



*Agenzia delle Entrate*

Oggetto: decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435 -  
“Regolamento recante modifiche al decreto del Presidente della  
Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, nonché disposizioni per la  
semplificazione e razionalizzazione di adempimenti tributari”.

**INDICE**

<b>1</b>	<b>PREMESSA</b> .....	<b>4</b>
<b>2</b>	<b>MODELLI DI DICHIARAZIONE</b> .....	<b>5</b>
<b>3</b>	<b>TERMINI PER LA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI E IRAP</b> .....	<b>7</b>
3.1	Termini di presentazione delle dichiarazioni.....	7
3.2	Termini e modalità per integrare la dichiarazione presentata. ....	9
<b>4</b>	<b>MODALITÀ DI PRESENTAZIONE E OBBLIGHI DI CONSERVAZIONE DELLE DICHIARAZIONI</b> .....	<b>11</b>
4.1	Soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione in via telematica. ....	12
4.2	Soggetti incaricati dai contribuenti alla trasmissione telematica delle dichiarazioni. ....	15
4.3	Documentazione da rilasciare ai contribuenti all’atto della consegna della dichiarazione ai soggetti tenuti alla trasmissione della stessa. ....	16
4.4	Termine di trasmissione telematica delle dichiarazioni all’Agenzia delle Entrate.....	16
4.5	Momento e prova della presentazione della dichiarazione.....	17
4.6	Conservazione della documentazione. ....	18
<b>5</b>	<b>DICHIARAZIONE DEI SOSTITUTI DI IMPOSTA</b> .....	<b>19</b>

<b>6</b>	<b>DICHIARAZIONI NEI CASI DI LIQUIDAZIONE .....</b>	<b>23</b>
<b>7</b>	<b>DICHIARAZIONI NEI CASI DI TRASFORMAZIONE, FUSIONE E SCISSIONE. ....</b>	<b>26</b>
<b>8</b>	<b>DICHIARAZIONE CONGIUNTA IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI .....</b>	<b>27</b>
<b>9</b>	<b>DICHIARAZIONE ANNUALE IN MATERIA DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO.....</b>	<b>28</b>
<b>10</b>	<b>SOPPRESSIONE DELL’OBBLIGO DELLE DICHIARAZIONI PERIODICHE IVA .....</b>	<b>31</b>
10.1	Decorrenza ed effetti .....	31
10.2	Istanze di rimborso infrannuale.....	33
<b>11</b>	<b>COMUNICAZIONE DATI IVA. ....</b>	<b>34</b>
11.1	Natura ed effetti.....	34
11.2	Soggetti obbligati .....	35
11.3	Contenuto.....	38
11.4	Modalità e termini di presentazione. ....	38
<b>12</b>	<b>SEMPLIFICAZIONI DELLE REGISTRAZIONI RELATIVE AL PLAFOND .....</b>	<b>39</b>
<b>13</b>	<b>ABOLIZIONE DELLE ANNOTAZIONI RELATIVE ALLE LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA .....</b>	<b>40</b>
<b>14</b>	<b>SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI TENUTA DI REGISTRI CONTABILI .....</b>	<b>41</b>
<b>15</b>	<b>SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI REGISTRAZIONE DEI BENI AMMORTIZZABILI PER I SOGGETTI IN REGIME DI CONTABILITA’ SEMPLIFICATA .....</b>	<b>44</b>
<b>16</b>	<b>SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI TENUTA DI REGISTRI CONTABILI DEGLI ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI .....</b>	<b>45</b>
<b>17</b>	<b>TERMINE DI REGISTRAZIONE DEI CORRISPETTIVI E ABOLIZIONE DELL’OBBLIGO DI ALLEGARE GLI SCONTRINI .....</b>	<b>45</b>
<b>18</b>	<b>PERDITE INVOLONTARIE DI BENI .....</b>	<b>46</b>
<b>19</b>	<b>MODIFICHE IN MATERIA DI TERMINI DI VERSAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI .....</b>	<b>47</b>
<b>20</b>	<b>MODIFICA DEL TERMINE DI CONSEGNA DELLE CERTIFICAZIONI DEI SOSTITUTI D’IMPOSTA.....</b>	<b>48</b>
<b>21</b>	<b>DISPOSIZIONI FINALI E TRANSITORIE .....</b>	<b>48</b>



## 1 PREMESSA

Con decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435 (di seguito “regolamento”), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 17 dicembre 2001, n. 292, sono state impartite disposizioni per la semplificazione e razionalizzazione di adempimenti tributari.

Il regolamento riduce e razionalizza gli adempimenti dei contribuenti connessi con la presentazione delle dichiarazioni fiscali e mira ad adeguare la normativa vigente all’evoluzione tecnologica dei sistemi di trasmissione dei dati.

In particolare:

- le disposizioni del capo I modificano gli articoli 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 e 8 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 (di seguito indicati con il solo numero dell’articolo);
- le disposizioni del capo II sopprimono le dichiarazioni periodiche IVA ed introducono semplificazioni in materia di registrazioni relative al *plafond*, di obblighi di liquidazione, di tenuta dei registri contabili per i soggetti in contabilità ordinaria e semplificata e per gli esercenti arti e professioni, di registrazioni dei corrispettivi documentati da scontrini fiscali e di documentazione della perdita involontaria dei beni.
- al capo III sono previste semplificazioni in materia di termini di versamento e di altri adempimenti fiscali.

Le principali novità introdotte dal regolamento riguardano:

- l’accorpamento dei termini di presentazione delle dichiarazioni;
- la rettificabilità delle dichiarazioni presentate;
- lo spostamento dei termini di pagamento delle imposte;
- l’eliminazione delle dichiarazioni periodiche IVA e la conseguente introduzione della comunicazione annuale IVA;
- l’eliminazione dell’obbligo di annotazione delle liquidazioni periodiche IVA;

- l'eliminazione dell'obbligo di effettuare le annotazioni sui registri IVA e sul libro dei beni ammortizzabili a condizione che le stesse siano riportate sul libro giornale;
- l'eliminazione dell'obbligo di effettuare le registrazioni sul libro dei beni ammortizzabili per i contribuenti in contabilità semplificata;
- l'estensione delle stesse semplificazioni ai lavoratori autonomi;
- la riduzione dei dati da indicare nella dichiarazione dei sostituti d'imposta.

Con la presente circolare si forniscono i primi chiarimenti in merito alla portata delle nuove disposizioni.

## **2 MODELLI DI DICHIARAZIONE**

L'articolo 1 del regolamento modifica l'articolo 1, commi 1, 2, 3 e 4 del DPR n. 322 del 1998.

Il novellato articolo 1, comma 1 prevede che le dichiarazioni delle imposte sui redditi e dell'imposta sulle attività produttive siano redatte, a pena di nullità, su modelli conformi a quelli approvati con provvedimento amministrativo entro il 15 febbraio e pubblicati nella *Gazzetta Ufficiale*.

In particolare, le dichiarazioni dei soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare sono redatte su modello conforme a quello approvato entro il 15 febbraio dell'anno successivo.

Gli stessi modelli sono utilizzati, in caso di periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, per le dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre dell'anno precedente a quello di approvazione.

In altri termini, il regolamento stabilisce la regola generale secondo cui i soggetti con periodo d'imposta a cavallo dell'anno solare utilizzano i modelli approvati nel corso dello stesso anno solare in cui si chiude il proprio esercizio di riferimento.

Si ricorda che ai fini dei modelli da utilizzare per la compilazione della dichiarazione è considerato periodo d'imposta coincidente con l'anno solare quello che termina il 31 dicembre, anche se di durata inferiore a 365 giorni (come nel caso di inizio dell'attività). Si considerano invece periodi d'imposta non coincidenti con l'anno solare non solo quelli a cavallo di due anni solari ma anche quelli infrannuali chiusi prima del 31 dicembre (ad esempio, per cessazione dell'attività).

Valgano in proposito i seguenti esempi:

- 1) il soggetto con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare (01.01.2001 – 31.12.2001) deve utilizzare i modelli approvati entro il 15 febbraio dell'anno successivo alla data di chiusura (15 febbraio 2002);
- 2) il soggetto con periodo d'imposta inferiore a 365 giorni, chiuso il 31 dicembre (01.06.2001 – 31.12.2001), utilizzerà i modelli approvati entro il 15 febbraio dell'anno successivo alla data di chiusura (15 febbraio 2002);
- 3) il contribuente con periodo d'imposta infrannuale chiuso prima del 31 dicembre (01.02.2001 – 30.11.2001) deve utilizzare i modelli approvati nel corso dell'anno in cui chiude il proprio esercizio (2001) per le dichiarazioni dei redditi dell'anno precedente (redditi 2000);
- 4) il soggetto con periodo d'imposta a cavallo dell'anno solare utilizzerà i modelli approvati nello stesso anno di chiusura dell'esercizio (per i redditi dell'anno precedente):
  - a) per il periodo d'imposta 01.12.2000 – 30.11.2001 utilizzerà il modello approvato nel 2001 per le dichiarazioni dei redditi 2000;
  - b) per il periodo d'imposta 01.02.2001 – 31.01.2002 utilizzerà il modello approvato entro il 15 febbraio 2002 per le dichiarazioni dei redditi 2001.

I modelli di dichiarazione dei sostituti d'imposta, i modelli dei CAF e dei contribuenti titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilati, sono approvati entro il 15 gennaio dell'anno in cui i modelli stessi devono essere

utilizzati. I provvedimenti di approvazione dei modelli di dichiarazione sono pubblicati nella *Gazzetta Ufficiale*.

Le modifiche dell'articolo 1, commi 2, 3 e 4 sono di tipo formale in quanto adeguano il tenore letterale delle disposizioni alla nuova organizzazione dell'Amministrazione finanziaria.

### **3 TERMINI PER LA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI E IRAP**

L'articolo 2 del regolamento sostituisce i commi 1, 2, 3, 8 e 9, abroga i commi 4, 4-*bis* e 5, ed introduce il comma 8-*bis* nell'articolo 2 del DPR n. 322 del 1998.

#### ***3.1 Termini di presentazione delle dichiarazioni.***

Il regolamento ha inteso razionalizzare i termini di presentazione delle dichiarazioni per tutte le categorie dei contribuenti.

Ai sensi del novellato articolo 2, comma 1, le persone fisiche, le società o le associazioni di cui all'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, presentano la dichiarazione per l'anno d'imposta precedente:

- tra il 1° maggio e il 31 luglio tramite banca o ufficio postale;
- entro il 31 ottobre in via telematica.

I contribuenti assoggettati all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, invece, presentano la dichiarazione, ai sensi del comma 2 dell'articolo 2:

- entro il settimo mese dalla chiusura del periodo d'imposta, tramite banca o ufficio postale;
- entro il decimo mese dalla chiusura del periodo d'imposta in via telematica.

Ai sensi dell'articolo 2, comma 3, i contribuenti assoggettati all'imposta regionale sulle attività produttive, non tenuti alla presentazione della

dichiarazione dei redditi, presentano la dichiarazione ai fini IRAP entro i termini previsti dell'articolo 2, comma 2, ossia:

- entro l'ultimo giorno del settimo mese dalla chiusura del periodo d'imposta, tramite banca o ufficio postale;
- entro l'ultimo giorno del decimo mese dalla chiusura del periodo d'imposta, in via telematica.

In tal modo i termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP degli enti e delle società soggette ad IRPEG, risultano ancorati alla data di chiusura del periodo d'imposta, prescindendo dalla data di approvazione del bilancio o rendiconto.

I soggetti che presentano la dichiarazione in via telematica fruiscono di un termine maggiore rispetto a quelli che assolvono il medesimo adempimento tramite banca e ufficio postale.

Nell'articolo 2, comma 9, è confermata la proroga d'ufficio, al primo giorno feriale successivo, dei termini di presentazione della dichiarazione che scadono di sabato, mentre è stato soppresso il termine "trasmissione" poiché, come sarà detto in avanti, non è più dato distinguere tra presentazione e trasmissione in via telematica.

Per lo stesso motivo è stato abrogato il comma 4 *bis* dell'articolo 2, che enunciava la irrilevanza dei termini di trasmissione rispetto a quelli di versamento delle imposte.

Le nuove regole concernenti i termini di presentazione delle dichiarazioni, ai sensi dell'articolo 19 del regolamento, si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2002. A tale riguardo si ritiene che le nuove disposizioni producano effetto anche per gli adempimenti i cui termini, alla stessa data, non siano ancora scaduti. E' il caso ad esempio di una società con il periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare (ad esempio, 1° novembre 2000 – 31 ottobre 2001) per la quale, alla data del 1° gennaio 2002, non sia ancora scaduto il termine di presentazione della dichiarazione. In tal caso, la dichiarazione è presentata entro il più lungo termine di sette (tramite banca o



posta) o dieci (per via telematica) mesi a decorrere dalla data di chiusura dell'esercizio (nell'esempio, entro maggio 2002 o agosto 2002).

### ***3.2 Termini e modalità per integrare la dichiarazione presentata.***

Ai sensi del novellato articolo 2, comma 8, la correzione degli errori e l'integrazione delle omissioni nelle dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta, possono effettuarsi, fatta salva l'applicazione delle sanzioni, mediante la presentazione di una successiva dichiarazione.

Quest'ultima deve essere presentata entro il "*termine per l'accertamento*" di cui all'articolo 43 del DPR n. 600 del 1973, ossia entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione originaria. Così, esemplificando, l'errore commesso nella dichiarazione presentata nell'anno 2002 (ad esempio, minore reddito d'impresa per effetto di ammortamenti non spettanti) potrà essere corretta entro il 31 dicembre dell'anno 2006.

Il nuovo comma 8 dell'articolo 2 prevede che la dichiarazione integrativa possa presentarsi anche in via telematica, secondo le modalità di cui all'articolo 3, e non solo per il tramite di un ufficio postale come previsto dal precedente testo dello stesso comma 8.

Sul maggior reddito è applicabile la sanzione per infedele dichiarazione prevista dall'art. 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Il modello di dichiarazione da utilizzare ai fini della integrazione è quello conforme al modello approvato per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione rettificativa.

Con una diversa disposizione, recata dall'articolo 2, comma *8-bis*, è previsto che il contribuente possa integrare a suo favore le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta, per correggere errori o omissioni che abbiano determinato un maggior reddito o, comunque, un maggior debito o un minor credito d'imposta.

Tale integrazione deve effettuarsi mediante una successiva dichiarazione che va prodotta entro il termine di presentazione di quella relativa al periodo d'imposta successivo.

Al pari della dichiarazione integrativa di cui al comma 8, quella in esame (dichiarazione integrativa in diminuzione) può presentarsi anche in via telematica, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando i modelli approvati per il periodo d'imposta cui la integrazione è riferita.

Diversamente da quelle operate ai sensi del precedente comma 8, le correzioni operate ai sensi dell'articolo 2, comma 8-*bis*, se effettuate nei termini, non sono soggette a sanzioni.

Il maggior credito d'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa in diminuzione può utilizzarsi in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Occorre rilevare che le dichiarazioni integrative di cui ai commi 8 e 8-*bis* in esame presuppongono che la dichiarazione originaria sia stata a suo tempo validamente e tempestivamente presentata. In applicazione di tale principio, possono formare oggetto d'integrazione anche le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dal termine di scadenza che, per effetto delle disposizioni contenute nel comma 7 dell'articolo 2, sono considerate valide salva l'applicazione della sanzione prevista per il ritardo nella presentazione. Le dichiarazioni presentate oltre i novanta giorni, invece, dovendosi considerare omesse (costituiscono titolo solo per la riscossione delle imposte evidenziate), non possono essere oggetto d'integrazione.

Come si dirà ampiamente al successivo paragrafo 4.5, la dichiarazione si considera omessa anche se trasmessa dall'intermediario incaricato con ritardo superiore a 90 giorni.

Si ritiene che le nuove disposizioni riguardanti la dichiarazione integrativa, per effetto di quanto stabilito dall'articolo 19 del regolamento, siano applicabili alle dichiarazioni presentate a decorrere dal 1° gennaio 2002, ovvero

a quelle presentate prima, per le quali - alla data del 1° gennaio 2002 - non sia decorso il termine di 90 giorni di cui al citato articolo 2, comma 7.

A titolo esemplificativo, il modello Unico 2001, presentato in via telematica entro il 31 ottobre, è integrabile da parte del contribuente, a norma del citato comma 8-bis dell'articolo 2, nei termini di presentazione del modello Unico 2002. La stessa dichiarazione è integrabile anche ai sensi dell'articolo 2, comma 8, entro il termine per l'accertamento di cui all'articolo 43 del DPR n. 600 del 1973.

La disciplina della dichiarazione integrativa di cui ai commi 8 e 8-bis dell'articolo 2 deve coordinarsi con quella del ravvedimento previsto dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Innanzitutto l'ambito di applicazione temporale della integrazione ai sensi dell'articolo 2, comma 8, è più ampio di quello previsto per il ravvedimento disciplinato dall'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997. Quest'ultimo, infatti, consente di integrare la dichiarazione entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale l'errore o l'omissione si è verificato.

Si evidenzia inoltre, che a differenza delle dichiarazioni integrative di cui ai commi 8 e 8-bis dell'articolo 2, il ravvedimento è precluso se sono *“iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento ....”*.

Sotto il profilo sanzionatorio, infine, a differenza dell'integrazione di cui al comma 8 dell'articolo 2, che comporta l'applicazione delle sanzioni per intero, l'istituto del ravvedimento richiede il pagamento in misura ridotta della sanzione prevista per la commessa violazione.

#### **4 MODALITÀ DI PRESENTAZIONE E OBBLIGHI DI CONSERVAZIONE DELLE DICHIARAZIONI**

L'articolo 3 del regolamento novella le disposizioni dell'articolo 3 e introduce i commi 3-bis e 9-bis nell'articolo in commento.

#### **4.1 Soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione in via telematica.**

Ai sensi dell'articolo 3, comma 1, i sostituti d'imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, indipendentemente dal numero dei soggetti sostituiti, hanno soltanto la facoltà e non l'obbligo di presentare la dichiarazione unificata annuale.

Secondo la disciplina previgente, i sostituti d'imposta erano obbligati a presentare la dichiarazione unificata solo in caso di ritenute effettuate per non più di venti soggetti, salvo esonero da disporre con decreto dirigenziale per particolari tipologie di ritenute.

Sono ora obbligati alla presentazione della dichiarazione in forma unificata i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, purché siano tenuti a presentare almeno due delle dichiarazioni relative alle seguenti imposte: imposte sui redditi, IVA e IRAP. Si ricorda che non può essere inserita nella dichiarazione unificata la dichiarazione IVA degli enti e delle società che si sono avvalsi della liquidazione dell'IVA di gruppo ai sensi dell'articolo 73, ultimo comma del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Il novellato articolo 3, comma 2, del DPR n. 322 del 1998 amplia la categoria dei contribuenti obbligati a presentare le dichiarazioni (compresa quella unificata) in via telematica all'Agenzia delle Entrate, direttamente ovvero tramite gli incaricati di cui ai commi 2-*bis* e 3 dello stesso articolo 3.

In particolare sono obbligati a presentare in via telematica la dichiarazione:

a) i soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione IVA, ad eccezione delle persone fisiche che, nel periodo d'imposta di riferimento abbiano realizzato un volume di affari inferiore o uguale a 25.822,84 euro (50.000.000 di lire);

b) i soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta di cui al successivo articolo 4;

c) le società di capitali, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, residenti nel territorio dello Stato (articolo 87, comma 1, lettera a) del Testo Unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917);

d) gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (articolo 87, comma 1, lettera b) del TUIR);

e) i soggetti obbligati alla presentazione del modello per la comunicazione dei dati relativi all'applicazione degli studi di settore.

Come può notarsi, ai fini dell'individuazione delle società di capitali ed enti di cui alle precedenti lettere c) e d) obbligati alla presentazione telematica, sono stati eliminati i riferimenti al capitale sociale, al patrimonio netto e al numero dei dipendenti.

Per la presentazione telematica in via diretta delle dichiarazioni i contribuenti sopra elencati si avvalgono del servizio Entratel; qualora, invece, presentino la dichiarazione dei sostituti d'imposta in relazione ad un numero di soggetti non superiore a venti, devono utilizzare il servizio telematico Internet; in tal caso si ritiene che debba utilizzarsi il servizio Internet anche nell'ipotesi in cui non si è tenuti a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta. Sono, infatti, obbligati a far uso del servizio Entratel solo i sostituti d'imposta che presentano la relativa dichiarazione per più di venti sostituiti.

Resta ferma in ogni caso la facoltà, per coloro che sono obbligati a presentare la dichiarazione in via telematica, di avvalersi di un intermediario abilitato di cui articolo 3, comma 3.

Allo stesso modo utilizzano Internet i soggetti che, pur non obbligati, scelgono di presentare la dichiarazione in via telematica, fatta salva sempre la possibilità di avvalersi di un intermediario.

Si osserva che il regolamento ha inteso ampliare la platea dei soggetti obbligati alla presentazione telematica tramite Entratel ed Internet, consentendo

in via residuale, ad un numero esiguo di soggetti, la facoltà di presentare la dichiarazione tramite banca o ufficio postale.

Le disposizioni dettate dall'articolo 3 individuano in modo tassativo le modalità di presentazione della dichiarazione. Tali modalità sono vincolanti per i contribuenti, con la conseguenza che non può essere considerata validamente presentata la dichiarazione resa secondo modalità diverse da quelle prescritte per la categoria soggettiva di appartenenza del contribuente. Ne consegue che la dichiarazione presentata tramite banca o posta, in presenza dell'obbligo di presentazione in via telematica, utilizzando pertanto un modello diverso da quello prescritto, è da ritenersi nulla ai sensi del disposto di cui al precedente articolo 1, comma 1, secondo cui *“le dichiarazioni sono redatte, a pena di nullità, su modelli conformi a quelli approvati”*.

Ai sensi dell'articolo 3, comma 2-bis, la dichiarazione delle società o enti appartenenti allo stesso gruppo può essere presentata tramite il servizio telematico Entratel da uno o più soggetti del gruppo, a condizione che almeno una società o ente rientri tra i soggetti sopra elencati. La norma considera appartenenti al gruppo la società controllante e le società controllate come definite dall'articolo 43-ter del DPR 29 settembre 1973, n. 602.

In tale circostanza le società del gruppo incaricate della presentazione in via telematica devono adempiere agli obblighi previsti dai successivi commi a carico degli intermediari (rilascio dell'impegno a trasmettere, della copia della dichiarazione inviata, della copia della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate).

Ai fine della corretta individuazione dei termini di presentazione, come pure di ogni altro termine che la legge faccia decorrere dalla presentazione della dichiarazione, occorre far riferimento alla modalità di presentazione prescelta in concreto, a nulla rilevando la facoltà – eventualmente riconosciuta ai soggetti interessati - di optare per la presentazione in via telematica ovvero tramite banca o posta.

#### **4.2 *Soggetti incaricati dai contribuenti alla trasmissione telematica delle dichiarazioni.***

L'articolo 3, comma 3, del DPR n. 322 del 1998 sono elenca i soggetti cui i contribuenti possono rivolgersi per la trasmissione telematica delle dichiarazioni tramite il servizio Entratel. Essi sono:

- a) gli iscritti all'albo dei dottori commercialisti, dei ragionieri, dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
- b) gli iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;
- c) le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all'articolo 32, comma 1, lettere a), b) e c), del decreto legislativo n. 241 del 1997, nonché le associazioni tra soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche;
- d) i centri di assistenza fiscale per le imprese, per i lavoratori dipendenti e per i pensionati;
- e) gli altri soggetti incaricati individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Il comma *3-bis* aggiunto all'articolo 3, prevede che i soggetti sopra elencati, anche se possono non assumere l'impegno a trasmettere in via telematica le dichiarazioni compilate da terzi, sono comunque obbligati ad inviare telematicamente le dichiarazioni dagli stessi predisposte.

La modifica apportata al comma 4 dell'articolo 3 integra l'elenco dei soggetti che possono essere abilitati dall'Agenzia a trasmettere i dati in via telematica (soggetti di cui ai commi 2 e 2bis e 3).

L'articolo 3, comma 5 amplia le modalità di presentazione delle dichiarazioni per i contribuenti che si trovano momentaneamente all'estero, i quali possono trasmettere la dichiarazione in via telematica tramite il servizio

Internet, oltre che tramite servizio postale a mezzo raccomandata o altro mezzo idoneo a dare certezza della data di spedizione. Tale disposizione non si applica ai soggetti obbligati a presentare in via telematica la dichiarazione ai sensi del precedente comma 2.

#### ***4.3 Documentazione da rilasciare ai contribuenti all'atto della consegna della dichiarazione ai soggetti tenuti alla trasmissione della stessa.***

L'articolo 3, comma 6, disciplina la certificazione delle modalità di presentazione delle dichiarazioni.

Nel caso di presentazione tramite banca o posta, questa deve rilasciare al contribuente, al momento della consegna, apposita ricevuta, anche se non richiesta.

Se la dichiarazione viene consegnata ad un soggetto incaricato della trasmissione telematica, questi deve comunque rilasciare la seguente documentazione nei termini che seguono:

- un documento, redatto senza vincoli di forma, debitamente datato e sottoscritto dall'intermediario al momento del conferimento dell'incarico di predisposizione e presentazione della dichiarazione oppure al momento della consegna della dichiarazione già compilata, che attesta l'impegno a trasmettere in via telematica la dichiarazione;
- la dichiarazione trasmessa in via telematica, redatta su modello cartaceo conforme a quello approvato dall'Agenzia delle Entrate, nonché una copia della comunicazione della stessa Agenzia attestante l'avvenuta ricezione dei dati, entro trenta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.

#### ***4.4 Termine di trasmissione telematica delle dichiarazioni all'Agenzia delle Entrate.***

Ai sensi dell'articolo 3, comma 7, secondo periodo, la banca o l'ufficio postale trasmettono in via telematica le dichiarazioni all'Agenzia delle Entrate



entro cinque mesi dalla data di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, ossia normalmente entro il 31 dicembre di ciascun anno.

Nell'ipotesi di consegna della dichiarazione oltre il termine di scadenza, la banca o l'ufficio postale trasmettono la dichiarazione entro cinque mesi dalla data di presentazione della dichiarazione stessa, salvo diversa previsione delle convenzioni di cui al successivo comma 11.

Nei casi in cui la dichiarazione sia consegnata ai soggetti incaricati della trasmissione in via telematica dopo la scadenza del relativo termine di presentazione, gli intermediari hanno l'obbligo di trasmettere le dichiarazioni ricevute entro un mese dalla data indicata nel documento di impegno (articolo 3, comma 7-ter).

#### ***4.5 Momento e prova della presentazione della dichiarazione.***

L'articolo 3, comma 8 stabilisce il momento in cui si considera presentata la dichiarazione, distinguendo le seguenti ipotesi:

- se la dichiarazione è consegnata a una banca o all'ufficio postale, la stessa si intende presentata al momento della consegna;
- se la dichiarazione è trasmessa in via telematica tramite un soggetto incaricato, la dichiarazione si intende presentata nel giorno in cui è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle Entrate;
- se la dichiarazione è trasmessa in via telematica direttamente alla Agenzia delle Entrate, la stessa si intende presentata al momento in cui è conclusa la ricezione dei dati da parte della Agenzia stessa.

Le dichiarazioni presentate in via telematica si considerano tempestive se trasmesse nei termini anche se successivamente scartate, purché siano correttamente ritrasmesse entro i cinque giorni successivi alla comunicazione telematica dell'avvenuto scarto da parte dell'Agenzia.

Per quanto riguarda la prova dell'avvenuta presentazione della dichiarazione, il novellato comma 10 dell'articolo 3, distingue le seguenti ipotesi:

- nel caso di consegna della dichiarazione alla banca o all'ufficio postale, la prova della presentazione della dichiarazione è costituita dalla ricevuta rilasciata dal consegnatario;
- nel caso di trasmissione in via telematica della dichiarazione, sia direttamente che tramite soggetto incaricato, la prova è costituita dalla comunicazione della Agenzia delle Entrate attestante l'avvenuta ricezione;
- nel caso di spedizione effettuata dai soggetti momentaneamente all'estero, la prova è data dalla ricevuta di invio della raccomandata.

Posto che la dichiarazione trasmessa in via telematica tramite un soggetto incaricato si intende presentata nel giorno in cui è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle Entrate e che la prova della presentazione è costituita dalla comunicazione della stessa Agenzia attestante l'avvenuta ricezione, ne consegue che il semplice impegno a trasmettere la dichiarazione non esclude la responsabilità del contribuente nel caso di mancata presentazione all'Agenzia delle Entrate nei termini previsti dalla legge.

Il contribuente avrà cura, pertanto, di acquisire dall'intermediario la dichiarazione redatta in originale su modello cartaceo conforme a quello approvato dalla Agenzia delle Entrate, nonché copia della comunicazione dell'Agenzia stessa attestante l'avvenuta ricezione dei dati entro trenta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.

Resta ferma la distinta responsabilità del soggetto incaricato della trasmissione telematica, cui è applicabile in caso di omesso o tardivo invio, la sanzione da 516,46 euro (un milione di lire) a 5.164,57 euro (diecimilioni di lire) prevista dall'articolo 7-*bis* del decreto legislativo n. 241 del 1997.

#### **4.6 Conservazione della documentazione.**

Nell'ottica di semplificazione degli adempimenti, il riformulato comma 9 dispone che i contribuenti, i sostituti d'imposta e gli intermediari incaricati alla

trasmissione, debbano conservare la documentazione prima richiamata, concernente la presentazione della dichiarazione, fino al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, coincidente con il termine di decadenza dell'accertamento di cui all'articolo 43 del DPR n. 600 del 1973.

I contribuenti e i sostituti d'imposta debbono conservare l'originale della dichiarazione trasmessa, redatta su modello cartaceo e sottoscritta, nonché la comunicazione dell'Agenzia delle Entrate attestante l'avvenuta ricezione e, in caso di presentazione tramite un soggetto incaricato, anche l'impegno a trasmettere la dichiarazione rilasciato da quest'ultimo ai sensi dell'articolo 3, comma 6.

I soggetti incaricati della trasmissione conservano, per il medesimo periodo previsto dall'articolo 43 del DPR n. 600 del 1973, la copia delle dichiarazioni trasmesse.

Al fine di risolvere i notevoli problemi di archiviazione delle dichiarazioni cartacee, viene ora consentito, in alternativa alla conservazione delle dichiarazioni cartacee, di tenere memoria delle dichiarazioni presentate su supporti informatici. In tal caso è fatto obbligo al contribuente di riprodurre la dichiarazione su modello cartaceo qualora l'Amministrazione finanziaria, in sede di controllo, ne faccia richiesta.

Le modifiche apportate all'articolo 3, commi 11, 12 e 13, del DPR n. 322 del 1998, sono di tipo formale in quanto adeguano il tenore letterale delle disposizioni alla nuova organizzazione dell'Amministrazione finanziaria.

## **5 DICHIARAZIONE DEI SOSTITUTI DI IMPOSTA**

L'articolo 4 del regolamento apporta modifiche all'articolo 4 del DPR n. 322 del 1998 concernente le dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

Le novità riguardano, in primo luogo, l'individuazione dei soggetti tenuti a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta, ricomprendendo, a fini di coordinamento legislativo, anche soggetti già tenuti per legge a tale

obbligo, quali gli intermediari e coloro che intervengono in operazioni che possono generare redditi diversi di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c-quinquies) del TUIR (quali ad esempio le plusvalenze realizzate mediante cessioni a titolo oneroso di partecipazioni sociali qualificate e non qualificate), già obbligati alla comunicazione dei dati all'Amministrazione finanziaria.

Sono, inoltre, obbligati alla presentazione della dichiarazione i sostituti d'imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, tenuti ad effettuare ritenute alla fonte o che corrispondono compensi soggetti alla ritenuta alla fonte. Tale dichiarazione da presentare entro il 31 ottobre, deve riguardare tutte le operazioni relative all'anno solare precedente e deve essere trasmessa in via telematica, direttamente all'Agenzia delle Entrate ovvero tramite i soggetti incaricati. Essa è sostitutiva delle dichiarazioni previste ai fini contributivi ed assicurativi.

La dichiarazione dei sostituti d'imposta (o degli altri soggetti indicati dall'articolo 4, comma 1), da redigersi in conformità dei modelli approvati con provvedimento amministrativo emanato entro il 15 gennaio dell'anno di utilizzazione dei modelli stessi, deve contenere i dati o gli elementi necessari per:

- individuare il sostituto d'imposta, l'intermediario o il soggetto obbligato alla comunicazione di dati relativamente ad operazioni fiscalmente rilevanti;
- determinare l'ammontare dei compensi, proventi, ritenute, contributi, e premi;
- effettuare dei controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria e degli enti previdenziali e assicurativi.

Possono inoltre essere richiesti nel modello di dichiarazione anche altri dati ed elementi, esclusi quelli che l'Agenzia delle Entrate, l'INPS e l'INAIL sono in grado di acquisire direttamente.

E' fatta salva la facoltà di inserire la dichiarazione dei sostituti d'imposta di cui all'articolo 4, comma 1, nella dichiarazione unificata annuale dei redditi, dell'Irap e dell'Iva di cui all'articolo 3, comma 1.

L'aggiunto comma 3-*bis* prevede che i sostituti di imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, obbligati al rilascio della certificazione dei sostituti d'imposta di cui all'articolo 7-*bis* del DPR n. 600 del 1973, trasmettano, entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di erogazione, in via telematica all'Agenzia delle Entrate, direttamente o tramite i soggetti incaricati, gli stessi dati contenuti nella predetta certificazione, oltre a quelli necessari per la liquidazione dell'imposta e dei contributi.

Le ritenute da indicare nella dichiarazione sono quelle di cui agli articoli 23 (sui redditi di lavoro dipendente), 24 (sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente), 25 (sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi), 25-*bis* (sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari) e 29 (su compensi e altri redditi corrisposti dallo Stato).

Limitatamente alle ritenute e ai dati sopra elencati, questo nuovo obbligo sostituisce quello di presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta, previsto dal precedente comma 1. Il regolamento, infatti, equipara a tutti gli effetti, anche sanzionatori, la trasmissione telematica di tali dati alla dichiarazione.

Ne consegue che non devono essere più compilate, per le ritenute indicate, i quadri SA (redditi di lavoro dipendente), SB (indennità di fine rapporto), SC (compensi di lavoro autonomo), SD (assistenza fiscale prestata dal sostituto d'imposta) e SS (dati riassuntivi).

Le informazioni da trasmettere entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di erogazione sono le seguenti:

- i dati fiscali e contributivi contenuti nelle predette certificazioni rilasciate ai sostituiti;

- gli ulteriori dati necessari per l'attività di liquidazione e di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria e degli enti previdenziali e assicurativi;
- i dati contenuti nelle certificazioni rilasciate ai soli fini contributivi e assicurativi;
- i dati relativi alle operazioni di conguaglio effettuate a seguito dell'assistenza fiscale prestata.

In sintesi i sostituti d'imposta, diversi da quelli che hanno effettuato ritenute sui redditi da capitale, esauriscono i loro adempimenti trasmettendo i dati relativi alla certificazione dei redditi di lavoro dipendente e assimilati e dei redditi di lavoro autonomo da essi erogati, mediante la presentazione di un apposito modello di dichiarazione semplificata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di erogazione.

Qualora invece i sostituti, oltre a quelli di lavoro, abbiano corrisposto redditi di capitale, dovranno porre in essere un duplice adempimento dichiarativo: entro il 30 giugno dovranno presentare la dichiarazione contenente i dati delle certificazioni di lavoro ed entro il 31 ottobre dovranno presentare la dichiarazione modello 770 ordinario per i redditi di capitale.

Si ricorda che le dichiarazioni di tali soggetti vanno presentate solo in via telematica.

Nessuna novità sostanziale è prevista per le Amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte Costituzionale, della Presidenza della Repubblica e gli organi legislativi delle Regioni a statuto speciale, che hanno l'obbligo di consegnare le certificazioni delle ritenute ai sostituiti e trasmettere all'Agenzia delle Entrate gli appositi elenchi contenenti i dati fiscali dei percipienti.

Il contenuto, i termini e le modalità delle comunicazioni di tali elenchi sono stabiliti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

## 6 DICHIARAZIONI NEI CASI DI LIQUIDAZIONE

L'articolo 5 del regolamento sostituisce, nell'articolo 5 del DPR n. 322 del 1998, i commi 1 e 4 e abroga il comma 2.

Mediante tali modifiche i termini di presentazione delle dichiarazioni previste nei casi di liquidazione volontaria, liquidazione giudiziale, liquidazione coatta amministrativa e di fallimento, sono stati uniformati a quelli ordinariamente previsti dall'articolo 2.

In particolare, il nuovo comma 1 dell'articolo 5, prevede che in caso di liquidazione dei soggetti IRPEG, delle società e delle associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR, nonché delle imprese individuali, il liquidatore o, in mancanza, il rappresentante legale, presenti le dichiarazioni nei seguenti termini:

- la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la delibera di messa in stato di liquidazione, entro sette mesi successivi a tale data, per il tramite di una banca o di un ufficio postale, ovvero entro dieci mesi da tale data per via telematica;
- la dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni di liquidazione, entro sette mesi successivi alla chiusura della liquidazione o, se prescritto, al deposito del bilancio finale, se prescritto, per il tramite di una banca o un ufficio postale, ovvero entro dieci mesi in via telematica.

Ad esempio, una società per la quale sia stata deliberata la liquidazione in data 31 maggio 2002, con successiva chiusura della liquidazione e deposito del bilancio finale in data 30 novembre 2002, è tenuta a presentare:

- la dichiarazione relativa al periodo d'imposta antecedente la messa in liquidazione (1° gennaio 2002 - 31 maggio 2002), entro il 31 marzo 2003 in via telematica, ovvero entro il 31 dicembre 2002 tramite banca o posta;
- la dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni di liquidazione (1° giugno 2002 - 30 novembre 2002), entro il 30 settembre 2003 in via telematica, ovvero entro il 30 giugno 2003 tramite banca o posta.

Ai fini dell'obbligo di presentazione delle dichiarazioni, non è più rilevante la modalità di nomina (volontaria o giudiziale) del liquidatore, essendo stato soppresso il termine di quattro mesi entro cui il liquidatore giudiziale era obbligato a presentare la dichiarazione relativa al periodo antecedente all'inizio della liquidazione.

Si è così provveduto ad unificare i termini di presentazione delle dichiarazioni da parte dei liquidatori e ad uniformarli a quelli ordinari, rendendo di conseguenza più agevole la loro individuazione.

Come già evidenziato, le nuove regole concernenti i termini di presentazione delle dichiarazioni, ai sensi dell'articolo 19 del regolamento, si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2002, con effetti anche per gli adempimenti non ancora scaduti a tale data. E' il caso ad esempio di una società posta in liquidazione il 1° ottobre 2001 con liquidatore nominato dall'autorità giudiziaria: non essendo decorso il termine di quattro mesi dalla delibera di messa in stato di liquidazione alla data del 1° gennaio 2002, la dichiarazione può essere presentata entro i più lunghi termini di sette o dieci mesi.

Tuttavia tale regola non può trovare applicazione qualora sulla base delle nuove disposizioni i termini di versamento o di presentazione scadono anteriormente alla data di entrata in vigore del regolamento. In tali casi non può che trovare applicazione la normativa previgente in relazione ai termini sia di presentazione delle dichiarazioni sia del connesso versamento delle imposte. E' il caso di una società di persone messa in liquidazione il 31 gennaio del 2001. Secondo la vecchia normativa il liquidatore è tenuto a presentare sia la dichiarazione relativa al periodo antecedente la messa in liquidazione sia quella relativa al periodo successivo, entro il 30 giugno 2002 nel caso di presentazione tramite banche e posta ovvero entro il 31 ottobre 2002 nel caso di presentazione in via telematica; il versamento delle imposte dovute in base ad entrambe le dichiarazioni va effettuato entro il 31 maggio 2002. Secondo le nuove disposizioni la dichiarazione relativa al periodo ante liquidazione (1.1.-31.1.2001) andrebbe, invece, presentata entro il 31 agosto 2001 (ultimo giorno



del settimo mese successivo alla data in cui ha effetto la deliberazione di messa in liquidazione) se tramite banche o posta ovvero entro il 30 novembre 2001 (ultimo giorno del decimo mese successivo alla predetta data) in caso di presentazione telematica; il versamento delle imposte dovute in base alla predetta dichiarazione dovrebbe essere effettuato entro il 31 maggio 2001 (art. 17, c.1 regolamento). La dichiarazione relativa al periodo dell'anno successivo alla data di messa in liquidazione (1.2 –31.12.2001) andrebbe presentata entro il 31 luglio 2002 ovvero entro il 31 ottobre 2002; le imposte dovute dovrebbero essere versate entro il 31 maggio 2002.

In tal caso deve essere applicata la normativa vigente anteriormente al 1° gennaio 2002 sia per gli obblighi dichiarativi sia per quelli di versamento delle imposte riguardanti i due periodi d'imposta.

Può verificarsi, altresì, che in base all'attuale normativa vengano anticipati, rispetto alla precedente, i termini di dichiarazione e di versamento, con scadenza nei primi mesi dell'anno. Anche in tale ipotesi è consentito ai liquidatori di assolvere i propri obblighi secondo la normativa previgente.

Ai sensi del successivo comma 4, in caso di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, sia la dichiarazione relativa alla frazione del periodo d'imposta antecedente l'avvio della procedura concorsuale (periodo d'imposta compreso tra l'inizio dell'esercizio e la dichiarazione di fallimento o l'emanazione del provvedimento che ordina la liquidazione, ai sensi dell'articolo 125, comma 1, del TUIR) sia quella riflettente il risultato della stessa procedura (periodo compreso tra l'inizio e la chiusura del procedimento concorsuale che, ai sensi dell'articolo 125, comma 2 del TUIR, costituisce un unico periodo d'imposta) devono essere presentate, anche da parte delle imprese individuali, esclusivamente in via telematica, utilizzando il servizio Entratel, direttamente o tramite intermediario abilitato.

Le dichiarazioni in esame vanno presentate entro il decimo mese successivo, rispettivamente, alla data di nomina del curatore o del commissario liquidatore e alla data di chiusura del fallimento o della liquidazione.

L'estensione anche a questi soggetti dell'obbligo di presentare la dichiarazione esclusivamente in via telematica, consente all'Agenzia delle Entrate di ridurre sensibilmente i tempi per l'acquisizione e il controllo dei dati riguardanti le procedure concorsuali.

Come già chiarito si ritiene che le nuove disposizioni trovano applicazione anche per gli adempimenti non ancora scaduti alla data del 1° gennaio 2002.

## **7 DICHIARAZIONI NEI CASI DI TRASFORMAZIONE, FUSIONE E SCISSIONE.**

L'articolo 6 del regolamento introduce al DPR n. 322 del 1998 l'articolo 5 *bis*, il quale uniforma i termini e le modalità di presentazione delle dichiarazioni nei casi di trasformazione, scissione e fusione a quelli previsti in via ordinaria: entro l'ultimo giorno del settimo mese (tramite banca o ufficio postale) ovvero del decimo mese (in via telematica), successivo alla data di effettuazione dell'operazione straordinaria.

Conseguentemente, l'articolo 19 del regolamento abroga l'articolo 11 del DPR n. 600 del 1973 ("dichiarazione nei casi di trasformazione e di fusione"), al fine di trasporre in unico testo normativo, cioè nell'articolo 5 *bis* del DPR n. 322 del 1998, i termini di presentazione delle dichiarazioni nei casi di trasformazione, scissione e fusione societarie.

Per la trasformazione di società in altra di diverso tipo, cioè da società di persone a società di capitali soggetta all'imposta sul reddito delle persone giuridiche e viceversa, l'articolo 5 *bis*, comma 1, dispone che la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la data in cui ha effetto la trasformazione, sia presentata entro sette mesi successivi alla data in cui ha effetto la trasformazione, per il tramite di una banca o ufficio postale, ovvero entro dieci mesi se presentata in via telematica. Si ricorda che la trasformazione ha effetto dalla data di iscrizione della relativa deliberazione nel registro delle imprese.

Entro gli stessi termini deve essere presentata la dichiarazione relativa alla frazione di esercizio delle società fuse o incorporate compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la fusione, ossia dalla data coincidente con l'ultima iscrizione dell'atto di fusione nel registro delle imprese del luogo ove è posta la sede delle società partecipanti alla fusione, di quella che ne risulta o della società incorporante.

In caso di scissione, il successivo comma 3 del citato articolo *5-bis* prevede l'obbligo a carico della società designata, ai sensi dell'articolo *123-bis*, comma 14 del TUIR, di presentare la dichiarazione della società scissa, relativa alla frazione di periodo precedente la scissione, nel termine di sette mesi se effettuata tramite banca o ufficio postale, ovvero entro dieci mesi se presentata in via telematica.

I termini decorrono da quando è stata eseguita l'ultima delle iscrizioni prescritte dall'articolo 2504 del codice civile, che ordinariamente corrisponde alla data in cui è stata eseguita l'iscrizione dell'atto di scissione nell'Ufficio del registro delle imprese.

L'eventuale efficacia retroattiva della scissione non modifica i termini di presentazione appena richiamati.

## **8 DICHIARAZIONE CONGIUNTA IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI**

L'articolo 7 del regolamento abroga gli articoli 6 e 7 del DPR n. 322 del 1998, concernenti, rispettivamente, la "*dichiarazione congiunta in materia di imposte sui redditi*" e i "*Centri di assistenza fiscale per lavoratori dipendenti e pensionati*".

L'abrogazione delle norme richiamate risponde a un'esigenza di coordinamento, in quanto la disciplina recata dagli stessi articoli 6 e 7 è stata trasfusa nel decreto del Ministro delle Finanze 31 maggio 1999, n. 164, recante norme per l'assistenza fiscale resa dai Centri di assistenza fiscale per le imprese e per i dipendenti, dai sostituti d'imposta e dai professionisti.

Va rilevato comunque che l'abrogazione dei summenzionati articoli non esclude la possibilità per i coniugi di presentare la dichiarazione modello 730 in forma congiunta; tale facoltà è espressamente prevista dall'articolo 13, comma 4 del citato D.M. n. 164 del 1999.

## **9 DICHIARAZIONE ANNUALE IN MATERIA DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO.**

L'articolo 8 del regolamento sostituisce i commi 1, 2, 4 e 6 nell'articolo 8 del DPR n. 322 del 1998.

Il comma 1 dell'articolo 8 prevede che i soggetti non obbligati alla presentazione della dichiarazione unificata presentino la dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto nei seguenti termini:

- tra il 1° febbraio e il 31 luglio dell'anno successivo a quello cui la dichiarazione si riferisce, qualora sia consentita la presentazione tramite banca convenzionata o ufficio postale;
- entro il 31 ottobre, in caso di presentazione della dichiarazione in via telematica.

Tale disposizione rende omogenei i termini di presentazione delle dichiarazioni IVA a quelli previsti per le altre dichiarazioni (ordinariamente il 31 luglio per la presentazione tramite banca o ufficio postale ovvero il 31 ottobre in via telematica).

In ordine ai soggetti obbligati alla presentazione in via telematica ai sensi dell'articolo 3, comma 2, del DPR n. 322 del 1998 si rimanda al paragrafo 4.1.

Si precisa che tali termini rilevano sia per i soggetti obbligati a presentare la dichiarazione unificata sia per quelli obbligati alla distinta presentazione della dichiarazione IVA in forma non unificata.

Non possono presentare la dichiarazione unificata e di conseguenza sono obbligati a presentare la dichiarazione IVA in via autonoma i seguenti soggetti:

- le società di capitali e di persone e gli enti soggetti ad IRPEG con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare;
- le società controllanti e controllate che effettuano la liquidazione dell'IVA di gruppo ai sensi dell'articolo 73, ultimo comma del DPR n. 633 del 1972;
- i curatori fallimentari e i liquidatori per le dichiarazioni presentate per conto del soggetto fallito o sottoposto alla procedura di liquidazione coatta amministrativa, in considerazione delle peculiarità che caratterizzano le disposizioni concernenti le procedure concorsuali, come per altro già specificato con circolare n. 68 del 24 marzo 1999;
- i rappresentanti fiscali dei soggetti non residenti o senza stabile organizzazione in Italia per le dichiarazioni presentate per i soggetti rappresentati;
- altri soggetti non tenuti alla presentazione della dichiarazione unificata.

Per quanto concerne gli obblighi dichiarativi posti a carico dei curatori fallimentari e dei commissari liquidatori, si osserva che ai sensi del comma 4 dell'articolo 8, del DPR n. 322 del 1998, siccome modificato dall'articolo 8, comma 1, lett. b) del regolamento in commento, la dichiarazione annuale relativa all'imposta dovuta per l'anno solare precedente, qualora non siano ancora scaduti i termini di presentazione, deve essere presentata dai curatori o dai commissari liquidatori entro i termini ordinari, ossia entro il 31 luglio o entro il 31 ottobre, ovvero entro il termine di quattro mesi dalla nomina se quest'ultimo scade dopo il 31 ottobre.

In sintesi, gli adempimenti dichiarativi dei curatori fallimentari o dei commissari liquidatori devono essere assolti nei termini e secondo le modalità che seguono:

- 1) la dichiarazione relativa all'anno solare precedente, se i termini ordinari non sono scaduti alla data della nomina del curatore o commissario

liquidatore, deve essere presentata entro il 31 luglio o , in caso di presentazione telematica, entro il 31 ottobre dell'anno successivo a quello di riferimento, ovvero, se successivo, nel termine di quattro mesi dalla nomina;

- 2) la dichiarazione relativa alle operazioni registrate nel periodo compreso tra 1° gennaio e la data in cui viene dichiarato il fallimento o la liquidazione coatta amministrativa va presentata entro quattro mesi dalla nomina esclusivamente al competente ufficio locale dell'Agenzia delle entrate e, ove non istituito, al competente ufficio provinciale IVA;
- 3) la dichiarazione annuale relativa alle operazioni registrate nell'anno solare in cui è dichiarato il fallimento o la liquidazione coatta amministrativa (comprensiva di due moduli: il primo per le operazioni registrate nella parte di anno solare anteriore all'inizio della procedura concorsuale e il secondo per le operazioni registrate successivamente a tale data) entro il termine ordinario.

Il comma 6 dell'articolo 8 del DPR n. 322 del 1998, come sostituito dall'articolo 8, comma 1, lett c) del regolamento, rinvia alle disposizioni di cui all'articolo 2 , commi 7, 8, 8-*bis* e 9 del DPR n. 322 del 1998 per la sottoscrizione, la presentazione e la conservazione della dichiarazione IVA.

Con il rinvio ai commi 8 e 8-*bis* sono estese anche al settore IVA le disposizioni relative alla della rettificabilità delle dichiarazioni al fine di correggere errori e omissioni commessi sia a favore che a danno del contribuente. In particolare, viene esteso anche in materia di imposta sul valore aggiunto il principio della ritrattabilità delle dichiarazioni, anche dopo che sia decorso il termine di cui all'articolo 2, comma 7 dello stesso DPR n. 322, ossia dopo novanta giorni successivi alla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.

## **10 SOPPRESSIONE DELL'OBBLIGO DELLE DICHIARAZIONI PERIODICHE IVA**

### ***10.1 Decorrenza ed effetti***

Per effetto della disposizione di cui all'articolo 11, comma 1, lettera b) del regolamento che ha abrogato i commi 2, 2-bis e 2-ter dell'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100, a partire dal periodo d'imposta 2002 è soppresso l'obbligo delle dichiarazioni IVA periodiche.

Le ultime dichiarazioni IVA periodiche da presentare saranno quelle riferite all'ultimo mese o all'ultimo trimestre dell'anno 2001.

In luogo delle dichiarazioni periodiche è ora affermato l'obbligo di comunicazione dei dati IVA, previsto dall'articolo 9 del regolamento.

Come il soppresso obbligo di dichiarazione periodica anche quello di comunicazione risponde all'esigenza di adeguare l'ordinamento interno alle disposizioni dettate dalla VI direttiva comunitaria in materia di obblighi dei debitori d'imposta, come emerge dalla stessa relazione illustrativa del regolamento.

La circostanza che le dichiarazioni periodiche siano state introdotte in ottemperanza ad un obbligo comunitario comporta che le previsioni sanzionatorie ad esse riferite non possono considerarsi indirettamente abrogate a seguito della loro soppressione. Ritenere, infatti, che le violazioni all'obbligo di dichiarazione periodica commesse in passato o quelle commesse in relazione all'ultimo mese o trimestre del periodo d'imposta 2001 non siano più punibili, comporterebbe una situazione di sostanziale difformità dell'ordinamento interno rispetto a quello comunitario. Ciò risulterebbe, inoltre, in contrasto con le finalità del regolamento che, nell'intento di semplificare e razionalizzare gli adempimenti fiscali, proprio per non incorrere nella violazione di norme comunitarie, ha sostituito il precedente obbligo di dichiarazione periodica con il nuovo obbligo di comunicazione dei dati IVA, in tal modo affermando tra i medesimi una relazione di sostanziale continuità.

Pertanto, in assenza di norme che disciplinano il regime transitorio tra la vecchia e la nuova normativa, la questione attinente alla sanzionabilità dei fatti commessi anteriormente all'entrata in vigore della nuova disposizione va risolta alla luce dei principi generali in materia diritto intertemporale, desumibili dall'articolo 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si osserva a riguardo che la disposizione secondo cui *“nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che secondo una legge posteriore, non costituisce una violazione punibile”* trova applicazione soltanto nelle ipotesi in cui la legge posteriore abolisce la sanzione, lasciando comunque in vita l'obbligo prima sanzionabile, ovvero quando l'obbligo strumentale viene del tutto eliminato.

Ai fini sanzionatori deve ritenersi che un determinato obbligo tributario può considerarsi soppresso quando, in base ad una norma sopravvenuta, il medesimo obbligo sia stato del tutto eliminato o sostituito con altri obblighi differenti per contenuto e finalità. Ciò che non si verifica quando il predetto obbligo sia stato sostituito con adempimenti che rispondono alle medesime finalità del primo.

Con riferimento al caso di specie, si osserva che all'eliminazione dell'obbligo di presentare le dichiarazioni periodiche IVA è subentrato l'obbligo di comunicazione annuale dei dati IVA, la cui finalità è equivalente a quella delle dichiarazioni periodiche. La norma in commento in sostanza ha semplicemente riformulato tale adempimento con l'introduzione di altro obbligo di contenuto equipollente.

Tra le ipotesi in esame è configurabile, infine, un rapporto di continuità normativa, atteso che l'abrogazione della norma (che prevede l'obbligo della dichiarazione periodica) non comporta soluzione di continuità nella rilevanza dell'adempimento (portare a conoscenza dell'Amministrazione i dati IVA di un certo periodo) e nella qualificazione illecita della relativa violazione da parte dell'ordinamento tributario (anche l'omessa presentazione della comunicazione annuale IVA è assoggettata a sanzione).



Tanto premesso, si ritiene che la violazione dell'obbligo della dichiarazione periodica IVA continua ad essere assoggettato a sanzione, sia pure nella più tenue misura prevista dall'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, in applicazione del principio del favor rei di cui all'articolo 13, comma 3, del decreto legislativo n. 472 del 1997.

### ***10.2 Istanze di rimborso infrannuale***

In base a quanto disposto dall'articolo 11, comma 1, lettera a) - con il quale è introdotto il comma 1-ter all'articolo 1 del DPR n. 100 del 1998 - e dal successivo comma 5 - con il quale vengono modificati i commi 2 e 3 dell'articolo 8 del DPR 14 ottobre 1999, n. 542 - l'abolizione delle dichiarazioni periodiche IVA non fa venir meno, per i contribuenti che ne hanno i requisiti, la possibilità di presentare istanza di rimborso infrannuale del credito IVA, ai sensi dell'articolo 38-bis del DPR n. 633 del 1972. Analogamente a quanto stabilito in precedenza per i soggetti non tenuti alla presentazione della dichiarazione periodica, i contribuenti che intendono chiedere a rimborso l'eccedenza di IVA detraibile del trimestre, devono presentare all'Ufficio competente l'apposita istanza prevista dal decreto ministeriale 23 luglio 1975. Tale istanza deve essere presentata entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento, unitamente alla dichiarazione di cui alla lettera c) del settimo comma dell'articolo 38-bis, se ricorrono le condizioni per l'esonero dalla prestazione delle garanzie.

Qualora tale termine scada di sabato, deve ritenersi prorogato al lunedì successivo.

I contribuenti che invece del rimborso infrannuale intendono utilizzare il credito IVA in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, per l'ammontare massimo corrispondente all'eccedenza detraibile del trimestre di riferimento, in base al nuovo comma 3 dell'articolo 8 del d. lgs n. 542 del 1999, devono presentare all'Ufficio competente una dichiarazione contenente i dati richiesti per l'istanza di rimborso

di cui al decreto ministeriale del 1975. La dichiarazione ha forma libera e deve essere presentata entro la fine del mese in cui è effettuata la liquidazione.

## **11 COMUNICAZIONE DATI IVA.**

### ***11.1 Natura ed effetti***

La abolizione della dichiarazione IVA periodica ha reso necessario introdurre un nuovo adempimento, sicuramente meno gravoso per i contribuenti, per ottemperare agli obblighi comunitari previsti dall'articolo 22, paragrafo 4, della direttiva CEE n. 77/388 del 17 maggio 1977, il quale dispone che il termine per la presentazione della dichiarazione IVA, stabilito dai singoli stati, non può superare di due mesi la scadenza di ogni periodo fiscale.

Poiché il periodo d'imposta si conclude il 31 dicembre, i termini per la presentazione della dichiarazione IVA annuale, sia in forma autonoma che unificata, fissati dal Regolamento (art. 8) - entro il 31 luglio, se la presentazione avviene per il tramite di una banca o delle Poste italiane s.p.a., ed entro il 31 ottobre se la presentazione avviene in via telematica - non soddisfano tale condizione. Pertanto, l'articolo 9 del regolamento, che inserisce nel DPR n. 322 del 1998 l'articolo 8-bis, dispone che "Fermi restando gli obblighi previsti ...relativamente alla dichiarazione unificata e ...alla dichiarazione IVA annuale e ferma restando la valenza attribuita alle suddette dichiarazioni anche ai fini sanzionatori, il contribuente presenta in via telematica..., entro il mese di febbraio di ciascun anno, una comunicazione dei dati relativi all'imposta sul valore aggiunto riferita all'anno precedente...".

Tale obbligo decorre dal periodo d'imposta 2002, per il quale non devono essere più presentate le dichiarazioni IVA periodiche. Pertanto la prima delle comunicazioni previste dal richiamato articolo 8-bis del DPR n. 322 dovrà essere presentata entro il mese di febbraio del 2003.

La comunicazione prevista dal Regolamento ha la funzione di fornire all'amministrazione finanziaria i dati IVA sintetici relativi alle operazioni

effettuate nell'anno precedente, che costituiranno anche una prima base di calcolo per la determinazione delle "risorse proprie" che lo Stato deve versare al bilancio comunitario.

La natura e gli effetti del nuovo adempimento non sono quelli propri della "Dichiarazione IVA" bensì quelli riferibili alle comunicazioni di dati e notizie. Attraverso la comunicazione il contribuente non procede, infatti, alla definitiva autodeterminazione dell'imposta dovuta, che avverrà invece attraverso il tradizionale strumento della dichiarazione annuale.

La natura non dichiarativa della comunicazione, evidenziata dalla stessa denominazione attribuita dal legislatore a tale adempimento, comporta l'inapplicabilità delle sanzioni previste in caso di omessa o infedele dichiarazione nonché delle disposizioni di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997 in materia di ravvedimento in caso di violazione degli obblighi di dichiarazione.

L'omissione della comunicazione o l'invio della stessa con dati incompleti o inesatti comporta l'applicazione delle sanzioni previste dall'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, per la omessa o inesatta comunicazione di dati, richiamato dal comma 6 dell'articolo 8-bis del DPR n. 322.

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.

## ***11.2 Soggetti obbligati***

Sono tenuti a presentare la comunicazione dei dati IVA i soggetti che esercitano attività d'impresa ovvero arti e professioni, ai sensi degli articoli 4 e 5 del DPR n. 633 del 1972, anche se non hanno effettuato operazioni imponibili, ad eccezione dei soggetti che sono esonerati da tale adempimento ai sensi del comma 2 del citato articolo 8-bis. Non sono tenuti, in sostanza, a presentare la comunicazione i soggetti esonerati dall'obbligo della presentazione della

dichiarazione annuale e quelli che erano esonerati dall'obbligo delle dichiarazioni periodiche. A tali categorie il richiamato comma 2 aggiunge i soggetti che effettuano esclusivamente operazioni esenti e che devono operare la rettifica della detrazione ai sensi dell'articolo 19-bis 1 del DPR n. 633 del 1972, e quelli sottoposti a procedure concorsuali. In particolare non devono presentare la comunicazione:

- i contribuenti che per l'anno solare precedente hanno registrato esclusivamente operazioni esenti dall'imposta di cui all'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972 e successive modificazioni salvo che abbiano effettuato anche operazioni intracomunitarie. Inoltre, analogamente a quanto previsto in riferimento all'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale nelle istruzioni al modello di dichiarazione, sono esonerati dalla comunicazione i soggetti che si sono avvalsi della dispensa dagli obblighi di fatturazione e registrazione ai sensi dell'art. 36-bis ed hanno effettuato solo operazioni esenti. Si precisa in proposito che i soggetti che hanno registrato esclusivamente operazioni esenti, i quali siano tenuti alla rettifica della detrazione ai sensi dell'articolo 19-bis 2 del DPR n. 633 del 1972, non devono presentare la comunicazione dei dati IVA, in quanto la suddetta rettifica deve essere effettuata in sede di dichiarazione annuale e non nella comunicazione. Non devono, altresì adempiere l'obbligo di comunicazione i soggetti che effettuano solo operazioni esenti e che nell'anno d'imposta precedente abbiano effettuato acquisto di oro o di argento con il metodo del reverse-charge;
- i contribuenti che sono esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione IVA annuale da specifiche disposizioni normative. Non devono quindi presentare la comunicazione, i produttori agricoli esonerati dagli adempimenti ai sensi dell'articolo 34, sesto comma, primo e secondo periodo del DPR n. 633 del 1972 (Produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 5 milioni di lire, elevato a 15 milioni se esercitano l'attività nei comuni montani,

sussistendo le altre condizioni indicate dalla norma); i soggetti esercenti attività di giochi e intrattenimento esonerati dagli adempimenti IVA ai sensi dell'articolo 74, sesto comma del citato DPR n. 633 del 1972; le associazioni sportive dilettantistiche di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, comprese le associazioni senza fini di lucro e le pro-loco che abbiano optato per l'applicazione di tale regime, e quelle di cui all'articolo 25 della legge 13 maggio 1999 n. 133;

- i soggetti di cui all'articolo 88 del TUIR. Si tratta di organi ed amministrazioni dello Stato, di comuni e consorzi tra enti locali, delle associazioni e degli enti gestori di demani collettivi, delle comunità montane, delle province e delle regioni;
- i soggetti sottoposti a procedure concorsuali. Per ragione di semplificazione i curatori ed i commissari liquidatori sono tenuti soltanto alla presentazione delle dichiarazioni indicate nell'articolo 8 del DPR n. 322; ciò anche in considerazione del fatto che la presentazione della comunicazione dopo la nomina potrebbe non soddisfare le esigenze di tempestività che presiedono tale adempimento;
- le persone fisiche che hanno realizzato nel periodo di riferimento un volume d'affari inferiore a 50 milioni di lire. Per tali soggetti l'esonero risulta giustificato dalla esiguità degli importi.

Particolari disposizioni sono dettate per le società e gli enti che si avvalgono della procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo di cui all'articolo 73, ultimo comma del DPR n. 633 del 1972 i quali assolvono autonomamente l'obbligo della comunicazione, con riferimento ai dati IVA relativi ad ogni singola società del gruppo. La società controllante non dovrà presentare, pertanto, oltre la propria comunicazione anche quella relativa al gruppo. Ciò in quanto in sede di comunicazione non devono essere evidenziati i debiti e i crediti d'imposta trasferiti al gruppo dalle società aderenti.

### ***11.3 Contenuto***

Nel modello di comunicazione i contribuenti devono esplicitare le operazioni di liquidazione che sono soliti effettuare 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.

Ai sensi dell'articolo 9, la comunicazione, pertanto, oltre ai dati identificativi del contribuente, deve riportare, in conformità a quanto richiesto dall'articolo 22 della direttiva comunitaria n. 77/388, l'ammontare delle operazioni attive e passive, al netto dell'IVA; l'ammontare delle operazioni esenti e non imponibili, l'imponibile e l'imposta relativa alla effettuazione di importazioni di oro e argento effettuate senza pagamento dell'IVA in dogana, l'imposta esigibile e l'imposta detratta risultanti dalle liquidazioni periodiche senza tener conto delle operazioni di rettifica e di conguaglio. Si precisa, in proposito che queste ultime operazioni, previste rispettivamente dall'articolo 19, comma 5, e dall'articolo 19-bis 2 del DPR n. 633 del 1972, sono effettuate in sede di dichiarazione annuale.

### ***11.4 Modalità e termini di presentazione.***

Le modalità di redazione e presentazione della comunicazione, di cui dall'articolo 8-bis, comma 1 del DPR n. 322 del 1998, ricalcano, sostanzialmente, le regole dettate per le dichiarazioni annuali. E' infatti previsto che la comunicazione sia redatta utilizzando un apposito modello approvato con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate e che tale modello sia presentato in via telematica, o direttamente o tramite gli intermediari abilitati, ai sensi dell'articolo 3, commi 2-bis e 3, dello stesso DPR n. 322. Non è prevista la possibilità di presentare la comunicazione tramite banca o posta, atteso che gli unici soggetti autorizzati ad utilizzare tale canale per la presentazione delle dichiarazioni annuali (persone fisiche con volume d'affari uguale o inferiore a 50 milioni), sono esonerati dal presente adempimento.

La presentazione della comunicazione deve avvenire entro il mese di febbraio e, se il termine scade di sabato, entro il primo giorno feriale successivo, analogamente a quanto previsto per la presentazione delle dichiarazioni.

## **12 SEMPLIFICAZIONI DELLE REGISTRAZIONI RELATIVE AL PLAFOND**

L'articolo 19, comma 7 (disposizioni transitorie e finali), abrogando l'articolo 1, comma 3, del decreto legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito nella legge 27 febbraio 1984 n. 17, cancella l'obbligo previsto per gli "esportatori abituali" che si avvalgono della facoltà di effettuare acquisti e importazioni senza pagamento dell'imposta, di annotare mensilmente nei registri IVA i dati riferiti all'andamento del plafond mobile (ammontare di riferimento delle esportazioni utilizzabile all'inizio del secondo mese precedente e quello degli acquisti effettuati e delle importazioni fatte nel medesimo mese senza pagamento dell'imposta ai sensi dell'articolo 8, lettera c), del DPR n. 633 del 1972).

I contribuenti non sono più tenuti a tale obbligo a partire dalla data di entrata in vigore del presente Regolamento.

La rilevazione contabile dei dati per i quali è venuto meno l'obbligo dell'annotazione, che i contribuenti effettueranno per poter gestire correttamente il plafond, non avrà effetti sul piano fiscale.

Peraltro l'amministrazione finanziaria potrà avere conoscenza di tali dati, o attraverso la dichiarazione IVA annuale, o attraverso una richiesta specifica rivolta al contribuente. L'articolo 10 del regolamento dispone, infatti, che i soggetti che si avvalgono della facoltà di effettuare acquisti senza applicazione d'imposta, in quanto esportatori abituali, indichino "...in un apposito prospetto della dichiarazione annuale IVA, autonoma o unificata, distintamente per mese l'ammontare delle esportazioni di cui alle lettere a) e b) del primo comma dell'articolo 8 del DPR n. 633 del 1972, delle operazioni assimilate e delle operazioni comunitarie effettuate e quello degli acquisti e delle importazioni fatte senza pagamento dell'imposta ai sensi della lettera c) del medesimo comma

primo dell'articolo 8 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, risultante dalle relative fatture e bollette doganali .....". Inoltre, in base alla richiamata disposizione, i medesimi soggetti, qualora un organo dell'amministrazione finanziaria lo richieda, devono comunicare, analiticamente per ciascun mese, l'ammontare di riferimento delle esportazioni, delle operazioni assimilate e delle operazioni comunitarie utilizzabile all'inizio del mese, fino al secondo precedente a quello della richiesta, e quello degli acquisti e delle importazioni effettuate nello stesso periodo, fino al secondo mese precedente a quello della richiesta, senza pagamento dell'imposta.

L'obbligo di indicare i dati in dichiarazione, previsto dall'articolo 10, è riconducibile, in sostanza, alla compilazione dell'apposito quadro della dichiarazione IVA "VC", che, nel modello di dichiarazione IVA relativo all'anno d'imposta 2001 è stato rielaborato tenendo conto delle indicazioni richieste dalla nuova previsione normativa.

La norma di semplificazione concerne i soli adempimenti documentali espressamente richiamati mentre restano invariati l'obbligo di annotare la dichiarazione d'intento, previsto dall'articolo 1, comma 2, del decreto legge 29 dicembre 1983, n. 746, e le modalità di costituzione e di utilizzo del plafond, dettate dall'articolo 1, comma 1 dello stesso decreto legge, come modificato dall'articolo 2, comma 2 della legge 18 febbraio 1997, n. 28, alla cui costituzione, come più volte precisato, non concorrono le cessioni di cui alla lettera c) dell'articolo 8 DPR n. 633 del 1972.

### **13 ABOLIZIONE DELLE ANNOTAZIONI RELATIVE ALLE LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA**

Nell'ottica della riduzione degli adempimenti fiscali è eliminato l'obbligo di effettuare le seguenti annotazioni nei registri IVA:

- annotazione delle liquidazioni IVA periodiche, mensili o trimestrali, che, ai sensi dell'articolo 1 del DPR n. 100 del 1998, abrogato dalla presente disposizione, dovevano essere indicati in una apposita sezione del



registro delle fatture o dei corrispettivi. I contribuenti continueranno, quindi, ad effettuare i versamenti mensili o trimestrali dell'imposta dovuta ma, a partire dal periodo d'imposta 2002, non dovranno più annotare sui registri gli elementi necessari per il calcolo della liquidazione; questi, tuttavia, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a) del regolamento, dovranno essere forniti in forma sistematica all'amministrazione finanziaria, qualora ne faccia richiesta, anche da parte dei contribuenti che optino per le liquidazioni trimestrali, di cui all'articolo 7 del decreto legislativo n. 542 del 1999;

- annotazione relativa all'avvenuto versamento dell'imposta, prevista dall'articolo 1, comma 4 del DPR n. 100 del 1998;
- annotazione nel registro di cui all'articolo 25 del DPR n. 633 del 1972, dell'eccedenza di imposta detraibile risultante dalla dichiarazione IVA annuale relativa all'anno precedente, che non venga chiesta a rimborso, prevista dall'articolo 30, secondo comma del medesimo DPR n. 633;
- annotazione nel registro di cui all'articolo 25 del DPR n. 633 del 1972 del credito IVA conseguente al diniego di rimborso da parte del competente ufficio delle entrate, emanato ai sensi dell'articolo 1 del DPR 10 novembre 1997, n. 443, da computare in detrazione in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale.

#### **14 SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI TENUTA DI REGISTRI CONTABILI**

Nell'ambito delle disposizioni di semplificazione in materia di scritture contabili, di gran rilievo è il disposto dell'articolo 12 del regolamento, secondo cui i soggetti individuati dall'articolo 13, comma 1, del DPR n. 600 del 1973, possono non tenere il registro dei beni ammortizzabili, di cui all'articolo 16 del DPR n. 600 del 1973 e 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.

I soggetti interessati dalla novità in esame sono quelli obbligati a tenere il libro giornale e il libro degli inventari, previsti dall'articolo 2214, 1° comma, del codice civile.

In particolare tale facoltà è riconosciuta in capo ai seguenti soggetti:

- società soggette all'IRPEG;
- enti pubblici e privati soggetti all'IRPEG, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale;
- le società in nome collettivo;
- le società in accomandita semplice;
- le società equiparate alle società di persona ai sensi dell'articolo 5, comma 3 del TUIR;
- le persone fisiche esercenti impresa commerciale.

Gli enti non commerciali, per effetto del disposto di cui all'articolo 20, 1° comma, del DPR n. 600 del 1973, sono obbligati, relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate, a tenere le scritture previste per il regime contabile ordinario o semplificato secondo i limiti di reddito stabiliti dall'articolo 18 del medesimo decreto. Ne consegue che le semplificazioni previste dall'articolo 12 e dal successivo articolo 13 (vedasi al riguardo il capitolo 15) del regolamento sono applicabili anche a tali soggetti.

L'esonero dall'obbligo di tenere i registri IVA e il registro dei beni ammortizzabili è subordinato a due condizioni:

- a) che venga effettuata la registrazione nel libro giornale dei dati contabili previsti dalla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto e dall'articolo 16 del DPR n. 600 del 1973, nei termini ivi prescritti;
- b) che, in caso di richiesta degli Uffici finanziari, venga assicurata l'immediata esibizione di tali dati in forma aggregata, organizzati secondo gli stessi criteri individuati dalle norme relative ai registri non tenuti.

Occorre, quindi, a tal fine, che il sistema di contabilità sia adeguatamente predisposto, sia con riguardo alla completezza, che con riferimento

all'organizzazione dei dati. A mero titolo esemplificativo, relativamente alle operazioni IVA, sarà perciò necessario che quest'ultime siano distinte in acquisti e corrispettivi, per imponibile e per aliquote, per periodo di tempo, ecc...

Per quanto riguarda la condizione *sub a*), si ricorda che gli articoli 23, 24 e 25 del DPR n. 633 del 1972 prescrivono i seguenti termini:

- le fatture emesse devono essere annotate dal contribuente entro 15 giorni dalla loro emissione (articolo 23);
- l'annotazione dei corrispettivi da parte dei commercianti al minuto e degli altri contribuenti di cui all'articolo 22, non certificati da fatture, deve effettuarsi entro il giorno non festivo successivo a quello in cui sono state poste in essere le relative operazioni (articolo 24); per le operazioni per le quali è rilasciato lo scontrino o la ricevuta fiscale è consentita la registrazione entro il giorno 15 del mese successivo, sia cumulativamente per l'intero mese solare, sia giorno per giorno (articolo 6, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 9 dicembre 1996, n.695);
- le fatture di acquisto devono registrarsi prima della liquidazione periodica o della dichiarazione annuale nella quale è esercitato il diritto alla detrazione d'imposta (articolo 25).

Con riferimento, quindi, alla registrazione di tali dati nel libro giornale, si applicano i termini appena accennati e non quello più ampio di sessanta giorni previsto dall'articolo 22 del DPR n. 600 del 1973 per le registrazioni nelle scritture cronologiche.

Le annotazioni relative ai beni strumentali ammortizzabili, invece, sono effettuate entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione, come previsto dall'art. 16 comma 1 del DPR. n. 600 del 1973.

Si ricorda che l'articolo 2 del DPR n. 695 del 1996 consente ai soggetti in regime di contabilità ordinaria di effettuare tali annotazioni, in alternativa al registro dei beni ammortizzabili, nel libro degli inventari di cui all'articolo 2217 c.c.

## **15 SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI REGISTRAZIONE DEI BENI AMMORTIZZABILI PER I SOGGETTI IN REGIME DI CONTABILITA' SEMPLIFICATA**

Secondo l'articolo 13 del regolamento, i soggetti in regime di contabilità semplificata, individuati dall'articolo 18 del DPR n. 600 del 1973, possono non tenere il registro dei beni ammortizzabili.

In particolare si tratta delle imprese individuali, anche familiari, e di quelle collettive, esercitate sotto forma di società di persone e assimilate, che, nell'anno precedente a quello in corso, abbiano conseguito ricavi non superiori a lire seicento milioni, se esercenti attività di prestazione di servizi, e non superiori a un miliardo, se esercenti attività diverse.

L'esercizio di tale facoltà è subordinato, in questo caso alla sola condizione che siano esibiti, a richiesta degli Uffici finanziari, gli stessi dati, ordinati secondo gli stessi parametri, che l'articolo 16 del DPR n. 600 del 1973 prevede con riguardo al registro dei beni ammortizzabili. Ad esempio, con riferimento a beni immobili e a beni iscritti in pubblici registri, dovranno essere forniti agli organi di controllo i dati relativi all'anno di acquisizione del bene, il suo costo originario, le rivalutazioni, le svalutazioni, il fondo di ammortamento nella misura raggiunta alla fine del periodo d'imposta precedente, il coefficiente di ammortamento praticato nel periodo d'imposta, la quota annuale di ammortamento e le eliminazioni dal processo produttivo.

Ai sensi dell'articolo 2, comma 1 del citato DPR n. 695 del 1996 permane per i soggetti in contabilità semplificata la facoltà di registrare i dati di cui all'articolo 16, anziché nel registro dei beni ammortizzabili, in quello degli acquisti tenuto ai fini IVA.

## **16 SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI TENUTA DI REGISTRI CONTABILI DEGLI ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI**

L'articolo 14 del regolamento estende ai lavoratori autonomi le semplificazioni in materia di tenuta dei registri contabili, previste dai precedenti articoli 12 e 13 per i soggetti esercenti attività d'impresa.

In particolare la norma distingue tra i lavoratori autonomi che hanno optato per il regime di contabilità ordinaria di cui all'articolo 3, comma 2 del DPR n. 695 del 1996 e quelli che non hanno esercitato tale opzione.

Secondo il disposto di cui al comma 1, questi ultimi sono esonerati solo dall'obbligo di tenere il registro dei beni ammortizzabili, alle stesse condizioni fissate dall'articolo 13 del regolamento a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa in regime di contabilità semplificata.

Ai lavoratori autonomi che hanno optato per il regime di contabilità ordinaria di cui all'articolo 3, comma 2 del citato DPR n. 695 del 1996, invece, il successivo comma 3 consente di non tenere il registro dei beni ammortizzabili e i registri IVA, con condizioni simili a quelle già illustrate a commento del precedente articolo 12 del regolamento.

## **17 TERMINE DI REGISTRAZIONE DEI CORRISPETTIVI E ABOLIZIONE DELL'OBBLIGO DI ALLEGARE GLI SCONTRINI**

L'articolo 15 del regolamento, mediante la sostituzione del comma 4 dell'articolo 6, del DPR n. 695 del 1996, ha eliminato l'obbligo di allegare al registro dei corrispettivi, di cui all'articolo 24 del DPR n. 633 del 1972, gli scontrini riepilogativi giornalieri.

Nel testo del citato comma 4, inoltre, viene aggiunta la parola "*anche*" prima delle parole "*con unica registrazione*", con la conseguenza che ora, per le operazioni documentate da scontrini o ricevute fiscali, è consentito effettuare la registrazione sia giornaliera sia riepilogativa mensile dei corrispettivi, entro il giorno 15 del mese solare successivo, senza allegare gli scontrini riepilogativi giornalieri.

## **18 PERDITE INVOLONTARIE DI BENI**

L'articolo 16 del Regolamento, che modifica l'articolo 2, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441, semplifica gli adempimenti posti a carico del contribuente per superare la presunzione di cessione, di cui all'articolo 1 del citato decreto, nel caso di perdita di beni dovuta ad eventi indipendenti dalla sua volontà, quali calamità e furti.

La perdita di tali beni è provata da idonea documentazione fornita da un organo della pubblica amministrazione.

In mancanza di tale documentazione, la perdita è provata con dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà ai sensi dell'articolo 47 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

Anche il contenuto della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà è oggetto di semplificazione, atteso che, rispetto alla precedente formulazione del comma 3 dell'articolo 2 del citato DPR n. 441, la stessa deve contenere solo l'indicazione del valore complessivo dei beni perduti. Tuttavia, per le imprescindibili esigenze di controllo, a richiesta degli organi dell'amministrazione finanziaria, il contribuente ha l'obbligo di fornire i criteri e gli elementi in base ai quali ha determinato tale valore.

La norma dispone che l'autocertificazione sia resa entro trenta giorni dal momento in cui si è verificato l'evento, ovvero da quello in cui il contribuente ne ha avuto conoscenza. Ciò non significa che entro tale termine la dichiarazione in questione debba essere prodotta all'Ufficio locale dell'Agenzia delle entrate, essendo a tal fine sufficiente che la stessa sia resa, ossia sottoscritta, entro il termine prescritto e, se richiesta, esibita agli organi di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

## **19 MODIFICHE IN MATERIA DI TERMINI DI VERSAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI**

Il Capo III del regolamento, reca norme in materia di versamenti e di altri adempimenti fiscali nonché disposizioni finali e transitorie.

L'articolo 17 del regolamento in esame introduce alcune novità in materia di termini di versamento delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive al fine di una loro razionalizzazione.

Si osserva che le scadenze dei termini di versamento del saldo e dell'acconto delle imposte dovute in base alle dichiarazioni non sono più ancorate ai termini di presentazione delle dichiarazioni stesse.

In particolare i versamenti delle imposte risultanti dalle dichiarazioni dei redditi e del valore della produzione dovute dalle persone fisiche e dalle società o associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR sono effettuati:

- a saldo, entro il 31 maggio dell'anno di presentazione della dichiarazione;
- in acconto:
  - la prima rata, entro il termine di versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'anno d'imposta precedente;
  - la seconda rata, entro il mese di novembre.

I soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche sono tenuti al versamento di tale imposta entro i seguenti termini:

- a saldo, entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio o del periodo di gestione;
- in acconto:
  - la prima rata, entro il termine di versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'anno d'imposta precedente;
  - la seconda rata, entro il mese di novembre ovvero entro l'undicesimo mese dell'esercizio, cui l'imposta è afferente, qualora l'esercizio o il periodo di gestione non coincida con l'anno solare.

La norma dispone, inoltre, che i versamenti d'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive si effettuino

- in unica soluzione, se l'importo della prima rata non superi 103,29 euro (lire 200.000);
- in due rate, entro i termini sopra specificati, pari al
  - quaranta per cento dell'acconto dovuto, la prima;
  - sessanta per cento, la seconda.

Ai sensi dell'articolo 19, comma 5 del regolamento, le disposizioni appena illustrate hanno effetto dal 1° gennaio 2002. Si ritiene, al pari di quanto precisato in ordine ai termini di presentazione delle dichiarazioni, che le nuove disposizioni che disciplinano i versamenti d'imposta sono applicabili anche agli adempimenti pendenti alla predetta data del 1° gennaio 2002.

Così, ad esempio, una società con esercizio chiuso il 30 agosto 2001, che abbia approvato il bilancio in data 30 dicembre 2001, e che, in base alle disposizioni di cui all'articolo 8 del DPR n. 602 del 1973, dovrebbe versare le imposte a saldo entro il 30 gennaio 2002, provvede al versamento entro il più ampio termine del 31 marzo 2002, ossia entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo alla data di chiusura dell'esercizio.

## **20 MODIFICA DEL TERMINE DI CONSEGNA DELLE CERTIFICAZIONI DEI SOSTITUTI D'IMPOSTA**

L'articolo 18 del regolamento, modificando l'articolo 7 *bis*, comma 2 del DPR n. 600 del 1973, prevede che il sostituto d'imposta consegni all'interessato la certificazione, unica ai fini fiscali e contributivi, entro il mese di marzo, anziché di febbraio, dell'anno successivo a quello in cui ha erogato le somme e i valori.

## **21 DISPOSIZIONI FINALI E TRANSITORIE**

L'articolo 19 del regolamento prevede quanto segue:



- le disposizioni degli articoli da 1 a 8 del regolamento, modificative del DPR n. 322 del 1998, nonché dell'articolo 17, concernente modifiche in materia di termini di versamento, hanno effetto a decorrere dal 1° gennaio 2002;
- la disposizione di cui all'articolo 9 del regolamento, concernente l'obbligo di comunicazione dei dati IVA, spiega efficacia a decorrere dal 1° gennaio 2003;
- le disposizioni di cui all'articolo 11 del regolamento, concernente l'abolizione delle annotazioni relative alle liquidazioni periodiche IVA e la soppressione dell'obbligo delle dichiarazioni periodiche IVA, hanno effetto a decorrere dalle liquidazioni relative all'anno 2002.

Ai sensi del citato articolo 17, comma 2, della legge 23 dicembre 1988, n. 400, dal 1° gennaio 2002 sono abrogati:

- l'articolo 11 del DPR n. 600 del 1973, recante disposizioni in materia di dichiarazione nei casi di trasformazione e di fusione di società. Ne consegue che da tale data il rinvio all'articolo 11 del DPR. 600 del 1973 si intende fatto all'articolo 5 *bis* del DPR n. 322 del 1998 introdotto dal regolamento;
- il primo comma dell'articolo 2 della legge 23 marzo 1977, n. 97, il quale reca disposizioni in materia di termine di versamento del conguaglio;
- il comma 1 dell'articolo 4 del decreto legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito , con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, che concerne il versamento rateizzato degli acconti d'imposta;
- il comma 3 dell'articolo 1, del decreto legge 29 dicembre 1983, n. 746 convertito dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, concernente le registrazioni relative al plafond, ora disciplinate dalle disposizioni regolamentari recate dall'articolo 10.

Si ricorda, infine, che le altre disposizioni (articoli 10, 12, 13, 14, 15, 16 e 18), per le quali nulla prevede l'articolo 19, entrano in vigore il quindicesimo giorno

successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta ufficiale (G.U. del 17 dicembre 2001, n. 292) del presente regolamento.

Le Direzioni regionali vigileranno sull'operato degli Uffici locali perché sia fornita ogni forma di collaborazione sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.