

**Risposta n. 87**

**OGGETTO:** Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 -  
Tardivo invio del modello ANR/3

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

[ALFA], nel prosieguo istante, nell'espone quanto qui di seguito sinteticamente riportato, fa presente:

- di essere identificato ai fini IVA in Italia dal 16 aprile 2010;
- di aver nominato il 1° maggio 2017 un nuovo rappresentate legale. Tuttavia detta variazione è stata comunicata all'Agenzia delle entrate, a mezzo del modello ANR/3, il 29 aprile 2019 ovvero oltre il termine di trenta giorni di cui all'articolo 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA);
- che nelle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche IVA relative ai periodi d'imposta 2017 e 2018 nonché nella dichiarazione annuale per il periodo d'imposta 2017 è stato indicato il nome del precedente rappresentante legale.

Tanto premesso, l'istante chiede di conoscere quale sia la natura delle violazioni commesse ed il regime sanzionatorio applicabile.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In sintesi, l'istante è dell'avviso che il tardivo invio del modello ANR/3 nonché l'errata indicazione del rappresentante legale nelle comunicazioni e nella dichiarazione annuale IVA costituiscono violazioni meramente formali, per le quali l'articolo 6, comma 5-*bis*, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, dispone la non punibilità. E ciò perché:

- in alcune sentenze della giurisprudenza di merito si è affermato che il tardivo invio della comunicazione di variazione dati non può essere sanzionato qualora lo stesso non abbia inciso in alcun modo sull'attività di controllo e di accertamento dell'Amministrazione finanziaria né sulla determinazione e liquidazione dei tributi;

- le comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche IVA relative al periodo d'imposta 2017 sono state presentate tempestivamente e risultano corrette in ogni informazione, con la sola eccezione di quella relativa al rappresentante legale. Peraltro, i dati nelle stesse contenuti sono confluiti nella dichiarazione IVA 2018 relativa al periodo d'imposta 2017 che, presentata tardivamente il 30 aprile 2019, riporta l'indicazione del nuovo rappresentante legale;

- le comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche IVA relative al periodo d'imposta 2018 sono state ripresentate riportando, come unico dato variato, quello del nuovo rappresentante legale.

## **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In relazione alle violazioni commesse dall'istante si osserva, preliminarmente, che le stesse sono punite con sanzioni amministrative stabilite entro limiti minimi e massimi, in misura non proporzionale. In particolare:

- in caso di omessa presentazione della dichiarazione di inizio o variazione di attività di cui all'articolo 35-*ter* del decreto IVA ovvero di presentazione della stessa

con indicazioni incomplete o inesatte, si applica la sanzione "*da euro 500 a euro 2.000*" (articolo 5, comma 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471). La medesima disposizione prevede che la sanzione "*è ridotta ad un quinto del minimo se l'obbligato provvede alla regolarizzazione della dichiarazione presentata nel termine di trenta giorni dall'invito dell'ufficio*". Come chiarito dalla circolare ministeriale n. 23 del 25 gennaio 1999, "*tale attenuante specifica, [...], non esclude la possibilità di regolarizzazione spontanea*" delle violazioni commesse entro i termini di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997. Da tale precisazione discende che, pur essendo espressamente prevista, quale unica violazione punibile, l'omessa presentazione della dichiarazione di inizio o variazione di attività (oltre a quella di presentazione della stessa con indicazioni incomplete o inesatte), resta comunque sanzionabile - in forza della lettura coordinata dell'articolo 5, comma 6, del d.lgs. n. 471 del 1997 con quello concernente l'istituto del ravvedimento operoso di cui al predetto articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 - anche la presentazione della dichiarazione oltre i termini ordinariamente previsti;

- per l'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche di cui all'articolo 21-*bis* del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, si applica "*la sanzione amministrativa da euro 500 a euro 2.000*" (articolo 11, comma 2-*ter*, del d.lgs. n. 471 del 1997);

- fuori dai casi di omessa o infedele presentazione della dichiarazione, se in quest'ultima sono, tra l'altro, "*omessi o non sono indicati in maniera esatta e completa dati rilevanti per l'individuazione del contribuente e, se diverso da persona fisica, del suo rappresentante, [...], si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000*" (articolo 8, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997).

Quanto alla natura delle ricordate violazioni, la circolare n. 11/E del 15 maggio 2019 ha chiarito che le stesse hanno carattere "formale" rientrando tra le "*inosservanze di formalità ed adempimenti suscettibili di ostacolare l'attività di*

*controllo, anche solo in via potenziale".*

Pertanto, nel caso prospettato dall'istante, si ritiene che non ricorrano i presupposti per applicare la causa di non punibilità di cui all'articolo 6, comma 5-*bis*, del d.lgs. n. 472 del 1997, che è prevista per le sole violazioni cd. meramente formali, ossia che non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo e che comunque non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo. Peraltro, come chiarito dalla circolare n. 77/E del 3 agosto 2001, sono gli uffici dell'amministrazione finanziaria che, nell'ambito della loro attività di contestazione delle violazioni e irrogazione delle sanzioni, devono "*valutare in concreto (a posteriori), nei singoli casi specifici, se gli illeciti commessi abbiano determinato pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo*". Detta valutazione, pertanto, esula dalle attribuzioni esercitabili in sede di risposta ad interpello, che è strumento finalizzato alla interpretazione delle norme tributarie.

Resta, comunque, salva la possibilità per l'istante di regolarizzare le violazioni commesse mediante l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997.

A completamento di quanto sopra rappresentato, in relazione all'errata indicazione dei dati del rappresentante legale nella dichiarazione annuale IVA 2018 per il 2017, "*presentata in ritardo il 30 aprile 2019*" (come affermato dallo stesso istante), si fa presente che quest'ultima deve considerarsi omessa perché è stata inviata oltre i termini di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e all'articolo 2, comma 7, del medesimo decreto. Tuttavia, essendo stata presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui l'istante abbia avuto formale conoscenza, "*si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione, con un minimo di euro 200*"

(articolo 5, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997). Come chiarito dalla circolare 42/E del 12 ottobre 2016, dette sanzioni "*non possono essere spontaneamente regolarizzate mediante l'istituto del ravvedimento operoso*".

**IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO**

**(firmato digitalmente)**