

Circolari per la clientela

Definizione degli atti del procedimento di accertamento (artt. 2 e 7 del DL 23.10.2018 n. 119) - Provvedimenti attuativi

1 PREMESSA

Con il DL 23.10.2018 n. 119, pubblicato sulla *G.U.* 23.10.2018 n. 247, è stato emanato il c.d. “decreto fiscale collegato alla legge di bilancio 2019”.

Il DL 119/2018 è entrato in vigore il 24.10.2018, giorno successivo alla sua pubblicazione.

L’art. 2 del DL 119/2018 disciplina la definizione di alcuni atti del procedimento di accertamento, mentre il successivo art. 7 prevede specifiche disposizioni riguardanti le associazioni e società sportive dilettantistiche, iscritte nel Registro del CONI.

L’Agenzia delle Entrate, con i provvedimenti 9.11.2018 n. 298724 e 13.11.2018 n. 301338, ha emanato i provvedimenti attuativi di tali disposizioni.

Di seguito si analizza la disciplina degli artt. 2 e 7 del DL 119/2018, alla luce dei provvedimenti attuativi dell’Agenzia delle Entrate.

Si ricorda che il DL 119/2018 è in corso di conversione in legge e le relative disposizioni sono quindi suscettibili di modifiche ed integrazioni.

2 DEFINIZIONE DEGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO, DI LIQUIDAZIONE E DI RECUPERO

Gli avvisi di accertamento o in rettifica, gli avvisi di liquidazione e gli atti di recupero, notificati entro il 24.10.2018, possono essere definiti ai sensi dell’art. 2 co. 1 del DL 119/2018, con stralcio intero di sanzioni, interessi e accessori (per accessori si intendono, ad esempio, le spese di notifica).

Occorre quindi pagare per intero le imposte, accettando di conseguenza qualsiasi rilievo.

Per essere ammessi alla definizione si deve trattare di atti notificati entro il 24.10.2018, data di entrata in vigore del DL 119/2018, non impugnati e impugnabili alla stessa data.

Tanto premesso:

- l’atto non è definibile se, entro il 24.10.2018, è stato presentato ricorso (in tal caso, si può beneficiare della definizione delle liti pendenti *ex art. 6* del DL 119/2018, ottenendo gli stessi benefici se il processo pende in primo grado e non c’è ancora stata la sentenza);
- l’atto non è definibile se, al 24.10.2018, erano già spirati i termini per il ricorso (bisogna però considerare l’effetto sospensivo di 90 giorni derivante dalla domanda di accertamento con adesione, *ex art. 6* del DLgs. 218/97, che può cumularsi con la sospensione feriale dei termini).

2.1 ATTI DEFINIBILI

Ai sensi dell’art. 2 co. 1 del DL 119/2018, la definizione riguarda:

- gli avvisi di accertamento e in rettifica;
- gli avvisi di liquidazione (provvedimenti che, sovente, sono utilizzati per l’imposta di registro, sulle successioni/donazioni, e per le imposte ipotecarie e catastali);
- gli avvisi di recupero dei crediti d’imposta indebitamente compensati, disciplinati dall’art. 1 co. 421 ss. della L. 311/2004.

Sono esclusi dalla definizione in esame gli atti che non rientrano nelle categorie indicate, come ad esempio gli avvisi bonari, le cartelle di pagamento e gli atti di contestazione/irrogazione di sole sanzioni.

Nella definizione non rientrano gli atti relativi alla *voluntary disclosure*.

2.1.1 Data di notifica dell'atto

La definizione è ammessa a condizione che l'atto potenzialmente oggetto di sanatoria sia "notificato" entro il 24.10.2018.

Nel provv. 9.11.2018 n. 298724 (punto 3.1), l'Agenzia delle Entrate sostiene che: "*per data di notifica si intende quella in cui la stessa si perfeziona per il contribuente*". Nelle informazioni presenti nel relativo sito internet, si specifica che generalmente si tratta del giorno in cui l'atto è stato ricevuto dal contribuente stesso.

Pertanto, se l'Agenzia delle Entrate ha spedito l'atto il 23.10.2018 e il contribuente lo ha ricevuto il 25.10.2018, sembra potersi sostenere che si possa essere fuori dalla definizione.

2.1.2 Ricorso o istanza di adesione presentati dopo il DL 119/2018

Il provv. Agenzia delle Entrate 9.11.2018 n. 298724 (punto 2.4) prevede che, se il contribuente intende avvalersi dell'art. 2 co. 1 del DL 119/2018, rinuncia alle istanze di accertamento con adesione già presentate al 23.10.2018.

Nelle motivazioni del provvedimento si specifica inoltre che: "*il contribuente che intende avvalersi di questa forma di definizione non può proporre dalla data di entrata in vigore del decreto-legge altre istanze con essa incompatibili, come ad esempio l'istanza di accertamento con adesione oppure di scomputo delle perdite in accertamento*". Il passo riportato potrebbe indurre ad affermare che l'istanza di adesione presentata dal 24.10.2018 renda impossibile la definizione.

Lo stesso è stato affermato per il ricorso, presentato successivamente al 24.10.2018.

Trattasi però di condizioni non previste in alcun modo dal DL 119/2018, ma introdotte dall'Agenzia delle Entrate con il provvedimento attuativo.

2.1.3 Avvisi di liquidazione

L'Agenzia delle Entrate, nel provv. 9.11.2018 n. 298724 (punto 1.2), afferma che gli avvisi di liquidazione possono essere definiti solo se rientrano in quelli per i quali è ammessa l'acquiescenza (istituto disciplinato dall'art. 15 del DLgs. 218/97).

Così facendo, l'ambito applicativo dell'art. 2 co. 1 del DL 119/2018 si restringe ai soli avvisi di liquidazione sull'insufficiente dichiarazione di valore/occultazione di corrispettivo (artt. 71 e 72 del DPR 131/86), sull'omessa o infedele dichiarazione di successione (artt. 50 e 51 del DLgs. 346/90) e sul recupero delle agevolazioni prima casa e per la piccola proprietà contadina (nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 e art. 2 co. 4-bis del DL 194/2009).

Di conseguenza, sarebbero esclusi, ad esempio, gli avvisi di liquidazione sulle imposte ipotecarie e catastali, sulla riqualificazione degli atti (art. 20 del DPR 131/86) e sul disconoscimento o sulla revoca delle varie agevolazioni in materia di imposte d'atto presenti nell'ordinamento.

2.1.4 Avvisi di recupero dei crediti d'imposta

Il tenore dell'art. 2 co. 1 del DL 119/2018 induce ad affermare che nella definizione rientrano tutti gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta, emessi ai sensi dell'art. 1 co. 421 ss. della L. 311/2004, o delle varie norme che richiamano la L. 311/2004.

Anche gli avvisi di recupero dei crediti inesistenti indebitamente compensati, disciplinati nell'art. 27 co. 16 ss. del DL 185/2008, che a sua volta rinvia alla L. 311/2004, possono quindi rientrare nella definizione, salvo diversa interpretazione degli uffici finanziari (non espressamente ufficializzata).

Nel caso dell'atto di recupero di sole sanzioni per crediti esistenti indebitamente compensati, è possibile accedere alla definizione presentando istanza al competente ufficio, ottenendo così lo stralcio della sanzione (motivazioni del provv. Agenzia delle Entrate 9.11.2018 n. 298724).

2.2 TERMINI PER LA DEFINIZIONE

Gli avvisi di accertamento, di liquidazione e di recupero notificati entro il 24.10.2018 possono essere definiti, di regola, entro il 23.11.2018; la definizione, che consiste nel pagamento della totalità delle somme o della prima rata, deve quindi avvenire entro il 23.11.2018.

L'art. 2 co. 1 del DL 119/2018, infatti, stabilisce che il pagamento deve avvenire entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto *“o, se più ampio, entro il termine di cui all'articolo 15, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, che residua dopo la data di entrata in vigore del presente decreto”*.

Si tratta, quindi, del maggior termine previsto per l'acquiescenza, che coincide con quello per presentare il ricorso.

Nel provv. Agenzia delle Entrate 9.11.2018 n. 298724 (punto 2.4), si specifica che il termine tiene conto della sospensione di 90 giorni derivante dalla domanda di accertamento con adesione (art. 6 co. 2 del DLgs. 218/97), nonché dell'effetto sospensivo delle istanze di computazione delle perdite in diminuzione degli imponibili (ad esempio, ai sensi dell'art. 42 co. 4 del DPR 600/73), presentate sino al 23.10.2018.

In considerazione di quanto esposto:

- se un accertamento è stato notificato il 4.10.2018, il termine per definire non è il 23.11.2018, ma il 3.12.2018, siccome il termine per l'acquiescenza cade dopo il 23.11.2018;
- se un accertamento è stato notificato il 4.9.2018 e, prima del 24.10.2018, è stata presentata istanza di adesione, non bisogna per forza definire entro il 23.11.2018, posto che, grazie all'effetto sospensivo, il termine per il ricorso non scade il 3.11.2018 ma l'1.2.2019.

Non sono previsti adempimenti dichiarativi circa la volontà di definire l'atto.

Tuttavia, se non ci sono importi da versare, cosa che si verifica, ad esempio, negli accertamenti sulla minor perdita, occorre presentare apposita istanza in carta libera all'ufficio competente:

- mediante consegna o raccomandata A/R, o tramite PEC;
- entro il termine previsto per il versamento in unica soluzione.

2.3 VERSAMENTI

I versamenti possono avvenire, con il modello F24 oppure il modello F23, in unica soluzione o in forma rateale, con un massimo di 20 rate trimestrali di pari importo.

È escluso il pagamento tramite compensazione con crediti disponibili.

Per quanto riguarda i versamenti:

- entro 10 giorni dal versamento dell'intero importo o della prima rata, il contribuente deve far pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento;
- le rate successive alla prima scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre;
- sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.

2.3.1 Compilazione della delega di pagamento

Per la compilazione dei modelli F24 o F23 (allegati all'atto in funzione dell'acquiescenza ai sensi dell'art. 15 del DLgs. 218/97), occorre indicare:

- in relazione al codice tributo, i soli codici tributo relativi alle imposte indicati nell'atto; gli interessi legali vanno cumulati all'imposta;
- in relazione alla causale contributo, le causali inerenti ai contributi indicati nell'atto;
- come anno di riferimento, l'anno oggetto di definizione (solo per il modello F24);
- come codice ufficio, il codice riportato nell'atto;
- come codice atto, il codice o numero indicato nell'atto.

Per ciascun atto bisogna compilare e trasmettere una distinta delega di pagamento.

2.3.2 Interessi legali

Gli interessi legali sono dovuti sull'importo delle rate successive alla prima, e vanno calcolati dal giorno successivo alla scadenza della prima rata, quindi:

- dal 24.11.2018;
- oppure dal giorno successivo al maggior termine previsto per la presentazione del ricorso.

In caso di mutamento del tasso di interesse legale, sembra prudente effettuare il ricalcolo delle rate, aggiornando gli importi al nuovo tasso. Per ogni questione dubbia, è opportuno un confronto con il funzionario competente.

2.4 REDDITI PRODOTTI IN FORMA ASSOCIATA

Nelle motivazioni del provv. Agenzia delle Entrate 9.11.2018 n. 298724 si afferma che le società di persone e le società di capitali che hanno esercitato l'opzione per la trasparenza, possono, ai fini IRES ed IRPEF, presentare una istanza in carta libera per accedere alla definizione.

Sembra dunque che i menzionati soggetti, potendo beneficiare dell'art. 2 del DL 119/2018, possano inviare un'istanza che, in qualche maniera, potrà avere effetto nella sfera giuridica dei soggetti partecipanti.

Sul punto, sarebbero opportuni maggiori chiarimenti. Resta da comprendere se, come a nostro avviso sembra corretto, il socio possa definire, grazie all'istanza presentata dalla società entro il 23.11.2018 (o entro il maggior termine previsto per la presentazione del ricorso), atti sul maggior reddito di partecipazione ricevuti dopo il 24.10.2018.

2.5 RISORSE PROPRIE DELL'UNIONE EUROPEA E IVA ALL'IMPORTAZIONE

La definizione può riguardare anche le risorse proprie dell'Unione europea. In tal caso, bisogna altresì corrispondere gli interessi di mora previsti dalla normativa comunitaria.

Rientrano comunque nella definizione gli atti di accertamento, su risorse proprie dell'Unione europea e connessa IVA all'importazione, ex art. 9 co. 3-bis del DL 16/2012.

In tal caso, occorre manifestare la volontà di definire tramite comunicazione in carta libera da presentare all'ufficio competente, mediante consegna o raccomandata A/R, o tramite PEC (provv. Agenzia delle Entrate 9.11.2018 n. 298724, punto 2.8).

Gli importi da versare saranno liquidati d'ufficio entro il 23.11.2018.

3 DEFINIZIONE DEGLI INVITI AL CONTRADDITTORIO

Se l'invito al contraddittorio è stato notificato entro il 24.10.2018, può essere definito ai sensi dell'art. 2 co. 2 del DL 119/2018, con stralcio intero di sanzioni, interessi e accessori (per accessori si intendono, ad esempio, le spese di notifica).

L'invito, per poter essere definibile, deve comprendere gli imponibili e le imposte dovute, in modo da poter effettuare i versamenti nei termini.

Deve trattarsi dei soli inviti strumentali all'adesione emessi ai sensi degli artt. 5 o 11 del DLgs. 218/97, in quanto ogni altro atto istruttorio (questionari, inviti a comparire, ordini di esibizione, accessi) è a questi fini irrilevante.

L'Agenzia delle Entrate, nel provv. 9.11.2018 n. 298724 (punto 1.3), specifica che deve trattarsi, comunque, di inviti per i quali al 24.10.2018 "*non è stato ancora sottoscritto e perfezionato un avviso di accertamento con adesione o notificato un avviso di accertamento*" (nel qual caso, in costanza dei requisiti di legge, sarebbero applicabili le definizioni del primo o del terzo comma dello stesso art. 2 del DL 119/2018).

Nella definizione non rientrano gli atti relativi alla *voluntary disclosure*.

3.1 TERMINE PER LA DEFINIZIONE

Gli inviti al contraddittorio notificati entro il 24.10.2018 possono essere definiti entro il 23.11.2018; la definizione, che consiste nel pagamento della totalità delle somme o della prima rata, deve quindi avvenire entro il 23.11.2018.

Non sono previsti adempimenti dichiarativi circa la volontà di definire l'invito.

Tuttavia, se non ci sono importi da versare, cosa che si verifica, ad esempio, negli accertamenti sulla minor perdita, occorre presentare apposita istanza in carta libera all'ufficio competente:

- mediante consegna o raccomandata A/R, o tramite PEC;
- entro il suddetto termine del 23.11.2018.

3.2 VERSAMENTI

I versamenti possono avvenire, con il modello F24 oppure il modello F23, in unica soluzione o in forma rateale, con un massimo di 20 rate trimestrali di pari importo.

È escluso il pagamento tramite compensazione.

Per quanto riguarda i versamenti:

- entro 10 giorni dal versamento dell'intero importo o della prima rata, il contribuente deve far pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento;
- le rate successive alla prima scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre;
- sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.

3.2.1 Compilazione della delega di pagamento

Per la compilazione dei modelli F24, occorre indicare:

- in relazione al codice tributo, i soli codici tributo relativi alle imposte oggetto dell'invito (cumulando imposta e interessi legali), prendendo come riferimento i codici tributo inerenti alle imposte e riferiti all'accertamento con adesione, reperibili sul sito dell'Agenzia delle Entrate;
- in relazione alla causale contributo, le causali inerenti ai contributi oggetto dell'invito;
- come anno di riferimento, l'anno oggetto dell'invito;
- come codice ufficio, il codice riportato nell'invito;
- come codice atto, il numero 99999999107.

Relativamente al modello F23, invece, occorre indicare:

- in relazione al codice tributo, i codici tributo indicati nell'invito;

- come anno di riferimento, il 2018 (nel campo “10”);
- come codice ufficio, il codice riportato nell’invito;
- come codice atto, il numero 99999999107 (nel campo “10”).

Per ciascun invito bisogna compilare e trasmettere una distinta delega di pagamento.

3.2.2 Interessi legali

Gli interessi legali sono dovuti sull’importo delle rate successive alla prima, e vanno calcolati dal giorno successivo alla scadenza della prima rata, quindi dal 24.11.2018.

In caso di mutamento del tasso di interesse legale, sembra prudente effettuare il ricalcolo delle rate, aggiornando gli importi al nuovo tasso. Per ogni questione dubbia, è opportuno un confronto con il funzionario competente.

3.3 MANCATO PERFEZIONAMENTO

Se le somme totali o la prima rata non vengono pagate, la procedura segue il suo corso; verrà, quindi, emesso l’avviso di accertamento, che, in assenza di indicazioni contrarie, potrà essere impugnato.

4 DEFINIZIONE DEGLI ACCERTAMENTI CON ADESIONE

Se l’accertamento con adesione è stato sottoscritto entro il 24.10.2018, può essere definito ai sensi dell’art. 2 co. 3 del DL 119/2018, con stralcio intero di sanzioni, interessi e accessori (per accessori si intendono, ad esempio, le spese di notifica).

Sono esclusi i contribuenti che hanno già pagato la prima rata, avendo in questo modo perfezionato l’accordo di adesione.

L’Agenzia delle Entrate, nel provv. 9.11.2018 n. 298724 (punto 1.4), aggiunge che la definizione si applica per gli atti di adesione “*sottoscritti con l’Agenzia delle Entrate entro il 24 ottobre 2018, non perfezionati e ancora perfezionabili alla stessa data*”.

Pertanto, i contribuenti che, ad esempio, hanno sottoscritto l’adesione a settembre 2018 e, nei 20 giorni, non hanno pagato inibendo il perfezionamento dell’accordo, rimangono fuori dalla definizione.

Nella definizione non rientrano gli atti relativi alla *voluntary disclosure*.

4.1 TERMINE PER LA DEFINIZIONE

Gli atti di accertamento con adesione sottoscritti entro il 24.10.2018 potevano essere definiti entro il 13.11.2018; la definizione, che consiste nel pagamento della totalità delle somme o della prima rata, doveva quindi avvenire entro il 13.11.2018.

Non sono previsti adempimenti dichiarativi circa la volontà di definire.

Tuttavia, se non ci sono importi da versare, cosa che si verifica, ad esempio, negli accertamenti sulla minor perdita, occorre presentare apposita istanza in carta libera all’ufficio competente:

- mediante consegna o raccomandata A/R, o tramite PEC;
- entro il suddetto termine del 13.11.2018.

4.2 VERSAMENTI

I versamenti possono avvenire, con il modello F24 oppure il modello F23, in unica soluzione o in forma rateale, con un massimo di 20 rate trimestrali di pari importo.

È escluso il pagamento tramite compensazione con crediti disponibili.

Per quanto riguarda i versamenti:

- entro 10 giorni dal versamento dell'intero importo o della prima rata, il contribuente deve far pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento, e il funzionario, come nelle procedure ordinarie, rilascia l'atto di accertamento con adesione sottoscritto;
- le rate successive alla prima scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre;
- sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata, quindi dal 14.11.2018.

In caso di mutamento del tasso di interesse legale, sembra prudente effettuare il ricalcolo delle rate, aggiornando gli importi al nuovo tasso. Per ogni questione dubbia, è opportuno un confronto con il funzionario competente.

4.3 MANCATO PERFEZIONAMENTO

Ove la procedura non si perfezioni, verranno riprese le attività accertative, quindi, a seconda dei casi, verrà emesso l'avviso di accertamento oppure l'accordo perderà di rilievo, dando luogo al consolidamento dell'atto già notificato.

5 ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE ISCRITTE AL CONI

Ai sensi dell'art. 7 del DL 119/2018, per le associazioni e le società sportive dilettantistiche iscritte nel Registro del CONI, la definizione determina lo stralcio del 50% delle maggiori imposte, con l'eccezione dell'IVA, che va pagata per intero.

Le sanzioni e gli interessi sono invece stralciati in misura pari al 95%.

Tuttavia, questa forma di definizione è esclusa se l'ammontare delle imposte accertate, per imposta e per singolo anno, supera i 30.000,00 euro (si considerano, a tal fine, solo l'IRES e l'IRAP, non l'IVA, in quanto va pagata per intero). Ove il limite sia superato, i soggetti indicati possono fruire della normale definizione, con stralcio di soli sanzioni e interessi in misura integrale.

Le istruzioni per questo tipo di definizione sono state dettate dal provv. Agenzia delle Entrate 13.11.2018 n. 301338, il quale:

- in gran parte, ribadisce quanto già specificato dal provvedimento del 9.11.2018;
- chiarisce che le associazioni e società sportive dilettantistiche possono accedere alla definizione agevolata se nel periodo d'imposta oggetto di definizione risultano iscritte nel Registro del CONI.