

COMUNE DI SANT'ILARIO D'ENZA
VIA ROMA 84
42049 SANT'ILARIO D'ENZA (RE)
santilariodenza@cert.provincia.re.it

OGGETTO: Consulenza giuridica n. 909–12/2024
Enti pubblici
COMUNE DI SANT'ILARIO D'ENZA
Codice Fiscale: 00141530352 – PIVA: 00141530352
Istanza presentata il 25/09/2024

Con la consulenza giuridica specificata in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

"Il Comune di Sant'Ilario d'Enza, cod. fisc. 00141530352, con sede in Via Roma n. 84, Sant'Ilario d'Enza (RE), nella persona del legale rappresentante pro tempore Sig. Moretti Marcello, cod. fisc.MRTMCL67B02G838V, nato a Pontecorvo (FR) il 02/02/1967, residente in Via G. da Gattatico n. 8 ,Gattatico (RE) RIVOLGE

a codesta spettabile Direzione Regionale il seguente quesito di ordine generale concernente la correzione degli errori relativi al modello INTRA-12, di cui all'art. 30-bis del DPR 633/72 e art. 49, comma 1, del DL 331/93.

Come noto gli Enti locali, in relazione agli acquisti intra ed extra comunitari realizzati nello svolgimento di attività non commerciali presentano, entro la fine di ciascun mese, il modello INTRA-12, indicando l'ammontare e l'imposta degli acquisti registrati con riferimento al secondo mese precedente e gli estremi del relativo versamento.

I dubbi interpretativi sono sorti con riferimento alle modalità operative da adottare nel caso in cui l'Ente si accorga, solamente dopo la scadenza, di aver omesso il modello o compilato in modo errato il modello presentato nei termini, anche in virtù del fatto che il modello prevede solamente la casella "correttiva nei termini" (da barrare nell'ipotesi in cui, prima della scadenza del termine di presentazione, si intenda rettificare o integrare una dichiarazione già presentata).

In linea generale gli errori potrebbero essere connessi, a monte, ad errati versamenti della relativa imposta, ricadenti a cascata nel modello.

IL DIRITTO E LE FONTI DI INTERPRETAZIONE

Art. 49, comma 1, DL 331/93

Art. 50, comma 6, DL 331/93

Art. 5 DLgs. 471/97

Art. 11 DLgs. 471/97

Art. 13 DLgs. 471/97

Art 13 DLgs. 472/97

Circ. del 25/01/1999 n. 23.

QUESITI E LE SOLUZIONI PROPOSTE

1. Omessa presentazione del modello INTRA-12.

In primis L'Ente rileva che, a differenza della dichiarazione annuale IVA (art. 2, comma 7 DPR 22.7.1998 n. 322), in materia INTRA-12 non esiste alcuna disposizione che qualifichi come omesso l'invio del modello oltre i 90 giorni.

Al pari di altri dichiarativi IVA (quali ad es. le COMUNICAZIONE LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA - LIPE; la dichiarazione di inizio o variazione di attività di cui all'art. 35-ter del DPR IVA) oltre la scadenza prevista, dovrebbe essere ammesso in ogni caso, entro i termini di decadenza dell'attività di controllo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza, l'invio del modello omesso, risultando altresì applicabile l'istituto del ravvedimento operoso.

Proprio con riguardo ai profili sanzionatori sorgono però ulteriori dubbi.

L'analisi del tema deve trarre ovviamente le mosse dalla normativa di riferimento.

Ai sensi dell'art. 5, comma 2, del DLgs. 471/97 "Se l'omissione riguarda la dichiarazione mensile relativa agli acquisti intracomunitari, prescritta dall'articolo 49, comma 1, del decreto-legge 30 agosto 1993, n.331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, la sanzione e' riferita all'ammontare dell'imposta dovuta per le operazioni che ne avrebbero dovuto formare oggetto. (...)".

Il dato normativo non pare chiarissimo, non specificando di che sanzioni si tratti e prevedendo l'art. 5 in questione una molteplicità di aliquote e minimi edittali.

La circ. 23/99 ha precisato che in caso di omesso INTRA-12 è prevista "l'applicazione della sanzione dal centoventi al duecentoquaranta per cento", commisurata all'imposta dovuta, e che "in ogni caso la sanzione non può essere inferiore a lire cinquecentomila."

Ove il Comune regolarizzasse spontaneamente la propria posizione inviando il modello omesso, prima dell'intervento dell'amministrazione finanziaria, la disposizione in esame non sembrerebbe applicabile.

Non solo, nel caso in cui si sanassero gli eventuali omessi versamenti prima dell'invio del modello, nessuna imposta sarebbe effettivamente dovuta.

Proprio per tale motivo, sulla stampa specializzata si è affermata l'idea che nel caso di ritardo nella presentazione del modello INTRA-12 (anche superiore ai 90 giorni) il soggetto che intenda regolarizzare la propria posizione debba far riferimento alla diversa sanzione prevista dall'art. 11, comma 4, DLgs.471/97, a mente del quale "L'omessa presentazione degli elenchi di cui all'articolo 50, comma 6, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n.427, ovvero la loro incompleta, inesatta o irregolare compilazione sono punite con la sanzione da euro 500 a euro 1.000 per ciascuno di essi, ridotta alla metà' in caso di presentazione nel termine di trenta giorni dalla richiesta inviata dagli uffici abilitati a riceverla o incaricati del loro controllo. La sanzione non si applica se i dati mancanti o inesatti vengono integrati o corretti anche a seguito di richiesta."

Permangono peraltro dubbi posto che il comma 4 dell'art. 11 del DLgs. 471/97 riguarda gli errori commessi nei modelli INTRASTAT, dai quali il modello INTRA-12 si differenzia anche per il riferimento normativo (art. 49, comma 1, DL 331/93).

Il Comune, pertanto, chiede all'amministrazione di confermare l'applicabilità al modello INTRA-12 della sanzione di cui all'art. 11, comma 4, del DLgs. 471/97 (riducibile tramite ravvedimento operoso ex art.13 DLgs. 472/97).

In alternativa, laddove l'amministrazione non riconosca l'applicabilità della sanzione di cui all'art. 11, comma 4, del DLgs. 471/97, il Comune istante chiede se, sanati gli eventuali omessi versamenti, in tutti i casi di regolarizzazione spontanea tramite invio di modello omesso, entro i termini di decadenza dell'attività di controllo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, la sanzione di riferimento riducibile tramite ravvedimento operoso possa essere quella prevista dall'art. 11, comma 1, del DLgs. 471/97, a mente del quale "Sono punite con la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000 le seguenti violazioni:

a) omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria anche se non richiesta dagli uffici o dalla Guardia di finanza al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto o invio di tali comunicazioni con dati incompleti o non veritieri." (Sembra concludere in tal senso R. Portale, IVA imposta sul valore aggiunto, ed. 2020, pag. 2544, tabella "VIOLAZIONI OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE" - che richiama l'art. 11 DLgs. 471/97 e la sanzione da euro 250,00 a euro 2.000,00 per omessa o inesatta dichiarazione mensile acquisti (mod. INTRA-12) senza debito di imposta).

2. Correzione del modello INTRA-12 inviato nei termini

L'Ente locale istante è dell'avviso che, in ogni caso, come altre comunicazioni che non presentano una casella ad hoc "integrativa/sostitutiva" (vd. ad es.

COMUNICAZIONE LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA -LIPE), per correggere eventuali errori od omissioni sia possibile presentare un modello sostitutivo del precedente. Se sono presentati più modelli riferiti al medesimo periodo, l'ultimo sostituisce i precedenti.

Nell'ipotesi particolare in cui nel periodo di riferimento siano stati per errore effettuati versamenti parziali, dopo la loro regolarizzazione (tramite versamento dell'imposta, interessi e sanzione ex art. 13 DLgs. 471/97 ridotta ai sensi dell'art. 13 DLgs. 472/97), nel modello INTRA-12 sostitutivo/integrativo si dovrà indicare la data dell'ultimo versamento relativo al periodo interessato, non essendo possibili indicazioni molteplici in relazione al campo "versamento" (in modo particolare casella "data").

In generale l'Ente, al fine di regolarizzare la propria posizione, oltre ad inviare un modello sostitutivo, dovrà procedere con il versamento della sanzione per l'errore dichiarativo (cui si somma, in caso di errati versamenti anche la relativa sanzione, di cui all'art. 13 sopracitato).

Ai sensi dell'art. 5, comma 2, del DLgs. 471/97 " (...) In caso di presentazione della dichiarazione con indicazione dell'ammontare delle operazioni in misura inferiore al vero, la sanzione è commisurata all'ammontare della maggior imposta dovuta."

Come già anticipato, ove il Comune regolarizzasse gli eventuali parziali versamenti prima dell'invio del modello sostitutivo (dovendo perlopiù nello stesso riportare la data di versamento), nessuna maggiore imposta sarebbe effettivamente dovuta. Ciò vale a maggior ragione qualora l'errore da correggere ricada su dati diversi dall'imposta.

Nell'impianto sanzionatorio in vigore non sembra esserci un'ulteriore sanzione ad hoc per il caso di modello INTRA-12 integrativo/sostitutivo. Per gli elenchi INTRASTAT, come anticipato, la norma di riferimento è l'art. 11, comma 4, DLgs. 471/97, in virtù del quale "L'omessa presentazione degli elenchi di cui all'articolo 50, comma 6, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, ovvero la loro incompleta, inesatta o irregolare compilazione sono punite con la sanzione da euro 500 a euro 1.000 per ciascuno di essi, ridotta alla meta' in caso di presentazione nel termine di trenta giorni dalla richiesta inviata dagli uffici abilitati a riceverla o incaricati del loro controllo. La sanzione non si applica se i dati mancanti o inesatti vengono integrati o corretti anche a seguito di richiesta."

Sussistendo i dubbi riportati nel punto 1, il Comune istante chiede all'amministrazione di confermare l'applicabilità al modello INTRA-12 della sanzione di cui all'art. 11, comma 4, del DLgs. 471/97 (riducibile tramite ravvedimento operoso ex art. 13 DLgs. 472/97).

In alternativa, laddove l'amministrazione non riconosca l'applicabilità della sanzione di cui all'art. 11, comma 4, del DLgs. 471/97, il Comune istante chiede se, sanati gli eventuali omessi versamenti, in tutti i casi di regolarizzazione spontanea tramite invio di modello integrativo/sostitutivo, entro i termini di decadenza dell'attività di controllo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, la sanzione di riferimento riducibile tramite

ravvedimento operoso possa essere quella prevista dall'art. 11, comma 1, del DLgs. 471/97, a mente del quale "Sono punite con la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000 le seguenti violazioni:

a) omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria anche se non richiesta dagli uffici o dalla Guardia di finanza al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto o invio di tali comunicazioni con dati incompleti o non veritieri." (Sembra concludere in tal senso R. Portale, IVA imposta sul valore aggiunto, ed. 2020, pag. 2544, tabella "VIOLAZIONI OOPERAZIONI INTRACOMUNITARIE" - che richiama l'art. 11 DLgs. 471/97 e la sanzione da euro 250,00 a euro 2.000,00 per omessa o inesatta dichiarazione mensile acquisti (mod. INTRA-12) senza debito di imposta).

CONCLUSIONI

Alla luce delle considerazioni sopra riportate la sanzione pari al 120% dell'imposta o della maggior imposta dovuta di cui all'art. 5, comma 2, del DLgs. 471/97, così come interpretato dalla circ. 23/99, sembrerebbe applicabile solamente nel caso di contestazione delle violazioni (omessa dichiarazione o presentazione di modello con indicazione dell'ammontare delle operazioni in misura inferiore al vero) da parte dell'amministrazione finanziaria.

Nel contesto delle regolarizzazioni spontaneamente attuate dal contribuente la sanzione di riferimento dovrebbe essere in ogni caso quella dell'art. 11, comma 4, del DLgs. 471/97 (euro 500,00), o, ove non si accetti tale inquadramento, quella di cui all'art. 11, comma 1, del DLgs. 471/97 (euro 250,00) - entrambi riducibili ex art. 13 del DLgs.

472/97. Ciò ovviamente fermo restando la necessità di ravvedere separatamente prima dell'invio del modello omesso/sostitutivo gli eventuali omessi versamenti d'imposta.

Alla luce di tutto quanto sopra premesso, poiché sussistono oggettive condizioni di incertezza in merito alla disciplina nella macroarea in esame, il sottoscritto Ente locale sottopone a codesto Ufficio il presente quesito per avere contezza del corretto inquadramento fiscale della fattispecie e permettere ai funzionari incaricati di svolgere le proprie mansioni certi del quadro giuridico al quale attenersi per regolarizzare gli errori. Il quesito è di sicura rilevanza ed essenzialità per tutti gli Enti locali e soggetti chiamati all'invio del modello INTRA-12, essendo tutt'altro che infrequente, la possibilità che ci si accorga di errori commessi a scadenza superata".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

Le soluzioni sono riportate nel quesito.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 dispone, tra l'altro, che gli enti pubblici che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, sono considerati soggetti passivi solo quando effettuano operazioni nell'esercizio di attività commerciali o agricole.

L'articolo 38, comma 1, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 (convertito in legge 29 ottobre 1993, n. 427) prevede che gli enti non commerciali che sono soggetti passivi

d'imposta nel territorio dello Stato applichino l'IVA su tutti gli acquisti intracomunitari effettuati.

Secondo quanto disposto dai successivi commi 3, lett. c) e 5, lett. c), sono acquisti intracomunitari anche quelli degli enti non commerciali che non sono soggetti passivi d'imposta, ma che nell'anno solare precedente abbiano effettuato acquisti intracomunitari per un ammontare complessivo superiore a 10.000 euro o abbiano esercitato l'opzione per l'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari, di cui al successivo comma 6.

L'Amministrazione Finanziaria, nella circolare n. 13 del 23 febbraio 1994 (paragrafo 12.2), ha, inoltre, precisato che gli enti soggetti passivi di imposta, in quanto identificati ai fini IVA nel territorio dello Stato, sono tenuti ad applicare l'IVA su tutti gli acquisti intracomunitari effettuati, indipendentemente dal fatto che ineriscano o meno all'attività commerciale e indipendentemente dal loro ammontare.

La titolarità della partita IVA, infatti, comporta che l'Ente pubblico sia considerato un soggetto passivo anche qualora effettui acquisti intracomunitari per la propria attività istituzionale (quale consumatore finale).

Il modello INTRA 12 è stato predisposto, con riferimento ad operazioni intracomunitarie, appositamente per gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'art. 4, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972 non soggetti passivi di imposta o che, ai sensi dell'art. 17, comma 2, del medesimo d.P.R. sono tenuti ad assumere il ruolo di debitori di imposta, mediante il meccanismo del reverse charge per gli acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti o, per gli enti non commerciali soggetti IVA, limitatamente alle operazioni di acquisto realizzate nell'esercizio di attività non commerciali.

Tanto premesso, con riferimento agli acquisti effettuati da fornitori intracomunitari nell'ambito della propria attività istituzionale, l'istante dovrà presentare mensilmente il modello INTRA 12 e procedere al versamento dell'IVA in relazione agli acquisti ivi indicati, secondo quanto disposto ai sensi dell'articolo 49 del Decreto legge n. 331 del 1993.

Il quesito posto dal Comune di Sant'Ilario D'Enza riguarda le sanzioni applicabili nel caso in cui lo stesso proceda spontaneamente alla regolarizzazione dell'omessa o inesatta presentazione del Mod-intra 12, prima che sia intervenuta la contestazione delle violazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate.

A tal proposito la scrivente concorda con la soluzione prospettata di applicare l'art. 11, comma 1, del D.Lgs. 471/1997 che specifica:

"Sono punite con la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000 le seguenti violazioni:

a) omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria anche se non richiesta dagli uffici o dalla Guardia di finanza al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto o invio di tali comunicazioni con dati incompleti o non veritieri.

Come evidenziato dall'istante le sanzioni di cui all'art. 5 e 13 del D.Lgs.471/1997 sono applicabili nel caso di violazioni contestate dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate, mentre l'art. 11, comma 4, del D.Lgs. 471/1997 fa riferimento a violazioni di modelli intrastat di cui all'art. 50 del D.L. 331/1993 diversi dal mod-intra 12.

**LA DIRETTRICE REGIONALE
Danila D'Eramo
(firmato digitalmente)**