

LA COMUNICAZIONE DELLE DICHIARAZIONI D'INTENTO E LE SANZIONI A CARICO DEL 'FORNITORE'

di **Simone Carunchio**

1. Premessa

Il Decreto Legislativo n. 175/2014 sulle semplificazioni fiscali prevede, all'art. 20, comma 1, alcune modificazioni alla normativa sulle dichiarazioni di intento e sulle relative comunicazioni, contenuta nell'art. 1, comma 1, lettera c), del Decreto-Legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla Legge 27 febbraio 1984, n. 17; normativa, quest'ultima, di completamento e attuazione dell'agevolazione prevista per il cosiddetto 'esportatore abituale', prevista dall'art. 8, comma 1, lettera c), del D. P. R. n. 633/1972, il quale può acquistare senza che gli venga addebitata imposta in rivalsa. Tali modificazioni sono di ordine soggettivo e procedurale-formale: è stato ribaltato l'obbligo di comunicazione delle dichiarazioni di intento dal cosiddetto 'fornitore' all' 'esportatore abituale', prevedendo nuovi obblighi.

Di conseguenza, il suddetto Decreto sulle semplificazioni, al medesimo art. 20, comma 2, reca alcune modificazioni all'art. 7, comma 4-bis, del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, in materia di sanzioni amministrative in ordine a violazioni relative alla procedura per la non applicabilità dell'imposta sul valore aggiunto sugli acquisti di beni e servizi da parte di un 'esportatore abituale'. Questa modifica, in particolare, pone problemi in ordine al tema del susseguirsi delle leggi nel tempo. In questo ambito, infatti, vigono due principi che possono trovarsi in contrasto fra loro: il principio generale della irretoattività delle leggi e il principio speciale del favor rei in materia sanzionatoria. In questo caso è possibile chiedersi se le violazioni formali a carico del 'fornitore', previste dalla vecchia normativa, siano, alla luce delle modifiche apportate, ancora perseguibili.

In ultimo il comma 3 del medesimo art. 20 statuisce che entro novanta giorni dall'entrata in vigore del Decreto in esame (13 dicembre 2014) il Direttore dell'Agenzia delle entrate deve approvare un provvedimento in cui sono definite le modalità applicative delle disposizioni appena richiamate. Il 12 dicembre 2014, attraverso il provvedimento prot. n. 159674/2014, il Direttore dell'Agenzia delle entrate approva il Modello DI, ossia "il modello per la dichiarazione d'intento di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto" assieme, alle relative istruzioni e alle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati.¹ Il 22 dicembre 2014 il software "Dichiarazione d'intento" è approntato, nonché il nuovo servizio online "Verifica ricevuta dichiarazione d'intento"; entrambi rinvenibili sul sito telematico dell'Agenzia.² Queste

¹ Con il Provvedimento 11 febbraio 2015, approvato dal Direttore dell'Agenzia, viene poi modificato il Provvedimento del 12 dicembre 2014 in merito ad alcuni aspetti formali.

² Per quanto concerne il modello delle dichiarazioni d'intento e per quanto attiene alla verifica da parte del 'fornitore' è possibile visitare il sito dell'Agenzia delle entrate al seguente indirizzo: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Dichiarare/Dichiarazioni+operazioni+intracomunitarie/Dichiarazioni+di+intento/Scheda+Informativa+Dichiarazioni+di+intento/>.

modificazioni, come espressamente previsto dal medesimo comma 3 del citato art. 20 del Decreto Semplificazioni, si applicano a partire dal 1° gennaio 2015.

Per poter valutare appieno la portata di tali nuove norme sulla dichiarazione d'intento e sul relativo obbligo di comunicazione, soprattutto per quanto attiene alle sanzioni, pare opportuno richiamare la normativa in vigore fino al 31 dicembre 2014 - la quale è stata prorogata, in regime transitorio, in sovrapposizione alla nuova disciplina, fino al giorno 11 febbraio 2015³ - ponendola in relazione alla disciplina sistematica sull'esportatore abituale prevista dal D.P.R. n. 633/1972 e dalla Legge n. 28/1997, in ordine al cosiddetto 'plafond'.

2. La disciplina in vigore fino al 31 dicembre 2014

La disciplina sulle dichiarazioni d'intento, contenuta nel Decreto-Legge 29 dicembre 1983, n. 746, art. 1, è da porsi nel quadro delle norme regolanti le cosiddette operazioni non imponibili, in ottica oggettiva, e in quelle regolanti il cosiddetto 'esportatore abituale' o 'agevolato'⁴, in ottica soggettiva. La norma appena richiamata, infatti, detta le condizioni per l'applicazione delle previsioni contenute nel D. P. R. n. 633/1972, art. 8, comma 1, lettera c), il quale articolo così testualmente recita: "Costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili ... le cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta". Inoltre di fondamentale importanza, nell'ambito della normativa sull'esportatore abituale è la previsione contenuta nell'art. 2, commi 2 e 3, L. n. 28/1997, in ordine al 'plafond'.

Nella pratica, il combinato disposto di queste norme richiamate, significava che per poter beneficiare dell'agevolazione, da parte dell'esportatore, vale a dire dell'acquisto senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto,⁵ occorreva che si concretizzassero tre condizioni:

³ Per quanto concerne il regime transitorio cfr.: Agenzia delle entrate, *Circolare 31/E/2014* e *Circolare 6/E/2015*. In quest'ultima, punto 4.1, così è possibile leggere, in merito a tale regime transitorio che è stato previsto a norma dell'art. 3, comma 2 della L. n. 212/2000 (cosiddetto 'statuto del contribuente'): "Per individuare puntualmente gli adempimenti richiesti in capo al fornitore e all'esportatore è, pertanto, necessario distinguere a seconda che l'esportatore abbia inviato al proprio fornitore la dichiarazione d'intento esclusivamente in relazione ad operazioni da effettuarsi tra il 1° gennaio 2015 e l'11 febbraio 2015 o che la dichiarazione d'intento si riferisca anche ad operazioni da effettuarsi successivamente a tale data. Nel primo caso ... vecchie regole ... salvo [che] la dichiarazione d'intento inviata dall'esportatore al fornitore dovrà essere da quest'ultimo esclusivamente conservata e non anche trasmessa telematicamente all'Agenzia delle Entrate. Nel secondo caso, l'esportatore abituale è tenuto a trasmettere, secondo la nuova disciplina, la dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate, ricomprendendo anche le operazioni effettuate tra il 1° gennaio e l'11 febbraio 2015 ... e curandone la consegna al fornitore, insieme alla relativa ricevuta di presentazione. Il fornitore è tenuto a verificare l'avvenuta trasmissione all'Agenzia delle Entrate solo con riferimento alle operazioni poste in essere successivamente all'11 febbraio 2015."

⁴ In realtà l'istituto in esame non ha una vera e propria natura di 'agevolazione' "in senso tecnico ... ma è uno strumento attribuito a chi si trova strutturalmente a credito d'imposta per sopperire ai ritardi cronici accumulati dall'amministrazione finanziaria nell'esecuzione dei rimborsi" (R. Portale, *IVA – Imposta sul Valore Aggiunto 2013*, 2013, p. 396).

⁵ La previsione della non imponibilità è dovuta a ragioni di praticità. La non imponibilità infatti è necessaria per evitare che l'esportatore non rimanga costantemente a credito d'imposta sul valore aggiunto nei confronti dell'erario; l'imposta da questi pagata al 'fornitore', infatti, sarebbe comunque detraibile e, considerata la non

- essere esportatore abituale;
- aver costituito il 'plafond';
- presentare al 'fornitore' (al cedente/prestatore) la 'lettera d'intento' (obbligo a cui corrispondono ulteriori obblighi a carico del fornitore stesso).

Per ciò che attiene all'elemento soggettivo (l'essere 'esportatore abituale'), si evidenzia che per ottenere tale qualifica occorre (e occorre) che la percentuale delle operazioni non soggette a IVA⁶ effettuate superasse il 10 % del volume d'affari⁷. Più precisamente quando l'ammontare dei corrispettivi delle operazioni in oggetto, registrati nell'anno precedente (o nei 12 mesi precedenti in caso di plafond mobile⁸) fosse superiore al 10% del volume d'affari, al netto delle seguenti operazioni (art. 1, comma 1, lett. a), D.L. n. 746/1983):

- cessioni di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale;
- operazioni di cui all'art. 21, comma 6-bis, D.P.R. 633/1972, ovverosia:
- cessioni di beni e prestazioni di servizi (con esclusione di quelle finanziarie e assicurative – art. 10, nn. da 1) a 4) e 9), D.P.R. 633/1972) rese a soggetti passivi UE non soggette a IVA per assenza del requisito della territorialità (artt. da 7 a 7septies, D.P.R. 633/1972),
- operazioni che si considerano effettuate fuori dalla UE.

Per quanto concerne il 'plafond' (art. 2, comma 2, L. n. 28/1997), in breve, esso indicava (e indica) il limite massimo del valore di acquisti senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto che un 'esportatore' può effettuare in un anno.⁹ Il calcolo del 'plafond' andava (e va) opportunamente effettuato in relazione ai corrispettivi delle operazioni dell'anno precedente (o nei dodici mesi precedenti in caso del cosiddetto plafond mobile). Le operazioni il cui valore doveva (e deve⁹ essere preso in considerazione sono indicate nell'ultima norma citata. Esse si individuano, principalmente, in:

- le cessioni all'esportazione ex art. 8, comma 1, lett. a) e b), D.P.R. n. 633/1972 (in breve: esportazioni extra UE);
- le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione ex art. 8-bis, comma 1;
- servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali ex art. 9,
- le cessioni intracomunitarie non imponibili ex art. 41, D.L. n. 331/1993.

imponibilità delle esportazioni, il contribuente potrebbe costantemente vantare, appunto, un credito nei confronti dell'erario.

⁶ Di seguito le operazioni non imponibili:

- cessioni intracomunitarie di beni (art. 41, D.L. n. 331/1993);
- esportazioni dirette (escluse, di conseguenza, quelle indirette e quelle a favore di viaggiatori stranieri extra UE) (art. 8, D.P.R. 633/1972);
- operazioni assimilate alle esportazioni (art. 8-bis, D.P.R. n. 633/1972);
- servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali (art. 9, D.P.R. n. 633/1972);
- operazioni connesse a trattati e accordi internazionali;
- operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino;

⁷ Com'è noto il volume di affari è normato nell'art. 20 del D.IVA.

⁸ Il cosiddetto plafond mobile è previsto dall'ultimo periodo dell'art. 2, comma 2, L. n. 28/1997.

⁹ Il superamento di detto limite (cd. 'splaforamento') è atto illecito (per le sanzioni vedere oltre). Il contribuente che voglia sanare la violazione (beneficiando delle riduzioni previste per il ravvedimento operoso – cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare 50/E/2002*, sempreché la regolarizzazione non avvenga a seguito di notifica di avviso di accertamento) ha a disposizione, in sostanza, 2 opzioni differenti: emissione di autofattura o richiesta di fattura integrativa al fornitore. In ogni caso deve poi corrispondere l'imposta, gli interessi e la sanzione.

L'ultima condizione, precedentemente indicata, delle tre previste per poter usufruire della agevolazione in questione, è quella attinente alle cosiddette 'lettere d'intento', o, più precisamente, dichiarazioni d'intento. L' 'esportatore abituale', infatti, prima dell'effettuazione dell'operazione, doveva presentare al suo cedente/prestatore la dichiarazione di volersi avvalere dell'agevolazione in oggetto, ossia di voler acquistare senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.¹⁰ Questa dichiarazione, lo si evidenzia, non implicava (e non implica), però, che l' 'esportatore' manifesti la volontà di effettivamente rivendere i beni o i servizi all'estero, in quanto la normativa richiamata non prevede questa finalità ultima; ma egli può avvalersi della agevolazione in esame semplicemente dichiarando la sua qualifica di 'esportatore abituale'.¹¹

Questa dichiarazione, dalla quale devono risultare anche le operazioni o l'operazione in oggetto, deve essere redatta su apposito modello¹², il quale deve contenere:

- l'indicazione del numero di partita IVA del dichiarante,
- l'Ufficio competente nei confronti del dichiarante stesso.

La dichiarazione in questione doveva (e deve) essere redatta in duplice copia e doveva (e deve) essere numerata progressivamente. Inoltre essa doveva (e deve) essere annotata in apposito registro¹³: l' 'esportatore' ha l'obbligo di annotarla entro 15 giorni dall'emissione, mentre il 'suo' cedente/prestatore entro 15 giorni dal ricevimento. Gli estremi della 'lettera' devono poi risultare nelle fatture emesse in base ad essa. Dalla fattura, inoltre, deve risultare che si tratta di operazioni senza applicazione dell'imposta.

Ma non erano questi gli unici obblighi del cedente/prestatore. La L. n. 311/2004, art. 1, comma 381, modificando il D.L. 746/1983, introdusse infatti l'obbligo, a carico di questi 'fornitori' degli 'esportatori abituali', di comunicare all'amministrazione finanziaria le 'lettere d'intento' ricevute; una volta riscontrata la conformità del modello - da loro presentato, per comunicare le dichiarazioni d'intento - alle dichiarazioni stesse, a pena di sanzioni.

La comunicazione, che si poteva effettuare esclusivamente per via telematica,¹⁴ era sottoposta al termine dell'effettuazione della prima liquidazione periodica IVA utile, vale a dire quella mensile

¹⁰ La tardiva presentazione della dichiarazione autorizza il fornitore a emettere fattura con addebito dell'IVA (Circolare dell'Agenzia delle entrate 13 marzo 2009 n. 8/E).

¹¹ In questo senso cfr. la C. M. 145/E/1998. Contra: Corte di Cassazione n. 16819/2008, n. 12774/2011 e n. 14072/2014. Gli ermellini statuiscono, infatti, che l'agevolazione non può essere riconosciuta se la rivendita non è stata effettuata. In ultimo Corte di Cassazione n. 4593/2015: "Più di recente, si è approfonditamente chiarito che, la non imponibilità delle cessioni di beni asseritamente destinati all'esportazione, subordinata alla dichiarazione scritta di responsabilità del cessionario sulla destinazione del bene fuori del territorio comunitario e al possesso dei requisiti soggettivi e oggettivi previsti dalla norma, viene meno qualora si accerti che i beni non siano stati effettivamente esportati e che tale dichiarazione sia ideologicamente falsa."

¹² Il modello valido fino al 31 dicembre 2014 è approvato con il D.M. 6 dicembre 1986.

¹³ Oppure può essere annotata anche nel registro delle fatture emesse (23) e nel registro dei corrispettivi (24)

¹⁴ Con il Provvedimento dell'Agenzia delle entrate 14 marzo 2005 viene approvato il modello per la comunicazione delle dichiarazioni d'intento. Nel modello vanno indicati: 1. le generalità del soggetto che ha ricevuto le dichiarazioni d'intento: a) per le persone fisiche: i dati anagrafici, la residenza anagrafica o domicilio fiscale, l'eventuale Stato estero di residenza, il codice Stato estero, il numero di identificazione Iva nello Stato estero per i soggetti non residenti; b) per i soggetti diversi dalle persone fisiche: la natura giuridica, la sede legale o il domicilio fiscale, lo Stato estero di residenza, il codice Stato estero, il numero di identificazione Iva nello Stato estero per i soggetti non residenti; 2. l'anno e il mese (periodo di riferimento) in cui le dichiarazioni d'intento sono state ricevute; 3. la partita Iva del dichiarante; 4. i dati relativi al rappresentante che sottoscrive la comunicazione, se diverso dal dichiarante; 5. i dati dell'intermediario abilitato che ha eventualmente assunto

o trimestrale, nella quale fossero confluite le operazioni realizzate con godimento dell'agevolazione in oggetto da parte dell' 'esportatore'.

In caso di omessa comunicazione nel termine indicato, ovvero in caso di comunicazione incompleta o inesatta, il cedente/prestatore ('fornitore') era punito con la sanzione prevista nel art. 7, comma 4-bis, D. Lgs. n. 471/1997; vale a dire con una sanzione dal 100 al 200% dell'imposta non applicata; sempreché risultassero emesse fatture (rectius: effettuate operazioni) senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Dunque, se si era in presenza di omessa comunicazione, ma non erano state effettuate operazioni, questa sanzione proporzionale non era applicabile.

Se invece non risultava l'emissione di fatture, indipendentemente dall'effettuazione o meno di operazioni, per violazione del termine per la comunicazione delle dichiarazioni, si applicava la sanzione di cui all'art. 11, comma 1, lettera a), del D. Lgs. n. 471/1997; vale a dire la sanzione amministrativa da 258 a 2065 €, in quanto l'omissione rappresenta una violazione formale.¹⁵ Queste sanzioni erano previste per omissioni a carico del solo 'fornitore'. In questi casi egli non era dunque responsabile del mancato pagamento dell'imposta.

Se invece l'omissione o l'infedeltà della comunicazione del 'fornitore' era riferibile e collegabile a un comportamento illecito da parte dell' 'esportatore' (e cioè, spesso, nel caso di irregolarità nell'utilizzo del plafond rispetto alle risultanze delle dichiarazioni d'intento), allora il medesimo cedente/prestatore era responsabile in solido con l' 'esportatore abituale' stesso, dell'imposta evasa¹⁶ (ex art. 1, comma 384, L. n. 311/2004). Secondo l'Agenzia delle entrate¹⁷ la fedeltà o

l'impegno alla presentazione telematica della comunicazione. I campi del quadro (DI) destinato a riportare i dati relativi alle dichiarazioni d'intento, a loro volta, devono essere compilati per ogni singola dichiarazione ricevuta e devono contenere: 1. i dati identificativi del cessionario o committente che intende avvalersi della facoltà di acquistare senza imposta; 2. i numeri progressivi attribuiti da entrambi i soggetti (esportatore abituale e cedente/prestatore) alla dichiarazione emessa/ricevuta; 3. l'indicazione che la dichiarazione d'intento si riferisce in alternativa : a) ad una sola operazione per l'importo indicato; b) alle operazioni dell'anno solare fino a concorrenza dell'importo indicato; c) alle operazioni comprese in un determinato periodo (che, come già detto in precedenza, non può eccedere l'anno solare).

¹⁵ A parere dell'Agenzia delle entrate, *Circolare 10/E/2005*, dal momento che il mancato invio della comunicazione incide sull'attività di controllo dell'Amministrazione, tale violazione del 'fornitore' non può essere considerata meramente formale (ancorché la non applicazione dell'imposta non rechi danno all'erario). Questa posizione è stata poi ribadita anche nella *Circolare 41/E/2005*, punto 5.2: "Il cedente/prestatore deve rendere la comunicazione anche se, nonostante il ricevimento della dichiarazione d'intento, non abbia ancora effettuato alcune operazioni nei confronti dell'esportatore abituale". Al contrario alcune sentenze di merito (CTP di Varese n. 15/12/13 e CTR della Lombardia n. 142/27/12) hanno indicato che l'inadempimento integra una violazione meramente formale e che dunque l'omissione non è punibile (ex art. 6, comma 5-bis, del D. Lgs. n. 472/1997), in quanto è assente l'imposta evasa (sulla quale, tra l'altro, è possibile commisurare l'entità della sanzione). Questa posizione della giurisprudenza di merito non sembra condivisibile. In particolare occorre considerare che la definizione di violazione meramente formale concerne anche e soprattutto, secondo la lettera dell'art. 6, comma 5-bis, del D. Lgs. n. 472/1997, l'esercizio dell'azione di controllo da parte dell'amministrazione. La norma appena richiamata, infatti, prevede la non punibilità per "le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo". In questo caso, dal momento che il soggetto passivo di diritto dell'imposta è il 'fornitore', non sembra possibile scorgere in questa omissione una omissione meramente formale (cfr. E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, 2000, p. 448 e ss.; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, 2010, p. 531 e ss.).

¹⁶ Per quanto attiene al concetto di 'imposta evasa', l'Agenzia delle entrate, *Circolare 10/E/2005*, così la definisce: "l'ammontare dell'imposta relativa agli acquisti di beni e servizi effettuati in sospensione d'imposta oltre il plafond disponibile"; rimarcando, inoltre, che se non c'è imposta evasa, nonostante la omessa comunicazione, non si procede ad alcun recupero.

meno della comunicazione alla dichiarazione d'intento non concerne i dati in essa indicati a proposito delle dichiarazioni d'intento medesime (su cui il controllo il 'fornitore' deve rispettare il criterio dell'ordinaria diligenza), quanto piuttosto la conformità dell'una (la comunicazione redatta dal 'fornitore') all'altra (la dichiarazione redatta dall' 'esportatore'), prestando attenzione soprattutto alle comunicazioni che afferiscono a più dichiarazioni d'intento.

3. La disciplina in vigore dal 1° gennaio 2015

Dal 1° gennaio 2015 è entrata in vigore la normativa, contenuta nel D. Lgs. n. 175/2014 all'art. 20, il quale, come detto, modifica sia l'art. 1, comma 1, lettera c), del D. L. n. 746/1983, sia l'art. 7, comma 4-bis, del D. Lgs. n. 471/1997. Le modifiche, quindi, concernono in primo luogo le condizioni per la non applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (vale a dire che esse concernono le dichiarazioni d'intento e le relative comunicazioni all'amministrazione finanziaria) e in secondo luogo le sanzioni amministrative in caso di non ottemperanza agli obblighi di comunicazione seguenti le dichiarazioni stesse.

Per quanto attiene alle dichiarazioni d'intento, e ai relativi seguenti obblighi, è attualmente previsto che esse, da parte dell' 'esportatore', non devono più essere comunicate al 'fornitore' (il quale, come detto più su, doveva poi inoltrarle all'amministrazione) ma devono essere trasmesse, telematicamente, direttamente all'Agenzia delle entrate. Quest'ultima rilascia poi la ricevuta di presentazione (anch'essa telematica). Sarà dunque questa ricevuta, allegata alla dichiarazione, che dovrà essere inviata ai 'fornitori'.

Questi ultimi sono poi obbligati a verificare la correttezza e l'integrità dell'avvenuta trasmissione delle dichiarazioni d'intento - sempre attraverso il sito telematico dell'Agenzia. Il sistema rilascerà allora al 'fornitore' una ulteriore ricevuta, la quale deve essere allegata alla documentazione consegnata dallo stesso in ordine all'operazione in oggetto. Inoltre i 'fornitori' devono riepilogare nella 'dichiarazione IVA' annuale i dati contenuti nelle 'lettere d'intento' ricevute.

In sostanza la modifica legislativa ribalta l'obbligo comunicativo relativo ai dati contenuti nelle 'lettere d'intento' dal 'fornitore' all' 'esportatore abituale'. Non senza ragioni, in quanto la dichiarazione d'intento, avendo natura sostanziale, è condizione necessaria perché l' 'esportatore' possa beneficiare di questa 'agevolazione' fiscale; e di riflesso essa ha valore, nuovamente sostanziale, anche nei confronti del 'fornitore', il quale, in base ad essa, può emettere fattura senza addebito dell'imposta. In questo senso sembra logico e coerente che la comunicazione concernente queste dichiarazioni sia a carico dell' 'esportatore' e non del 'fornitore', il quale dunque, deve solo verificare che la dichiarazione sia stata trasmessa all'amministrazione, senza dover farsi carico della corrispondenza di quanto contenuto nella dichiarazione e di quanto risulti dalla comunicazione. Nello stesso tempo, però, il 'fornitore', dal momento che potrebbe essere chiamato in causa, nell'evenienza di un accertamento per frode a carico dell' 'esportatore', dovrà comunque prestare quel minimo di diligenza per assicurarsi l'effettivo status del suo cliente, presunto 'esportatore abituale'; infatti il 'fornitore' è il soggetto passivo di diritto dell'imposta.¹⁸

Coerentemente con questa modifica procedurale, come già evidenziato, il legislatore ha dovuto modificare anche il regime sanzionatorio ad essa relativo, sostituendo integralmente il comma 4-bis dell'art. 7 del D. Lgs. n. 471/1997. In esso, attualmente, è previsto che il 'fornitore' sia punito

¹⁷ Circolare 41/E/2005.

¹⁸ Cfr. M. Mandò e G. Mandò, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, 2000, p. 257 e ss.; R. Portale, *IVA – Imposta sul Valore Aggiunto 2013*, 2013, p. 409 e ss.; Agenzia delle entrate, *Circolare 41/E/2005*, punto 5.4.

con la sanzione dal 100 al 200 % dell'imposta non versata, se egli effettui delle operazioni, rilevanti nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto, nei confronti dell' 'esportatore', prima d'aver da questi ricevuto la dichiarazione d'intento e "riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate" della dichiarazione stessa.

La prima conseguenza generata, apparentemente, dal nuovo contesto normativo, è che il 'fornitore' non sembra più responsabile solidarmente per l'imposta eventualmente evasa dall' 'esportatore', se correlata all'infedeltà della dichiarazione d'intento in ordine al 'plafond' (rispetto alla comunicazione trasmessa all'Agenzia delle entrate), in quanto egli non è più il soggetto che deve comunicare all'amministrazione finanziaria le dichiarazioni stesse; ma tutti questi obblighi sono adesso previsti a carico dell' 'esportatore abituale', il quale è dunque l'unico soggetto che attualmente può risponderne. Ne consegue che l'art.1, comma 384, della Legge n. 311/2004 deve essere, nel silenzio della norma modificativa in esame, semplicemente disapplicato.¹⁹

Dubbi²⁰ sono stati sollevati in merito alle violazioni commesse dal 'fornitore' durante la vigenza della normativa precedente al 1° gennaio 2015 in merito alla omessa o inesatta comunicazione. Ci si è domandati, infatti, se in merito ai comportamenti del 'fornitore' sia applicabile il principio del favor rei di cui all'art. 3, comma 2, del D. Lgs. n. 472/1997, e se dunque egli sia o meno non più perseguibile. Il dubbio si manifesta in quanto "il decreto sulle semplificazioni ... non elimina tout court l'obbligo di comunicazione, ma lo ridefinisce sul piano oggettivo e soggettivo e, in tal senso, la Relazione illustrativa allo schema del decreto qualifica la modifica come «una diversa modalità d'adempimento»". Ora, poiché il fatto in sé, seppur in capo a un diverso soggetto, è tuttora previsto e sanzionato, se ne potrebbe concludere che il 'fornitore' rimanga responsabile per le violazioni commesse in base alla normativa precedente. La norma appena richiamata, difatti, così recita: "Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzione per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile".

La sollecitazione è interessante: si tratta di una modifica che non sembrerebbe in effetti assimilabile alle classiche categorie di cui si è trattato finora in merito alla retroattività della norma più favorevole, ovvero sia l'abrogazione dell'illecito o l'abrogazione della sanzione.²¹ In questo caso infatti, come detto, sia l'illecito ("il fatto") sia la sanzione permangono.

Sembrerebbe però di poter sciogliere la questione, risolvendo per l'applicazione del principio del favor rei, considerando che, affinché possa affermarsi che un illecito si sia realizzato è necessario che ricorrano tutti gli elementi dell'illecito stesso, tra cui, e soprattutto, l'elemento soggettivo materiale - in particolare in un sistema sanzionatorio improntato al principio della personalità²². Elemento che, a partire dalla modifica legislativa, appare come venuto a mancare; ne consegue che, fra le due fattispecie d'illecito, non sembra possibile individuare alcuna continuità,²³ come la

¹⁹ M. Peirolò, *Decreto semplificazioni fiscali – il nuovo obbligo di comunicazione delle Lettere d'intento in capo all'esportatore abituale*, in *il fisco* n. 48, 2014, p. 4732 e ss.

²⁰ M. Peirolò, *La nuova disciplina delle dichiarazioni d'intento*, in *L'IVA* n. 2, 2015, p. 28 e ss.

²¹ cfr. E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, 2000, p. 448 e ss.; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, 2010, p. 531 e ss.; R. Lupi, *Prime osservazioni sul sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *rassegna tributaria* n. 2, 1998, p. 328 e ss.; *C. M. 180/E/1998*.

²² Cfr. R. Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, 2001, p.679 e ss.

²³ La questione delle continuità fra due fatti illeciti, nello specifico reati, è trattata nello specifico dalla sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 27/2000. È chiaro che tra il caso che qui interessa, quello di una modificazione legislativa dell'illecito derivante da questioni tecniche, e il caso affrontato dalle SS. UU. (la

Relazione allo schema del decreto sembra far intendere attraverso il vocabolo “diversa” riferito a “modalità”. Dal momento che è la “modalità” (o meglio il non adempiere alla modalità obbligatoriamente prevista) il “fatto” perseguito e dal momento che la nuova modalità è “diversa” dalla prima, pare davvero difficile individuare quella continuità che giustificerebbe il perdurare della sanzionabilità in capo al ‘fornitore’. Insomma, attraverso l’introduzione di una nuova fattispecie, seppur dovuta più a ragioni tecniche che a considerazioni di anti-giuridicità del comportamento, è venuta a mancare la fattispecie precedente, e quindi le violazioni del ‘fornitore’, da individuarsi sulla base della normativa precedente al 1° gennaio 2015, sembrano poter godere del principio del favor rei e dunque non essere più sanzionate.

L’interpretazione contraria, valutando che si tratta di un comportamento sanzionato in quanto violazione sostanziale e formale, e non meramente formale, ed essendo “il fatto” effettivamente ancora punito, ne dovrebbe viceversa concludere che il ‘fornitore’, in base alla disciplina pregressa, resti punibile per gli illeciti compiuti secondo la disciplina in vigore prima della modifica apportata dal ‘decreto semplificazioni’.

30 aprile 2015

continuità tra il reato previsto dall’art. 2 del D. Lgs. n. 74/2000, la dichiarazione fraudolenta, e il precedente reato previsto nell’art. 4 della L. n. 516/2982, utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti) vi sono differenze enormi, ma le considerazioni possono essere efficacemente prese in considerazione per avviare una riflessione proprio sul tema che è trattato nel testo: “Deve invece riconoscersi un fenomeno successorio ... quando, all’esito della comparazione e del raffronto tra gli elementi strutturali del contenuto normativo delle fattispecie incriminatrici, persiste, anche se mutato, il giudizio di disvalore astratto per effetto di un nesso di continuità ed omogeneità delle rispettive previsioni, e il significato lesivo del fatto storico sia riconducibile nel suo nucleo essenziale, secondo le regole proprie del concorso apparente di norme, ad una diversa e più mite categoria d’illecito, tuttora penalmente rilevante, nonostante ed anzi proprio in conseguenza dell’intervento legislativo che, benché formalmente abrogativo, di fatto modifica l’ambito di applicabilità della previgente e diversa norma incriminatrice”. Cfr. anche Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, 2001, p. 727 e ss.