter* disponendone l'abrogazione.

Gli effetti sul ravvedimento

L'introduzione dell'obbligo di presentazione della dichiarazione Iva periodica ha dato luogo ad una nuova determinazione delle regole da applicare in caso di ravvedimento operoso. In alcuni casi, infatti, la possibilità di avvalersi di questo istituto era legata a tale adempimento. Pertanto, se da una parte l'abrogazione della periodica, regolamentata in passato dal D.P.R. n. 100/98, determina sicuramente un alleggerimento degli obblighi posti a carico dei contribuenti, contemporaneamente nasce l'esigenza di riscrivere, almeno in parte, ovvero chiarire nuovamente le regole relative al ravvedimento operoso.

Ad esempio, per l'anno 2001 il contribuente poteva regolarizzare i versamenti omessi all'interno di una dichiarazione periodica successiva rispetto a quella del periodo in cui aveva commesso l'omissione. Tuttavia era necessario, per fruire di questo ravvedimento cosiddetto semplificato, che la regolarizzazione fosse effettuata all'interno di una dichiarazione periodica riferibile ad un periodo compreso nello stesso anno solare in cui era stata commessa la violazione. In questo caso, però, era necessario compilare nella dichiarazione periodica relativa al periodo in cui veniva effettuata la regolarizzazione il rigo VP 14 riportando l'importo corrispondente al versamento omesso comprensivo degli interessi. Un esempio aiuterà a capire:

- Iva a debito relativa al mese di marzo 2001 L. 2.000.000 (€ 1.033) – non versata;
- Iva a debito relativa al mese di settembre 2001 L. 3.500.000 (€ 1.808).

Il contribuente poteva effettuare un unico versamento entro il giorno 16 del mese di ottobre aumentando l'importo in precedenza omesso, cioè L. 2.000.000 (€ 1.033), degli interessi nella misura del 3,5 per cento (saggio di interesse legale) e sommando questo importo al risultato a debito del mese di settembre pari a L. 3.500.000 (€ 1.808). L'importo complessivo, comprensivo degli interessi, doveva essere versato con il modello F 24 indicando un solo codice tributo e cioè il 6009. Naturalmente il contribuente era altresì obbligato a versare in forma autonoma le sanzioni ridotte a titolo di ravvedimento.

La dichiarazione periodica, obbligatoria per le liquidazioni relative al 2001, poteva evidenziare questa situazione⁵². In particolare, nel rigo VP 14 doveva essere indicato l'importo di L. 2.000.000 (€ 1.033) aumentato degli interessi, mentre il rigo VP 21 era destinato ad accogliere l'indicazione dell'importo complessivo da versare formato dall'importo in precedenza omesso, dagli interessi per la tardività e dall'importo a debito in relazione alle risultanze della liquidazione di settembre. Naturalmente il contribuente avrebbe potuto effettuare la regolarizzazione dell'omissione "ora per allora" senza fornirne evidenza in una dichiarazione periodica successiva.

In alcune circostanze il contribuente poteva ottenere particolari vantaggi nell'effettuare il ravvedimento, purché sussistessero le condizioni previste per poterne fruire, con il metodo c.d. semplificato. Questo metodo richiedeva, però, l'indicazione nella dichiarazione periodica, relativa al periodo in cui veniva effettuata la regolarizzazione, di alcuni elementi riguardanti l'irregolarità come, ad esempio, l'importo del versamento in precedenza omesso.

E' immediatamente comprensibile, quindi, come l'abrogazione della dichiarazione periodica Iva potrebbe di fatto aver eliminato la possibilità di fruire del ravvedimento semplificato, ma questa interpretazione appare eccessivamente restrittiva e, se confermata⁵³, le conseguenze sarebbero assolutamente rilevanti.

Il contribuente sarebbe costretto, per effetto dell'abrogazione della dichiarazione periodica, ad utilizzare l'unica possibilità, e cioè effettuare l'operazione omessa (versamento, fatturazione e così via) "ora per allora". Dovrebbero venire meno, quindi, quei vantaggi che, in passato, hanno indotto i contribuenti a fruire del c.d. metodo di ravvedimento semplificato. Si tratta, così come specificato dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 113/E del 31 maggio 2000, della possibilità di compensare nella dichiarazione Iva periodica relativa al periodo in cui viene effettuata la regolarizzazione il credito maturato nel mese o nel trimestre con il debito relativo al versamento in precedenza omesso. Pertanto, il credito maturato successivamente finisce con l'assorbire il versamento omesso in precedenza e riguardante un periodo diverso.

Il contribuente poteva, quindi, fruire della regolarizzazione utilizzando i crediti maturati nei confronti dell'erario successivamente rispetto al periodo in cui era stata

52 Il contribuente era libero di scegliere, però, se effettuare il ravvedimento al di fuori della dichiarazione Iva periodica. In questo caso l'importo in precedenza omesso doveva essere versato autonomamente utilizzando lo stesso codice tributo riferibile al periodo in cui era stata commessa la violazione.

53 L'agenzia delle Entrate ha emanato la circolare n. 6/E, ma sul punto specifico non ha fornito alcun chiarimento. Tuttavia nella stessa circolare è possibile trarre qualche spunto interpretativo al fine di individuare una soluzione positiva del problema. In particolare, potrà essere d'aiuto l'affermazione dell'Agenzia delle Entrate secondo cui la comunicazione dei dati Iva prevista dall'art.9 del DPR n. 435/2001 è sostitutiva della dichiarazione Iva periodica ora abrogata.

commessa l'omissione, e di ciò doveva dare notizia nella dichiarazione Iva periodica relativa al periodo in cui materialmente veniva effettuato il ravvedimento.

L'abrogazione della dichiarazione periodica potrebbe obbligare i contribuenti ad effettuare per intero i versamenti omessi nonostante gli stessi soggetti possano vantare una posizione di credito nei confronti dell'erario maturata successivamente. Ne conseguirebbe l'obbligo di versare autonomamente sia il tributo in precedenza omesso (aumentato degli interessi), sia la sanzione ridotta continuando quindi a riportare, per l'intero importo e nelle successive liquidazioni periodiche, il credito Iva maturato successivamente.

Su questo punto specifico è auspicabile un intervento dell'Agenzia delle Entrate nel senso di consentire, anche in mancanza della dichiarazione Iva periodica, il ravvedimento semplificato. E' opportuno, quindi, che l'Amministrazione finanziaria chiarisca espressamente, anche con una circolare, la possibilità di continuare a compensare i debiti Iva che scaturiscono dagli adempimenti omessi o irregolarmente eseguiti (mancati versamenti, omessa fatturazione e così via), ed i crediti maturati nelle successive liquidazioni periodiche.

D'altra parte sarebbe paradossale, dopo aver introdotto un sistema che consente la compensazione integrale di ogni tributo con i crediti relativi anche a tributi diversi (D.L.gs. 9 luglio 1997, n. 241), che il contribuente non potesse compensare un debito pregresso pur vantando un'ingente posizione di credito nei confronti dell'erario, sia pure maturata in un'epoca successiva rispetto al debito stesso.

Il ravvedimento semplificato dopo l'abrogazione della dichiarazione Iva periodica

In mancanza di una chiara pronuncia dell'Agenzia delle Entrate è necessario prendere una posizione sulla possibilità di continuare a fruire, anche nel corso del 2002, del c.d. "ravvedimento semplificato". E' venuto a mancare, infatti, il mezzo tecnico (la dichiarazione periodica) con il quale il contribuente comunicava all'Amministrazione finanziaria l'operazione di regolarizzazione.

La compilazione di un apposito rigo (Iva non versata relativa ad un periodo precedente) consentiva di far confluire nella dichiarazione periodica successiva l'importo precedentemente non versato oggetto di regolarizzazione.

E' possibile, però, individuare almeno due ragioni che consentono di sostenere con vigore quella tesi secondo cui il ravvedimento semplificato sarebbe a tutt'oggi praticabile nonostante l'intervenuta abrogazione della dichiarazione Iva periodica. In particolare:

- nel modificare la disciplina dei rimborsi Iva, il regolamento si è preoccupato, qualora sussistano i requisiti previsti dal DPR n. 633/72, di mantenere inalterata la possibilità di richiedere i rimborsi infrannuali di cui all'art. 38-*bis* del decreto Iva. Sotto questo profilo l'abrogazione della dichiarazione Iva periodica non ha fatto venire meno la possibilità di ottenere questi rimborsi. Il regolamento si è solo preoccupato di semplificare l'adempimento senza arrecare pregiudizio al

diritto che potrà continuare ad essere esercitato presentando, in luogo della dichiarazione Iva periodica, un'apposita istanza prevista dal decreto interministeriale del 23 luglio 1975;

- la circolare n. 6/E, nel ribadire l'inapplicabilità del principio del "*favor rei*" in relazione alle violazioni connesse all'obbligo di presentazione delle dichiarazioni periodiche commesse in passato, ha evidenziato come l'adempimento ora abrogato sia stato di fatto sostituito "con il nuovo obbligo di comunicazione dei dati Iva, in tal modo affermando tra i medesimi una relazione di sostanziale continuità". Più specificamente l'Amministrazione finanziaria ha osservato come le finalità del nuovo adempimento⁵⁴ siano equivalenti a quelle delle dichiarazioni periodiche ora abrogate.

Per quanto riguarda il primo punto è intuibile che, se da una parte il regolamento, pur avendo abrogato la dichiarazione Iva periodica, si è preoccupato di mantenere intatto il diritto ad ottenere il rimborso infrannuale laddove, naturalmente, sussistono le condizioni previste dalla legge, dall'altra e per gli stessi motivi dovrebbe essere possibile ancora oggi fruire del c.d. "ravvedimento semplificato. Se il regolamento ha tenuto in considerazione la disciplina dei rimborsi infrannuali, allo stesso modo dovrebbe aver preso in considerazione le possibilità di ravvedimento che dovrebbero essere immutate, anche con riferimento alle diverse modalità di regolarizzazione, rispetto alla disciplina previgente all'entrata in vigore del D.P.R. n. 435/2001.

Il problema potrebbe essere tuttavia rappresentato dalle modalità concrete di comunicazione all'erario delle indicazioni relative all'avvenuto ravvedimento che, prima del regolamento, erano contenute nella dichiarazione Iva periodica. Uno spunto in tal senso può essere rinvenuto nella circolare n. 6/E laddove l'Agenzia delle Entrate ha di fatto affermato⁵⁵ come la comunicazione dei dati Iva abbia sostanzialmente sostituito l'adempimento della dichiarazione periodica.

La sostanziale continuità dei due adempimenti, affermata chiaramente dall'Agenzia delle Entrate, può rappresentare una chiave di lettura per risolvere il problema riguardante la possibilità di accedere al ravvedimento operoso con il metodo semplificato nonostante l'abrogazione della dichiarazione periodica.

In sostanza, le affermazioni dell'Amministrazione finanziaria, contenute nella circolare n. 6/E, possono essere considerate non solo con riferimento all'inapplicabilità del principio del "*favor rei*", ma anche in relazione alla possibilità di fornire all'erario i dati del c.d. ravvedimento semplificato non più nella dichiarazione

⁵⁴ La comunicazione dei dati Iva.

⁵⁵ Sia pure in relazione al diverso problema riguardante l'inapplicabilità del principio del "*favor rei*" nonostante l'abrogazione della dichiarazione Iva periodica.

periodica bensì nella nuova comunicazione dei dati prevista dal regolamento. Se la comunicazione dei dati Iva è sostitutiva del precedente adempimento, la compensazione del credito Iva maturato successivamente rispetto al periodo cui si riferisce l'Iva non versata potrà essere evidenziata allorquando, entro la fine del mese di febbraio dell'anno successivo, il soggetto passivo dovrà effettuare la comunicazione dei dati.

In conclusione, il contribuente può continuare a fruire del ravvedimento operoso secondo le stesse modalità previste prima dell'entrata in vigore del regolamento sulle semplificazioni e cioè:

- effettuando l'adempimento omesso "ora per allora". Ad esempio versando l'Iva in ritardo utilizzando lo stesso codice tributo che a suo tempo avrebbe dovuto essere indicato nel modello F 24⁵⁶;
- facendo confluire l'Iva non versata nel risultato di una liquidazione periodica successiva purché relativa allo stesso anno solare cui si riferisce la violazione.

In relazione a quest'ultima soluzione è opportuno però attendere un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Lo schema di liquidazione periodica

Una delle novità previste dal regolamento sulle semplificazioni consiste nella soppressione dell'obbligo di annotazione sui registri Iva delle liquidazioni periodiche⁵⁷. Tuttavia i contribuenti possono, per evidenti ragioni di semplicità,⁵⁸ continuare a trascrivere sui predetti registri i dati presi in considerazione ai fini della liquidazione del tributo da versare, ovvero del credito da riportare nel periodo successivo.

Dopo l'introduzione nel nuovo obbligo rappresentato dalla dichiarazione periodica il Ministero delle finanze precisò come, ai fini della liquidazione del tributo, i contribuenti dovessero riportare sui registri gli stessi dati risultanti dalla predetta dichiarazione. In quell'occasione si precisò ulteriormente che, al fine di evitare possibili difformità tra i dati risultanti dai registri con quelli esposti nelle dichiarazioni periodiche, i criteri di arrotondamento dovevano essere gli stessi⁵⁹. Si realizzava, quindi, una perfetta coincidenza tra le risultanze contabili dei registri e le dichiarazioni periodiche relative ai diversi periodi.

56 Gli effetti della regolarizzazione sono subordinati, naturalmente, non solo al versamento del tributo, ma anche degli interessi e della sanzione ridotta.

57 L'argomento costituirà oggetto di una separata trattazione.

58 Gli uffici finanziari potranno, anche dopo diversi anni, purché nei termini previsti per l'esercizio del potere di accertamento, richiedere gli elementi presi in considerazione per il calcolo del tributo.

59 Le dichiarazioni portavano prestampati tre zeri finali ne conseguiva sempre un arrotondamento alle mille lire.

Oggi, anche se manca qualsiasi indicazione sul punto specifico, si ritiene debba continuare a mantenersi lo stesso schema di liquidazione prima previsto dalla dichiarazione periodica. D'altra parte questa soluzione rappresenta una naturale conseguenza di quanto affermato in precedenza in relazione alla possibilità di continuare a fruire del c.d. ravvedimento semplificato compensando, eventualmente, il debito dovuto all'omissione, con un credito Iva maturato successivamente.

In sostanza, se il contribuente può far confluire in una liquidazione successiva il debito relativo ad un periodo precedente originato da un mancato versamento del tributo, sarà necessario fornire indicazione (nella liquidazione) durante la fase di determinazione del tributo dovuto, ovvero del minor credito spettante. Naturalmente, alla luce delle novità contenute nel regolamento il contribuente potrà limitarsi a fornire i suddetti dati solo in base alle richieste degli uffici. Diversamente, ove si dovesse optare per la possibilità di effettuare comunque l'annotazione delle liquidazioni nei registri Iva, sarà necessario fornire tali informazioni⁶⁰ direttamente nei registri di contabilità prescritti dal D.P.R. n. 633/72. Solo in questo modo sarà possibile comprendere le modalità di determinazione dell'Iva eventualmente dovuta.

Ne consegue, nonostante l'abrogazione dell'obbligo di presentazione della dichiarazione Iva periodica, che la liquidazione periodica eventualmente trascritta sui registri mantiene di fatto inalterata la sua fisionomia riportando gli stessi dati previsti prima dell'entrata in vigore del D.P.R. n. 435/2001⁶¹. In alternativa, come già ricordato, il contribuente potrà limitarsi a comunicare questi stessi dati in base ad una richiesta degli uffici finanziari.

L'abrogazione della periodica Iva: gli effetti sulla disciplina dei rimborsi

Il regolamento in rassegna ha considerato come il regime dei rimborsi Iva, c.d. infrannuali⁶², fosse dipendente, sia pure parzialmente⁶³, dall'obbligo di presentazione della periodica. Il nuovo sistema non ha di fatto intaccato il diritto ad ottenere questi rimborsi nonostante l'intervenuta abrogazione di un adempimento (la dichiarazione periodica) strumentale al fine di esercitare il diritto alla restituzione del credito.

⁶⁰ E cioè la circostanza che il debito pregresso confluisce in una liquidazione relativa ad un periodo successivo.

⁶¹ Sono cambiati, naturalmente, per effetto dell'adozione della nuova unità di conto, e cioè l'euro, i criteri di arrotondamento. L'Iva periodica non deve essere arrotondata all'unità di euro ma, al contrario, deve prendere in considerazione anche i centesimi.

⁶² Cfr. l'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/72

⁶³ Anche durante il periodo di vigenza dell'obbligo di presentazione della dichiarazione periodica Iva poteva verificarsi in alcuni casi che un soggetto, in presenza delle condizioni previste espressamente dal D.P.R. n. 633/72, ed esonerato da questo adempimento, intendesse esercitare il diritto al rimborso infrannuale disciplinato dall'art. 38-bis del predetto decreto.

Le norme di riferimento sono l'art. 11, comma 1, lett. a) del D.P.R. n. 435/2001, con il quale è stato introdotto il comma 1-ter all'articolo 1 del D.P.R. n. 100/1998, ed il successivo comma 5 (sempre dell'art. 11) che ha modificato i commi 2 e 3 dell'art. 8 del D.P.R. n. 542/1999.

Secondo il nuovo quadro di riferimento, l'esercizio del diritto al rimborso infrannuale è ora subordinato unicamente⁶⁴ alla presentazione, entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento, di un'apposita istanza⁶⁵ prevista dal decreto interministeriale del 23 luglio 1975. Questa istanza deve contenere, naturalmente, tutti gli elementi previsti dal decreto stesso⁶⁶ ed in particolare:

- a) ditta, denominazione o ragione sociale, ovvero nome e cognome del contribuente se persona fisica; codice fiscale e partita Iva;
- b) dichiarazione di sussistenza dei presupposti di legge per l'esercizio della facoltà di richiesta del rimborso infrannuale, con la specificazione dei dati contabili giustificativi;
- c) l'ammontare delle operazioni registrate per il trimestre di riferimento distinto secondo l'aliquota applicabile e ammontare delle relative imposte, tenendo conto anche delle variazioni di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633/72;
- d) ammontare degli acquisti e delle importazioni per i quali è ammessa la detrazione, risultante dalle fatture e dalle bollette doganali registrate distinto secondo l'aliquota applicabile, e ammontare delle relative imposte, tenendo conto anche delle variazioni di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633/72;
- e) ammontare dell'eccedenza d'imposta richiesta a rimborso, risultante dalla differenza tra l'ammontare della imposta detraibile e quella relativa dalle operazioni attive.

D'altra parte, come ricordato dalla stessa Agenzia delle Entrate⁶⁷, già prima delle modifiche intervenute con il regolamento in commento, i soggetti esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione Iva periodica potevano richiedere il rimborso maturato nel trimestre presentando semplicemente l'istanza prevista dal decreto ministeriale del 1975.

⁶⁴ Le novità riguardano, naturalmente, solo le modalità per l'esercizio del diritto rimanendo ferme, invece, le altre condizioni previste dal decreto Iva per ottenere il rimborso. Sul punto specifico si deve fare riferimento all'art. 38-bis, comma 2 del D.P.R.n. 633/1972 secondo cui il contribuente può richiedere il rimborso infrannuale "a) quando esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni,... b) quando effettua operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8-bis e 9 per un ammontare superiore al 25 per cento dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate; c) limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche"

⁶⁵ Insieme alla dichiarazione di cui alla lettera c) del settimo comma dell'articolo 38-bis, se sussistono le condizioni previste per l'esonero dalla prestazione delle garanzie.

⁶⁶ L'affermazione è di A. Carrabino, "Rimborsi infrannuali: fattispecie, modalità e termini", in Corr. trib., 2001, pag. 1929.

⁶⁷ Cfr. la circolare n. 6/E.

Sono a tutt'oggi valide, quindi, le istruzioni fornite a suo tempo dal Ministero che con la Risoluzione n. 571164 del 24 novembre 1988⁶⁸ affermò chiaramente l'inammissibilità delle richieste presentate con ritardo anche se prodotte entro 30 giorni dalla scadenza del termine ordinario.

Allo stesso modo, i contribuenti in possesso dei requisiti necessari per la richiesta dei rimborsi infrannuali possono, alternativamente, effettuare la compensazione di questi crediti con altri tributi (art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241) nei limiti del credito Iva maturato nel trimestre di riferimento⁶⁹. Anche in questo caso il legislatore ha preso in considerazione l'abrogazione della dichiarazione Iva periodica, senza per questo eliminare tale possibilità di compensazione. La nuova disciplina prevede solo l'obbligo di presentare all'Ufficio competente una dichiarazione contenente gli stessi dati richiesti dall'istanza di cui al decreto del 23 luglio 1975.

10. Le semplificazioni per la tenuta dei registri contabili – I registri Iva

I registri Iva tenuti dalle imprese

Viene prevista la possibilità, per tutti i soggetti di cui al primo comma dell'art. 13 del D.P.R. n. 600/73, che utilizzano per opzione o per obbligo il libro giornale, la possibilità di non tenere i libri prescritti ai fini Iva. L'esercizio di questa facoltà è subordinato alla circostanza che le annotazioni ai fini Iva siano effettuate nel libro giornale entro gli stessi termini previsti dalla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. In particolare, possono fruire di questa novità:

- le società soggette ad Irpeg;
- gli enti diversi dalle società (enti commerciali) che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- le società di persone ed in generale le società ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del D.P.R. n. 597/1973⁷⁰;
- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali;
- gli enti non commerciali laddove esercenti, sia pure marginalmente, un'attività commerciale.

⁶⁸ Pubblicata in Corr. trib., 1988, pag. 3643.

⁶⁹ Si osservi come il periodo di riferimento sia sempre costituito, anche per i contribuenti che liquidano l'Iva con periodicità mensile, dal trimestre di riferimento. Non è possibile, infatti, né chiedere il rimborso, né effettuare la compensazione esterna delle eventuali eccedenze a credito relative ai singoli mesi di riferimento. Ciò che rileva è solo il risultato (a credito) del singolo trimestre.

⁷⁰ Il richiamo del D.P.R. n. 597/1973, oramai non più vigente da diversi anni, non è il frutto di una svista, ma al contrario viene riprodotto fedelmente il contenuto dell'art. 13 del D.P.R. n. 600/1973 che non tiene in considerazione l'intervenuta approvazione del D.P.R. n. 917/86.

Anche questi ultimi soggetti, infatti, limitatamente alle attività commerciali esercitate, possono tenere il libro giornale e pertanto possono essere interessati dalla semplificazione in commento riguardante la possibilità di non tenere i registri Iva⁷¹.

I professionisti in contabilità semplificata

Così come le imprese in contabilità semplificata, anche per i professionisti che non si avvalgono, a seguito di opzione, della contabilità ordinaria⁷² sono previste alcune semplificazioni di tipo contabile. In realtà non si tratta di novità contenute nel D.P.R. n. 435/2001, in quanto il sistema normativo già vigente prima dell'entrata in vigore del provvedimento in rassegna prevedeva alcune facilitazioni relative ai professionisti in contabilità semplificata.

Il legislatore si era già preoccupato di introdurre alcune specifiche disposizioni finalizzate a ridurre il numero delle registrazioni contabili non indispensabili. In particolare, l'art. 3, comma 1 del D.P.R. n. 695/1996 ha introdotto la possibilità di tenere solo i registri Iva senza necessità di annotare gli avvenuti incassi e pagamenti delle fatture attive e passive. In questo modo il professionista risulta sollevato dall'obbligo di tenuta del registro cronologico degli incassi e dei pagamenti di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 600/73. Naturalmente, in considerazione del principio di cassa, in base al quale deve essere determinato il reddito di lavoro autonomo, l'erario deve essere in grado di distinguere gli avvenuti incassi e pagamenti rispetto ai compensi e alle spese maturate nel corso dell'esercizio. Pertanto, il professionista che decide di avvalersi di questo sistema semplificato dovrà annotare nei registri Iva, entro la fine dell'anno, l'ammontare globale delle somme non incassate e di quelle non pagate. Le corrispondenti operazioni andranno registrate nell'anno di effettivo incasso o pagamento.

Il sistema è strutturato in maniera tale che se il professionista incassa tutte le fatture emesse ed effettua il pagamento di tutte le fatture passive nello stesso esercizio durante il quale provvede alle registrazioni ai fini dell'Iva, nessuna ulteriore annotazione dovrà essere effettuata. La mancata annotazione, entro la fine dell'anno, delle somme non incassate o pagate, deve intendersi nel senso che tutte le fatture attive e passive sono state incassate e pagate. In questo modo le registrazioni effettuate ai fini Iva sono sufficienti senza che il professionista sia costretto a registrare le stesse operazioni⁷³ nel registro degli incassi e dei pagamenti. Resta fermo l'obbl-

71 Cfr., sul punto specifico, la circolare n. 6/E del 2002, al paragrafo 14. Gli enti non commerciali in regime di contabilità semplificata, e pertanto obbligati alla tenuta dei soli registri Iva, potranno fruire delle predette semplificazioni contabili limitatamente alle previsioni contenute nell'art. 13 del regolamento e cioè per quanto riguarda la registrazione dei beni ammortizzabili.

72 Che, in effetti, si sostanzia nella tenuta del libro dei movimenti finanziaria.

73 Al momento dell'incasso o del pagamento.

go di annotazione nei registri Iva⁷⁴ anche di quei componenti reddituali irrilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto⁷⁵.

Gli obblighi contabili dei professionisti in contabilità semplificata ben difficilmente avrebbero potuto essere ulteriormente semplificati⁷⁶. Il quadro testé illustrato, a parte alcune novità riguardanti le modalità di annotazione degli ammortamenti⁷⁷, è rimasto sostanzialmente immutato. Se era già stata prevista la possibilità di non tenere il registro degli incassi e dei pagamenti, il regolamento in rassegna non avrebbe mai potuto eliminare, almeno per questi soggetti semplificati, l'obbligo di tenuta dei registri Iva.

In alternativa alla possibilità di tenere solo i registri Iva opportunamente integrati, il professionista potrà sempre avvalersi della tenuta del registro degli incassi e pagamenti di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 600/73 da utilizzare esclusivamente per l'annotazione dei movimenti finanziari relativi alle fatture attive, passive e di quei costi non rilevanti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto. Le registrazioni Iva dovranno essere effettuate, invece, nei registri previsti dal D.P.R. n. 633/1972.

I professionisti in contabilità ordinaria

Il D.P.R. n. 435/2001 è intervenuto, invece, in relazione agli obblighi contabili relativi ai professionisti in contabilità ordinaria per opzione. La norma di riferimento è rappresentata dall'art. 14 secondo cui questi soggetti possono non tenere i registri previsti dal decreto Iva purchè:

- a) le registrazioni rilevanti ai fini Iva vengano riportate nel registro dei movimenti finanziari o nel libro giornale entro gli stessi termini previsti dal D.P.R. n. 633/1972;
- b) vengano forniti all'Amministrazione finanziaria, in base ad una semplice richiesta degli uffici periferici, gli stessi dati che il professionista avrebbe dovuto annotare nei registri per i quali ci si avvale della suddetta facoltà.

Queste due condizioni sono previste anche per le imprese e saranno successivamente esaminate in uno specifico paragrafo.

74 In luogo delle annotazioni da effettuarsi nel registro degli incassi e dei pagamenti di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 600/73.

75 Come ad esempio le spese per i taxi, le spese di ristoranti documentate con ricevute fiscali regolarmente intestate al professionista, e così via.

76 Si osservi, però, come il regolamento in commento abbia preso in considerazione anche questi soggetti in relazione alla semplificazione degli adempimenti riguardanti gli ammortamenti dei beni strumentali.

77 Cfr. il paragrafo successivo.

Si osservi come una disposizione simile fosse già vigente prima dell'entrata in vigore del D.P.R. n. 435/2001. In particolare, si doveva fare riferimento all'art. 1, comma 2, del D.M. 15 settembre 1990 in base al quale veniva prevista la possibilità di integrare il libro dei movimenti finanziari con le registrazioni Iva al fine di sostituire ad ogni effetto i registri prescritti dal D.P.R. n. 633/72. La possibilità era subordinata solo alla circostanza che il libro dei movimenti finanziari fosse tenuto con le stesse modalità previste dal D.P.R. n. 633/1972. Esistono tuttavia delle diversità tra questa disposizione e quella introdotta dal regolamento in rassegna. Il D.M. del 1990 non prevedeva la possibilità, in favore degli uffici finanziari, di richiedere i dati che il contribuente avrebbe dovuto registrare nella contabilità tenuta agli effetti dell'Iva. Il contribuente, al fine di fruire dell'anzidetta semplificazione, doveva limitarsi a tenere il registro dei movimenti finanziari secondo le stesse modalità previste dal D.P.R. n. 633/1972.

Le semplificazioni contabili riguardanti i professionisti in contabilità ordinaria e, quindi, anche le previsioni contenute nel decreto ministeriale citato, devono tuttavia considerarsi superate dalla nuova disciplina contenuta nell'art. 14⁷⁸. Questa nuova disposizione ha in effetti confermato la possibilità di non tenere i registri Iva previa integrazione del registro dei movimenti finanziari, proprio come già previsto in passato, ma sono stati previsti ulteriori obblighi a carico del contribuente. Anche i professionisti, infatti, così come affermato per le imprese, saranno obbligati, per fruire dell'anzidetta semplificazione, a rispondere all'Amministrazione finanziaria qualora gli uffici competenti dovessero richiedere gli stessi dati che avrebbero dovuto essere annotati nei registri Iva. Questa ulteriore condizione non era prevista nel D.M. del 1990, e sotto questo profilo le novità contenute nel D.P.R. n. 435/2001⁷⁹ hanno introdotto una disciplina ancor più rigorosa rispetto a quella previgente.

L'ambito oggettivo della semplificazione – Quali sono i registri Iva che le imprese e i professionisti possono non tenere

Dopo aver individuato i soggetti che possono fruire delle semplificazioni contabili in materia di Iva, è necessario altresì individuare l'ambito oggettivo in cui operano sia l'art. 12, applicabile alle imprese, sia l'art. 14 riguardante, invece, i professionisti. Il regolamento in rassegna non è particolarmente puntuale su questo punto, limitandosi ad affermare come la possibilità di non tenere i "registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto" sia subordinata al rispetto di due ulteriori condizioni. Non viene fornita alcuna indicazione specifica circa l'individuazione dei suddetti registri Iva. Il problema può tuttavia essere risolto osservando come il regola-

⁷⁸ Deve considerarsi implicitamente abrogato l'art. 1, comma 2 del D.M. 15 settembre 1990.

⁷⁹ Art. 14.

mento in questione subordini la possibilità di fruire della semplificazione contabile alla necessità di effettuare le registrazioni Iva, solo nel libro giornale o nel libro dei movimenti finanziari, negli stessi termini previsti dalla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.

L'ambito oggettivo della semplificazione deve quindi essere individuato in tutte quelle annotazioni che possono essere effettuate nel libro giornale, ovvero nel libro dei movimenti finanziari tenuto dai professionisti. Al contrario, se l'annotazione non potrà essere riportata nei suddetti registri il contribuente dovrà continuare a tenere il registro previsto dalla normativa Iva. Qualche esempio potrà essere utile per capire. La semplificazione non riguarda, evidentemente, il registro delle dichiarazioni di intento. Non è possibile annotare le suddette dichiarazioni nel libro giornale e pertanto il contribuente sarà costretto ad istituire un apposito registro. In alternativa il contribuente potrà fruire di quella semplificazione introdotta dall'art. 2, comma 3 della L. n. 28/1997 che prevede la possibilità, a partire dal 14 marzo 1997, di annotare le dichiarazioni di intento in una sezione del registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, senza la necessità, quindi, di istituire un apposito registro.

Non rientra altresì nella disciplina introdotta dal D.P.R. n. 435/2001 il registro delle società controllanti e controllate di cui all'art. 4 del D.M. 13 dicembre 1979. Anche in questo caso le annotazioni contenute nel predetto registro non possono trovare indicazione nei libri tenuti ai fini delle imposte sui redditi⁸⁰. Non sono evidentemente interessati dalla semplificazione in discorso quei registri non strettamente necessari per la liquidazione del tributo. Questo aspetto è esplicitato assai chiaramente dalla circolare n. 6/E emanata dall'Agenzia delle Entrate secondo la quale rientrano nella previsione del regolamento in esame i registri Iva "previsti dagli articoli 23, 24 e 25 del DPR n. 633 del 1972, ossia rispettivamente il registro delle fatture, il registro degli acquisti e quello dei corrispettivi". Al di fuori di questa previsione tutti gli altri registri Iva continuano ad essere ancora oggi obbligatori⁸¹.

*Come effettuare le annotazioni Iva nel libro giornale e dei movimenti finanziari –
L'esonero dalla tenuta dei registri Iva e l'importanza dei termini di registrazione*

Il D.P.R. n. 435/2001 subordina la possibilità di non tenere i registri Iva⁸² al rispetto di due condizioni. La prima, che sarà esaminata in questo paragrafo, richiede di

⁸⁰ Il libro giornale o il libro dei movimenti finanziari.

⁸¹ Per un ampio panorama sull'argomento e, quindi, per l'individuazione dei registri non interessati dalla suddetta semplificazione cfr. N. Forte, *Le semplificazioni fiscali nella manovra dei cento giorni*, Milano, 2002, Il Sole 24 Ore Editore, pag. 112.

⁸² Si tratta, come precisato dalla circolare n. 6/E, emanata dall'Agenzia delle Entrate, del registro delle fatture, degli acquisti e dei corrispettivi.

effettuare la registrazione delle fatture di acquisto e delle fatture attive negli stessi termini previsti dalla normativa Iva. In sostanza, il contribuente può essere ammesso alla semplificazione in rassegna effettuando la registrazione delle operazioni solo nel libro giornale ovvero nel libro dei movimenti finanziari nei seguenti termini⁸³:

- per le fatture emesse entro 15 giorni dalla loro emissione (art. 23 del D.P.R. n. 633/1972);
- per i corrispettivi non certificati da fatture entro il giorno non festivo successivo a quelle in cui sono state poste in essere le relative operazioni (art. 24). Se è stato rilasciato lo scontrino ovvero la ricevuta fiscale, è possibile l'annotazione cumulativa entro il giorno 15 del mese successivo rispetto a quello cui si riferiscono i predetti corrispettivi (art. 6, comma 4, del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695);
- per le fatture d'acquisto prima della liquidazione periodica o della dichiarazione annuale nella quale è esercitato il diritto alla detrazione d'imposta (articolo 25 del D.P.R. n. 633/72).

I termini sopra indicati sono stati espressamente ricordati dalla circolare n. 6/E che, sul punto specifico, contiene un'ulteriore affermazione riguardante, però, solo i soggetti che tengono la contabilità in forma non meccanizzata. In particolare, secondo l'Agenzia delle Entrate non potrebbe trovare applicazione il termine "più ampio di sessanta giorni previsto dall'art. 22 del DPR n. 600 del 1973 per le registrazioni nelle scritture cronologiche". Secondo l'Amministrazione finanziaria, quindi, i termini da rispettare per le registrazioni da effettuarsi ai fini Iva nel libro giornale subirebbero una naturale riduzione al fine di osservare i diversi termini, alcune volte più brevi, previsti per le annotazioni dal D.P.R. n. 633/72.

Questa affermazione rappresenta, indubbiamente, la regola generale, ma si deve tenere conto anche della disposizione contenuta nell'art. 1 del D.M. 11 agosto 1975 il quale prevede, per coloro che utilizzano direttamente macchine elettrocontabili, ovvero che si avvalgono per l'elaborazione dei dati, di centri elettrocontabili gestiti da terzi, la possibilità di effettuare le registrazioni Iva entro il termine di sessanta giorni dalla data di effettuazione delle operazioni.

I contribuenti che si trovano nelle condizioni previste dal D.M. del 1975 possono effettuare le registrazioni Iva nel solo libro giornale, ovvero nel libro dei movimenti finanziari, in luogo di quelle da effettuarsi nei registri tenuti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, entro il più ampio termine di sessanta giorni. Ad esempio una fattura attiva emessa il 10 marzo dovrà essere registrata entro il 9 maggio⁸⁴, e non

⁸³ Così si è espressa la circolare n. 6/E.

⁸⁴ Ai fini della liquidazione dell'Iva, però, fermo restando l'applicazione del più ampio termine previsto per la registrazione, la fattura deve essere presa in considerazione per il calcolo dell'imposta sul valore aggiunto relativa al primo trimestre (contribuenti trimestrali) da versare, eventualmente, entro il 16 maggio.

entro i quindici giorni successivi alla sua emissione (25 marzo), senza per questo incorrere in una violazione dei termini di registrazione ai fini Iva.

Alcune perplessità possono sorgere in relazione alla compatibilità della semplificazione in commento con la previsione di cui all'art. 6, comma 4 del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695. Secondo quest'ultima disposizione il contribuente, qualora sia soggetto all'obbligo di rilascio dello scontrino ovvero della ricevuta fiscale, può effettuare nel registro dei corrispettivi una registrazione cumulativa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di riferimento. Ad esempio i corrispettivi di aprile del 2002, ammontanti complessivamente a 2.450,00 euro, potranno essere annotati con un'unica registrazione entro il 15 maggio dello stesso anno. L'art. 12 del regolamento subordina la possibilità di fruire della anzidetta semplificazione al rispetto dei termini previsti dal D.P.R. n. 633/72 senza fornire ulteriori precisazioni in relazione alle modalità di annotazione. Sembrerebbe, quindi, che il contribuente possa effettuare la registrazione solo nel libro giornale purché rispetti, come nell'esempio sopra riportato, il termine del 15 maggio (per i corrispettivi di aprile).

La circolare, n. 6/E, nel richiamare il D.P.R. n. 695/1996, che prevede la possibilità di effettuare ai fini Iva la registrazione cumulativa dei corrispettivi relativi ad un intero mese solare, ammette di fatto la possibilità di procedere allo stesso modo⁸⁵ anche per ciò che riguarda le registrazioni sul libro giornale. Occorre però domandarsi se queste modalità di registrazione non siano in contrasto con le disposizioni civilistiche in materia.

Sul punto specifico, in relazione alla vigenza dell'obbligo di registrazione cronologica (nel libro giornale) delle operazioni attinenti alla gestione dell'impresa, è necessario esprimere notevoli perplessità circa la correttezza e, quindi, la possibilità di effettuare un'annotazione cumulativa nel libro giornale dei corrispettivi percepiti durante il mese. L'Agenzia delle Entrate sembra non aver preso in considerazione che, secondo il codice civile, le operazioni devono essere riportate nel libro giornale giorno per giorno.

Un'ulteriore condizione per poter fruire della semplificazione: la richiesta dei dati Iva da parte degli uffici finanziari

La possibilità di non tenere i registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto è subordinata ad un'ulteriore condizione. Il contribuente deve, infatti, tenersi pronto a soddisfare eventuali richieste da parte dell'Amministrazione finanziaria la quale potrà sempre richiedere gli stessi dati che egli avrebbe dovuto annotare nei registri per i quali ci si avvale della predetta facoltà⁸⁶. Se il contribuente non è in

⁸⁵ Cioè con un'annotazione cumulativa.

⁸⁶ Art. 12, comma 1, lett. b) e art. 14, comma 3 lett. b) entrambi contenuti nel D.P.R. n. 435/2001.

grado di rispondere a queste richieste, rimane comunque soggetto all'obbligo di tenuta dei registri prescritti dal D.P.R. n. 633/1972.

La citata disposizione è estremamente lacunosa non precisando neppure entro quali termini si debba rispondere agli uffici richiedenti. Inoltre, si prevede genericamente l'obbligo di fornire questi dati in "forma sistematica" senza nessuna ulteriore precisazione. L'Agenzia delle Entrate ha tentato di colmare queste lacune con delle affermazioni che, però, non possono essere pienamente condivise. In particolare, nel commentare le novità in rassegna è stato affermato che, in caso di richiesta da parte degli uffici finanziari deve essere assicurata "l'immediata esibizione di tali dati in forma aggregata, organizzati secondo gli stessi criteri individuati dalle norme relative ai registri non tenuti".

Non si comprende, però, in base a quali motivazioni, ed in mancanza di qualsiasi indicazione da parte del regolamento che non prevede alcun termine tassativo, l'Agenzia delle Entrate richieda l'immediata esibizione di questi dati. D'altra parte questa interpretazione restrittiva non può neppure essere giustificata in relazione ad eventuali esigenze di cautela trattandosi di dati che devono essere comunque annotati nel libro giornale, ovvero nel registro dei movimenti finanziari. Questa affermazione non può, quindi, essere condivisa. Appare dunque più coerente con lo spirito di semplificazione del regolamento una diversa interpretazione. In particolare, il contribuente sarebbe tenuto al rispetto degli stessi termini che gli uffici finanziari normalmente concedono ai contribuenti per rispondere ai questionari previsti dall'art. 51, comma 2, nn. 2, 3 e 4 del D.P.R. n. 633/1972. Come è noto, infatti, gli uffici finanziari non esigono, in questi casi risposte immediate, e non si comprende il motivo in base al quale gli uffici non dovrebbero comportarsi allo stesso modo.

Secondo questa interpretazione, sicuramente meno rigorosa, il contribuente dovrebbe avere a disposizione qualche giorno di tempo⁸⁷ per fornire all'ufficio richiedente, ed in forma sistematica, gli stessi dati che avrebbero dovuto essere annotati nei registri Iva. Quella evidenziata, però, non è la sola lacuna della disposizione in commento non essendo neppure chiaro il significato attribuibile all'espressione in "forma sistematica".

La circolare n. 6/E, traendo probabilmente spunto dalle finalità di semplificazione del regolamento, ha fornito un'interpretazione meno rigorosa rispetto al diverso problema riguardante la mancata previsione di un termine di risposta. L'orientamento dell'Agenzia delle Entrate può, quindi, essere condiviso. Non è necessario, infatti, che il contribuente fornisca all'Amministrazione finanziaria tutti gli stessi dati che altrimenti avrebbe dovuto annotare nei registri Iva. Non sarà

⁸⁷ Normalmente quindici o trenta giorni.

infatti rilevante, al fine di adempiere correttamente all'obbligo previsto dal regolamento, il numero e la data delle singole fatture, ma i dati potranno essere forniti all'erario in "forma aggregata" effettuando una chiara separazione tra gli acquisti, i corrispettivi, le aliquote, i periodi di tempo e così via. Riportiamo, qui di seguito, un esempio di come devono essere ricostruiti e preparati i dati non annotati nei registri Iva per rispondere ad una richiesta di un ufficio finanziario periferico:

PERIODO: MAGGIO 2002;

corrispettivi al 10 per cento:	2.000.000 di euro;
corrispettivi al 20 per cento:	6.000.000 di euro;
acquisti al 10 per cento:	1.000.000 di euro;
acquisti al 20 per cento:	500.000 euro;
imposta su corrispettivi al 10 per cento:	200.000 euro;
imposta su corrispettivi al 20 per cento:	1.200.000 euro;
imposta sugli acquisti al 10 per cento:	100.000 euro;
imposta sugli acquisti al 20 per cento:	100.000 euro.

Questi dati, quindi, sulla base di un'interpretazione manifestata dall'Amministrazione finanziaria, potranno essere forniti in forma aggregata attraverso la somma di tutti gli acquisti, distinti per aliquota, effettuati nei singoli periodi di liquidazione, tutti i corrispettivi e così via.

La richiesta dei dati da parte degli Uffici: conseguenze della mancata risposta del contribuente

Dopo l'entrata in vigore del D.P.R. n. 435/2001 non sarà sempre facile riscontrare concretamente l'omessa tenuta dei registri Iva⁸⁸. Non sarà sufficiente, infatti, verificare durante l'accesso effettuato presso la sede dell'impresa o del professionista la mancata presenza dei suddetti registri per considerare sicuramente avvenuta la violazione. Il comportamento del contribuente dovrà essere valutato caso per caso e solo dopo tale verifica sarà possibile trarne le opportune considerazioni.

Ad esempio le registrazioni Iva potrebbero essere state regolarmente annotate nel libro giornale entro gli stessi termini previsti dal D.P.R. n. 633/72, ed il contribuente potrebbe rispondere tempestivamente alla richiesta dei dati da parte dell'ufficio mettendo a disposizione dello stesso tutti i dati, sia pure in forma aggregata⁸⁹, che avrebbero dovuto essere annotati nei registri prescritti ai fini dell'imposta sul valo-

⁸⁸ Le stesse difficoltà valgono anche per i libri recanti l'indicazione dei beni ammortizzabili rientranti anch'essi nella previsione contenuta nel regolamento in rassegna.

⁸⁹ Come previsto dalla circolare n. 6/E.

re aggiunto. In questo caso potrà essere agevolmente riscontrata la correttezza del comportamento del contribuente rispetto a quanto previsto dal D.P.R. n. 435/2001. Le complicazioni traggono origine dalla possibilità di non istituire i registri Iva al verificarsi di due specifiche condizioni che, però, non possono essere immediatamente verificate quando inizia l'attività di verifica. La mancata istituzione dei registri è di per se irrilevante se le annotazioni contabili vengono effettuate nei termini previsti per l'Iva nel libro giornale e nel libro dei movimenti finanziari, e se il contribuente risponde, come nell'esempio sopra riportato, alla richiesta dei dati da parte degli uffici.

La casistica che potrà concretamente verificarsi risulterà, però, assolutamente diversificata e l'interprete non potrà che rimanere disorientato di fronte a comportamenti assolutamente diversi. Potrebbe, ad esempio, verificarsi che il contribuente risponda tardivamente all'erario fornendo i dati che gli sono richiesti da parte degli uffici periferici. Sotto questo profilo la circolare n. 6/E ha fornito un'interpretazione non condivisibile evidenziando come il contribuente debba fornire tali dati immediatamente. Potrebbe poi verificarsi un ritardo nella registrazione dei dati Iva limitato ad un ristretto numero di movimenti contabili.

Non sarà sempre facile, quindi, comprendere quali conseguenze potrebbero scaturire da un comportamento non assolutamente omissivo, bensì che comporti solo alcune irregolarità rispetto alle previsioni contenute nel D.P.R. n. 435/2001. Prima dell'entrata in vigore del regolamento in discorso il compito dei verificatori era più agevole. Se il contribuente rifiutava o non era in grado di esibire i registri contabili poteva essere irrogata una sanzione di tipo amministrativo da 1.032 euro a 7.746 euro (da due a quindici milioni di lire). Oggi, invece, è necessario valutare preliminarmente il comportamento concretamente assunto dal contribuente al fine di verificare la sussistenza o meno dell'omissione che, ad eccezione di alcuni specifici casi, non sarà immediatamente riscontrabile.

Nell'intento di fornire un quadro delle difficoltà che l'interprete potrebbe essere tenuto ad affrontare, vengono ipotizzati, qui di seguito, alcuni comportamenti⁹⁰ che il contribuente potrebbe aver assunto concretamente nella tenuta della contabilità e nei rapporti con il fisco:

- a) tardività delle registrazioni riportate nel libro giornale o nel libro dei movimenti finanziari – violazione relativa ad un numero limitato di movimenti contabili;
- b) stessa irregolarità di cui al punto precedente, ma relativa ad un numero consistente di movimenti contabili;
- c) risposta all'Amministrazione finanziaria mettendo a disposizione degli uffici gli stessi dati, ma in maniera incompleta, che il contribuente avrebbe dovuto annotare nei registri Iva non tenuti.

⁹⁰ L'esame della casistica non è, naturalmente, completo. Esso assume un valore meramente esemplificativo con il solo scopo di fornire all'interprete alcuni spunti.

Per quanto riguarda le prime due fattispecie non sarà facile capire se le tardive annotazioni siano sufficienti per dare luogo alla violazione di omessa istituzione dei registri Iva. Indubbiamente, la previsione contenuta nel regolamento è assai rigorosa laddove la possibilità di non istituire questi registri viene subordinata al rispetto dei termini di registrazione previsti dallo stesso decreto istitutivo dell'Iva. Le disposizioni interessate, anche sotto questo profilo, sono estremamente lacunose, ma è improbabile che i ritardi delle registrazioni contabili possano integrare la violazione di omessa istituzione dei registri Iva.

In sostanza dovrebbero applicarsi gli stessi criteri previsti per la valutazione delle violazioni commesse da coloro che, non fruendo della suddetta semplificazione, continuano ancora oggi a tenere gli appositi registri prescritti dal D.P.R. n. 633/72. Se, questi soggetti, dovessero procedere alla registrazione degli acquisti, delle fatture e dei corrispettivi, senza rispettare i termini prescritti dal decreto Iva, la contabilità non potrà considerarsi⁹¹ come non tenuta. Sarà applicabile una sanzione di tipo pecuniario. La stessa conclusione dovrà quindi valere per coloro che, fruendo della semplificazione in discorso, provvedano ad annotare tardivamente le fatture di acquisto, le fatture emesse ed i corrispettivi nel solo libro giornale⁹².

Ne consegue che la tardiva registrazione delle operazioni contabili rilevanti ai fini dell'Iva non dovrebbe mai dare luogo, neppure nel nuovo sistema delineato dal D.P.R. n. 435/2001, alla violazione di omessa tenuta dei registri Iva⁹³.

Per quanto riguarda l'ultima fattispecie, bisognerà concretamente valutare quanto l'incompletezza dei dati forniti su richiesta degli uffici sia idonea ad ostacolare i controlli dell'erario. Se, ad esempio, la violazione determinerà un impedimento alla verifica della correttezza della liquidazione del tributo, l'Amministrazione finanziaria potrà considerare commessa l'irregolarità consistente nell'omessa istituzione dei registri Iva con tutte le conseguenze del caso sia sotto il profilo pecuniario, sia sotto il profilo dell'accertamento.

⁹¹ Resta tuttavia salva la possibilità, in casi particolarmente gravi e non limitati al mancato rispetto dei termini di registrazione, di considerare del tutto inattendibili le risultanze contabili legittimando, quindi, anche un accertamento di tipo induttivo.

⁹² Ovvero nel libro dei movimenti finanziari per i professionisti in contabilità ordinaria a seguito di opzione.

⁹³ La sanzione pecuniaria da un minimo di 1.032 euro (due milioni di lire) ad un massimo di 7.746 euro (quindici milioni di lire) potrà essere ridotta alla metà "qualora le irregolarità rilevate nei libri e nei registri (...) siano di scarsa rilevanza, semprechè non ne sia derivato ostacolo all'accertamento delle imposte dovute". Così si esprime l'art. 9, comma 3 del D.Lgs. n. 471/1997.

11. La semplificazione del registro dei beni ammortizzabili

Le imprese in contabilità ordinaria

L'art. 12 del D.P.R. n. 435/2001 prevede, per le imprese in contabilità ordinaria, un'ulteriore semplificazione riguardante la tenuta del libro dei beni ammortizzabili. Con una disposizione simile a quella già esaminata per i registri Iva, questi soggetti possono non tenere il libro cespiti laddove:

- a) le registrazioni vengano riportate nel libro giornale entro lo stesso termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi;
- b) su richiesta dell'Amministrazione finanziaria il contribuente fornisca, in forma sistematica, tutti i dati che avrebbero dovuto essere annotati nel registro in questione.

Per quanto riguarda queste due specifiche condizioni valgono, naturalmente, tutte le considerazioni fatte durante il commento delle novità previste per i registri Iva. Ad esempio, non è chiaro quanto tempo abbia concretamente a disposizione il contribuente per rispondere alla richiesta dei dati fatta dagli uffici finanziari. Sul punto specifico si osservi di nuovo come non possa essere condivisa l'interpretazione eccessivamente rigorosa⁹⁴ contenuta nella circolare n. 6/E emanata dall'Agenzia delle Entrate.

Per quanto riguarda, invece, la condizione di cui alla lettera a) sarà sufficiente, con riferimento all'esercizio 2002, annotare nel libro giornale entro il 31 ottobre 2003⁹⁵ i beni oggetto di ammortamento, le quote imputate nell'anno, l'ammontare complessivo dei fondi iscritti nel passivo e così via.

Al fine di rispondere correttamente alla richiesta dei dati da parte degli uffici periferici, si suggerisce di tenere un prospetto di tipo extracontabile costantemente aggiornato, e recante l'indicazione dei dati che altrimenti avrebbero dovuto essere annotati nel registro dei beni ammortizzabili e che il fisco potrà richiedere in qualsiasi momento⁹⁶. Dovrà dunque farsi riferimento a tutti gli elementi menzionati

⁹⁴ Il contribuente, almeno secondo il pensiero dell'Amministrazione finanziaria, dovrebbe rispondere immediatamente.

⁹⁵ La data del 31 ottobre 2003 rappresenta, nella maggior parte dei casi, il termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione relativa all'esercizio 2002, ma in alcune situazioni l'adempimento dovrà essere eseguito avendo riguardo ad un diverso termine. Ad esempio per le società di capitali la presentazione del modello attraverso il canale telematico deve essere eseguita facendo riferimento all'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta (cfr. l'art. 2 del D.P.R. n. 435/2001 che ha apportato alcune modifiche sostanziali al D.P.R. n. 322/98). Ad esempio una società di capitali con periodo di imposta 1 marzo 2001 – 28 febbraio 2002 dovrà eseguire l'adempimento entro il 31 dicembre dell'anno 2002.

⁹⁶ Naturalmente entro il termine di esercizio del potere di accertamento.

dall'art. 16 del D.P.R. n. 600/1973 secondo cui *"nel registro devono essere indicati, per ciascun immobile e per ciascuno dei beni iscritti in pubblici registri, l'anno di acquisizione, il costo originario, le rivalutazioni, (...) il fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del periodo di imposta precedente (...)".* Inoltre, *"per i beni diversi da quelli indicati nel comma precedente le indicazioni ivi richieste possono essere effettuate con riferimento a categorie di beni omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento".*

Al fine di valutare correttamente la portata della semplificazione, si deve osservare come, già prima dell'entrata in vigore del D.P.R. n. 435/2001, la mancata istituzione del libro beni ammortizzabili non desse luogo all'indeducibilità delle relative quote di ammortamento imputate ai singoli esercizi. Sono infatti passati diversi anni da quando l'art. 5 del D.P.R. n. 695/1996 ha abrogato l'art. 75, comma 6 del TUIR il quale prevedeva l'indeducibilità delle quote di ammortamento non annotate⁹⁷ nel libro dei beni ammortizzabili. Dopo l'intervento dell'art. 5, quindi, il contribuente rischia semplicemente l'irrogazione di una sanzione di tipo pecuniario per non aver tenuto il libro in questione.

La semplificazione contenuta nel regolamento, quindi, si sostanzia nell'impossibilità, da parte del fisco, di contestare il mancato aggiornamento o l'omessa tenuta del libro beni ammortizzabili qualora il contribuente sia in grado di rispondere alla richiesta di chiarimenti esibendo i dati che avrebbero dovuto essere annotati nel registro dei cespiti. Gli stessi dati devono essere riportati, però, entro lo stesso termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi, nel libro giornale.

Se il contribuente non sarà in grado di rispondere a questa richiesta, ovvero i dati in questione non saranno stati riportati nel libro giornale, potrà essere semplicemente irrogata una sanzione di tipo pecuniario⁹⁸, ma le quote di ammortamento continueranno di norma ad essere deducibili. Sotto questo profilo nulla è cambiato con l'entrata in vigore del regolamento in rassegna.

Si deve altresì osservare, come precisato dalla circolare n. 6/E, che questi soggetti possono, in alternativa alla tenuta del libro dei beni ammortizzabili, continuare ad annotare gli stessi dati nel libro degli inventari di cui all'art. 2217 del c.c. Pertanto, le imprese in contabilità ordinaria potranno, in alternativa:

- fruire delle semplificazioni contenute nel D.P.R. n. 435/2001 rispettando, però, le due ulteriori condizioni previste dal regolamento (fornire i dati a richiesta ed annotare gli stessi nel libro giornale);
- annotare gli stessi dati che avrebbero dovuto essere riportati nel libro dei beni ammortizzabili nel libro degli inventari.

⁹⁷ Ovvero annotate irregolarmente.

⁹⁸ Ferma restando, naturalmente, la legittimità di un accertamento di tipo induttivo.

Può, quindi, continuare ad applicarsi, qualora l'impresa lo ritenga conveniente, la semplificazione prevista dall'art. 2 del D.P.R. n. 695 del 1996.

Le imprese in contabilità semplificata ed i professionisti (semplificati e ordinari)

L'art. 13 del D.P.R. n. 435/2001 ha previsto per le c.d. "imprese minori" (in contabilità semplificata) le medesime semplificazioni contabili riguardanti le imprese ordinarie per ciò che attiene alla tenuta e all'aggiornamento del libro beni ammortizzabili. Naturalmente le novità prevedono delle differenze tenendo conto del fatto che questi soggetti non sono obbligati alla tenuta del libro giornale.

E' dunque sufficiente, affinché gli obblighi di legge possano considerarsi rispettati, che le imprese in contabilità semplificata, in luogo della tenuta del libro dei beni ammortizzabili, siano pronte a rispondere alla eventuale richiesta di chiarimenti da parte degli uffici finanziari. In particolare, i contribuenti dovranno fornire, agli uffici che ne faranno richiesta, ed in forma sistematica, gli stessi dati previsti dall'art. 16 del D.P.R. n. 600/1973 che avrebbero dovuto essere annotati nel libro beni ammortizzabili. Anche per i semplificati, quindi, potrebbe essere utile, al fine di rispondere tempestivamente alle richieste degli uffici, tenere memoria dei dati⁹⁹ riguardanti i singoli cespiti mediante un prospetto non vidimato di tipo extracontabile.

Inoltre, come precisato dalla circolare n. 6/E, questi soggetti potranno continuare, in alternativa alla predetta semplificazione, ad annotare i dati degli ammortamenti nel registro degli acquisti tenuto ai fini dell'Iva¹⁰⁰.

Nel corso degli ultimi anni il legislatore è intervenuto più volte introducendo alcune semplificazioni, una parte delle quali riguarda le modalità di annotazione degli ammortamenti, anche per i professionisti. Prima dell'intervento attuato con il D.P.R. n. 435/2001 il quadro di riferimento relativo a questi soggetti era il seguente:

Regime contabile	Obblighi da assolvere entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi
	Annotazione delle quote di ammortamento distinte per categorie omogenee e per anno di acquisto. L'annotazione doveva essere effettuata:
Professionista in contabilità semplificata	<ul style="list-style-type: none"> • nel registro Irpef pagamenti; • ovvero nella sezione Irpef pagamenti del registro Iva
Professionista in contabilità ordinaria	<ul style="list-style-type: none"> • nel libro dei beni ammortizzabili; • nel registro degli acquisti

⁹⁹ Gli acquisti effettuati nell'anno, le vendite, le quote di ammortamento, le rivalutazioni e così via

¹⁰⁰ Art. 2, comma 1 del D.P.R. n. 695/1996.

In particolare, sin dal 21 febbraio 1997 i professionisti in contabilità ordinaria per opzione possono, in luogo della tenuta del libro dei beni ammortizzabili, limitarsi all'annotazione dei dati da indicare nel predetto registro, nel libro Iva degli acquisti. Su questo quadro di riferimento sono andate ad incidere le novità del regolamento in rassegna e contenute, per gli esercenti arti e professioni, nell'art. 14. Le modifiche introdotte sono pressochè le stesse previste per le imprese. I professionisti potranno, in alternativa, continuare ad annotare i dati relativi agli ammortamenti con le stesse modalità seguite prima dell'entrata in vigore del D.P.R. n. 435/2001 (cfr la tabella sopra riportata), ovvero potranno avvalersi delle semplificazioni in discorso.

I professionisti semplificati, saranno sollevati dall'obbligo di annotazione dei suddetti dati nel registro Irpef dei pagamenti, ovvero in un'apposita sezione Irpef pagamenti dei registri Iva, gli ordinari, invece, saranno sollevati dall'obbligo di tenuta del libro dei beni ammortizzabili, ovvero dall'obbligo di annotazione degli stessi dati nel registro Iva degli acquisti.

Tale possibilità, ora introdotta anche per i professionisti dal regolamento, è subordinata alla necessità di fornire all'Amministrazione finanziaria che ne faccia richiesta, ed in forma sistematica, gli stessi dati che avrebbero dovuto essere annotati secondo le modalità sopra descritte. Dovrà, quindi, considerarsi irregolare¹⁰¹ il comportamento di quel professionista che, non annotando i suddetti dati nei registri secondo le modalità sopra descritte, non risponda alla richiesta di chiarimenti da parte degli uffici preposti all'attività di accertamento.

Naturalmente, come ampiamente illustrato durante l'esame delle semplificazioni in materia di Iva, la norma non chiarisce affatto entro quanto tempo il contribuente debba rispondere alla richiesta degli uffici¹⁰². Né vengono chiarite le conseguenze di una eventuale incompletezza parziale dei dati forniti agli uffici. Anche per quest'ultimo aspetto il lettore potrà fare riferimento a quanto spiegato durante l'esame delle novità in materia di Iva.

Per i professionisti in contabilità ordinaria, però, la semplificazione è subordinata ad un ulteriore adempimento. Come per le imprese obbligate alla tenuta del libro giornale, gli esercenti arti e professione in ordinaria, dovranno indicare nel libro dei movimenti finanziari, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi, i dati relativi agli ammortamenti¹⁰³.

101 Si osservi come tale comportamento irregolare non incida, di fatto, sul diritto a considerare in deduzione le predette quote purché le stesse siano riferibili con certezza a beni utilizzati nell'esercizio dell'attività professionale (come si verifica, d'altra parte, anche per le imprese). Il comportamento omissivo sarà dunque sanzionabile solo con una pena di tipo amministrativo

102 Né può essere condiviso quanto affermato, in materia di Iva, dall'Agenzia delle Entrate (circolare n. 6/E), che pretenderebbe una risposta pressochè immediata.

103 Il costo di acquisto dei beni e le singole quote imputate all'esercizio. E' dubbio, invece, l'obbligo di annotazione della consistenza complessiva raggiunta dai singoli fondi di ammortamento. Infatti, lo schema del registro (dei movimenti finanziari) di cui all'art. 3, comma 2, lettera a), del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695 è stato approvato con un apposito decreto ministeriale. Non sembra possibile, quindi, trovare un'apposita sezione per l'indicazione dei singoli fondi alimentati anno per anno dalle quote di ammortamento. Si dovrebbe ritenere sufficiente, quindi, l'indicazione dell'acquisto dei cespiti e delle diverse quote nell'anno in cui le stesse sono considerate in deduzione.

12. La semplificazione della registrazione dei corrispettivi – Soppresso l'obbligo di allegare al registro lo scontrino di chiusura

Prima dell'entrata in vigore del D.P.R. n. 435/2001 i contribuenti esercenti un'attività di commercio al minuto (art. 24 del D.P.R. n. 633/1972) potevano annotare i corrispettivi del mese secondo modalità particolarmente semplificate. La registrazione poteva essere effettuata entro il giorno quindici del mese successivo sommando tutti i corrispettivi del mese precedente. Tale possibilità, fondata sulla previsione contenuta nell'art. 6, comma 4, del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695 era subordinata alla sussistenza di due condizioni:

- la semplificazione era limitata a quelle operazioni per le quali fosse previsto l'obbligo di rilascio dello scontrino o della ricevuta fiscale;
- il c.d. scontrino di chiusura giornaliero o riepilogativo doveva essere conservato unitamente al registro dei corrispettivi.

Il regolamento in rassegna ha confermato questa possibilità prevedendo tuttavia un'ulteriore semplificazione. La seconda condizione è stata difatti eliminata. Il contribuente potrà effettuare nel registro dei corrispettivi un'unica annotazione mensile entro il giorno quindici del mese successivo, senza la necessità di conservare lo scontrino riepilogativo unitamente al registro stesso.

La semplificazione assume un certo rilievo soprattutto per coloro che si avvalgono della previsione contenuta nell'art. 6, comma 3 del D.P.R. n. 695/1996 ed in vigore dal 21 febbraio 1997. Secondo questa disposizione la tenuta del registro prima nota, prevista per i commercianti e gli artigiani, che vendono propri prodotti, ed effettuano la vendita in locali diversi da quello in cui è tenuto il registro dei corrispettivi, non è più obbligatoria se nei locali di vendita viene emesso scontrino o ricevuta fiscale. Ad esempio il registro dei corrispettivi potrebbe essere tenuto e conservato presso un professionista senza che il titolare dell'attività debba preoccuparsi di consegnare allo stesso, insieme ai documenti contabili (prima nota, fatture e così via), anche gli scontrini di chiusura giornalieri.

L'aggiornamento del registro potrà essere curato direttamente dal professionista, il quale potrà effettuare un'unica annotazione cumulativa (entro il giorno 15 del mese successivo) purché per le operazioni poste in essere nell'attività venga rilasciato scontrino o ricevuta fiscale. Viceversa, lo scontrino riepilogativo giornaliero potrà, nell'esempio prospettato, essere conservato direttamente dall'esercente l'attività senza alcuna necessità di allegarlo al registro¹⁰⁴ stesso.

¹⁰⁴ Tenuto dal professionista.

13. Le perdite involontarie di beni – le nuove modalità per fornire la prova

Alcune delle novità contenute nel regolamento riguardano la possibilità di vincere le presunzioni di cessione dei beni indicate nell'art. 1 del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441. Al fine di comprendere più agevolmente la portata delle novità viene riportato qui di seguito il comma 1 della suddetta disposizione. In particolare, “si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti”.

Il comma 2, invece, ha per oggetto proprio gli adempimenti che il contribuente deve osservare affinché le suddette presunzioni non trovino applicazione. Questa seconda parte della disposizione è stata radicalmente semplificata dalle previsioni contenute nel D.P.R. n. 435/2001. Secondo la formulazione vigente prima delle suddette modifiche, la prova dell'avvenuta perdita (involontaria) dei beni era data congiuntamente:

- da idonea documentazione rilasciata da un organo della pubblica amministrazione, ovvero per il tramite di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio da cui potesse agevolmente riscontrarsi il verificarsi dell'evento, la natura, la qualità e quantità dei beni perduti e l'indicazione, in base al prezzo di acquisto, dell'ammontare complessivo;
- da una comunicazione scritta da effettuarsi nei confronti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria, e ai comandi della Guardia di Finanza competenti. Questa comunicazione doveva essere effettuata entro 30 giorni dal verificarsi dell'evento.

L'art. 16 del regolamento ha eliminato la necessità di fornire la prova della perdita dei beni con la seconda modalità (comunicazione agli uffici finanziari o ai comandi della G. di F.). Il contribuente dovrà quindi procedere facendo semplicemente ricorso alla documentazione rilasciata da un organo della pubblica amministrazione. Ad esempio, se un'impresa ha subito un furto, l'esibizione della denuncia presentata presso il comando dei Carabinieri sarà sufficiente per vincere la presunzione di cessione. La prova potrà altresì essere fornita con una dichiarazione sostitutiva di atto notorio. In questo caso la dichiarazione deve essere resa entro 30 giorni decorrenti dal verificarsi dell'evento, ovvero dalla data in cui se ne ha conoscenza¹⁰⁵.

105 Il termine di 30 giorni rappresenta, per il rilascio della dichiarazione sostitutiva, una novità introdotta dal regolamento. Infatti, prima dell'entrata in vigore del D.P.R. n. 435/2001 lo stesso termine era previsto solo in relazione alla possibilità di comunicare la perdita dei beni all'Amministrazione finanziaria e ai comandi della Guardia di Finanza. Queste due possibilità, per dimostrare la perdita dei beni, sono state ora eliminate. Rimane, invece, con l'introduzione del suddetto termine di trenta giorni, la possibilità di far ricorso alla dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

Le semplificazioni più rilevanti riguardano i contenuti della dichiarazione sostitutiva la quale deve indicare solo il valore complessivo dei beni perduti e non più la "natura, qualità e quantità". L'Amministrazione finanziaria potrà, in un momento successivo, chiedere "i criteri e gli elementi in base ai quali detto valore è stato determinato". La semplificazione consiste, quindi, nella possibilità di non indicare questi elementi nella dichiarazione sostitutiva di atto notorio senza che ne risulti compromessa la validità della stessa ai fini probatori. Tale dichiarazione non potrà però essere considerata quale mezzo idoneo a vincere la presunzione di cessione dei beni perduti qualora il contribuente non riesca a fornire agli uffici finanziari, che ne facciano richiesta, i criteri e gli elementi in base ai quali il valore complessivo sia stato determinato.

Anche sotto questo profilo il regolamento si mostra carente senza fornire alcuna indicazione in relazione al tempo a disposizione del contribuente per fornire all'erario gli elementi richiesti e non risultanti dalla dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

14. L'entrata in vigore del regolamento

Per quanto riguarda l'entrata in vigore del regolamento deve farsi riferimento all'art. 19 che al primo comma così recita: "Le disposizioni degli articoli da 1 a 8 hanno effetto a decorrere dal 1° gennaio 2002". Pertanto, anche le novità riguardanti la dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (contenute nell'art. 8) sono entrate in vigore a partire da questa data. Se, ad esempio, i contribuenti devono presentare la dichiarazione annuale dell'Iva relativa all'anno 2001 in forma autonoma, l'adempimento dovrà essere eseguito entro la nuova scadenza del 31 ottobre dell'anno 2002. Ed ancora se un curatore viene nominato il 31 gennaio 2002, non si applicherà, per la presentazione del 2001, il termine più breve di quattro mesi dalla nomina. Viceversa l'adempimento potrà essere eseguito nei termini ordinari e cioè entro il 31 ottobre del 2002.

Per quanto riguarda, invece, la nuova comunicazione dei dati Iva, prevista dall'art. 9, l'adempimento dovrà essere eseguito per la prima volta entro il 28 febbraio del 2003. L'art. 19 del regolamento dispone assai chiaramente, infatti, come gli effetti della novità decorrano dal 1° gennaio del 2003.

L'art. 19 prevede altresì che gli effetti delle disposizioni contenute nell'art. 11 decorrono dalle liquidazioni relative al 2002. Ne consegue che, a partire dalla liquidazione del mese di gennaio dell'anno 2002, ovvero da quella relativa al primo trimestre dello stesso anno, il contribuente non dovrà più presentare la dichiarazione Iva periodica. Dalle stesse liquidazioni possono trovare applicazione quelle disposizioni che prevedono la durata minima dell'opzione per il regime Iva trimestrale di un anno, anziché per tre anni (vincolo triennale); la possibilità di non annotare nei

registri Iva le risultanze delle liquidazioni periodiche; le novità in materia di rimborsi Iva e così via.

Per le altre novità¹⁰⁶ si deve fare riferimento al termine ordinario di vacatio di 15 giorni, ma per effetto della data di pubblicazione del decreto, avvenuta sulla Gazzetta Ufficiale il 17 dicembre 2001, anche queste disposizioni sono di fatto entrate in vigore con decorrenza 1° gennaio 2002.

106 L'art. 10 riguardante la semplificazione delle registrazioni relative al plafond; l'art. 12 relativo alla semplificazione in materia di tenuta delle scritture contabili delle imprese; l'art. 13 riguardante le medesime semplificazioni per la registrazione dei beni ammortizzabili; l'art. 14 riguardante ulteriori semplificazioni contabili previste per i professionisti; l'art. 15 per la semplificazione delle registrazioni dei corrispettivi e, infine, l'art. 16 che ha semplificato le modalità di prova relative alla perdita dei beni.