



Fiscal News

La circolare di aggiornamento professionale

N. 81

17.03.2016

Contestazione partita IVA *dormiente*: gli strumenti di difesa

Categoria: Accertamento e riscossione
Sottocategoria: Accertamento e controlli

Migliaia sono le lettere dell'Agenzia delle Entrate che in questi giorni vengono recapitate al domicilio di altrettanti contribuenti che, loro malgrado, scoprono di essere (*ancora*) titolari di una partita IVA per un'attività cessata, magari, da svariati decenni.

Il documento recapitato, qualificato come "**comunicazione**", rende noto al contribuente che l'Agenzia procederà alla chiusura d'ufficio della partita IVA indicata nella medesima lettera, attribuendo un termine di 30 giorni per la regolarizzazione della violazione di omessa comunicazione della chiusura dell'attività pagando una sanzione di € 172, con l'avvertenza che, in mancanza di regolarizzazione, verrà iscritta a ruolo a titolo definitivo e affidata all'Agente della riscossione la sanzione piena di € 516.

Le domande che sorgono spontanee in capo al contribuente (che ha cessato in tempi remoti la propria attività d'impresa o di lavoro autonomo) dopo la lettura di una tale comunicazione sono sostanzialmente le seguenti: può l'Agenzia delle Entrate pretendere somme a titolo sanzionatorio per un ipotetico inadempimento risalente nel tempo? Quali sono gli strumenti probatori e di difesa per evitare l'irrogazione della sanzione indicata nella comunicazione?

La dichiarazione di cessazione dell'attività

Disposizioni normative

D.P.R. n. 633/1972 - Art. 35. Disposizione regolamentare concernente le dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione attività.

(...)

3. In caso di variazione di alcuno degli elementi di cui al comma 2 o **di cessazione dell'attività, il contribuente deve entro trenta giorni farne dichiarazione** ad uno degli uffici indicati dal comma 1, utilizzando modelli conformi a quelli approvati con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate. Se la variazione comporta il trasferimento del domicilio

fiscale essa ha effetto dal sessantesimo giorno successivo alla data in cui si è verificata. In caso di fusione, scissione, conferimenti di aziende o di altre trasformazioni sostanziali che comportano l'estinzione del soggetto d'imposta, la dichiarazione è presentata unicamente dal soggetto risultante dalla trasformazione.

4. In caso di cessazione dell'attività il termine per la presentazione della dichiarazione di cui al comma 3 **decorre dalla data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda**, per le quali rimangono ferme le disposizioni relative al versamento dell'imposta, alla fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione. Nell'ultima dichiarazione annuale deve tenersi conto anche dell'imposta dovuta ai sensi del n. 5) dell'articolo 2, da determinare computando anche le operazioni indicate nel quinto comma dell'articolo 6, per le quali non si è ancora verificata l'esigibilità dell'imposta.

(...)

15-quinquies. L'Agenzia delle Entrate, sulla base dei dati e degli elementi in possesso dell'anagrafe tributaria, individua i soggetti titolari di partita IVA che, pur obbligati, non abbiano presentato la dichiarazione di cessazione di attività di cui al comma 3 e comunica agli stessi che provvederà alla cessazione d'ufficio della partita IVA. Il contribuente che rilevi eventuali elementi non considerati o valutati erroneamente può fornire i chiarimenti necessari all'Agenzia delle Entrate entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione. La somma dovuta a titolo di sanzione per l'omessa presentazione della dichiarazione di cessazione di attività è iscritta direttamente nei ruoli a titolo definitivo. L'iscrizione a ruolo non è eseguita se il contribuente provvede a pagare la somma dovuta con le modalità indicate nell'articolo 19 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione. In tal caso l'ammontare della sanzione dovuta è ridotto ad un terzo del minimo.

Ai sensi dell'art. 35, comma 3 del DPR n. 633/1972, il **soggetto passivo IVA** che ha cessato la propria attività d'impresa o di lavoro autonomo, deve darne comunicazione all'Agenzia delle Entrate, entro trenta giorni, compilando un apposito modulo.

L'omissione di tale comunicazione nei termini prescritti è punita, a mente dell'art. 5, comma 6 del D.Lgs. n. 471/1997, con una sanzione compresa tra 500 euro e 2.000 euro¹.

¹ Misure previste a seguito della revisione sanzionatoria operata sul D.Lgs. n. 471/1997 dal D.Lgs. n. 158/2015, in vigore dal 1° gennaio 2016, in virtù di quanto stabilito dall'art. 1, comma 133 della Legge n. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016).

A norma del successivo comma 15-quinquies (inserito dal D.L. 98/2011 e successivamente modificato dal D.L. 16/2012), l'Agenzia delle Entrate, sulla base dei dati e degli elementi in possesso dell'anagrafe tributaria, individua i soggetti titolari di partita IVA che, pur obbligati, non abbiano presentato la predetta dichiarazione di cessazione di attività; successivamente, l'ufficio comunica a tali soggetti che provvederà alla cessazione d'ufficio della partita IVA.

Ricevuta tale comunicazione il contribuente, che rilevi eventuali elementi non considerati o valutati erroneamente dall'ufficio, può fornire i chiarimenti necessari entro i trenta giorni successivi.

Qualora l'Ufficio, sulla base degli elementi risultanti dall'Anagrafe tributaria e di quelli eventualmente forniti dal contribuente, intenda procedere alla contestazione della violazione di omessa presentazione della dichiarazione di cessazione dell'attività, potrà iscrivere direttamente a ruolo a titolo definitivo la sanzione prevista per tale omissione, affidandone l'incasso ad Equitalia; il contribuente può tuttavia evitare l'iscrizione a ruolo della sanzione piena, versando nello stesso termine di 30 giorni dal ricevimento della comunicazione una sanzione pari a un terzo del minimo edittale (ossia la somma di € 167,67).

Come si evince dal testo normativo, il Legislatore del 2011 ha introdotto una norma (il comma 15-quinquies) finalizzata a *ripulire* la banca dati dell'Anagrafe tributaria da posizioni non più attive (le cc.dd. partite IVA *dormienti*).

In realtà, il testo dell'art. 15-quinquies da ultimo citato, nella sua versione originaria introdotta dall'art. 23, comma 22 del D.L. n. 98/2011, prevedeva la revoca d'ufficio del numero di partita IVA, qualora per tre annualità consecutive il titolare non avesse esercitato l'attività d'impresa o di arti e professioni o, se obbligato alla presentazione della dichiarazione annuale in materia d'imposta sul valore aggiunto, non avesse adempiuto a tale obbligo.

Il successivo comma 23 del medesimo art. 23 citato introduceva quindi una sorta di sanatoria (analogamente a quanto già fatto in passato in altre occasioni), per cui il contribuente che avesse dimenticato di presentare la citata dichiarazione di cessazione attività entro 30 dalla chiusura della stessa, poteva sanare la violazione versando entro il 31 marzo 2012 un importo pari alla sanzione minima indicata nell'art. 5, comma 6 del D.Lgs. n. 471/1997, ridotta ad un quarto (ossia la somma di € 129), sempreché nel frattempo la violazione non fosse già stata constatata.

Disposizioni normative

D.Lgs. n. 471/1997 - Art. 5. Violazioni relative alla dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto e ai rimborsi.

(...)

6. Chiunque, essendovi obbligato, non presenta una delle dichiarazioni di inizio, variazione o cessazione di attività, previste dagli articoli 35 e 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, o la presenta con indicazioni incomplete o inesatte tali da non consentire l'individuazione del contribuente o dei luoghi ove è esercitata l'attività o in cui sono conservati libri, registri, scritture e documenti è punito con sanzione da euro 500 a euro 2.000. È punito con la medesima sanzione chi presenta la richiesta di registrazione o le comunicazioni di cui all'articolo 74-quinquies, commi 1 e 4, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con indicazioni incomplete o inesatte, anche relativamente all'indirizzo di posta elettronica e all'URL del sito web, tali da non consentire l'individuazione del contribuente o dei luoghi ove è esercitata l'attività. 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 già accennato, l'omessa presentazione della comunicazione di cessazione dell'attività, nel termine di 30 giorni dal suo verificarsi, è punita, ai sensi dell'art. 5, comma 6 del D.Lgs. n. 471/1997, con una sanzione amministrativa da euro 500 a euro 2.000.

Va in merito precisato che trattasi di una violazione ad effetto istantaneo, nel senso che si perfeziona allo spirare del trentesimo giorno dalla cessazione dell'attività di impresa o di lavoro autonomo, ossia dal momento in cui il contribuente perde la qualifica di "soggetto passivo" ai fini della normativa IVA.

Per talune tipologie di contribuenti, soggetti al regime di pubblicità costitutiva o dichiarativa conseguente alla registrazione alla Camera di Commercio (Registro delle imprese), la data di cessazione dell'attività risulterà dalla stessa banca dati di quest'ultima (ovviamente qualora la comunicazione di cessazione sia stata effettuata).

Al di fuori di tali casi può essere più complesso individuare in modo certo la data di cessazione dell'attività; per la gran parte dei contribuenti si potrebbe fare riferimento alla conclusione di quelle attività a contenuto liquidatorio

consistenti, a titolo esemplificativo, nel pagamento di tutti i debiti, nell'incasso dei crediti ancora aperti, nella cessione dei beni strumentali (anche con fatturazione per autoconsumo), nella cancellazione da albi professionali, ruoli, elenchi che abilitavano l'esercizio della specifica attività.

In alcuni casi la data di cessazione dell'attività viene autocertificata dallo stesso soggetto passivo, mediante indicazione nella dichiarazione di cessazione prevista dal citato art. 35, comma 3 del DPR n. 633/1972.

Qualunque sia la modalità di individuazione del *dies a quo*, dallo stesso decorre il termine di trenta giorni per provvedere all'adempimento normativo, con la precisazione che scaduto tale termine, la violazione si deve ritenere perfezionata.

Il *dies a quo* rileva, tuttavia, non solo ai fini della legittimazione del potere sanzionatorio da parte dell'ufficio ai sensi degli artt. 16 e 17 del D.Lgs. n. 472/1997, ma anche, ad esempio, in relazione all'applicazione di alcuni istituti previsti dallo stesso decreto, quali il ravvedimento operoso previsto dall'art. 13 e la decadenza di cui al successivo art. 20.

Il ravvedimento operoso

Disposizioni normative

D.Lgs. n. 472/1997 - Art. 13. Ravvedimento.

1. La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;

a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;

b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del

tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;

b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;

b-quater) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;

c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis), b-ter) e b-quater) si applicano ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

1-ter. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

1-quater. Il pagamento e la regolarizzazione di cui al presente articolo non

precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.

2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

4. (abrogato)

5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione.

Con la Legge di Stabilità 2015 (cfr art. 1, comma 637 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190), al fine di incentivare ulteriormente la "compliance fiscale" l'istituto in questione è stato oggetto di una profonda rivisitazione, che ne ha notevolmente ampliato modalità e termini e, quindi, la rilevanza per il contribuente che ora può guardare a tale strumento come un'efficace possibilità di regolarizzare la propria posizione con il Fisco, a costi tutto sommato, contenuti, in un più ampio orizzonte temporale.

In particolare, l'omissione della dichiarazione *de qua* rientra tra quelle regolarizzabili ai sensi del citato art. 13, mediante presentazione tardiva della dichiarazione di cessazione attività, beneficiando di uno sconto sanzionatorio che parte da 1/9 del minimo qualora la dichiarazione omessa sia presentata entro 90 giorni dal termine previsto dalla norma e arriva ad 1/5 del minimo qualora la violazione venga regolarizzata dopo la sua formalizzazione in un processo verbale di constatazione, ritualmente notificato al contribuente.

Giova evidenziare che la violazione in questione (concernendo un tributo, l'IVA, gestito dall'Agenzia delle Entrate), alla luce dell'attuale formulazione della norma in commento, può essere sanata fino al limite della decadenza accertativa; così ad esempio, il contribuente che avesse cessato l'attività il 30/06/2012, senza presentare la dichiarazione di cessazione entro il 30/07/2012, potrebbe regolarizzare l'omissione nell'anno 2016, ai sensi dell'art. 13, comma 1, lett. b-ter del D.Lgs. n. 472/1997, versando la sanzione prevista dall'art. 5, co. 6 del D.Lgs. n. 471/1997, ridotta a 1/6 del minimo (ossia versando l'importo di € 83,33), salvo la violazione non sia stata nel

frattempo constatata per cui il ravvedimento sarà consentito ai sensi della successiva lett. b-quater versando la sanzione pari a 1/5 del minimo edittale (ossia € 100).

La decadenza del potere di contestazione

Disposizioni normative

D.Lgs. n. 472/1997 - Art. 20. Decadenza e prescrizione.

1. L'atto di contestazione di cui all'articolo 16, ovvero l'atto di irrogazione, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi. Entro gli stessi termini devono essere resi esecutivi i ruoli nei quali sono iscritte le sanzioni irrogate ai sensi dell'articolo 17, comma 3.

2. Se la notificazione è stata eseguita nei termini previsti dal comma 1 ad almeno uno degli autori dell'infrazione o dei soggetti obbligati in solido, il termine è prorogato di un anno.

3. Il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni. L'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione, che non corre fino alla definizione del procedimento.

Le violazioni amministrative tributarie sono per lo più "ad effetto istantaneo", nel senso che si devono considerare commesse in un preciso momento storico; più in dettaglio, possono consistere in:

- violazioni di tipo commissivo, che si assumono commesse nel giorno in cui è stata posta in essere l'irregolarità (es: presentazione della dichiarazione infedele, emissione di una fattura falsa);
- violazioni di tipo omissivo, che si devono intendere, invece, commesse all'inutile spirare del termine legale previsto per il relativo adempimento (es: omessa fatturazione, omessa dichiarazione).

La violazione di omessa presentazione della dichiarazione di cessazione attività deve necessariamente essere ricompresa nell'ambito della seconda categoria, essendo previsto un termine perentorio di 30 giorni per la sua presentazione.

Il termine citato rileva, tuttavia, anche ai fini del potere di contestazione riconosciuto in capo all'Amministrazione Finanziaria che, ai sensi dell'art. 20, co. 1 del D.Lgs. n. 472/1997, può essere esercitato entro due specifici termini temporali alternativi:

**Le comunicazioni
ex comma 15-
quinquies
dell’Agenzia delle
Entrate**

- 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione;
- diverso termine previsto per l’accertamento dei singoli tributi.

Peraltro, entro gli stessi termini devono essere resi esecutivi i ruoli nei quali sono iscritte le sanzioni irrogate a seguito di controlli automatizzati.

Ora, trattandosi, nel caso in esame, di violazione commessa nel comparto tributario dell’IVA, per il quale l’art. 57 del DPR n. 633/1972 prevede specifici termini decadenziali ai fini accertativi, è possibile affermare che la medesima violazione (se commessa entro il 31/12/2015²) possa essere efficacemente contestata dall’Ufficio entro³:

- il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione annuale IVA;
- il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui doveva essere presentata la dichiarazione annuale IVA (in caso di omissione).

Ciò comporta, ad esempio, che se il contribuente ha chiuso la propria attività di lavoro autonomo il 30 settembre 2008 (presentando l’ultima dichiarazione annuale iva nell’anno 2009), omettendo tuttavia la prescritta dichiarazione di cessazione attività entro il 30 ottobre 2008, tale violazione poteva essere efficacemente contestata dall’Ufficio entro il 31 dicembre 2013 e non oltre, essendo in tal giorno decaduta la potestà sanzionatoria dell’Amministrazione Finanziaria con riferimento a tutte le violazioni commesse nel 2008.

Ai sensi della normativa testé citata, l’Agenzia delle Entrate può legittimamente contestare la mancata comunicazione di chiusura della partita IVA da parte del contribuente qualora la stessa risulti ancora attiva al sistema informativo dell’Anagrafe tributaria, ma non sia di fatto utilizzata (nel senso che il contribuente da anni non effettua operazioni attive e/o passive e non presenta la dichiarazione annuale IVA); contestualmente l’Ufficio può disporre la chiusura d’ufficio della medesima partita IVA.

In concreto, al contribuente viene recapitata una comunicazione (a mezzo raccomandata), formalizzata dalla **Direzione Centrale Tecnologie e Innovazione** dell’Agenzia delle Entrate, nella quale vengono riepilogate le

² Per le annualità d’imposta successive al 2015, i termini decadenziali per l’accertamento ai fini IVA sono stati modificati, per cui l’Ufficio potrà contestare le relative violazioni entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, ovvero entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione doveva essere presentata (in caso di omissione).

³ Fatti salvi i casi di responsabilità per violazioni penal-tributarie tempestivamente rapportata all’Autorità giudiziaria, nel qual caso i termini sono raddoppiati.

informazioni risultanti sulla partita IVA ancora aperta a sistema, con gli avvisi previsti dalla citata normativa, ivi compresa la possibilità di rivolgersi al Call center (nr. 848.800.444) per fornire chiarimenti o ricevere informazioni.

Viene inoltre indicato l'Ufficio territoriale presso il quale vi è la possibilità di ottenere ulteriori informazioni ed effettuare specifiche richieste (presso tale ultimo ufficio è possibile, ad esempio, ottenere la stampa della propria anagrafica fiscale con l'indicazione della data di apertura della partita IVA oggetto di contestazione).

Peraltro, le comunicazioni recapitate in questi giorni a molti contribuenti, poi pervenute sulle scrivanie dei loro consulenti, dimostrano un clamoroso **difetto di aggiornamento** della citata Direzione Centrale; vengono infatti riportate misure sanzionatorie non più in vigore dal 1° gennaio 2016, per effetto delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158/2015.

Si legge, in particolare, negli avvisi che il contribuente può regolarizzare la violazione versando **la somma di 172 euro entro 30 giorni** (in luogo del corretto importo di € 167,67) dalla data della comunicazione e che se lo stesso non provvederà a tale versamento, l'Agenzia applicherà **la sanzione intera di euro 516** (in luogo del corretto importo di € 500) affidandone l'incasso all'Agente della riscossione.

Trattasi, evidentemente, di comunicazioni non corrette sotto il profilo formale e, come tali, quanto meno da rivedere in autotutela da parte dell'Agenzia delle Entrate, mediante correzione degli importi secondo le misure attualmente previste dal citato art. 5, comma 6 del D.Lgs. n. 471/1997, misure valide, in virtù del principio del ***favor rei***, anche per le violazioni commesse entro il 31/12/2015, come peraltro precisato dalla stessa Agenzia nella **Circolare n. 4/E del 04/03/2016**.

L'intempestività della comunicazione

Il problema che molti contribuenti si trovano tuttavia ad affrontare nel momento in cui ricevono un avviso di tal sorta, è soprattutto di natura probatoria; spesso, infatti, si tratta di attività cessate da decenni, attività in relazione alle quali i contribuenti stessi non possiedono più alcun documento idoneo a provare con assoluta certezza la data di effettiva cessazione (non essendone, peraltro, obbligati nemmeno sotto il profilo civilistico dopo il decorso di dieci anni dalla data dell'ultima operazione effettuata).

Ovviamente tale problematica non sussisterebbe nel momento in cui l'Agenzia delle Entrate procedesse ai controlli automatizzati sulle partite IVA (poiché dispone in tempo reale di tutte le informazioni a ciò necessarie) in tempi ragionevoli e non a distanza di decenni.

Il legittimo affidamento

Al di là della legittimità degli avvisi inviati a masse di contribuenti che, evidentemente, risultano ancora titolari di partite IVA da molto tempo inutilizzate, il comportamento dell'Agenzia delle Entrate, oltre che evidentemente inopportuno, appare censurabile quanto meno sotto il profilo della lesione di alcuni principi sanciti dallo Statuto del contribuente, quali:

- il legittimo affidamento di cui all'art. 10, comma 1 della Legge n. 212/2000, per cui i rapporti tra contribuente e Amministrazione Finanziaria dovrebbero conformarsi al principio della collaborazione e della buona fede e tale non appare la pretesa di dover provare fatti capitati, in molti casi, molti anni prima;
- la tempestiva informazione, di cui all'art. 6, co. 2 della stessa Legge, per cui l'Amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare (...) l'irrogazione di una sanzione.

Si ritiene, infatti, che l'Agenzia delle Entrate sia in possesso di tutti gli elementi necessari per notificare tempestivamente il contribuente sulla presenza di situazioni anomale concernenti la titolarità della partita IVA (si pensi, ad esempio, al fatto che il contribuente, pur essendo titolare di partita IVA, non presenti la dichiarazione annuale IVA da anni, non abbia mai presentato lo "spesometro", né la partita IVA oggetto di contestazione risulti nello "spesometro" presentato da altri contribuenti e, ancor prima, negli elenchi clienti e fornitori).

Al di là dei casi in cui il contribuente abbia cessato l'attività nel corso del quinquennio precedente, senza provvedere alla dichiarazione di cui all'art. 35, comma 3 del DPR n. 633/1972, nel qual caso non si ravvisano criticità di sorta nella gestione della comunicazione ex comma 15-quinquies, si segnalano le seguenti situazioni che dovranno essere trattate dal contribuente con particolare attenzione.

Ci si riferisce, in particolare, ai seguenti casi, peraltro tutt'altro che infrequenti:

- a. il contribuente non è mai stato titolare di partita IVA;

Gli strumenti di difesa del contribuente

- b. il contribuente ha effettivamente presentato la comunicazione di cessazione dell'attività in tempi remoti, in formato cartaceo (quando non esisteva ancora il canale telematico), ad esempio presso l'Ufficio distrettuale delle II.DD. allora esistente, o ad altro ufficio finanziario, ma tali dati per qualche motivo non sono stati inseriti poi a sistema e, considerato il tempo trascorso, la documentazione probatoria non è più disponibile;
- c. il contribuente ha effettivamente cessato l'attività decenni or sono, non ha presentato entro i successivi 30 giorni la comunicazione di cessazione richiesta dalla norma e quindi ha commesso una violazione che, tuttavia, non potrebbe essere più perseguita sotto il profilo amministrativo, per intervenuta decadenza ex art. 20 del D.Lgs. n. 472/1997.

Il furto di identità

Il contribuente, cui venga recapitata una comunicazione concernente la titolarità di una cd. *partita IVA dormiente*, che tuttavia lo stesso non ha mai attivato, dovrà procedere come segue:

- recarsi tempestivamente all'ufficio territoriale dell'Agenzia delle Entrate segnalato nella comunicazione e richiedere la stampa dell'anagrafica da cui risulti l'attribuzione della partita IVA, nonché della dichiarazione di inizio attività (se disponibile a sistema), in cui risulteranno i dati del soggetto che ha presentato quest'ultima dichiarazione, compresi gli estremi del documento di identità;
- appurato che l'apertura della partita IVA è stata fraudolentemente operata da altra persona che si è sostituita al titolare (esibendo ad esempio un falso documento di identità), recarsi immediatamente ad un ufficio di polizia per denunciare il cd. "furto di identità", previsto e punito dall'art. 494 del Codice penale, esibendo i documenti acquisiti presso l'Agenzia delle Entrate;
- ritornare all'ufficio territoriale per depositare copia della denuncia, richiedendo nel contempo l'annullamento in autotutela della comunicazione ricevuta e, in ogni caso, la chiusura d'ufficio della partita IVA *abusiva*⁴.

⁴ La violazione, nel caso ipotizzato, non può essere contestata al contribuente indicato, per assenza dell'elemento psicologico (dolo o colpa) richiesto per la responsabilità amministrativa, alla luce del combinato disposto dagli artt. 5 e 6 del D.Lgs. n. 472/1997.

Ovviamente si suggerisce di completare il procedimento indicato entro i trenta giorni indicati nella comunicazione, in modo da evitare l'ulteriore corso della contestazione presso l'Agente della riscossione.

Chiusura della partita IVA o dell'attività in tempi remoti

Il contribuente che ha effettivamente esercitato un'attività d'impresa o di lavoro autonomo, che tuttavia è cessata da molti anni (e comunque almeno oltre il quinquennio precedente il ricevimento della comunicazione in questione), dovrà procedere come segue:

- recarsi tempestivamente all'ufficio territoriale dell'Agenzia delle Entrate segnalato nella comunicazione e richiedere la stampa dell'anagrafica da cui risulti l'attribuzione della partita IVA, della dichiarazione di inizio attività (se disponibile a sistema), nonché dell'ultima dichiarazione annuale IVA presentata;
- raccogliere ogni documento e informazione utile per dimostrare di aver effettivamente presentato la dichiarazione di cessazione attività, ovvero di aver effettivamente cessato l'attività prima del precedente quinquennio.

È evidente come spesso i contribuenti, raggiunti da comunicazioni ex art. 35, comma 15-quinquies per attività chiuse anni or sono, possano non essere più in grado di provare la data certa della chiusura della partita IVA o dell'attività; pur tuttavia, si forniscono i seguenti spunti che potrebbero essere considerati decisivi dall'ufficio territoriale, al fine di escludere la responsabilità per la violazione dell'art. 35, terzo comma del DPR n. 633/1972, perché non commessa, ovvero in quanto **decaduta sotto il profilo accertativo**.

Trattasi evidentemente di elementi indiziari, da rapportare al caso concreto, che tuttavia, se caratterizzati da precisione e concordanza, possono assurgere ad dignità probatoria; sotto tale profilo, il contribuente potrebbe, ad esempio dimostrare:

- lo svolgimento da anni **attività di lavoro dipendente** a tempo pieno, intrapresa dopo aver cessato quella di lavoro autonomo o d'impresa (incompatibile, ad esempio, con la posizione di pubblico dipendente);
- la presentazione della comunicazione di cessazione alla **camera di commercio** o ad altri enti pubblici (es: Inps, Inail);
- l'impossibilità di svolgere l'attività corrispondente alla partita IVA per la **perdita dei requisiti** che ne autorizzavano l'esercizio;
- la **chiusura della sede** di esercizio dell'attività;
- la **chiusura delle utenze** (gas, acqua, luce, telefono);

- la *cessazione del contratto di affitto* della sede dell'attività;
- il **perfezionamento della fase liquidatoria** (cessione dei beni strumentali, licenziamento del personale dipendente);
- di aver presentato per uno svariato numero di anni la dichiarazione dei redditi con **mod. 730**, circostanza questa incompatibile con il possesso di una partita IVA (ragion per cui l'Agenzia avrebbe potuto e dovuto evidenziare l'irregolarità in modo tempestivo);
- di aver presentato da anni la dichiarazione dei redditi con mod. Unico, priva del quadro IVA e del quadro Irap, senza che l'ufficio abbia mai evidenziato irregolarità di sorta.

I predetti elementi possono utilmente essere integrati da una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, in cui il contribuente dichiara, sotto la propria responsabilità, anche ai fini penali, la data in cui l'attività riconducibile alla partita IVA *dormiente* sia stata effettivamente cessata.

Anche in tali casi, ovviamente, sarà opportuno completare la fase probatoria entro il termine di 30 giorni indicato nella comunicazione di irregolarità.

I modelli dichiarativi

Tra i mezzi di prova idonei a dimostrare la cessazione dell'attività in un determinato periodo del passato, particolare attenzione va rivolta ai modelli dichiarativi presentati dal contribuente nelle precedenti annualità d'imposta.

L'informazione, oltre a costituire efficace strumento di prova a posteriori per il contribuente, dovrebbe essere utilizzata, ancor prima, dagli uffici per isolare quelle situazioni anomale evidenti, cui far conseguire la comunicazione di irregolarità ex comma 15-quinquies.

In particolare, in merito alla dichiarazione annuale IVA, va osservato che:

- l'obbligo di presentazione consegue alla qualifica di "soggetto passivo" ai sensi del DPR n. 633/1972 e, più a monte, ai sensi della direttiva comunitaria di riferimento (fatti salvi i casi espressi di esonero);
- è "soggetto passivo" ai fini IVA, colui che effettua cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili (ex art. 17 del DPR n. 633/1972).

In merito all'Irap, va osservato che l'obbligo dichiarativo consegue all'esercizio abituale di attività autonomamente organizzate, dirette alla produzione o allo

scambio di beni, ovvero alla prestazioni di servizi (in altri termini, qualora venga esercitata attività d'impresa).

Atteso il quadro normativo delineato, l'Agenzia delle Entrate potrebbe facilmente desumere la cessazione dell'attività (e, quindi, lo *status dormiente* della relativa partita IVA) in capo al contribuente, qualora, da più annualità quest'ultimo:

- non presenti la dichiarazione annuale IVA;
- non presenti la dichiarazione Irap;
- non presenti lo spesometro;
- non risulti nello spesometro di altri contribuenti;

e, di contro:

- dichiarare il proprio reddito mediante presentazione del mod. 730 mai contestato (che, si ribadisce, è inibito per il soggetto titolare di partita IVA);
- presenti il mod. Unico ai fini reddituali mediante compilazione di quadri diversi da quelli previsti per il reddito di impresa o di lavoro autonomo;
- pur non presentando la dichiarazione dei redditi, risulti aver prodotto redditi debitamente certificati dal committente, a titolo di lavoro dipendente o lavoro autonomo occasionale.

L'incrocio di tali informazioni, si ribadisce, prima di costituire utile mezzo di prova per il contribuente che intenda impugnare (ovviamente in sede amministrativa e non giudiziale attesi gli importi in gioco) le comunicazioni di omessa dichiarazione di cessazione attività, dovrebbe rappresentare lo strumento sistematicamente utilizzato dall'Agenzia delle Entrate per gestire in modo razionale la propria banca dati delle partite IVA, provvedendo alla tempestiva eliminazione d'ufficio delle posizioni non più attive.

- Riproduzione riservata -