

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 16 DEL 29/09/2017

## Effetto LIPE.

Arrivano gli avvisi di liquidazione sull'IVA del primo trimestre

Iniziano a farsi sentire gli effetti dei nuovi adempimenti IVA in vigore dal 2017: in questi giorni, infatti, i contribuenti che non hanno versato l'IVA del primo trimestre 2017, stanno ricevendo le richieste di pagamento inviate dall'Agenzia delle Entrate. Non si tratta però di lettere di compliance, ma di veri e propri avvisi bonari che, di fatto, inibiscono il ricorso al ravvedimento operoso. Le reazioni a questo nuovo corso del rapporto fisco-contribuente sono le più varie. Tuttavia, al netto dei ragionamenti sulla presunta violazione dei diritti di difesa e sull'abuso nell'utilizzo di strumenti di "offesa" da parte dell'Amministrazione finanziaria, quanto sta succedendo altro non è che quanto previsto dalle nuove norme.

Arriva la prima onda "anomala", che per molti contribuenti ha quasi l'effetto di una tsunami, creatasi a seguito dei nuovi adempimenti IVA in vigore da quest'anno.

Si tratta di alcune comunicazioni ex art. 54-bis, D.P.R. n. 633/1972, recapitate via PEC ad alcuni contribuenti che non hanno versato l'IVA dovuta per il **primo trimestre 2017**.

La cosa, a dire il vero, ha spiazzato più di qualcuno (professionisti compresi), non tanto dal punto di vista sostanziale (*è evidente che questi soggetti sapevano di non aver versato il dovuto*), quanto sotto il profilo procedurale: nessuno, salvi casi eccezionali, era "abituato" a ricevere avvisi bonari prima del termine di presentazione della dichiarazione annuale e, quindi, prima che fosse concesso un congruo termine per un eventuale ravvedimento.

Ma la cosa che più di tutte ha colpito è la velocità con la quale l'Agenzia delle Entrate è passata dalle parole (*lettere di compliance inviate a luglio*) ai fatti (*avvisi bonari inviati a fine settembre*).

Per molti è stato come svegliarsi da un bel sogno e ritrovarsi catapultati in una dura realtà, realtà che deriva dai primi effetti dei nuovi adempimenti IVA introdotti a partire dal 2017. Il richiamo è alla comunicazione delle liquidazioni IVA (*c.d. LIPE*) che ha fatto il suo debutto per il 1° trimestre 2017 (*la scadenza per l'invio era il 12 giugno 2017*).

Dopo poco più di 3 mesi, l'Agenzia delle Entrate, incrociando i dati tra il dichiarato e il versato, è già in grado di richiedere l'eventuale IVA omessa, con avviso bonario ex art. 54-bis, D.P.R. n. 633/1972 (*e quindi con sanzione del 10% se si versa entro 30 giorni*). E ciò con buona pace del ravvedimento che è inibito se il contribuente riceve un avviso bonario di cui sopra (*art. 13, comma 1-ter, D.Lgs. n. 472/1997*).

Le reazioni a questo nuovo corso del rapporto fisco-contribuente sono le più varie: c'è chi afferma che così si lede il diritto alla difesa del contribuente, c'è chi constata che **così il ravvedimento è "morto"**, c'è chi, con posizioni assolutamente non condivisibili, suggerisce escamotage al limite dell'elusione (*come, ad esempio, per importi rilevanti di IVA a debito, converrebbe non presentare la comunicazione pagando la sanzione per tale violazione*).

In tutto ciò, però, c'è un aspetto che sfugge ai più: al netto dei ragionamenti sulla presunta violazione dei diritti di difesa e sull'abuso nell'utilizzo di strumenti di "offesa" da parte dell'Amministrazione finanziaria, tutto quello che sta succedendo non è altro che quanto previsto dalle nuove norme, niente di più e niente di meno. Cerchiamo dunque di approfondire la questione.

### **Cosa prevede la norma sulle comunicazioni trimestrali IVA**

La norma che disciplina le nuove comunicazioni sulle liquidazioni trimestrali IVA è l'art. 21-bis, D.L. n. 78/2010 (*introdotto dal D.L. n. 193/2016*).

La parte che interessa ai fini della questione di cui si dibatte non è quella relativa all'introduzione dei nuovi adempimenti (*commi da 1 a 4*), ma quella che ne disciplina i loro effetti (*comma 5*).

Il comma 5 testualmente afferma:

*“L’Agenzia delle Entrate mette a disposizione del contribuente, ovvero del suo intermediario, secondo le modalità previste dall’articolo 1, commi 634 e 635 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, le risultanze dell’esame dei dati di cui all’articolo 21 del presente decreto e le valutazioni concernenti la coerenza tra i dati medesimi e le comunicazioni di cui al comma 1 del presente articolo nonché la coerenza dei versamenti dell’imposta rispetto a quanto indicato nella comunicazione medesima. Quando dai controlli eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella comunicazione, il contribuente è informato dell’esito con modalità previste con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate. Il contribuente può fornire i chiarimenti necessari, o segnalare eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente, ovvero versare quanto dovuto avvalendosi dell’istituto del ravvedimento operoso di cui all’articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si applica l’articolo 54-bis, comma 2-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, indipendentemente dalle condizioni ivi previste”.*

Il nocciolo della questione **sta tutto nell’ultima frase del comma 5**: l’art. 54-bis, comma 2-bis, si applica a prescindere dalle condizioni in esso previste.

C’è da chiedersi: **quali sono queste condizioni?**

Semplice: la norma citata afferma che *“se vi è pericolo per la riscossione, l’ufficio può provvedere, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti dell’imposta, da eseguirsi ai sensi dell’articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100, degli articoli 6 e 7 del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542, nonché dell’articolo 6 della legge 29 dicembre 1990, n. 405”*.

In definitiva, la norma sulla LIPE prevede una eccezione alla regola generale secondo cui gli avvisi bonari ex art. 54-bis, D.P.R. n. 633/1972 possono essere emessi prima della dichiarazione annuale solo se *“vi è pericolo per la riscossione”*.

## Effetti procedurali e conseguenze

Sulla base di quanto appena affermato, viene da pensare che l'operato dell'Agenzia delle Entrate, almeno dal punto di vista sostanziale, sia ineccepibile, e se si resta sul terreno squisitamente ermeneutico della norma, la risposta è affermativa. E si ritiene che, in questo contesto, non possano essere idonei strumenti di difesa alcune interpretazioni giurisprudenziali sull'ambito applicativo dell'art. 54-bis.

Ad esempio, stante l'attuale tenore letterale della norma sulle LIPE, si ritiene poco efficace, in un ipotetico contenzioso che dovesse sorgere, richiamare alcune sentenze della Cassazione secondo cui *"in tema di accertamento delle imposte sui redditi, il procedimento previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 bis, è applicabile esclusivamente in casi tassativi, consistenti nella correzione di errori materiali e di calcolo e nell'esclusione di ritenute o deduzioni non previste dalla legge o non documentate, e non può quindi essere esteso fino a ricomprendere fattispecie suscettibili di interpretazioni diverse (nella specie, l'individuazione dei periodi di versamento dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione dei beni dell'impresa prevista dalla L. 29 dicembre 1990, n. 408, art. 3), nelle quali è pertanto necessaria l'emissione di un avviso di accertamento motivato in ordine all'interpretazione prescelta dall'Ufficio. L'utilizzazione di tale procedura al di fuori dei casi previsti rende illegittima anche la richiesta degli accessori (interessi, sanzioni e pene pecuniarie)"* (Cass. civile, sez. trib., 19 luglio 2006, n. 16512; conforme: Cass. civile, sez. trib., 2 novembre 2005, n. 21274 e Cass. civile, sez. trib., 29 febbraio 2008, n. 5460).

Chiaramente, quanto sopra affermato per l'art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973, vale anche per l'art. 54-bis, D.P.R. n. 633/1972 stante la specularità (e finalità) delle due norme.

Questa posizione giurisprudenziale può essere un'arma di difesa in generale, ma poiché la norma sulla LIPE prevede espressamente una deroga ai presupposti su cui si basa l'utilizzo dell'art. 54-bis, difficilmente può sortire effetti positivi nel caso di cui si discute (con buona pace, anche, di chi grida che è stato leso il diritto di difesa).

Ammessa l'inutilità di tesi difensive di siffatta specie, occorre, però, fare alcune considerazioni che vanno oltre quello che è scritto nelle leggi.

Infatti, l'Amministrazione finanziaria, ormai da mesi, afferma in ogni contesto di voler instaurare un nuovo rapporto tra fisco e contribuente. Un rapporto basato non più (*o meglio, non solo*) sul controllo del contribuente, considerato sempre e comunque come un "evasore", ma principalmente sulla compliance, sull'aiuto e assistenza al contribuente, in modo da metterlo in condizione di adempiere ai propri obblighi tributari al meglio.

Non a caso, in quest'ottica, c'è stato un rafforzamento dell'istituto del ravvedimento operoso che è (*o almeno si riteneva fosse*) diventato da "strumento a tempo" a "strumento a regime", utilizzabile anche a distanza di anni dalla violazione. Ci si accorge, ora, che (*forse*) questo ottimismo, questa velata forma di "benevolenza" è solo qualcosa che rimane scritto sui documenti ufficiali o che viene gridato al vento.

È evidente che alla base di tutto ci sono giustificabili ragioni di cassa (*è proprio di questi giorni la pubblicazione dell'ennesimo rapporto UE che addita l'Italia come la pecora nera in tema di VAT gap*), ma ciò non toglie che sia il momento di decidere se "predicar bene e razzolar male" o parlare in maniera chiara e dire realmente come stanno le cose, anche a costo di apparire "oppressivi".

E di sicuro quello di cui c'è realmente bisogno è di avere una "macchina fiscale" che svolge il suo principale compito, ovvero quello di far sì che tutti rispettino le norme pagando il dovuto, anche a costo di sembrare "oppressiva". Ma dev'essere una macchina che non solo eviti inutili proclami che potrebbero ingenerare false aspettative, ma anche che sia efficiente e all'altezza dei compiti che le sono affidati (*e l'esperienza di questi ultimi giorni sullo spesometro semestrale non depone certo a suo favore*).

Distinti saluti

**Dott.ssa Angela Cunzio**