

**CIRCOLARE N. 13 DEL 6 MAGGIO 2015**

**IMPOSIZIONE INDIRETTA**

## **IVA: la nuova disciplina delle dichiarazioni d'intento**

## **ABSTRACT**

La circolare esamina le modifiche apportate dal c.d. decreto semplificazioni (decreto legislativo n. 175 del 2014) alla disciplina delle dichiarazioni d'intento, che attestano la volontà degli esportatori abituali di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'IVA. In particolare, vengono illustrati gli effetti semplificatori del nuovo regime, ma anche le non poche problematiche applicative.

## **PROVVEDIMENTI COMMENTATI**

---

**Decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 (art. 20)**

**Provvedimento 12 dicembre 2014 del Direttore dell'Agenzia delle entrate**

**Provvedimento 11 febbraio 2015 del Direttore dell'Agenzia delle entrate**

**Circolare 30 dicembre 2014, n. 31/E dell'Agenzia delle entrate (par. 11)**

**Circolare 19 febbraio 2015, n. 6/E dell'Agenzia delle entrate (par. 4)**

**Risoluzione 13 aprile 2015, n. 38/E dell'Agenzia delle entrate**

**Nota 11 febbraio 2015, n. 17631 dell'Agenzia delle dogane**

**Nota 20 aprile 2015, n. 46452 dell'Agenzia delle dogane**

---

## INDICE

Introduzione	p. 4
1. La precedente disciplina e le sue criticità	p. 6
2. Le modificazioni apportate dal decreto legislativo n. 175 del 2014	p. 8
3. Contenuto del modello	p. 9
4. Importazioni in sospensione d'imposta	p.11
4.1 Importo dell'operazione indicato nella dichiarazione d'intento	p.12
4.2 Dichiarazione d'intento valida per più operazioni	p.13
5. Modalità di trasmissione della dichiarazione d'intento	p.15
6. Sanzioni	p.15
7. Decorrenza della nuova disciplina e periodo transitorio	p.16

## Introduzione

Con la circolare Assonime n. 6 del 2015 abbiamo commentato la norma del c.d. decreto semplificazioni (decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175) che ha modificato la disciplina IVA concernente le operazioni intracomunitarie, in particolare le disposizioni dell' art. 22 relative alle modalità di iscrizione e cancellazione dei soggetti passivi dalla banca dati VIES, nella quale sono inseriti i numeri identificativi degli operatori autorizzati ad effettuare scambi intracomunitari.

Facendo seguito a tale circolare, con la presente illustriamo altre importanti disposizioni del decreto, contenute nell'art. 20, che hanno apportato modifiche alla disciplina IVA relativa alle cessioni all'esportazione.

Nell'ambito delle cessioni all'esportazione, invero, è consentito agli esportatori abituali - cioè ai soggetti che nell'anno solare precedente, o nei dodici mesi precedenti, hanno effettuato e registrato esportazioni, operazioni assimilate e cessioni intracomunitarie con corrispettivi di ammontare superiore al 10 per cento dell'ammontare del volume d'affari dello stesso anno solare o dei dodici mesi precedenti - di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'imposta<sup>1</sup>, nei limiti del plafond disponibile<sup>2</sup>.

La normativa precedente al decreto semplificazioni prevedeva che, per poter usufruire del beneficio, gli esportatori abituali presentassero ai propri fornitori, o in dogana in caso di importazioni, una apposita dichiarazione denominata "dichiarazione d'intento"<sup>3</sup>, attestante la volontà di avvalersi di tale facoltà, redatta in conformità al modello approvato con il decreto ministeriale 6 dicembre 1986<sup>4</sup>.

Pertanto, con finalità antifrode, la legge finanziaria 2005 aveva, poi, stabilito che i dati di tale dichiarazione dovevano essere comunicati all'Agenzia delle entrate, per via telematica, dai fornitori degli esportatori abituali, secondo modalità determinate dall'Amministrazione finanziaria<sup>5</sup>. Questo sistema, però, non era privo di difficoltà

<sup>1</sup> Cfr. il secondo comma dell'art. 8 del d.p.r. n. 633 del 1972, così come modificato e integrato dal decreto - legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 17 del 27 febbraio 1984 (in circolari Assonime n. 4 del 1984 e n. 45 del 1985), e dall'art. 2, comma 2, della legge n. 28 del 18 febbraio 1997 (in circolare Assonime n. 115 del 1997).

<sup>2</sup> Si tratta dell'ammontare complessivo delle cessioni all'esportazione, delle operazioni ad esse assimilate e delle cessioni intracomunitarie registrate nel registro di cui all'art. 23 del d.p.r. n. 633 del 1972 per l'anno solare precedente (plafond fisso), o nei dodici mesi precedenti (plafond mobile).

<sup>3</sup> Cfr. l'art. 1, comma 1, lettera c), del citato decreto - legge n. 746 del 1983.

<sup>4</sup> In circolare Assonime n. 3 del 1987.

<sup>5</sup> Cfr. le circolari Assonime nn. 3 e 23 del 2005, n. 11 del 2012 e n. 35 del 2013.

operative per i fornitori degli esportatori, che, oltretutto, erano soggetti a pesanti sanzioni in caso di inosservanza dell'obbligo di trasmissione.

L'art. 20 del c.d. decreto semplificazioni ha modificato questa disciplina, trasferendo l'obbligo di effettuare tali comunicazioni dai fornitori degli esportatori abituali agli esportatori medesimi, cioè ai soggetti che si avvalgono del beneficio della non imponibilità dell'imposta sugli acquisti. In base al nuovo sistema, i fornitori possono effettuare operazioni senza applicare l'imposta una volta acquisita la prova dell'intervenuta trasmissione delle dichiarazioni d'intento all'Agenzia delle entrate da parte degli esportatori.

Anche in caso di effettuazione di importazioni in sospensione d'imposta, gli esportatori devono trasmettere le relative dichiarazioni d'intento all'Agenzia delle entrate.

Con il provvedimento del 12 dicembre 2014 il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha approvato un nuovo modello di dichiarazione d'intento (che sostituisce quello cartaceo precedentemente in uso), con le relative istruzioni e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati.

Alcune modifiche a tale modello sono state apportate con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate dell'11 febbraio 2015, per superare le difficoltà riscontrate nelle modalità di indicazione dei dati relativi alle importazioni.

La nuova disciplina si applica alle dichiarazioni d'intento relative ad operazioni in sospensione d'imposta effettuate dal 1° gennaio 2015.

Pertanto, in considerazione delle disposizioni dello Statuto dei diritti dei contribuenti che regolano l'efficacia nel tempo delle norme tributarie<sup>6</sup>, il provvedimento del 12 dicembre 2014 ha stabilito che, fino all'11 febbraio 2015, gli operatori potevano continuare ad inviare o consegnare le dichiarazioni d'intento secondo le modalità previgenti. In tal caso, però, qualora si tratti di dichiarazioni d'intento che esplicano effetti anche su operazioni poste in essere successivamente all'11 febbraio 2015, dal 12 febbraio 2015 devono essere trasmesse in via telematica con le nuove modalità, pur essendo già state trasmesse in base alla precedente disciplina.

<sup>6</sup> Cfr., in particolare, l'art. 3, comma 2, della legge n. 212 del 2000, secondo cui "In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti".

Di seguito commentiamo le novità di questo nuovo regime e dei relativi provvedimenti di attuazione, tenendo conto anche dei chiarimenti forniti al riguardo dall'Agenzia delle entrate con le circolari 30 dicembre 2014, n. 31/E<sup>7</sup> e 19 febbraio 2015, n. 6/E<sup>8</sup> e con la risoluzione 13 aprile 2015, n. 38/E, nonché dall'Agenzia delle dogane con le note 11 febbraio 2015, n. 17631 e 20 aprile 2015, n. 46452.

## 1. La precedente disciplina e le sue criticità

Come detto, per contrastare fenomeni di frode nel settore degli scambi con l'estero, la legge finanziaria 2005<sup>9</sup> aveva previsto che i fornitori degli esportatori abituali dovevano comunicare all'Agenzia delle entrate, esclusivamente per via telematica, i dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento<sup>10</sup> ricevute dagli esportatori, secondo modalità preventivamente determinate dall'Amministrazione finanziaria<sup>11</sup>.

La legge aveva, inoltre, stabilito che tale comunicazione dovesse essere trasmessa entro il giorno 16 del mese successivo a quello del ricevimento della dichiarazione d'intento<sup>12</sup>; peraltro tale termine era stato previsto per tutti i contribuenti, senza distinguere tra contribuenti mensili e contribuenti trimestrali.

Illustrando tale disposizione, nella nostra circolare n. 3 del 2005 ne avevamo sottolineato la particolare onerosità. Ed invero, i fornitori degli esportatori abituali, oltre a subire l'iniziativa dei cessionari – che li privava, fra l'altro, della possibilità di esercitare la rivalsa, ritrovandosi così frequentemente a gestire situazioni creditorie e, quindi, le problematiche relative ai rimborsi IVA – dovevano effettuare le suddette comunicazioni all'Agenzia delle entrate in tempi ristretti, come se l'agevolazione fosse disposta a loro vantaggio.

<sup>7</sup> Cfr. il par. 11.

<sup>8</sup> Cfr. il par. 4.

<sup>9</sup> Cfr. l'art. 1, commi da 381 a 385, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (in circolare Assonime n. 3 del 2005).

<sup>10</sup> Si tratta di dichiarazioni attestanti lo status di esportatore, che consentono agli esportatori di poter acquistare beni e servizi in sospensione d'imposta.

<sup>11</sup> Il modello di comunicazione dei dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento era stato approvato, con le relative istruzioni, le caratteristiche tecniche per la stampa, nonché le caratteristiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati, con il provvedimento 14 marzo 2005 del Direttore dell'Agenzia delle entrate (in circolare Assonime n. 23 del 2005).

<sup>12</sup> Cfr., in tal senso, l'art. 1, comma 381, della Legge finanziaria 2005.

Alle difficoltà operative si aggiungevano i timori dei soggetti in parola di poter subire la gravosa sanzione prevista per l'inadempimento dell'obbligo. Tale sanzione, infatti, fissata nella misura dal cento al duecento per cento dell'imposta non applicata<sup>13</sup>, appariva particolarmente sproporzionata rispetto alla violazione, e cioè all'effettuazione della cessione o della prestazione senza il previo invio della comunicazione dei dati delle dichiarazioni d'intento ricevute, o l'invio con dati incompleti o inesatti. Era previsto<sup>14</sup>, inoltre, che il fornitore che ometteva di inviare nei termini previsti la comunicazione in parola, o la inviava con dati incompleti o inesatti, fosse responsabile in solido con il soggetto acquirente dell'imposta evasa correlata all'infedeltà della dichiarazione ricevuta<sup>15</sup>.

Una prima misura di semplificazione di questo regime era stata stabilita dall'art. 2, comma 4, del decreto - legge n. 16 del 2012<sup>16</sup>, che, modificando il termine di trasmissione della comunicazione all'Agenzia delle entrate, aveva previsto che la comunicazione dovesse essere inviata all'Agenzia delle entrate entro il termine per l'effettuazione della prima liquidazione periodica IVA, mensile o trimestrale, nella quale confluivano le operazioni realizzate senza applicazione d'imposta.

Tale previsione aveva reso meno frequente, e perciò meno gravoso, l'adempimento posto a carico dei fornitori degli esportatori abituali, specie di quelli trimestrali, che, come detto, in precedenza erano obbligati a trasmettere la comunicazione entro il giorno 16 del mese successivo al ricevimento della dichiarazione d'intento. La nuova disposizione aveva inoltre, di fatto, eliminato l'obbligo di trasmissione della comunicazione a carico dei fornitori che, pur avendo ricevuto una dichiarazione d'intento, non effettuavano operazioni in sospensione d'imposta nel corso del periodo, mese o trimestre, oggetto della liquidazione.

L'intervento di semplificazione previsto dal citato art. 2, comma 4, del decreto-legge n. 16 del 2012, pur venendo incontro, nel senso sopra detto, alle esigenze degli operatori, non superava, però, le criticità di fondo della disciplina, date dal diretto coinvolgimento del fornitore nell'adempimento dell'obbligo di comunicazione all'Agenzia dei dati delle dichiarazioni d'intento, e - come già sottolineato - dal regime sanzionatorio eccessivamente pesante posto a suo carico per l'inadempimento di tale obbligo.

<sup>13</sup> Cfr. il comma 383 dell'art. 1 della legge finanziaria 2005, che aveva inserito il comma 4-bis all'art. 7 del decreto legislativo 18 settembre 1997, n. 471.

<sup>14</sup> Cfr. il comma 384 dell'art. 1 della legge finanziaria 2005.

<sup>15</sup> Tale fattispecie sembrava prevedere un'ipotesi di responsabilità solidale del fornitore - per il pagamento dell'imposta - derivante da comportamenti non corretti della controparte, cioè l'esportatore abituale.

<sup>16</sup> In circolare Assonime n. 11 del 2012.

## 2. Le modificazioni apportate dal decreto legislativo n. 175 del 2014

Un nuovo assetto della materia è stato, dunque, attuato con l'art. 20 del decreto semplificazioni, che, modificando la formulazione dell'art. 1, comma 1, lett. c) del decreto legge 29 dicembre 1983, n. 746, ha trasferito l'obbligo di comunicazione dei dati delle dichiarazioni d'intento all'Agenzia delle entrate all'esportatore abituale.

Ed invero, in base alla nuova disciplina è lo stesso esportatore - cioè il soggetto che usufruisce della non imponibilità degli acquisti di beni e servizi effettuati - che è tenuto a trasmettere per via telematica le dichiarazioni d'intento all'Agenzia delle entrate, la quale rilascia una apposita ricevuta dell'avvenuta trasmissione. L'esportatore, inoltre, deve consegnare ai propri fornitori, anteriormente all'effettuazione delle operazioni in sospensione d'imposta, le dichiarazioni d'intento con le relative ricevute rilasciate dall'Agenzia.

Dal canto loro i fornitori possono effettuare l'operazione senza applicare l'IVA solo dopo aver acquisito dall'esportatore la dichiarazione d'intento e la ricevuta dell'avvenuta comunicazione all'Agenzia, ed aver riscontrato, in via telematica, che l'esportatore ha adempiuto al proprio obbligo comunicativo nei confronti dell'Agenzia; altrimenti essi sono soggetti - anche nel nuovo regime - alla sanzione dal cento al duecento per cento dell'imposta non applicata<sup>17</sup>.

L'avvenuta trasmissione delle dichiarazioni all'Agenzia delle entrate può essere verificata in due modi. Nel sito dell'Agenzia delle entrate è presente una apposita funzione<sup>18</sup> a libero accesso che, inserendo alcuni dati (il numero di protocollo<sup>19</sup> e il numero progressivo della dichiarazione d'intento, l'anno della dichiarazione, il codice fiscale del dichiarante, e l'indicazione del destinatario), consente di effettuare il riscontro dell'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento. Se tutti i dati inseriti corrispondono a quelli della ricevuta rilasciata dall'Agenzia a seguito della presentazione della dichiarazione d'intento, si ottiene come messaggio di risposta "dichiarazione d'intento correttamente presentata".

<sup>17</sup> Cfr. l'art. 7, comma 4-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

<sup>18</sup> Si accede al servizio direttamente dalla *home page* del sito dell'Agenzia delle entrate seguendo il percorso Servizi online – Servizi fiscali – Servizi senza registrazione – Verifica ricevuta dichiarazione d'intento.

<sup>19</sup> Il numero di protocollo della dichiarazione d'intento, rilevabile dalla ricevuta telematica, è composto di due parti: la prima, formata da 17 cifre (es. 08060120341234567), la seconda (progressivo), di 6 cifre, separata dalla prima dal segno "-" oppure "/" (es. 000001).



Una seconda modalità di verifica è riservata ai soggetti abilitati ai servizi Entratel o Fisconline, che possono consultare le informazioni relative alle lettere d'intento nel proprio cassetto fiscale, accessibile dal sito web dell'Agenzia.

Come rilevato dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 31/E del 2014, l'introduzione della nuova disciplina ha mantenuto inalterati in capo agli esportatori abituali ed ai relativi fornitori alcuni obblighi preesistenti, stabiliti dal comma 2 dell'art. 1 del decreto legge n. 746 del 1983. In particolare, le dichiarazioni d'intento devono essere redatte in duplice esemplare, devono essere progressivamente numerate dal dichiarante e dal fornitore o prestatore, devono essere annotate entro i quindici giorni successivi alla presentazione o al ricevimento in apposito registro a norma dell'art. 39 del d.p.r. n. 633, e conservate ai sensi dello stesso articolo. Il fornitore deve continuare ad indicare gli estremi delle dichiarazioni d'intento ricevute nelle fatture emesse, indicando anche il regime di non imponibilità dell'operazione, ed è inoltre tenuto a riepilogare i dati delle operazioni effettuate senza applicazione dell'IVA nella propria dichiarazione annuale.

### 3. Contenuto del modello

Il modello per la comunicazione delle dichiarazioni d'intento da parte degli esportatori, disponibile gratuitamente sul sito dell'Agenzia delle entrate, è composto dal frontespizio (che contiene l'informativa sul trattamento dei dati personali, i dati anagrafici del soggetto richiedente e dell'eventuale rappresentante firmatario della dichiarazione, la parte relativa alla vera e propria dichiarazione d'intento, i dati del destinatario della dichiarazione e la firma del richiedente), e dal quadro A (che contiene i dati relativi al plafond e l'impegno alla trasmissione telematica della dichiarazione).

Nel frontespizio deve essere indicato, nell'apposito spazio, il numero progressivo assegnato alla dichiarazione d'intento dal dichiarante, come previsto dal comma 2 dell'art. 1 del decreto legge 29 dicembre 1983, n. 746<sup>20</sup>, e l'anno di riferimento.

Devono poi essere riportati i dati identificativi del dichiarante o quelli relativi all'eventuale rappresentante firmatario della dichiarazione. In quest'ultimo caso deve

<sup>20</sup> Il comma 2 dell'art. 1 del decreto – legge n. 746 del 1983 prevede che la dichiarazione d'intento sia progressivamente numerata dal dichiarante e dal fornitore o prestatore, annotata entro i quindici giorni successivi a quello di emissione o di ricevimento in apposito registro tenuto ai sensi dell'art. 39 del d.p.r. n. 633, e conservata a norma dello stesso articolo; gli estremi della dichiarazione devono essere indicati nelle fatture emesse in base ad essa.

essere specificato anche il codice di carica che evidenzia la qualifica di tale soggetto, desunto dall'apposita tabella presente nelle istruzioni al modello di dichiarazione IVA annuale.

La dichiarazione dell'intento di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'IVA si effettua barrando l'apposita casella, diversa a seconda che si intendano effettuare acquisti oppure importazioni. Deve inoltre essere indicato l'anno durante il quale realizzare tali acquisti, e deve essere specificata la tipologia del bene o del servizio che si intende acquistare o importare in sospensione d'imposta.

Barrando apposite caselle, tra loro alternative, deve essere specificato se la dichiarazione d'intento si riferisce ad una sola operazione fino a concorrenza di un determinato importo<sup>21</sup> oppure a più operazioni, fino a concorrenza di un determinato importo, oppure, ancora, a più operazioni comprese in un determinato arco temporale, di cui sono da indicarsi i termini iniziali e finali.

E' consentito rettificare o integrare i dati di una dichiarazione già presentata - anteriormente all'effettuazione delle operazioni che si intendono rettificare o integrare - trasmettendo una nuova dichiarazione integrativa. Si pensi al caso in cui si debbano variare dati già dichiarati, ad esempio, per ampliare l'importo del plafond che si intende utilizzare, oppure modificare il periodo cui la dichiarazione d'intento si riferisce.

Come specificato nelle istruzioni per la compilazione del modello, non possono essere rettificati i dati relativi al plafond indicati nel quadro A: si tratta dell'indicazione del tipo di plafond (fisso o mobile), e delle operazioni che concorrono alla sua formazione (esportazioni, cessioni intracomunitarie, cessioni verso San Marino, operazioni assimilate, operazioni straordinarie).

Nel campo "destinatario della dichiarazione" deve essere barrato il campo "dogana" in caso di importazioni, mentre nei campi "altra parte contraente" devono essere indicati i dati identificativi del fornitore.

Nel quadro A, infine, relativo al plafond, deve essere specificata la tipologia del plafond (fisso o mobile), e le operazioni che concorrono alla sua formazione.

In caso di effettuazione di operazioni straordinarie (quali l'affitto d'azienda, il conferimento, la fusione, la trasformazione) che hanno determinato un trasferimento

<sup>21</sup> Per quanto riguarda l'indicazione di tale dato nel caso di importazioni, si veda, più diffusamente, il successivo paragrafo 4.

del plafond tra i soggetti interessati, deve essere barrata la casella 6 del rigo A2 del nuovo modello<sup>22</sup>.

#### 4. Importazioni in sospensione d'imposta.

Importanti modifiche sono state apportate dal decreto semplificazioni alla previgente normativa che disciplinava l'utilizzo del plafond in relazione all'importazione di beni.

Prima di tali modifiche, per importare beni in sospensione d'imposta, l'esportatore doveva consegnare in dogana la dichiarazione d'intento per ogni singola operazione da effettuare; ciò in quanto in quanto, come osservato dal Ministero delle finanze con la risoluzione 27 luglio 1985, n. 355235, i controlli dell'utilizzo del plafond dovevano necessariamente essere effettuati di volta in volta.

L'art. 20 del decreto semplificazioni ha modificato tale procedura, stabilendo che l'esportatore debba trasmettere telematicamente le dichiarazioni d'intento all'Agenzia delle entrate anche in caso di importazioni, anteriormente all'effettuazione di tali operazioni.

In base a quanto previsto dallo stesso art. 20, nel primo periodo di applicazione della nuova disciplina, l'esportatore, oltre a trasmettere telematicamente la dichiarazione d'intento all'Agenzia delle entrate, è tenuto anche a presentare in dogana una copia cartacea della dichiarazione trasmessa, unitamente alla ricevuta dell'avvenuta trasmissione.

A regime, però, quest'ultimo adempimento non è più richiesto: la stessa norma stabilisce che entro 120 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli la banca dati delle dichiarazioni d'intento<sup>23</sup>, per dispensare dalla consegna in dogana della copia cartacea della dichiarazione e della relativa ricevuta di presentazione.

In concreto, essendo ormai stato oltrepassato detto termine, in linea teorica non dovrebbe più sussistere l'obbligo per l'esportatore di presentare in dogana la copia

<sup>22</sup> Cfr. il par. 4.2 della circolare 19 febbraio 2015, n. 6/E dell'Agenzia delle entrate.

<sup>23</sup> Ciò al fine di consentire una rapida circolazione delle informazioni utili per l'espletamento degli adempimenti doganali (v., in tal senso, la circolare n. 31/E del 2014 dell'Agenzia delle entrate).

cartacea della dichiarazione d'intento e della relativa ricevuta di trasmissione. Tuttavia per difficoltà legate ad aspetti informatici del sistema, la tempistica stabilita per l'applicazione a regime della nuova disciplina non è stata rispettata: allo stato attuale, quindi, tale obbligo deve ancora essere osservato.

#### 4.1 Importo dell'operazione indicato nella dichiarazione d'intento

Sempre per quanto concerne l'utilizzo del plafond in relazione alle importazioni di beni, è da evidenziare un'ulteriore problematica venutasi a creare in sede di applicazione pratica del nuovo regime.

In seguito alla pubblicazione della prima versione del modello di dichiarazione d'intento, approvata con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 12 dicembre 2014, si erano create difficoltà in relazione all'indicazione dell'ammontare delle importazioni.

Ed invero, nel campo 1 del riquadro del frontespizio del modello denominato "Dichiarazione" l'esportatore doveva indicare l'esatto importo dell'operazione, ma tale dato poteva essere acquisito dall'operatore solo presso l'ufficio doganale.

In proposito giova ricordare che il valore delle importazioni, che costituisce la base imponibile ai fini dell'IVA, si determina solo a conclusione dell'accertamento doganale, e tiene conto di ulteriori elementi oltre al corrispettivo dell'operazione, quali le spese di assicurazione, di noleggio, i dazi, le *royalties*, le tasse portuali, ecc.<sup>24</sup>.

Di conseguenza, non essendo in grado l'esportatore di indicare sul modello di dichiarazione d'intento l'esatto ammontare dell'operazione, poteva non esservi corrispondenza tra il dato comunicato telematicamente all'Agenzia delle entrate ed il reale valore dell'importazione successivamente definito in dogana.

In considerazione di tali difficoltà, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate dell'11 febbraio 2015 sono state apportate alcune modifiche al modello di dichiarazione d'intento approvato con il provvedimento del 12 dicembre 2014.

In particolare, nel riquadro denominato "Dichiarazione" del frontespizio della versione originaria del modello, le parole "una sola operazione per un importo pari a euro" che precedevano il campo 1 sono state sostituite con le parole "una sola operazione con importo fino a euro". La finalità di tale modifica, come espressamente chiariscono le istruzioni alla compilazione del modello nella versione aggiornata, è quella di

<sup>24</sup> Cfr. l'art. 69 del d.p.r. n. 633 del 1972.

consentire agli operatori di indicare quale imponibile dell'operazione doganale un valore presunto.

Con il comunicato stampa del 12 febbraio 2015 l'Agenzia delle entrate ha precisato che non sussiste l'obbligo di ritrasmettere le dichiarazioni già presentate utilizzando la precedente versione del modello: in tal caso, l'importo in euro indicato in corrispondenza del campo 1 del riquadro "Dichiarazione" si intenderà comunque riferito alla nuova dicitura ("importo fino a euro"), e quindi sarà considerato di carattere presunto.

In occasione dell'aggiornamento del modello, l'Agenzia delle dogane ha fornito, nella nota dell'11 febbraio 2015, n. 17631, alcune precisazioni in ordine agli adempimenti per l'utilizzo in dogana della dichiarazione d'intento<sup>25</sup>.

In ordine all'indicazione dell'importo dell'operazione, l'Agenzia delle dogane ha affermato che nell'indicare un "valore presunto" dell'imponibile ai fini IVA dell'operazione che l'importatore intende effettuare, egli dovrà tener conto, cautelativamente per eccesso, di tutti gli elementi che concorrono alla determinazione della base imponibile ai fini IVA. Come rilevato, al calcolo di detto importo, oltre al valore di fattura, concorrono elementi quali l'assicurazione, il nolo, il dazio, le *royalties*, le tasse portuali, ecc.. Nella medesima nota l'Agenzia ha inoltre precisato che l'importo effettivo del plafond utilizzato sarà, invece, quello risultante dalla dichiarazione doganale collegata alla dichiarazione d'intento. Non è quindi più richiesta una esatta corrispondenza tra il valore dell'operazione indicato sulla dichiarazione d'intento e quello determinato concretamente in dogana.

#### 4.2 Dichiarazione d'intento valida per più operazioni

Nella originaria versione delle istruzioni per la compilazione del modello di dichiarazione d'intento era precisato che nel caso di importazioni di beni la dichiarazione doveva essere presentata per ogni singola operazione, richiamandosi al riguardo la già citata risoluzione del Ministero delle finanze n. 355235 del 1985.

Sul punto, le istruzioni erano state confermate anche successivamente all'aggiornamento del modello disposto dal provvedimento dell'11 febbraio 2015 del Direttore dell'Agenzia delle entrate, di cui si è detto.

<sup>25</sup> Nella nota sono state fornite, inoltre, alcune precisazioni riguardanti le modalità di indicazione dei dati desunti dal nuovo modello di dichiarazione d'intento all'interno della dichiarazione doganale.

Venendo incontro alle richieste degli operatori interessati, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione 13 aprile 2015, n. 38/E ha ora ammesso, d'intesa con l'Agenzia delle dogane, la possibilità di utilizzare un'unica dichiarazione d'intento relativa a più operazioni, fino a concorrenza del plafond utilizzato nell'anno di riferimento, nella considerazione che la banca dati dell'Agenzia delle entrate - nella quale confluiscono le informazioni contenute nelle dichiarazioni d'intento - è stata resa accessibile anche all'Agenzia delle dogane.

Di conseguenza, sono state modificate le istruzioni per la compilazione del modello<sup>26</sup>, riconoscendosi che anche in relazione alle importazioni può essere compilato alternativamente il campo 1 oppure il campo 2 del riquadro "Dichiarazione", specificando in quest'ultimo caso l'importo del plafond che si presume di utilizzare per tali operazioni. Nella risoluzione l'Agenzia dichiara ormai superato l'orientamento espresso nella precedente risoluzione del Ministero delle finanze n. 355235 del 1985.

In conseguenza dell'ammessa possibilità di trasmettere una dichiarazione d'intento valida per più operazioni doganali fino a concorrenza dell'importo ivi indicato, l'Agenzia delle dogane, con la nota 20 aprile 2015, n. 46452, ha dichiarato di aver predisposto le procedure di controllo che consentiranno di monitorare il progressivo utilizzo del plafond. Nella declaratoria l'Agenzia delle dogane puntualizza, comunque, che tali procedure saranno attivate non appena si ridurrà la percentuale degli errori di compilazione riguardanti gli estremi delle dichiarazioni d'intento, attualmente molto alta<sup>27</sup>.

Posto che la corretta indicazione di questi dati è condizione necessaria per poter accedere alla banca dati delle dichiarazioni d'intento dell'Agenzia delle entrate ed attivare i controlli necessari per dispensare dalla consegna in dogana delle dichiarazioni d'intento e delle relative ricevute di trasmissione, nella nota in parola l'Agenzia delle dogane ha dichiarato di aver attivato in modo graduale, a partire dal 21 aprile 2015, controlli bloccanti che determinano lo scarto delle dichiarazioni d'intento i cui estremi sono indicati in maniera errata.

La data a partire dalla quale saranno utilizzate le procedure necessarie per l'utilizzo in dogana anche della dichiarazione d'intento valida per più operazioni sarà quindi comunicata dall'Agenzia delle dogane con una successiva nota. Fino a quel momento,

<sup>26</sup> L'aggiornamento è stato comunicato sul sito dell'Agenzia delle entrate il 20 aprile 2015.

<sup>27</sup> Le modalità di indicazione di tali dati sono state precisate in modo dettagliato dall'Agenzia delle dogane nella nota 11 febbraio 2015 n. 17631.

quindi, non potendo gli operatori avvalersi di tale possibilità, è ancora necessario trasmettere una dichiarazione d'intento per ogni singola operazione doganale.

Con questa stessa nota, inoltre, l'Agenzia delle dogane comunicherà la data a partire dalla quale non sarà più richiesta la consegna in dogana della copia cartacea delle dichiarazioni d'intento trasmesse telematicamente all'Agenzia delle entrate. Fino a tale data rimangono, quindi, valide le istruzioni impartite con la già citata nota n. 17631 dell'11 febbraio 2015.

## **5. Modalità di trasmissione della dichiarazione d'intento**

Come accennato, la dichiarazione d'intento deve essere presentata all'Agenzia delle entrate esclusivamente per via telematica (secondo le specifiche tecniche di cui all'allegato A al provvedimento del 12 dicembre 2014), sia direttamente, da parte dei soggetti abilitati a Entratel o Fisconline, che per mezzo di intermediari abilitati<sup>28</sup>. Questi ultimi sono tenuti a rilasciare al dichiarante una copia sia della dichiarazione inviata, che della ricevuta rilasciata dall'Agenzia delle entrate, che costituisce la prova dell'avvenuta trasmissione. La dichiarazione si considera trasmessa il giorno in cui l'Agenzia riceve i dati.

## **6. Sanzioni**

Tenendo conto della nuova disciplina, l'art. 20 del decreto semplificazioni ha riformulato la disciplina sanzionatoria contenuta nell'art. 7, comma 4-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, che riguarda le violazioni relative alle esportazioni. Come rilevato, nella formulazione previgente tale disposizione puniva con la sanzione dal cento al duecento per cento dell'imposta il cedente o il prestatore che ometteva di inviare, nei termini previsti, la comunicazione di intento o la inviava con dati incompleti o inesatti. Questa stessa sanzione è attualmente applicabile laddove il cedente o prestatore effettui operazioni nei confronti dell'esportatore abituale prima di aver ricevuto da parte di questi la dichiarazione d'intento ed averne riscontrato l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate.

<sup>28</sup> Si tratta dei soggetti di cui ai commi 2-bis e 3 dell'art. 3 del d.p.r. n. 322 del 1998.

## 7. Decorrenza della nuova disciplina e periodo transitorio

La nuova disciplina stabilita dall'art. 20 del decreto semplificazioni si applica alle dichiarazioni d'intento relative ad operazioni in sospensione d'imposta effettuate dal 1° gennaio 2015.

Come accennato, tuttavia, tenendo conto delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente - secondo cui in ogni caso le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza è fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti - nel provvedimento del 12 dicembre 2014 è previsto che fino all'11 febbraio 2015 poteva continuare ad applicarsi la precedente disciplina, in base alla quale l'obbligo comunicativo era a carico del fornitore. In tal caso, come confermato nella citata circolare n. 31/E del 2014 dell'Agenzia delle entrate, il fornitore non è tenuto a verificare l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento all'Agenzia.

Pertanto, ribadiamo, le dichiarazioni d'intento inviate con le precedenti modalità che esplicano effetti anche per operazioni poste in essere successivamente all'11 febbraio 2015 (si pensi, ad esempio, a quelle con valenza annuale), dal 12 febbraio 2015 devono essere nuovamente comunicate secondo le modalità stabilite dal decreto semplificazioni, ed il fornitore è tenuto a riscontrarne l'avvenuta trasmissione all'Agenzia delle entrate<sup>29</sup>.

Il Direttore Generale

**Micossi**

<sup>29</sup> Ulteriori chiarimenti riguardanti la disciplina transitoria sono stati forniti dall'Agenzia delle entrate al par. 4.1 della circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015.