

WINKLER & SANDRINI

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili
Dott.com. Peter Winkler
Mag. Stefan Sandrini
Dott. Stefan Engele
Dott.com. Martina Malferttheiner
Dott. Alfredo Molinari
Massimo Moser

Dott.com. Oskar Malferttheiner
Rag. Stefano Seppi
Dott.com. Andrea Tinti

Mitarbeiter – Collaboratori
Dott. Karoline de Monte
Mag. Iwan Gasser
Dott. Michael Schieder
Dott. Stephanie Vigil

Circolare

numero:	97i
del:	2018-12-20
autore:	Dr. Peter Winkler Dr. Alfredo Molinari

Ai soggetti passivi Iva che hanno a che fare con dichiarazioni d'intento

Iva: comunicazione elettronica della dichiarazione d'intento

Come è noto¹ gli imprenditori ed i lavoratori autonomi per i quali più del 10% del loro volume d'affari è rappresentato da cessioni all'esportazione o da cessioni intracomunitarie o da particolari prestazioni di servizi possono acquistare in sospensione d'imposta².

Il legislatore ha apportato negli ultimi anni alcune modifiche circa le modalità di comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei dati contenuti nelle dichiarazioni di intento e gli adempimenti a cui sono tenuti gli "esportatori abituali" e i loro fornitori di beni e servizi³ nonché ha previsto l'utilizzo di un nuovo modello⁴ di dichiarazione d'intento, ma ciò non ha comportato alcuna variazione circa la suddetta regola che dà la possibilità per gli esportatori abituali di effettuare operazioni di acquisto senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Sono rimaste valide anche le funzionalità predisposte dall'Agenzia (ad esempio è possibile importare dati anagrafici da una dichiarazione precedentemente acquisita e predisporre un archivio multiplo, per creare file telematici contenenti più dichiarazioni dello stesso soggetto/intermediario) così come, per quanto riguarda le importazioni, la semplificazione della presentazione delle dichiarazioni di intento in Dogana (in particolare gli esportatori abituali possono trasmettere la dichiarazione d'intento alla Dogana anche per più operazioni, fino all'importo indicato e gli operatori sono stati dispensati dalla consegna in Dogana della copia cartacea della dichiarazione di intento⁵).

L'obiettivo dell'Agenzia delle Entrate è stato infatti solo quello di avere un più puntuale monitoraggio ed una migliore analisi del rischio delle operazioni in commento, anche al fine di contrastare fenomeni evasivi e fraudolenti connessi all'utilizzo improprio di tale regime agevolativo⁶.

1 Vedasi nostra circolare n. 86 del 20.12.2016

2 Art. 8, c. 1, lett. c), D.P.R. 633/1972

3 Art. 20, D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, cosiddetto "Decreto semplificazioni"

4 Approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia Entrate del 02/12/2016

5 Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 13/04/2015, n. 38/E

6 Tuttavia, come risulta dalla risposta data il 10 ottobre 2018 dal sottosegretario alle Finanze all'interrogazione parlamentare n. 5-00653, l'Agenzia sta ancora implementando i sistemi per effettuare i controlli necessari affinché, prima di rilasciare la ricevuta di avvenuta presentazione della dichiarazione, il contribuente sia in grado di accertare lo status di esportatore abituale. Quindi l'obbligo telematico esiste da anni ma del suo concreto sfruttamento in ottica antievasiva è ancora lecito nutrire più di un dubbio, essendo più semplice ricorrere "sul campo" alle presunzioni ed all'inversione dell'onere della prova, questione di cui si dirà nei successivi paragrafi 1.2 e 4.1.

I - 39100 Bozen - Bolzano, via Cavour - Straße 23/c, Tel. +39 0471 062828, Fax +39 0471 062829

E-Mail: info@winkler-sandrini.it, zertifizierte E-Mail PEC: winkler-sandrini@legalmail.it

Internet <http://www.winkler-sandrini.it>, Steuer- und MwSt.-Nummer 0144587 021 3 codice fiscale e partita IVA
Raiffeisenkasse Bozen, Cassa Rurale di Bolzano - IBAN IT05 V 08081 11600 000300018180 - SWIFT RZSBIT21003

Per questo a decorrere dall'01/03/2017 la dichiarazione d'intento può essere rilasciata soltanto per una o più operazioni, nel limite dell'importo specificato nel modello.

Pertanto è venuta meno la possibilità consolidata in passato di inviare nel mese di dicembre le dichiarazioni d'intento con effetto dal mese di gennaio dell'anno successivo con l'indicazione che le stesse riguardavano le operazioni del periodo 01/01 – 31/12.

1 Disciplina

La procedura prevede che siano gli “esportatori abituali” a trasmettere all’Agenzia delle Entrate le lettere di intento (direttamente o tramite un proprio incaricato⁷) e che i fornitori non debbano comunicare i dati in esse contenuti.

1.1 Obblighi per gli “esportatori abituali”

Gli “esportatori abituali” che intendono realizzare acquisti di beni e servizi in regime di non imponibilità Iva non possono limitarsi ad inviare la dichiarazione di intento ai propri fornitori (o a presentarla in Dogana), ma devono:

- trasmettere telematicamente la dichiarazione di intento all’Agenzia delle Entrate, la quale rilascia apposita ricevuta;
- consegnare la dichiarazione di intento, unitamente alla ricevuta rilasciata dall’Agenzia delle Entrate, al proprio fornitore, ovvero in Dogana.

1.1.1 Numerazione delle dichiarazioni di intento

L’“esportatore abituale” deve numerare distintamente le dichiarazioni di intento emesse⁸ con riferimento all’anno di emissione⁹.

1.2 Obblighi per i fornitori

Teoricamente i loro oneri si dovrebbero esaurire:

- nel riscontro telematico dell’avvenuta presentazione all’Agenzia delle lettere di intento, da parte dei propri clienti (infatti copia della dichiarazione, unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall’Agenzia delle Entrate, deve essere loro consegnata). A tale scopo sul sito dell’Agenzia delle Entrate è resa disponibile, al cedente e al prestatore, la funzione a libero accesso per consentire il riscontro telematico dell’avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento^{10 11};
- nel riepilogo, in sede di dichiarazione annuale Iva, dei dati contenuti nelle lettere di intento ricevute.

In assenza della ricevuta dell’Agenzia delle Entrate, attestante l’avvenuta ricezione della dichiarazione di intento da parte dell’“esportatore abituale”, il fornitore non può procedere all’effettuazione dell’operazione in regime di non imponibilità Iva ex art. 8, c. 1, lett. c), D.P.R. 633/72.

Alla luce del modus operandi dell’Amministrazione finanziaria e delle recenti sentenze della Corte di Cassazione, appare però fondamentale che il fornitore si attivi per fare di più.

Il rischio infatti, in caso di frode messa in campo dal cessionario, è che il fornitore sia, per l’Amministrazione finanziaria, il soggetto più semplice (e solvibile) da individuare e a cui richiedere il pagamento dell’Iva non applicata e delle relative sanzioni. E questo anche se egli

7 I soggetti incaricati della trasmissione telematica hanno l'obbligo di rilasciare al dichiarante copia della dichiarazione inviata nonché copia della ricevuta rilasciata dall'Agenzia delle Entrate che costituisce prova dell'avvenuta presentazione

8 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 30/12/2014 n. 31 (§ 11)

9 R.M. 26/07/1985 n. 355803

10 Vedasi <http://telematici.agenziaentrate.gov.it/VerIntent/VerificaIntent.do?evento=carica>

11 Come specificato nella circolare dell'Agenzia delle Entrate 30/12/2014 n. 31 (§ 11), i fornitori possono riscontrare telematicamente l'avvenuta presentazione delle dichiarazioni di intento da parte degli “esportatori abituali” anche secondo un'altra modalità: accedendo al proprio cassetto fiscale, disponibile per i soggetti abilitati ai servizi Entratel o Fisconline. Nel menù Comunicazioni/Dichiarazioni di Intento - destinatario, vengono rese visibili le ricevute telematiche (anche se da esse viene estrapolata la data) e i dati dell’“esportatore abituale”

sia all'oscuro dell'intento fraudolento del cessionario.

In base alla giurisprudenza nazionale, il cammino per dimostrare la buona fede del fornitore appare irto di ostacoli in quanto, per non dover corrispondere l'Iva (mai ricevuta), egli deve non solo dimostrare di non aver fatto parte della frode, ma anche di aver espletato una serie di controlli nei confronti del cliente secondo criteri di "normale diligenza", non previsti e disciplinati da alcuna norma.

A parziale aiuto dei contribuenti in buona fede è intervenuta la Corte di Giustizia dell'Unione Europea¹² la quale, pur affermando i principi della diligenza e dell'accortezza, ha stabilito che l'applicazione dei medesimi non può portare all'istituzione di un sistema di "responsabilità oggettiva" nei riguardi del soggetto che, inconsapevolmente ha partecipato ad un illecito.

Alla luce di tutto questo, di certo l'operatore accorto deve attivarsi per assumere informazioni al fine di sincerarsi dell'affidabilità del cliente che ha di fronte. E' chiaro che il fornitore ha una visione limitata della realtà economica del proprio cliente e non ha i mezzi investigativi in grado di appurare la sussistenza del requisito di esportatore abituale come li ha o li avrebbe, invece, il Fisco.

Ma può reperire la visura camerale dell'azienda cliente nonché i bilanci depositati dalla stessa in caso di società di capitali.

Dalla visura camerale, infatti, è possibile verificare l'anno di costituzione della società cliente, la consistenza patrimoniale della stessa (capitale sociale), il codice attività, la presenza di sedi e depositi e, ove aggiornato, il numero degli addetti. Questi elementi potranno costituire la prova circa l'esistenza di una struttura aziendale e la coerenza della stessa all'attività svolta. Inoltre, si potranno verificare i nominativi dei soggetti a cui sono demandati i poteri gestori e i soci della stessa.

Dai bilanci depositati è possibile accertare la consistenza dell'attività svolta.

Secondo alcuni, in considerazione del fatto che lo status di esportatore viene acquisito in base alle esportazioni effettuate nell'anno precedente rispetto al totale del volume d'affari conseguito (rapporto maggiore del 10%), il fornitore potrebbe richiedere informazioni circa il relativo dato inserito nella dichiarazione Iva (quadro VC) o la ricevuta di presentazione della dichiarazione Iva. Tuttavia, si tratta di una richiesta che il cliente potrebbe legittimamente disattendere.

1.2.1 Registro delle dichiarazioni di intento ed indicazione in fattura

In capo ai fornitori¹³ c'è inoltre:

- la tenuta e l'aggiornamento del registro delle dichiarazioni di intento ricevute¹⁴. Ogni imprenditore soggetto passivo Iva che ha ricevuto da un cliente una dichiarazione d'intento è tenuto a numerarla cronologicamente e a registrarla nel registro delle dichiarazioni d'intento;
- la necessità di indicare il numero della dichiarazione d'intento e la data della dichiarazione d'intento ricevuta nelle fatture emesse, laddove va indicato anche il regime di non imponibilità Iva ex art. 8, c. 1, lett. c), D.P.R. 633/72 ed applicata, in caso di importo di fattura con importo superiore ad euro 77,47, la marca da bollo in vigore al momento dell'emissione (attualmente marca da bollo da euro 2,00).

2 Modello

Le disposizioni attuative hanno approvato:

- il modello¹⁵ "Mod. DI", con le relative istruzioni, per la dichiarazione d'intento di

¹² Causa C-624/15, Litdana

¹³ Circolare dell'Agenzia delle Entrate 30/12/2014 n. 31 (§ 11)

¹⁴ Ex art. 39 D.P.R. 633/1972

¹⁵ Vedasi http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Archivio/Normativa+prassi+archivio+documentazione/Provvedimenti/Provvedimenti+soggetti/2016/Dicembre+2016+Provvedimenti/Provvedimento+02+12+2016+Approvazione+nuovo+modello+dichiarazione+di+intento/DI_modello.pdf

acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, da utilizzare nella versione post 1° marzo 2017;

- le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati.

Il modello così approvato si compone di tre parti in entrambe le versioni:

- frontespizio;
- quadro A, contenente l'attestazione del plafond utilizzato;
- impegno alla trasmissione telematica del modello.

2.1 Frontespizio

Il frontespizio del modello di dichiarazione di intento contiene:

- il numero progressivo attribuito alla dichiarazione di intento e l'anno di riferimento della stessa;
- i dati anagrafici dell'"esportatore abituale" (cognome e nome, data e comune di nascita, codice fiscale e numero di partita Iva);
- i dati anagrafici del rappresentante firmatario della dichiarazione (cognome e nome, data e comune di nascita, codice fiscale e numero di partita Iva);
- i recapiti (telefono e posta elettronica) del dichiarante;
- lo spazio riservato all'eventuale indicazione che si tratta di dichiarazione integrativa;
- la dichiarazione di intento vera e propria, laddove non c'è più la possibilità di indicare il periodo di validità della dichiarazione d'intento (è stato eliminato il campo 3);
- il destinatario della dichiarazione, ossia la Dogana o il fornitore; in quest'ultimo caso devono essere indicati i dati anagrafici del ricevente (cognome e nome, codice fiscale e partita Iva);
- la firma del dichiarante.

2.2 Quadro A

Nel quadro A del modello di dichiarazione di intento sono indicati:

- il metodo di determinazione del plafond (fisso o mobile) utilizzato (campo A1);
- le operazioni che concorrono alla formazione del plafond, laddove la dichiarazione annuale Iva non sia ancora stata presentata (campo A2).

Nel dettaglio, nel campo A2, se alla data di consegna o invio della dichiarazione di intento:

- la dichiarazione annuale Iva è già stata presentata, deve essere barrata la casella 1;
- la dichiarazione annuale Iva non è ancora stata presentata, è necessario indicare:
 - quali operazioni concorrono alla formazione del plafond (caselle da 2 a 5);
 - la partecipazione ad eventuali operazioni straordinarie, ove queste abbiano concorso alla formazione, anche parziale, del plafond disponibile.

2.3 Impegno alla trasmissione telematica

Il modello di dichiarazione di intento si chiude con la sezione relativa all'impegno dell'intermediario alla trasmissione telematica.

In tale sezione devono essere riportati:

- il codice fiscale dell'intermediario abilitato per la trasmissione;
- la data dell'impegno;
- la firma dell'intermediario.

3 Trasmissione telematica: modalità e termine

Il modello di dichiarazione di intento deve essere:

- trasmesso telematicamente all'Agenzia delle Entrate;
- consegnato o inviato al fornitore, unitamente alla ricevuta telematica rilasciata

dall'Agenzia delle Entrate. L'Agenzia delle Entrate, ricevuta la dichiarazione di intento, simultaneamente provvede infatti ad emettere apposita ricevuta telematica dell'avvenuta trasmissione.

La trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate può essere effettuata:

- direttamente, se il soggetto è abilitato ai servizi Entratel o Fisconline;
- mediante un intermediario abilitato.

A tal fine, l'Agenzia delle Entrate ha reso disponibile, sul proprio sito Internet, uno specifico software (denominato "IVI15") mediante il quale si può compilare telematicamente la dichiarazione di intento¹⁶.

Per quanto concerne la consegna o invio della dichiarazione di intento al fornitore, è consentita la stampa del solo frontespizio, escludendo il quadro A¹⁷.

In assenza di una specificazione diretta circa la periodicità con cui gli "esportatori abituali" effettueranno la comunicazione, il termine per l'invio si presume immediatamente successivo all'emissione della lettera di intento, considerato che il fornitore, per operare in regime di non imponibilità Iva, deve essere a conoscenza dell'avvenuta comunicazione all'Agenzia delle Entrate della lettera di intento.

3.1 Dichiarazione integrativa

È prevista la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa nell'ipotesi in cui, prima di effettuare l'operazione, si intenda rettificare o integrare i dati di una dichiarazione già presentata (ad esclusione dei dati relativi al plafond, indicati nel quadro A). In questo caso si barra la casella "Integrativa" e si indica il numero di protocollo della dichiarazione che si intende integrare. La dichiarazione integrativa sostituisce la dichiarazione integrata.

4 Sanzioni

4.1 Violazioni del fornitore

In linea teorica, è possibile sostenere che il fornitore risponde solo qualora esegua l'operazione in assenza della dichiarazione d'intenti¹⁸, e non qualora detta dichiarazione non sia veritiera, o sia stata rilasciata in assenza delle condizioni richieste dalla legge: in quest'ultima ipotesi, dell'imposta e della sanzione dovrebbe rispondere il solo "esportatore abituale".

In realtà, per quanto già detto nel paragrafo 1.2, vista la prassi dell'Agenzia delle Entrate avallata dalle decisioni giurisprudenziali, la questione appare più complessa. Infatti, frodi Iva e dichiarazioni d'intento rappresentano un connubio alquanto rischioso per quei contribuenti che dovessero risultare coinvolti a loro insaputa in un illecito in qualità di fornitori. La pericolosità è collegata al fatto che, nonostante la norma di legge¹⁹ limiti senza eccezioni la responsabilità del fornitore o prestatore dell'esportatore abituale che ha emesso fattura senza addebito dell'Iva al solo caso in cui lo stesso non abbia materialmente ricevuto la lettera d'intento, i verificatori procedono spesso a richiedere il tributo "evaso" a tale soggetto, con applicazione delle relative sanzioni, adducendo che lo stesso era a conoscenza della frode perpetrata o, comunque, non avesse eseguito i necessari riscontri per verificare l'affidabilità del cessionario.

Per tale ragione è importantissimo che il fornitore, specie di fronte ad un nuovo cliente, ma non solo, si attivi per reperire la documentazione "aggiuntiva" di cui al paragrafo 1.2, che di-

16 Vedasi <https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/nsi/schede/dichiarazioni/dichiarazioni+di+intento/sw+compilazione+dichintento+nuova/software+compilazione+ivi15>

17 Art. 2.2 del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 12/12/2014 n. 159674

18 Art. 7, c. 3, del D.Lgs. n. 471/97: "*Chi effettua operazioni senza addebito d'imposta, in mancanza della dichiarazione d'intento ... è punito con la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta, fermo l'obbligo del pagamento del tributo. Qualora la dichiarazione sia stata rilasciata in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, dell'omesso pagamento del tributo rispondono esclusivamente i cessionari, i committenti e gli importatori che hanno rilasciato la dichiarazione stessa.*"

19 Art. 7, cc. 3 e 4, del D.Lgs. n. 471/97

venta essenziale nel caso di un possibile contenzioso tributario, e qualora si renda conto della frode NON effettui l'operazione in regime di non imponibilità Iva ex art. 8, c. 1, lett. c), D.P.R. 633/72.

I soggetti che invece effettuano operazioni non imponibili Iva prima di aver ricevuto la dichiarazione di intento e di aver riscontrato l'effettiva presentazione all'Agenzia delle Entrate della dichiarazione di intento non sono più puniti con una sanzione dal 100% al 200% dell'imposta non applicata²⁰ ma con la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000²¹.

4.2 Violazioni dell'“esportatore abituale”

E' punito con la sanzione dal 100% al 200%²² dell'imposta chi, in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, dichiara all'altro contraente di volersi avvalere della facoltà di acquistare beni senza applicazione dell'imposta, ovvero ne beneficia oltre il limite consentito. In tal caso, come detto in precedenza, della sanzione nonché dell'imposta dovrebbe rispondere solo il cessionario, in quanto non dovrebbe essere onere del cedente verificare l'attendibilità della dichiarazione d'intenti, nonché la sua veridicità. In pratica così non è.

L'ambito applicativo della sanzione è assai vasto, posto che concerne ogni caso di dichiarazione d'intento rilasciata al di fuori delle condizioni di legge, quale ad esempio la mancanza dello status di “esportatore abituale” e tutte le ipotesi di splafonamento.

5 Fatturazione elettronica

A partire dal 1° gennaio 2019, ci sarà la necessità di gestire la fatturazione di questa operazione a livello di fattura elettronica.

La fattura emessa nei confronti di un esportatore abituale deve contenere, ai fini Iva, il numero della dichiarazione d'intento. Tale informazione può essere inserita utilizzando uno dei campi facoltativi relativi ai dati generali della fattura che le specifiche tecniche lasciano a disposizione dei contribuenti, ad esempio il campo “Causale”²³.

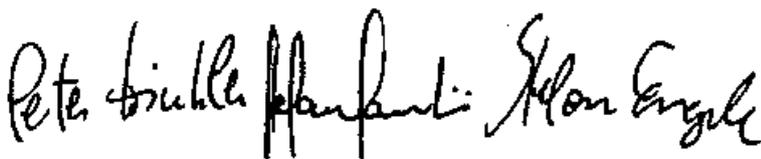
Se si utilizza una delle procedure gratuite (procedura web, App o stand alone) messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate, questo campo è selezionabile (e quindi valorizzabile) nel menù “Altri dati” della sezione “Dati della fattura”.

Rimaniamo a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento e porgiamo

cordiali saluti

Winkler & Sandrini

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili



Allegato 1: “Mod. DI”

(versione post 1° marzo 2017)

20 Art. 7, c. 4-bis, D.Lgs. n. 471/97 nella versione prevista dall'art. 20, c. 2, D.Lgs. 175/2014

21 Art. 7, c. 4-bis, D.Lgs. n. 471/97 nella versione prevista dall' art. 15, c. 1, lett. g), D.Lgs. 158/2015

22 Art. 7, c. 4, del D.Lgs. n. 471/97

23 Vedasi Risposte alle domande più frequenti sulla fatturazione elettronica rilasciate dall'Agenzia delle Entrate

