

I RAPPORTI TRA FISCO E CONTRIBUENTI NELLA FASE EMERGENZIALE

e

Art. 108 DDL

Procedura d'infrazione 2008-2010 -
Adeguamento della normativa IVA

Avv. Gabriele Sepio

I RAPPORTI TRA FISCO E CONTRIBUENTI NELLA FASE EMERGENZIALE

Avv. Gabriele Sepio

Premessa

Nel corso degli incontri finora svolti ci siamo occupati di chiarire in che modo i vari Decreti intervenuti nella fase emergenziale, passo dopo passo, hanno tentato di regolare i rapporti di natura procedimentale e processuale tra Amministrazione e contribuenti.

Il legislatore, come è noto, è intervenuto con una serie di Decreti Legge, con cui ha cercato di porre rimedio alla crisi derivante dall'emergenza epidemiologica.

I Decreti Legge possono essere suddivisi in «due ondate», così come si è manifestato il Covid nel nostro Paese. In effetti, i primi decreti (D.L. Cura Italia, Liquidità e Rilancio), emanati nel corso della primavera-estate 2020, rispondevano alla «prima ondata» del Covid-19. I secondi, invece, emanati tra la fine dell'estate e l'autunno, sono in larga misura dovuti alla «seconda ondata» del Covid-19.

Nei precedenti incontri, ci siamo soffermati sui Decreti della «prima ondata»; oggi maggiormente su quelli della «seconda», con l'intenzione di creare una visione d'insieme delle novità che, tramite questa legislazione di eccezionale urgenza, modificano il contenzioso, l'accertamento, e la riscossione tributaria nel 2020 e negli anni futuri.

I DECRETI LEGGE PER RISPONDERE ALL'EMERGENZA EPIDEMIOLOGICA DA CORONAVIRUS

Il numero di Decreti Legge emanati è piuttosto cospicuo e rischia di creare confusione per chi si vuole approcciare alle novità, anche perché molte disposizioni dei Decreti successivi apportano modifiche e proroghe a quelle contenute nei Decreti precedenti, non rendendo immediatamente comprensibili le previsioni, caratterizzate da molteplici rimandi normativi. Sembra utile, quindi, cominciare l'esposizione elencando brevemente i Decreti che hanno riguardato da vicino il contenzioso, l'accertamento e la riscossione tributaria, al fine di delineare meglio il perimetro legislativo che ci occupa.

I DECRETI DELLA «PRIMA» e «SECONDA ONDATA»

Con riguardo alla «prima ondata», limitandoci alle materie che quest'oggi sono di approfondimento, vanno menzionati i seguenti Decreti Legge:

- D.L. 17.3.2020, n. 18 (Decreto Cura Italia), conv. con mod. dalla L. 24.4.2020, n. 27;
- D.L. 8.4.2020, n. 23 (Decreto Liquidità), conv. con mod. dalla L. 5.6.2020, n. 40;
- D.l. 19.5.2020, n. 34 (Decreto Rilancio), conv. con mod. dalla L. 17.7.2020, n. 77;
- D.L. 14.8.2020, n. 104 (Decreto agosto), conv. con mod. dalla L. 13.10.2020, n. 126;

Con riferimento alla «seconda ondata», invece:

- D.L. 7.10.2020, n. 125, conv. con mod. dalla L. 27.11.2020, n. 159 (proroga dello stato d'emergenza a gennaio 2021);
- D.L. 20.10.2020, n. 129 (Decreto Riscossione), abrogato dall'art. 1, comma 2, L. 27 novembre 2020, n. 159, a decorrere dal 4 dicembre;
- D.L. 28.10.2020, n. 137 (Decreto Ristori);
- D.L. 9.11.2020, n. 149 (Decreto Ristori-bis);
- D.L. 23.11.2020, n. 154 (Decreto Ristori-ter);
- D.L. 30.11.2020, n. 157 (Decreto Ristori-quater).

LE NOVITA' IN MATERIA DI RISCOSSIONE, ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Nel prosieguo dell'analisi, ci soffermeremo sulle novità recate dai Decreti appena indicati relativamente alle tre seguenti materie, sotto il profilo del diritto tributario:

- Riscossione;
- Accertamento;
- Contenzioso.

Si tratta di previsioni diverse, ma tutte accomunate in linea di massima dalla stessa *ratio*: il legislatore è intervenuto prevedendo proroghe e deroghe eccezionali alla disciplina ordinaria, con l'intento di far fronte all'impatto che il Covid-19 ha provocato nel nostro Paese. Si pensi alle varie disposizioni che hanno differito i pagamenti dei debiti tributari, tenendo conto della crisi economica, oppure alla sospensione dei processi e delle pubbliche udienze o dell'attività di «front office» con gli Uffici finanziari, per limitare gli assembramenti.

Ne è derivata una legislazione frastagliata, di urgenza, dove le norme sono state scritte «in fretta» per cercare di risolvere i problemi più evidenti. Conseguentemente, le norme dei Decreti successivi, da un lato, intervengono per «correggere il tiro» rispetto ad eventuali incongruenze o omissioni di quelle precedenti, dall'altro prorogando le varie scadenze, dando atto del perdurare del Covid-19 in Italia con la seconda ondata. In altri casi, invece, anche i decreti successivi dispongono vere e proprie novità.

Nel prosieguo dell'analisi, si cercherà di descrivere le disposizioni più importanti delle materie sopra indicate, anche delineando i vari mutamenti che la disciplina ha subito tra un Decreto e l'altro.

Attività dell'Agente della Riscossione

Per effetto del combinato disposto dell'art. 68 del D.L. Cura Italia, dell'art. 154 del D.L. Rilancio, dell'art. 99 del D.L. agosto, dall'art. 1-bis, comma 1, lett. a) del D.L. n. 125 del 2020 è stata prevista la sospensione dei termini di versamento **dei carichi affidati all'Agente della riscossione scadenti tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020**, senza possibilità di ottenere il rimborso di quanto già eventualmente pagato prima dell'entrata in vigore della norma (inizialmente la sospensione era prevista fino a giugno, poi prorogata ad ottobre, quindi a dicembre).

La sospensione riguarda **tutti i carichi**, anche derivanti da avvisi ex artt. **29 e 30 D.L. 78 del 2010** (avvisi di accertamento immediatamente esecutivi e avvisi di addebito INPS), nonché quelli relativi ad entrate non tributarie (ad esempio, contributi previdenziali, sanzioni amministrative da violazione codice della strada etc.).

Nella sospensione rientrano anche i ruoli relativi alle risorse proprie tradizionali dell'Unione europea e all'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione, alle ingiunzioni di pagamento emesse dagli enti territoriali.

Il versamento di quanto “sospeso” dovrà essere effettuato in unica soluzione **entro il mese successivo al termine di periodo di sospensione (ad oggi, gennaio 2021)**.

Attività dell'Agente della Riscossione

In conclusione, beneficiano della sospensione:

- i versamenti relativi a cartelle di pagamento (o avvisi di addebito) che scadono nel predetto periodo ovvero rate di dilazioni in essere che scadono sempre nel predetto periodo (Qualora non sia mai stata richiesta una dilazione posso provvedere entro il 31 gennaio 2021 senza dover necessariamente pagare in unica soluzione).
- i versamenti relativi a dilazioni in essere riguardanti somme iscritte a ruolo sulla base di avvisi di accertamento esecutivi.

Viene poi previsto che per i piani di dilazione in essere nel periodo di sospensione, ovvero per le istanze di rateizzazione presentate (ma non ancora accordate) nel predetto periodo, si decade con il mancato pagamento di 10 rate anche non consecutive (invece che 5).

Infine, viene previsto che tutte le rate in scadenza nel 2020 relative alla rottamazione ter e al saldo e stralcio possono essere pagate **integralmente** entro il 1° marzo 2021 senza che il mancato pagamento alle scadenze originariamente previste comporti la decadenza dalla definizione (Decreto Ristori-quater, che ha modificato l'art. 68 del Decreto Cura Italia, che originariamente aveva fissato il termine per il pagamento al 10 dicembre 2020).

Per coloro che invece erano già decaduti dai predetti istituti alla data del 31 dicembre 2019, vi è la possibilità di procedere alla rateizzazione del carico (possibilità in precedenza espressamente esclusa).

Attività dell'Agente della Riscossione

Con riferimento ai termini di **prescrizione e decadenza**, si rendevano necessari dei chiarimenti da parte del legislatore.

Infatti, l'art. 68 del Cura Italia (che come detto regola l'attività dell'Agente della Riscossione), richiamava integralmente l'art. 12 del D.lgs. 159/2015, aprendo quindi il campo a possibili interpretazioni legate ad un'eventuale proroga biennale dei termini in favore dell'Agente della Riscossione.

Il richiamo era anomalo, visto che la questione della proroga biennale è stata risolta con riguardo all'attività degli enti creditori (nel senso di escluderla) e quindi non avrebbe avuto alcun senso ammetterla per l'Agente della Riscossione.

E' stato evidenziato che il richiamo avrebbe dovuto essere limitato ai commi 1 e 3 dell'art. 12 del D.lgs. 159/2015, con conseguente applicabilità della proroga solamente nei confronti di coloro che hanno in qualche modo beneficiato della sospensione dei carichi affidati dall'8 marzo al 31 agosto.

Una diversa impostazione sarebbe stata difficilmente giustificabile.

Attività dell'Agente della Riscossione

Il legislatore, in effetti, è intervenuto in seguito, precisando il contenuto delle norme in materia di prescrizione e decadenza per la notifica delle cartelle di pagamento.

In proposito, è stato introdotto il comma 4-bis nell'art. 68 del Decreto Cura Italia (comma aggiunto dall'art. 1-bis, comma 1, lett. b), D.L. 7 ottobre 2020, n. 125), che da un lato ha introdotto una proroga di dodici mesi, e dall'altro ha però confermato la proroga di due anni.

In base al nuovo comma 4-bis, n presenza di carichi, relativi ad entrate tributarie e non, affidati all'agente della riscossione durante il periodo di sospensione (21 febbraio o 8 marzo come *dies a quo*, 31 dicembre 2020 come *dies a quem*) sono prorogati di 12 mesi:

- I termini per effettuare le notifiche delle cartelle di pagamento ai fini del discarico per inesigibilità del credito;
- I termini di decadenza e prescrizione in scadenza nell'anno 2021 per la notifica delle cartelle di pagamento.

Invece, se si tratta di termini di prescrizione e decadenza in scadenza nell'anno 2020 per la notifica delle cartelle di pagamento, è prevista una proroga fino a due anni. Ciò poiché in tal caso la norma rimanda all'art. 12, comma 2 del citato D.lgs. 159 del 2015, il quale indica un termine di proroga fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione. Pertanto, poiché la sospensione è fino al 31.12.2020, le cartelle la cui notifica «scadrebbe» in quell'anno potrebbero essere notificate fino al 31.12.2022.

Si precisa che l'art. 12 citato, in teoria, si applica solo per i Comuni colpiti da eventi eccezionali: tenendo conto della pandemia, è verosimile ritenere che tutti i Comuni d'Italia siano interessati da eventi eccezionali, dunque la proroga di due anni potrebbe essere utilizzata *tout court* dall'Agente della riscossione.

Sospensioni dei pignoramenti dell'Agente della riscossione su stipendi e pensioni

L'art. 152 del D.L. Rilancio ha previsto, dapprima sino al 31 agosto 2020, poi fino al **31 dicembre 2020** (per effetto della modifica recata dall'art. 1-bis, comma 2, D.L. 7 ottobre 2020, n. 125) la sospensione degli obblighi derivanti dai pignoramenti presso terzi effettuati prima della data di entrata in vigore del decreto dall'agente della riscossione, aventi ad oggetto le somme dovute a titolo di stipendio, salario, altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, nonché a titolo di pensione, di indennità che tengono luogo di pensione, o di assegni di quiescenza.

In sostanza, nel predetto periodo il terzo pignorato dovrà regolarmente pagare gli importi al debitore esecutato senza trattenere nulla (ovviamente ciò non vale per pignoramenti diversi da quelli operati dal Fisco), anche in presenza di assegnazione già disposta con provvedimento del giudice dell'esecuzione.

Sospensione della compensazione tra credito d'imposta e debito iscritto a ruolo

L'art. 145 del D.L. Rilancio ha previsto che nel 2020, in sede di erogazione dei rimborsi fiscali non si applica la compensazione tra il credito d'imposta ed il debito iscritto a ruolo prevista dall'articolo 28-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Solitamente, a seguito di un'istanza di rimborso, l'Agenzia delle entrate prima di erogare interroga l'Agenzia delle Entrate Riscossione per verificare se ci sono ruoli scaduti. In questo caso, si segue il procedimento di cui all'art. 28 ter che è finalizzato alla compensazione dei ruoli con le somme che dovrebbero essere rimborsate.

La norma esclude per l'anno 2020 la compensazione «forzata» ammettendo il rimborso.

Sospensione delle verifiche ex art. 48-bis DPR n. 602 del 1973

L'art. 153 del Decreto Rilancio ha previsto che nel periodo di sospensione tra l'8 marzo e il 31 dicembre (per effetto delle modifiche apportate all'art. 68 da ultimo dall'art. 1-bis, comma 1, lett. a), D.L. 125 del 2020) non si applicano le disposizioni dell'articolo 48-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Inoltre, per le verifiche eventualmente già effettuate, in relazione alle quali non è ancora seguito l'ordine di pagamento parte dell'Agente della Riscossione, le P.A. procedono al pagamento a favore del beneficiario.

Qualora un soggetto vanti un credito nei confronti della P.A. questa, prima di procedere al pagamento, effettua una verifica presso l'Agente della riscossione per verificare se vi sono ruoli scaduti in capo al creditore. In caso di esito positivo della verifica, il credito viene pignorato dall'Agenzia delle Entrate Riscossione.

La norma di cui sopra ammette quindi il pagamento in favore del creditore della P.A. anche qualora nel periodo dall'8 marzo al 31 dicembre sia stato oggetto di verifiche «positive».

Modifiche alla rateizzazione accordata dall'Agente della riscossione

L'art. 7 del Decreto Ristori-quater ha apportato diverse modifiche all'istituto della **rateizzazione** ex art. 19 del d.P.R. n. 602 del 1973, sia di carattere permanente, sia temporaneo per far fronte nel breve periodo alla crisi dovuta dall'emergenza sanitaria.

- Si ricorda che ai sensi della disposizione da ultimo citata, il debitore che ha ricevuto una cartella di pagamento, oppure un accertamento esecutivo o un avviso di addebito INPS, i cui crediti sono già stati affidati in riscossione, può richiederne la dilazione, che di regola viene accordata per un massimo di 72 rate mensili.
- La decadenza dalla dilazione si verifica con il mancato pagamento di cinque rate, anche non consecutive.

Modifiche alla rateizzazione accordata dall'Agente della riscossione

Le novità più importanti di carattere permanente portate dall'art. 7, prevedono:

- La sospensione della prescrizione e decadenza dal momento della presentazione dell'istanza di rateazione;
- La precisazione in maniera più chiara che dal momento della presentazione dell'istanza e fino al momento di un eventuale diniego (o decadenza dal piano di rateazione), non possono essere avviate nuove misure esecutive o l'iscrizione di fermi amministrativi o ipoteche;
- L'estinzione delle misure esecutive già avviate al momento del pagamento della prima rata, salvo che non si trovino già in fase avanzata (primo incanto con esito positivo o presentazione istanza di assegnazione, ovvero il terzo ha già reso dichiarazione positiva o è già stato emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati).

Modifiche alla rateizzazione accordata dall'Agente della riscossione

Con riguardo alle novità di carattere **temporaneo**, per far fronte all'emergenza sanitaria, si segnala:

- Regime speciale delle istanze presentate entro la fine dell'anno 2021: Per le istanze di rateazione presentate tra il 30 novembre 2020 e 31 dicembre 2021, se il debito è fino a 100.000,00 euro (e non, come a regime, fino a 60.000,00 euro), per accedere alla dilazione è sufficiente l'istanza, **senza la necessità di documentare lo stato di temporanea difficoltà finanziaria**. Inoltre, per le istanze presentate in questo arco temporale, la decadenza matura al mancato pagamento di 10 rate, anche non consecutive (anziché le ordinarie 5)
- Riammissione nella dilazione: I debitori che antecedentemente all'8.3.2020 siano decaduti da una dilazione (ad es. perché non hanno pagato cinque rate non consecutive prima di detta data), possono essere riammessi se presentano domanda entro il 31.12.2021, con il grande vantaggio di non dover pagare le rate insolute prima di poter riaccedere alla dilazione, come avviene ordinariamente.
- Dilazione per i contribuenti decaduti da Rottamazione e Rottamazione-bis: Per i contribuenti decaduti dai benefici della prima Rottamazione (DL n. 193/2016) e della "Rottamazione-bis" (DL n. 148/2017) per mancato, insufficiente o tardivo versamento delle rate scadute, è prevista la possibilità di chiedere la rateizzazione del pagamento (ai sensi dell'art. 19 del DPR 602/1973) per le somme ancora dovute. Si ricorda che l'inosservanza delle rate della rottamazione determinava, tra l'altro, l'impossibilità di dilazionare il debito restante. Per quanto riguarda la rottamazione-ter, si rimanda alle slides precedenti, in quanto questa «edizione» è coperta dal Decreto Rilancio e Cura Italia e ss.mm.

RAPPORTI DI NATURA PROCEDIMENTALE TRA ENTE CREDITORE E CONTRIBUENTE

Sospensione dei termini per le attività degli enti impositori

L'art. 67 del Cura Italia ha previsto la sospensione, per il periodo ricompreso dall'8 marzo al 31 maggio 2020, delle attività svolte dagli **enti impositori** (Agenzia delle Entrate, ma anche l'Agenzia delle Dogane, le Regioni ed i Comuni).

La sospensione riguarda le attività di **liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso**, nonché le attività **finalizzate a regolare in via preventiva rapporti tra Fisco e contribuente**.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate, **tale sospensione riguarda i termini e non le attività**, tanto che è stato chiarito che nel corso della sospensione possono essere svolti con modalità a distanza tutti i procedimenti amministrativi, come ad esempio il contraddittorio relativo all'accertamento con adesione (Circolare 6/E del 23 marzo 2020).

A dire il vero l'Agenzia si era espressa in tal senso anche per chiarire che **nel periodo di sospensione sarebbe stato comunque possibile notificare atti impositivi**.

Tuttavia, **questa possibilità è venuta meno con l'introduzione dell'art. 157 del D.L. Rilancio** (almeno con riguardo agli atti di competenza dell'Agenzia delle Entrate).

Prescrizione e decadenza

Vale la pena a questo punto soffermarsi sulla questione maggiormente dibattuta nella fase emergenziale, ossia sul corretto computo dei termini di prescrizione e decadenza per la notifica degli atti da parte degli enti impositori.

Inizialmente, la posizione dell' Agenzia delle Entrate era quella per cui, stante il richiamo operato dall' art. 67 del Cura Italia all' art. 12 del D.lgs. 159/2015 (nella sua integrale formulazione), i termini di prescrizione e decadenza dovevano intendersi *tout court* prorogati di due anni, con la conseguenza per cui tutti gli atti in scadenza al 31.12.2020 (anche infrannuali) avrebbero potuto essere notificati entro il 31.12.2022.

Tale impostazione è stata ampiamente criticata visto che gli enti creditori avrebbero potuto beneficiare di una proroga ingiustificatamente più ampia della sospensione dei versamenti accordata ai contribuenti (peraltro non a tutti e non con riguardo a tutti i tributi).

Prescrizione e decadenza

Per questo, in sede di conversione del Cura Italia è stato esplicitamente previsto che il richiamo all'art. 12 del D.lgs. 159/2015 riguarda solamente i commi 1 e 3 della citata disposizione.

Tuttavia, questa ulteriore precisazione avrebbe aperto il campo all'individuazione di diversi termini di prescrizione e decadenza per i vari contribuenti, dovendosi distinguere tra chi effettivamente ha beneficiato della sospensione dei versamenti, in relazione a quali entrate e, soprattutto, per quanto tempo.

È il caso di ricordare, infatti, che il comma 1 dell'art. 12 del D.lgs. 159/2015 accorda la proroga dei termini di prescrizione e decadenza in favore degli enti impositori e dell'agente della riscossione solamente con riguardo alle «**stesse entrate**» e allo stesso «**periodo di tempo**» oggetto di sospensione.

Ebbene, è il caso di osservare che la sospensione dei versamenti:

- non è stata prevista in via generalizzata per tutti i contribuenti;
- non è stata prevista per tutti i tributi;
- non è stata prevista per tutti per lo stesso periodo di tempo.

Prescrizione e decadenza

A dirimere la questione, almeno con riferimento agli atti di competenza dell'Agenzia delle Entrate, è intervenuto l'art. 157 del Decreto Rilancio, prevedendo che gli atti impositivi in scadenza tra il 9 marzo e il 31 dicembre devono essere comunque emessi entro il 31 dicembre ma verranno notificati tra il 1° gennaio 2021 e il 31 dicembre 2021, salvo casi di indifferibilità e urgenza, e senza considerare la sospensione di 84 giorni di cui al comma 1 dell'art. 67 (come avevamo ipotizzato nel nostro precedente intervento).

Di conseguenza, il differimento della notifica al 2021 degli atti in scadenza pone nel nulla il richiamo ai commi 1 e 3 dell'art. 12 del D.lgs. 159/2015 operato dal comma 4 dell'art. 67.

Al riguardo si segnala che, astrattamente, la notifica dell'atto potrebbe avvenire già nei primi giorni del 2021, ponendo di fatto nel nulla la logica del differimento della notifica.

Del pari, come evidenziato nel precedente incontro, la norma non impedisce la notifica quest'anno di atti non in scadenza nel predetto periodo. Si pensi ad un accertamento per l'anno 2016 i cui termini ordinari di decadenza, per effetto dell'abrogazione del raddoppio dei termini in presenza di reato, scadrebbero il 31.12.2022 (ovviamente in caso di presentazione della dichiarazione).

Prescrizione e decadenza

(esempio)

Alcuni esempi possono essere utili a comprendere meglio la slide precedente.

1. Avviso di accertamento che, secondo il regime ordinario, deve essere notificato a pena di decadenza entro il 31.12.2020 (ad es., poiché relativo al periodo di imposta 2015 in presenza di dichiarazione dei redditi «infedele»).

Deve essere *emesso* (su questo concetto v. slides successive) entro il 31.12.2020, ma dovrà essere *notificato* entro il 31.12.2021 (quindi a rigore potrebbe essere anche notificato agli inizi del 2021, dando ben poco «respiro» ai contribuenti).

2. Avviso di accertamento che, secondo il regime ordinario, deve essere notificato a pena di decadenza il 31.12.2022 (ad es. poiché relativo al periodo di imposta 2016 in presenza di dichiarazione dei redditi «infedele», a seguito delle modifiche che hanno riguardato l'art. 43 del d.P.R. 600 del 1973).

Deve essere notificato entro il 31.12.2022, ma non vi è alcun limite alla possibilità (teorica) che venga notificato prima, anche entro il 31.12.2020, visto che appunto la sospensione riguarda solo gli atti che devono essere notificati entro questo ultimo anno.

Onere della prova rispetto alla data di emissione dell'atto

Resta poi da capire quale sarà il comportamento dell'Agenzia delle Entrate rispetto alla prova dell'emissione dell'atto entro il 31.12.2020, che a questo punto diviene fondamentale per verificare il rispetto dei termini decadenziali.

La norma fa riferimento alla data di elaborazione risultante dai sistemi informativi, compresi i sistemi di gestione documentale dell'Agenzia medesima.

La questione sarà importante per dirimere eventuali contenziosi. Infatti, la mancata prova in tal senso comporterà l'illegittimità dell'atto impositivo per il superamento del termine decadenziale.

Tuttavia, a nostro parere non è necessaria la materiale allegazione della «prova della tempestiva emissione», potendo l'Agenzia produrla anche in sede processuale qualora richiesto dal contribuente (si ricorda che la decadenza deve essere eccepita).

In questo senso può prendersi spunto da quanto ormai costantemente affermato dalla giurisprudenza di legittimità con riguardo alla produzione della delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento. Infatti, sebbene la valida sottoscrizione dell'atto sia condizione di legittimità dello stesso, la prova della sua esistenza può essere resa anche in sede processuale.

Onere della prova rispetto alla data di emissione dell'atto

Circolare 25/E del 20 agosto 2020

Con riguardo agli atti «emessi», è intervenuta la Circolare 25/E del 20 agosto 2020, la quale ha precisato che sono tali gli atti prodotti in formato digitale, sottoscritti dal responsabile o delegato con firma digitale e registrati nel sistema di gestione documentale (registro di protocollo): *«La firma digitale assicura l'immodificabilità e l'integrità di un documento informatico. (...) La segnatura di protocollo attesta la provenienza del documento informatico da una pubblica amministrazione. La segnatura, inoltre, attribuisce al documento informatico una data certa, opponibile a terzi, e quindi una data di riferimento utile anche per effettuare la verifica della validità del certificato di firma utilizzato per sottoscrivere digitalmente il documenti»*

«Pertanto, ai sensi del comma 5 dell'articolo 157, gli atti sono emessi se risultano firmati e protocollati, entro il termine del 31 dicembre 2020. Gli atti di cui al comma 1, firmati e protocollati entro il 31 dicembre 2020, dovranno poi essere notificati a decorrere dal 1° gennaio e fino al 31 dicembre 2021, tranne che nei casi di indifferibilità ed urgenza»

L'Amministrazione ha altresì precisato che qualora non fosse possibile procedere con la firma digitale, il documento analogico può sempre essere sottoscritto con firma autografa e protocollato.

Prescrizione e decadenza per gli atti non di competenza dell' Agenzia delle Entrate

Una questione ulteriore su cui occorre soffermarsi riguarda i termini di prescrizione e decadenza **che non riguardano atti di competenza dell' Agenzia delle Entrate**. Infatti, l'art. 157 del D.L. Rilancio non affronta la questione.

Conseguentemente, con riguardo agli atti degli enti impositori diversi dall' Agenzia delle Entrate non può che trovare applicazione, con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza, quanto previsto per «gli enti creditori» dal comma 4 dell'art. 67. Tale norma, come anticipato, richiama i commi 1 e 3 del D.lgs. 159 del 2015, che proroga i termini con riferimento alle **stesse entrate e allo stesso periodo di tempo** previsto per la sospensione dei versamenti.

Tuttavia, è giusto il caso di osservare che in questo caso l'individuazione dei predetti termini non è così semplice, visto che la sospensione del pagamento dei tributi locali (ad esempio) non è stata prevista *tout court* ed è rimessa alla potestà regolamentare dei diversi comuni, i quali potrebbero quindi provvedere o meno in tal senso.

Prescrizione e decadenza per gli atti non di competenza dell' Agenzia delle Entrate

Ad esempio, il Comune di Roma ha disposto, con Delibera del 29 maggio 2020, di differire al 30 settembre 2020, senza applicazione di sanzioni e interessi, il termine per il riversamento delle somme riscosse a titolo di contributo di soggiorno in favore di Roma Capitale e del pagamento delle rate del COSAP, del CIP e del Canone degli impianti pubblicitari SPQR relative, rispettivamente, al primo e secondo trimestre 2020, aventi scadenza 16 aprile - 16 luglio 2020 e al secondo e terzo trimestre 2020, aventi scadenza 30 aprile - 31 luglio 2020.

Quindi, limitandoci esclusivamente al Comune di Roma, si avrebbe, ad esempio, che:

con riferimento alla rata del primo semestre, il Comune godrebbe di una proroga dei termini di prescrizione e decadenza per svolgere la propria attività per il recupero delle menzionate imposte di:

167 giorni (contando da 16 aprile al 30 settembre), per la contestazione della rata relativa al primo trimestre (ipotizzando naturalmente che il contribuente non l'abbia corrisposta);

oppure

76 giorni (contando dal 16 luglio 2020 al 30 settembre), per il recupero della rata relativa al secondo trimestre.

Ciò in quanto l'art. 12 citato concede una proroga in favore degli enti creditori che è pari allo stesso periodo di sospensione e relativamente alle stesse entrate

Prescrizione e decadenza per gli atti non di competenza dell' Agenzia delle Entrate

Stando così le cose, è lecito ipotizzare che gli enti creditori, tuttavia non possano beneficiare di alcuna proroga in relazione agli atti riguardanti soggetti che non hanno beneficiato di alcuna sospensione dei versamenti. Inoltre, per quelli che invece ne hanno beneficiato, occorre tenere presente che ai fini della proroga rileva il numero dei giorni di sospensione.

Nell'esempio precedente, quindi, in linea teorica, se il contribuente paga puntualmente (il 16 aprile come da rata ordinaria, senza beneficiare della sospensione al 30 settembre), il Comune non dovrebbe poter godere di una proroga di 167 giorni per svolgere le attività successive (ad esempio contestare una maggiore imposta a debito) e dovrà quindi agire nei termini ordinari.

Rispetto a queste conclusioni non sembra potersi opporre il fatto che il comma 1 dell'art. 67 prevede la sospensione dei termini per l'attività degli enti impositori di 84 giorni, invocando quindi una sorta di sospensione minima generalizzata per tale periodo di tempo. Infatti, il comma 4 interviene espressamente sui termini di prescrizione e decadenza, dovendosi quindi assegnare ad esso un carattere di specialità.

L'unico modo in cui può «ragionevolmente» essere interpretata la sospensione dell'attività di accertamento prevista dal comma 1 dell'art. 67 (altrimenti non avrebbe senso la speciale previsione di cui al comma 4) è quella per cui la sospensione di 84 giorni opera solo con riferimento ai «termini» in scadenza nel periodo oggetto di sospensione (8 marzo – 31 maggio). In questi casi, al termine ordinario che scade nel predetto periodo andrebbero aggiunti gli 84 giorni. Quindi, se si segue questa impostazione (fermo restando che la norma è poco chiara) nel nostro esempio il Comune di Roma godrebbe comunque di 84 giorni di proroga per il compimento delle proprie attività, nonostante il contribuente abbia pagato entro il termine ordinario del 16 aprile.

Art. 108 DDL
Procedura d'infrazione 2008-2010 -
Adeguamento della normativa IVA

Avv. Gabriele Sepio

Procedura d'infrazione 2008-2010 - Adeguamento della normativa IVA

La disciplina vigente

In riferimento alla disciplina IVA per gli enti non commerciali, (ovvero gli enti che non hanno quale oggetto esclusivo o principale un'attività di natura commerciale o agricola), ai sensi dell'art. 4, quarto comma, del d.P.R. n. 633/1972, si rileva che:

1. Si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali ovvero agricole;
2. Si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto;
3. Risultano escluse dalla soggettività IVA, le operazioni verso pagamento **di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari** determinati in funzione delle **maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto ed effettuate in conformità alle finalità istituzionali** da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra scolastica della persona, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali.

Procedura d'infrazione 2008-2010 - Adeguamento della normativa IVA La disciplina vigente

In altre parole, le prestazioni di servizi e le cessioni di beni verso pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari in favore di soci, associati o partecipanti effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona **non si considerano effettuate nell'esercizio di un'attività commerciale.**

Procedura d'infrazione 2008-2010 - Adeguamento della normativa IVA Le novità contenute nell'art. 108 ddl

Alla luce della disciplina IVA per gli enti non commerciali illustrata nelle precedenti slide, occorre porre particolare attenzione in merito alle misure fiscali introdotte dal disegno di legge di bilancio 2021 (AC 2790-tricies bis), recante “Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2021 e bilancio pluriennale per il triennio 2021-2023”.

Mediante l'Art. 108 rubricato «Procedura d'infrazione n.2008/2010 – Adeguamento della normativa in materia di IVA», si apportano delle modifiche agli artt. 4 e 10, del decreto IVA, al fine di adeguare la normativa nazionale a quella Unionale, e risolvere, contestualmente, una procedura d'infrazione nei confronti dell'Italia n. 2008/2010 .

Siffatta procedura d'infrazione è stata aperta per la violazione degli obblighi imposti dagli articoli 2, 9 della Direttiva 2006/112/CE, c.d. «direttiva IVA», in merito alle operazioni escluse dal campo di applicazione dell'IVA, ex art. 4, commi 4-8 decreto IVA e per il non corretto recepimento delle esenzioni previste dall'art. 132 della medesima direttiva.

Procedura d'infrazione 2008-2010 - Adeguamento della normativa IVA Le novità contenute nell'art. 108 ddl

Mediante la relazione illustrativa, il Governo ha reso le debite precisazioni tese al corretto inquadramento della proposta.

Infatti, la censura europea mossa alla disciplina nazionale verte sull'esclusione dal campo d'applicazione dell'IVA:

- delle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da alcune associazioni di interesse pubblico a favore dei soci, associati e partecipanti;
- delle cessioni di beni e prestazioni di servizi prestati ai membri di organismi senza fini di lucro;
- delle prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport;
- delle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche, incluse le manifestazioni per la raccolta di fondi;
- delle somministrazioni di alimenti e bevande presso le sedi delle associazioni di promozione sociale.

In tale contesto, era emerso che un numero cospicuo di esclusioni dall'applicazione dell'imposta coincidevano con ipotesi di esenzione dall'IVA, secondo quanto previsto dall'articolo 132 della Direttiva IVA.

A tal proposito, la Commissione europea ha nuovamente reso precisazioni in merito alla differenza sussistente fra una cessione, ovvero prestazione esclusa dal campo di applicazione dell'IVA e una esente.

Difatti, l'esclusione di una determinata attività dal campo di applicazione dell'IVA influisce sulla caratterizzazione fiscale dei soggetti che la eseguono, in quanto risultano enti non soggetti passivi ai fini dell'IVA e come tali non soggiacciono a obblighi formali e sostanziali.

Viceversa, le operazioni esenti concorrono a formare il volume d'affari e danno luogo al sorgere di una serie di adempimenti formali.

Procedura d'infrazione 2008-2010 - Adeguamento della normativa IVA Le novità contenute nell'art. 108 ddl

Alla luce di quanto esposto nelle precedenti slides, nel ddl si provvede alla eliminazione di una serie di operazioni dal novero di quelle escluse dal campo di applicazione dell'Iva e prevedendo per esse, invece, il regime di esenzione, a condizione di non provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette al tributo.

Tra quest'ultime rientrano:

- le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da associazioni di interesse pubblico a favore di soci, associati e partecipanti;
- le cessioni di beni e prestazioni di servizi ai membri di organismi senza fini di lucro;
- le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport;
- le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche, incluse quelle per la raccolta di fondi;
- le somministrazioni di alimenti e bevande presso le sedi delle associazioni di promozione sociale.

Procedura d'infrazione 2008-2010 - Adeguamento della normativa IVA Le novità contenute nell'art. 108 ddl

Più precisamente, l'art. 108 dispone **l'abrogazione dell'art. 4, comma 4, ultima parte, del decreto IVA** secondo cui le prestazioni di servizi e le cessioni di beni verso pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari in favore di soci, associati o partecipanti, effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona non si considerano effettuate nell'esercizio di un'attività commerciale.

Dette operazioni, appunto, non sono in grado di integrare il requisito soggettivo, in quanto non si considerano poste in essere nell'esercizio di un'attività commerciale; di conseguenza, le stesse risultano irrilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

La modifica prevista con l'art. 108 elimina la disposizione agevolativa e, dunque, anche le prestazioni di servizi e le cessioni di beni dietro corrispettivi specifici e contributi supplementari effettuate da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona sono rilevanti ai fini IVA.

La disposizione, inoltre, prevede l'abrogazione del sesto comma del citato art. 4 in base al quale, in violazione dell'articolo 2, par. 1 e dell'articolo 132, par. 1, lett. g) della direttiva 2006/112/CE, **la somministrazione di alimenti e bevande presso le sedi delle associazioni di promozione sociale, sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA**, anche se effettuate verso il pagamento di corrispettivi specifici, sempreché strettamente complementari alle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e effettuate nei confronti dei soci, associati o partecipanti.

Conseguentemente sono abrogati i commi settimo e ottavo del medesimo art. 4 che dettavano le condizioni necessarie per applicare le norme di esclusione dall'applicazione dell'IVA, anch'esse abrogate dalla presente disposizione.

Procedura d'infrazione 2008-2010 - Adeguamento della normativa IVA Le novità contenute nell'art. 108 ddl

La stessa disposizione del ddl di bilancio 2021 interviene altresì sull'art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, introducendo i commi da 3 a 6 che integrano l'elenco delle operazioni esenti IVA e prevedono le condizioni affinché queste nuove ipotesi di esenzione siano conformi agli artt. 132, 133 e 134 della Direttiva IVA.

In particolare, si dispone l'applicazione dell'esenzione dall'imposta ad alcune operazioni, a condizione che non si verifichino distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette ad IVA.

Le modifiche riguardano le seguenti operazioni:

1. le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse strettamente connesse effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, **verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari fissati in conformità dello statuto, in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto**, nei confronti di soci, associati o partecipanti, di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;

Procedura d'infrazione 2008-2010 - Adeguamento della normativa IVA Le novità contenute nell'art. 108 ddl

2. le prestazioni di servizi strettamente connesse con la **pratica dello sport o dell'educazione fisica** rese da associazioni sportive dilettantistiche **alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica** nonché da associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, **nonchè dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;**
3. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dagli enti e dagli organismi di cui al numero 1 del presente comma, organizzate a loro esclusivo profitto;
4. **la somministrazione di alimenti e bevande effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività, da bar ed esercizi similari,** sempreché tale attività sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali dalle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge n. 287 del 1991, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, anche se effettuata verso pagamento di corrispettivi specifici, nei confronti di indigenti.

Procedura d'infrazione 2008-2010 - Adeguamento della normativa IVA Le novità contenute nell'art. 108 ddl

Il nuovo comma 4 del medesimo art. 10 subordina l'applicazione dell'esenzione appena esaminata alla condizione che le associazioni interessate abbiano il **divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione**, nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge, e **si conformino a specifiche clausole**, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, **ovvero alle corrispondenti clausole previste dal decreto legislativo n. 117 del 2017:**

- a) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
- b) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente ogni limitazione in funzione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati **o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;**
- c) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;

Procedura d'infrazione 2008-2010 - Adeguamento della normativa IVA Le novità contenute nell'art. 108 ddl

d) eleggibilità libera degli organi amministrativi, **principio del voto singolo di cui all'articolo 2532**, secondo comma, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1 gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale; ù

e) Intrasmisibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Il comma 5, dispone che le disposizioni di cui alle lettere b) e d) del comma 4 non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria.

Da ultimo, il comma 6 stabilisce che le disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale previste ai fini delle imposte sui redditi (art. 149 TUIR), si applicano anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Procedura d'infrazione 2008-2010 - Adeguamento della normativa IVA Gli effetti delle novità

Qualora entri in vigore la disposizione contenuta nel ddl, è opportuno soffermarsi sull'effettivo impatto nei confronti degli enti non commerciali oggi destinatari del regime di esclusione.

A questo riguardo, gli enti non commerciali sono chiamati a valutare:

le operazioni effettuate, al fine di verificare se sussistono i requisiti per diventare soggetti passivi; in caso positivo, la corretta applicazione **del diritto alla detrazione e i conseguenti obblighi formali e sostanziali a carico del soggetto passivo IVA.**

Qualora la soppressione dell'art. 4, comma 4, ultima parte, Decreto IVA fosse confermata in sede di approvazione della legge di bilancio 2021, la rilevanza o meno ai fini IVA delle operazioni effettuate nei confronti dei propri soci, partecipanti, associati da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona verso corrispettivo specifico o contributo supplementare, deve essere appurata la sussistenza dei requisiti che fondano il presupposto dell'imposta, ovverosia oggettivo e soggettivo.

Ad oggi, ciò non si rendeva necessario proprio in presenza di una espressa esclusione come quella prevista dall'art. 4, comma 4, ultima parte, Decreto IVA.

1. Requisito oggettivo

- Prestazioni di servizi
- cessioni di beni

Per dette operazioni si rinviene l'esistenza di un nesso giuridico tra l'operazione effettuata e la controprestazione pecuniaria (corrispettivo).

2. Requisito soggettivo.

Svolgimento di un'attività commerciale o agricola o se diversa un'attività nella forma di impresa.

Procedura d'infrazione 2008-2010 - Adeguamento della normativa IVA

Gli effetti delle novità

Alla sussistenza dei requisiti che integrano il presupposto dell'imposta, l'ente assume la veste di soggetto passivo IVA.

Si pone dunque la questione sulla corretta applicazione del diritto alla detrazione, ai sensi dell'art. 19, D.P.R. n. 633 del 1972. Sul punto, in forza dell'art. 108, ddl Bilancio 2021, le prestazioni rese nei confronti dei propri soci, associati e partecipanti sono esenti.

Si pone quindi il problema sul diritto **a detrarre l'IVA assolta a monte per acquisti di beni e servizi legati alle operazioni esenti effettuate.**

1. **Applicazione del principio di imputazione specifica** (art. 19, comma 2, D.P.R. n. 633 del 1972): si detrae cioè solo l'IVA assolta agli acquisti legate alle singole operazioni attive esenti.

2. **Applicazione del pro rata generale di detrazione**, dell'art. 19, comma 5, D.P.R. n. 633 del 1972. Quando si rilevano operazioni attive imponibili e esenti che derivano da uno o più attività, il diritto alla detrazione è limitato secondo il calcolo del pro rata generale di detrazione.

Infine, per quanto attiene alla criticità connessa agli obblighi sostanziali e formali, di seguito si segnalano gli obblighi scaturenti dalla qualifica di soggetto passivo ai fini IVA:

1. Tenuta dei registri IVA;
2. Obbligo di fatturazione elettronica;
3. Obbligo di liquidazione, periodica e annuale, del tributo;
4. Obbligo di invio della dichiarazione IVA.

Procedura d'infrazione 2008-2010 - Adeguamento della normativa IVA

Gli effetti delle novità

Sulla scorta di quanto precede, si rileva pertanto come la disposizione prevista a livello nazionale sia limitata al piano sostanziale, senza disporre alcunché in merito ai consequenziali obblighi formali. Quanto alla fatturazione, si segnala che le operazioni esenti, ad eccezione di quelle previste e disciplinate, ex art. 22 del decreto IVA (es. commercio al minuto, prestazioni mediche etc.), sono, generalmente, soggette all'obbligo di fatturazione e registrazione, salvo che il contribuente non eserciti l'opzione per la dispensa dagli adempimenti, ai sensi dell'art. 36-bis, del medesimo decreto IVA. Infatti, siffatta opzione esclude, altresì, l'obbligo di certificazione.

Inoltre, ai sensi dell'art. 8, comma 1, D.P.R. n. 322/1998, potrebbero essere esonerati dalla presentazione della dichiarazione Iva se per l'anno d'imposta hanno registrato esclusivamente operazioni esenti (articolo 10 del Dpr n. 633/1972), nonché coloro che essendosi avvalsi della dispensa dagli obblighi di fatturazione e di registrazione (articolo 36-bis del Dpr n. 633/1972) hanno effettuato soltanto operazioni esenti.

Questo esonero non si applica se il contribuente:

- ha effettuato operazioni imponibili anche se riferite a attività gestite con contabilità separata;
- ha registrato operazioni intracomunitarie (articolo 48, comma 2 del decreto legge n. 331 del 1993) o ha eseguito rettifiche (articolo 19-bis2 del Dpr n. 633/1972);
- ha effettuato acquisti per i quali, in base a specifiche disposizioni, l'imposta è dovuta da parte del cessionario (acquisti di oro, argento puro, rottami ecc.).

Procedura d'infrazione 2008-2010 - Adeguamento della normativa IVA

Gli effetti delle novità

Nella fattispecie in cui l'art. 108 non subisse modifiche in sede di conversione le attività rese nei confronti degli associati dalle associazioni di promozione sociale, di formazione extra-scolastica, culturali, sportive, religiose e assistenziali, oltre che per quelle politiche e di categoria verrebbero ricondotte in campo Iva ma potrebbero fruire, al ricorrere di specifiche condizioni, di alcune ipotesi di esenzione.

Le variazioni alla disciplina IVA, apportate dal ddl, avrebbero una rilevata incidenza sulle operazioni effettuate nell'ambito delle attività istituzionali delle associazioni non profit. Difatti, tali operazioni sono state ricondotte ad attività, finora, non commerciali in ragione della loro destinazione nei confronti dei soli associati, soci e partecipanti (che non comporta, quindi, un'offerta di beni e servizi sul mercato).

Nel contempo, tuttavia, le nuove ipotesi di esenzione sembrano contemplare un ambito applicativo più ampio rispetto a quello previsto dall'agevolazione Iva attuale.

Difatti, sono ricomprese tra le operazioni esenti IVA:

- cessioni di beni e **prestazioni di servizi effettuate da associazioni di interesse pubblico** a favore di soci, associati e partecipanti;
- cessioni di beni e prestazioni di servizi ai membri di organismi senza fini di lucro; **prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport**;
- cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche;
- somministrazioni di alimenti e bevande presso le sedi delle associazioni di promozione sociale.

Procedura d'infrazione 2008-2010 - Adeguamento della normativa IVA

Gli effetti delle novità

Alla luce di quanto sopra esposto, al fine di comprendere meglio la portata delle novità possono essere ipotizzati alcuni esempi:

- Nelle ipotesi di attività svolte da associazioni sportive, oltre ai corrispettivi specifici e alle quote supplementari versate dagli associati per lo svolgimento delle attività istituzionali (oggi escluse), verrebbero considerate esenti anche le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport, rese dalle associazioni sportive dilettantistiche alle «persone che esercitano lo sport e l'educazione fisica» (a prescindere, sembrerebbe, da un vincolo associativo con l'ente).
- Nell'ipotesi in cui le associazioni svolgano manifestazioni propagandistiche, volte a raccogliere consensi, le operazioni concernenti cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in tale contesto risulterebbero esenti.
- Infine, nell'ipotesi in cui un ente non commerciale, all'interno di un immobile di propria proprietà, adibisca, a favore dei propri consociati, uno spazio dedito alla somministrazione di alimenti e bevande, le operazioni concernenti cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in tale contesto risulterebbero esenti.



*Grazie per la vostra
attenzione*

ACT
A

Avv. Gabriele Sepio

Studio Legale ACTA – Milano - Roma

Via dei Redentoristi n. 9, 00186 Roma

Tel.: 06-89131373

Fax: 06-89131689

Mail: gabriele.sepio@actax.it

Prescrizione e decadenza liquidazione e controllo formale delle dichiarazioni

L'art. 157 del D.L. Rilancio differisce al 2021 anche la notifica di comunicazioni di irregolarità 36-bis e di controlli formali della dichiarazione 36-ter che si sarebbero dovuti notificare quest'anno.

In coerenza con quanto sopra, viene prorogato di un anno il termine decadenziale delle conseguenti cartelle di pagamento di cui all'art. 25 del DPR 602/73, in relazione alla dichiarazione presentata nel 2018 (anno d'imposta 2017) per la liquidazione automatica 36-bis (che scadrebbe al 31.12.2021) e alla dichiarazione presentata negli anni 2017 e 2018 (anni d'imposta 2016 e 2017) per il controllo formale 36-ter (che scadrebbero rispettivamente il 31.12.2021 e il 31.12.2022). Si ricorda, tuttavia, che è intervenuta una proroga per la notifica di cartelle di pagamento relativamente a ruoli per debiti diversi da quelli indicati dall'art. 157 in analisi (cfr. slides precedenti in merito al nuovo art. 68, comma 4-bis del Decreto Cura Italia).

Sembra allora che l'anno 2016 (dichiarazione presentata nel 2017), non venga prorogato, dunque la cartella da liquidazione automatica continua a dover essere notificata entro fine anno ne tantomeno viene prorogato il termine per la notifica della comunicazione ex art. 36 bis

Stesso discorso vale con riferimento al periodo 2015 relativamente alle comunicazioni ex art. 36 ter

Per il 2021, è sospeso il decorso degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo.



Prescrizione e decadenza

Come evidenziato nei precedenti incontri, occorre ricordare che l'art. 67 interviene comunque solo sui termini relativi all'attività degli enti creditori e non su quelli dei contribuenti.

Pertanto, al fine di non incorrere in spiacevoli decadenze, è opportuno tenere presente il termine di scadenza per il compimento, ad esempio, delle istanze di rimborso. Infatti, da un lato non si tratta di termini a carico dell'ente e, dall'altro, neanche di termini processuali per i quali eventualmente applicare la sospensione di cui all'art. 83 del Cura Italia.



Sospensione dei versamenti delle somme dovute a seguito di atti di accertamento con adesione, conciliazione, rettifica e liquidazione e di recupero dei crediti d'imposta

L'art. 149 del D.L. Rilancio ha previsto il differimento al 16 settembre 2020 dei termini di versamento che scadono tra il 9 marzo e il 31 maggio relativamente a:

- **atti di liquidazione a seguito di attribuzione della rendita** ai sensi dell'articolo 12 del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70 convertito dalla legge 13 maggio 1988, n. 54 e dell'articolo 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 e dell'articolo 34, commi 6 e 6-bis del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346;
- **atti di liquidazione per omessa registrazione di contratti** di locazione e di contratti diversi ai sensi dell'articolo 10, dell'articolo 15 e dell'articolo 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131;
- **atti di recupero** ai sensi dell'articolo 1, comma 421 della legge 30 dicembre 2004, n. 311;
- **avvisi di liquidazione** emessi in presenza di omesso, carente o tardivo versamento dell'imposta di registro dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti e dell'imposta sulle assicurazioni;

Sospensione dei versamenti delle somme dovute a seguito di atti di accertamento con adesione, conciliazione, rettifica e liquidazione e di recupero dei crediti d'imposta

Si tratta di atti il cui termine per il versamento non è collegato al termine di presentazione del ricorso (e non definibili in acquiescenza) e, quindi, di atti che ai fini della sospensione del versamento non potrebbero beneficiare della sospensione dei termini processuali prevista dall'art. 83 del Cura Italia.

Sempre per questo tipo di atti è parallelamente previsto il differimento al 16 settembre del termine finale per la presentazione del ricorso. La *ratio* è quella di allineare termine di versamento e termine per l'impugnazione.

Si osserva, poi, che il differimento al 16 settembre del termine per il ricorso è accordato dalla norma anche agli atti definibili in acquiescenza.

Parliamo degli avvisi di accertamento per i quali i 60 giorni dalla notifica scadono nel predetto periodo 9 marzo – 31 maggio (e per i quali non è stata presentata ovviamente istanza di adesione).

Si prevede solo il differimento del termine per il ricorso e non del versamento in quanto in questo caso lo slittamento del primo comporta automaticamente anche lo spostamento in avanti del secondo (in quanto il versamento scade solo se sono decorsi i termine per l'impugnazione).



Sospensione dei versamenti delle somme dovute a seguito di atti di accertamento con adesione, conciliazione, rettifica e liquidazione e di recupero dei crediti d'imposta

La norma posticipa al 16 settembre anche il versamento delle rate (anche la prima) in scadenza nel periodo 9 marzo – 31 maggio relative a:

- **atti di accertamento con adesione** ai sensi dell'articolo 7 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218;
- **accordo conciliativo** ai sensi dell'articolo 48 e dell'articolo 48-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546;
- **accordo di mediazione** ai sensi dell'articolo 17-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546;

Sospensione dei versamenti delle somme dovute a seguito di atti di accertamento con adesione, conciliazione, rettifica e liquidazione e di recupero dei crediti d'imposta

Tuttavia, con particolare riferimento all'accertamento con **adesione** e alla **mediazione** sono opportuni dei chiarimenti circa il differimento del versamento della prima rata.

Infatti, nei predetti casi il **pagamento della prima rata determina il perfezionamento della relativa procedura**. Differendolo al 16 settembre vuol dire che questo pagamento avverrà sempre dopo la scadenza del termine di versamento della **seconda** rata trimestrale (che invece non perfeziona il procedimento).

Che succede se si paga la seconda rata (che non scade nel periodo 8 marzo – 31 maggio) ma non la prima posticipata al 16 settembre? Il procedimento non si perfeziona con conseguente definitività delle somme originariamente contestate?

È il caso di sottolineare, infatti, che **non potrebbe trovare applicazione il differimento al 16 settembre del termine di impugnazione** (non si tratta infatti di atti definibili in acquiescenza e nel caso della mediazione peraltro il ricorso/reclamo è stato persino già presentato).



Sospensione dei versamenti delle somme dovute a seguito di atti di accertamento con adesione, conciliazione, rettifica e liquidazione e di recupero dei crediti d'imposta

Volendo riassumere, se nel periodo tra il 9 marzo e il 31 maggio:

- non ho pagato la prima o unica rata dell'adesione, della mediazione e della conciliazione, posso farlo entro il 16 settembre (ponendo rimedio, in alcuni casi, persino ad una eventuale definitività dell'atto impositivo);
- Ho in scadenza rate di piani di dilazione (diverse dalla prima) relativi ad adesioni, mediazioni e conciliazioni, posso provvedere entro il 16 settembre;
- scadono i 60 giorni dalla notifica di uno degli atti elencati nella norma (ad esempio avviso di liquidazione dell'imposta di registro), il termine per il versamento (non collegato a quello di presentazione del ricorso) è posticipato al 16 settembre, come pure quello per impugnare;
- scadono i 60 giorni dalla notifica di un avviso di accertamento definibile in acquiescenza (perché non ho presentato istanza di adesione o ricorso), i termini per il versamento e per l'impugnazione sono differiti al 16 settembre;
- relativamente ad avvisi di accertamento scadono i termini di impugnazione (e quindi di versamento) come sospesi dalla presentazione di un'istanza di adesione, allora i termini per il ricorso (e quindi di versamento) sono sospesi di ulteriori 64 giorni beneficiando comunque della sospensione dei termini processuali di cui all'art. 83 D.L. Cura Italia (9 marzo – 11 maggio).

Sospensione dei versamenti delle somme dovute a seguito di atti di accertamento con adesione, conciliazione, rettifica e liquidazione e di recupero dei crediti d'imposta

La norma prevede poi che i versamenti sospesi devono essere effettuati in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020 o, a decorrere dal medesimo giorno, mediante rateazione fino a un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con scadenza il 16 di ciascun mese.

Da ultimo, è prevista la proroga al 16 settembre delle rate della pace fiscale (definizione dei PVC, definizione degli atti impositivi e definizione delle liti pendenti) in scadenza nel predetto periodo (9 marzo – 31 maggio).

Si segnala che con riferimento alla definizione delle liti pendenti, si potrà beneficiare solamente della proroga al 16 settembre della rata in scadenza al 31 maggio 2020.

Infatti la rata precedente scadeva il 28 febbraio e, quindi, non rientra nel periodo applicativo della disposizione.

Rimessione in termini e sospensione del versamento degli importi richiesti a seguito del controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni

L'art. 144 del D.L. Rilancio introduce un provvedimento accolto con favore dal momento che, per la prima volta, si interviene sulla possibilità di rimettere in termini e sospendere i pagamenti dovuti in base alla liquidazione e al controllo formale delle dichiarazioni 36-bis e 36-ter (non ancora oggetto di iscrizione a ruolo).

In sostanza, fino ad oggi questo tipo di contribuenti erano stati penalizzati rispetto ad altri che, a bene vedere, hanno beneficiato della sospensione nonostante si trovassero in presenza di situazioni più «gravi» dal punto di vista fiscale.

Vale la pena ricordare, infatti, che hanno beneficiato della sospensione dei versamenti i soggetti che avevano debiti iscritti a ruolo derivanti da cartelle di pagamento in scadenza nel periodo 8 marzo – 31 dicembre (ex art. 68 del Cura Italia) e quelli che addirittura avevano ricevuto avvisi di accertamento esecutivi (i quali hanno beneficiato della sospensione dei termini per il versamento per effetto della sospensione del termine per presentare il ricorso ex art. 83 del Cura Italia, come abbiamo visto nei precedenti incontri).



Rimessione in termini e sospensione del versamento degli importi richiesti a seguito del controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni

La norma:

- da un lato, prevede che chi non ha effettuato i versamenti della prima rata o delle rate successive in scadenza tra l'8 marzo e il giorno precedente alla data di entrata in vigore del DL Rilancio (19 maggio), può provvedere ai relativi pagamenti entro il 16 settembre 2020 in unica soluzione o in 4 rate mensili (in questo caso quindi non si procederà all'iscrizione a ruolo con maggiorazione di sanzioni e interessi);
- dall'altro, prevede la sospensione dei versamenti relativi a comunicazioni di irregolarità in scadenza tra la data di entrata in vigore del DL Rilancio e il 31 maggio 2020; anche in questo caso i versamenti devono essere effettuati entro il 16 settembre 2020 o in unica soluzione o in 4 rate mensili.

Rimessione in termini e sospensione del versamento degli importi richiesti a seguito del controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni

A questo punto si rendono necessari alcuni chiarimenti in merito all'applicabilità della rimessione in termini e della proroga rispetto alle rate di piani di dilazione che scadono nel predetto periodo grazie alla possibilità (prevista normativamente) di essere versate entro la scadenza della rata successiva senza comportare la decadenza dalla rateazione.

Ipotizziamo ad esempio il seguente piano relativo ad una comunicazione di irregolarità:

Rata 3 scadenza 31 gennaio;

Rata 4 scadenza 30 aprile.

In questo caso il 30 aprile è scaduto il termine per il pagamento sia della rata n. 4 che della rata n. 3 eventualmente non pagata alla relativa scadenza.

Se si accede ad un'impostazione restrittiva, si dovrebbe ritenere che la norma proroghi solamente un termine scaduto ordinariamente tra l'8 marzo e il 31 maggio e, di conseguenza, in questo caso il contribuente sarebbe decaduto dalla dilazione se non ha pagato la rata n. 3 al 30 aprile.

In caso contrario, non decadrà e la rata n. 4 potrà essere pagata il 16 settembre.

Diversamente, verrebbero penalizzati i contribuenti che al 30 aprile (momento in cui peraltro non era entrato in vigore il D.L. Rilancio) hanno regolarmente adempiuto al versamento della rata n. 3. Infatti, questi beneficerebbero del differimento di una sola scadenza mentre chi non ha adempiuto godrebbe dello spostamento in avanti di due rate.