



UniProf
Società Tra Professionisti

Quaderni Fiscali

11/2020

La sicurezza informatica

La sospensione degli ammortamenti nel
2020

La sospensione delle Cartelle

La corretta numerazione delle fatture

Il recupero dell'IVA sulle ricariche
telefoniche



Free to
Download

www.uniprof.eu

La sicurezza informatica

In questo articolo vogliamo introdurre alcune nozioni in merito ai sistemi di sicurezza dei sistemi informativi dello studio.

Vogliamo trattare, in particolare, non solo i sistemi di sicurezza del sistema informativo inteso come insieme degli strumenti informatici veri e propri ma anche delle procedure dei soggetti che operano con il medesimo, in quanto dipende dalla loro operatività il corretto utilizzo.

In questa prima parte, in particolare, ha lo scopo di trattare delle funzioni messe a disposizione dall'intero sistema informativo aziendale il cui scopo è quello di proteggere i dati e impedirne l'accesso o la lettura ai soggetti non autorizzati.

Gli strumenti sono multipli e non si limitano solo a proteggere la rete interna dall'attacco degli hacker (o più in generale dei soggetti non autorizzati) provenienti dalla rete esterna (il mondo di internet per intenderci) ma anche l'accesso di soggetti non autorizzati all'interno della nostra struttura.

Nell'analisi si procederà ad analizzare gli strumenti messi a disposizione partendo dall'accesso esterno alla rete ai rischi connessi a quelli interni.

IL FIREWALL

Come accennato negli articoli precedenti un primo strumento di protezione è composto dal

firewall, in questo modo viene creata una prima barriera che impedisce un accesso forzoso al sistema interno.

Questo strumento ha, tuttavia, delle limitazioni. Per prima cosa è soggetto ad una rapida obsolescenza e l'implementazione per garantire una maggiore sicurezza necessita di un maggior dispendio economico.

In sostanza maggiore sicurezza vuol dire maggior costo da sostenere.

Per prassi la spesa "coerente" è parametrata alle dimensioni della struttura.

L'obsolescenza è data in quanto sono strumenti che si impediscono l'accesso, ma questa barriera è basata su strumenti fisico-logici non aggiornabili. I soggetti malintenzionati, che volessero accedere al sistema, sono in grado di reperire la struttura progettuale del firewall per poterla studiare e quindi capire come "aggirare" i blocchi.

Per fare un esempio è come se dei ladri che volessero entrare nel caveau di una banca, cerchino di reperire i disegni costruttivi e degli impianti di sicurezza, per poi poter studiare un piano per aggirarli.

Uno strumento per poter aggirare il firewall e quindi accedere consiste nell'installare uno stru-

mento “interno” che consenta di imbrogliare il firewall. In questi casi all’interno della rete è presente un virus che apre una porta che viene “nascosta” e consentirà quindi l’accesso agli hacker.

Ma come riescono ad entrare questi virus nella struttura aziendale?

Per poter accedere al sistema questi virus devono utilizzare dei canali approvati dal sistema e quindi sottoposti ai relativi controlli. In questi casi il virus cerca di mascherarsi e nascondersi. Il più delle volte è un allegato ad una mail.

Un altro metodo per accedere al sistema è quello di conoscere le credenziali di accesso allo strumento di blocco per poter modificare i permessi. Infatti il firewall come anche il modem o qualsiasi altro strumento necessita di username e password.

Va da sé che se vengono lasciati quelli di default per un malintenzionato è molto più semplice accedere e modificare le impostazioni per creare degli accessi nascosti.

ANTIVIRUS

Altro importante strumento è l’antivirus.

Come detto poc’anzi è grazie ai virus che molti hacker riescono ad accedere al sistema informatico della struttura. Scopo dell’antivirus è trovare questi elementi ed eliminarli. Svolge quindi il ruolo di sorvegliante interno.

L’antivirus basa la sua ricerca su un database aggiornato di continuo; quindi è di fondamentale importanza che venga sempre aggiornata la licenza così da poter consentire l’aggiornamento ed il monitoraggio del sistema.

Si ricorda che questo strumento così come il firewall fa parte della dotazione minima prevista dalla norma per la sicurezza dei dati.

PROTOCOLLI HTTPS

Quando si naviga in internet molte volte si accedono a siti che utilizzano il protocollo HTTPS. Il protocollo http l’abbiamo già visto in precedenza. Si ricorda che è quel protocollo che consente al computer di interpretare i dati trasmessi dal sito web.

La S sta per secure, ovvero viene implementato un protocollo che ha lo scopo di crittografare il contenuto delle pagine web provenienti dal server di origine per essere poi ricostruito sul pc ricevente.

E’ facile trovare questi protocolli accedendo a siti web con aree riservate quali istituti di credito, email web etc

Sarebbe buona norma prestare attenzione quando si naviga in quanto alcuni siti web “fasulli” che ne replicano al fine di reperire informazioni sensibili non utilizzano quel protocollo svelando così la “fasullità” del sito.

In altri casi è semplicemente la mancanza di volontà da parte del proprietario del sito di non istituire questi protocolli.

Ma perché utilizzare questi protocolli?

Qualora non vi sia un protocollo secure, i dati possono essere intercettati e permettere quindi al soggetto di leggere le informazioni eventualmente ricevute o trasmesse.

Facciamo un esempio.

Agli inizi delle trasmissioni telefoniche (e prima ancora quelle telegrafiche) bastava che un soggetto si allacciasse ai cavi telefonici con un telefono e poteva ascoltare quello che due persone si dicevano. Tuttavia se parlano in codice questi ultimi non si devono preoccupare di essere intercettati in quan-

to il malintenzionato non riuscirebbe a capirne il significato.

Il principio dei protocolli http e HTTPS è il medesimo.

Passiamo ora ai sistemi di controllo degli accessi da adottare nell'uso del S.O.

Per prassi e semplicità di scrittura dell'articolo si suppone che venga utilizzato il sistema operativo della Microsoft, ovvero Windows (nelle sue diverse versioni).

PASSWORD DI ACCESSO

Cosa fondamentale e importante. Nonostante sembri scontato ancora molte realtà persistono a non adottare questo requisito minimo di sicurezza.

La password però deve avere determinate caratteristiche, quali la lunghezza dei caratteri, che contengano maiuscolo, minuscole, numeri e caratteri speciali.

E' inoltre fondamentale che la password venga modificata periodicamente. Si fa presente che esistono sistemi molto semplici per verificare se è stata cambiata.

In Windows 10 questa impostazione è stata modificata e mentre prima era di default ora bisogna impostare ogni quanto tot si cambi.

C'è inoltre da considerare il fatto che la password di accesso deve essere richiesta non solo in fase di accensione, ma deve essere prevista anche al momento di stand-by del computer stesso.

Con l'introduzione dello smartphone o del tablet, sono state introdotti anche altri sistemi di "blocco" dell'accesso quale PIN oppure riconoscimento di dato biometrico, viso o impronta digitale. Si vedono sempre più dispositivi dove questa fun-

zione viene disabilitata.

Riteniamo molto utile ricordare che, qualora il device sia utilizzato per l'accesso ad informazioni aziendali (quindi anche il solo accesso alle mail) non deve essere assolutamente privato di questi blocchi in quanto assimilabile ad un pc desktop.

Le password di accesso sono utili, inoltre, per proteggere i dati anche da soggetti non autorizzati all'interno della propria struttura. Ecco che, a parità di "diritti" concessi all'utente dall'amministratore di sistema, alcune cartelle possono essere protette con password così da consentirne l'accesso solo ai soggetti realmente autorizzati.

ACCESSO AL WI-FI DELLA RETE AZIENDALE

Fino a questo momento abbiamo parlato di password del pc desktop o del tablet o cellulare. Tuttavia all'interno dello studio esistono altri strumenti che devono essere preceduti da password.

Alcuni li abbiamo già visti in quanto trattasi di router e firewall. Un altro componente fondamentale è il WI-FI. Questo sistema di trasmissione dei dati è molto comodo e raggiunge velocità molto elevate. Tuttavia ha una grossa debolezza, ovvero che se non adeguatamente protetto rappresenta un ottimo punto di accesso alla rete aziendale.

A tal fine è necessario dotare il wifi di una password di tipo "forte" ovvero composta di una lunghezza di caratteri e di tipologia adeguati. Inoltre è caldamente raccomandato di non usare parole comuni ma generare una password casuale.

Anche qui, come già avviene per il firewall, l'access point è dotato di un programma interno che consente di impostare i vari permessi nonché le password. Anche qui in fase di configurazione le credenziali "base" devono essere modificate, in quanto come già avviene per il firewall, un malintenzionato che riuscisse ad accedere alla rete, po-

trebbe crearsi un accesso sicuro e nascosto.

Si fa presente che la password del wi-fi dovrebbe essere periodicamente cambiata.

ATTACCO CON ACCESSO FISICO

Fino a questo momento si è parlato di attacchi alla rete aziendale di tipo informatico.

Un'altra forma è l'attacco di tipo fisico. Ovvero soggetti malintenzionati che fisicamente entrano nella stanza e sottraggono il dispositivo.

Ecco perché alcune specifiche componenti dovrebbero essere isolate dal resto dell'azienda e poste in locali difficilmente accessibili.

Alcune di queste componenti sono il server e i dischi di backup.

Si fa presente che le norme che tutelano i dati, stabiliscono che tutti i sistemi informatici devono

essere adeguatamente protetti anche dagli accessi fisici alla sede.

Esempio:

Dei ladri cercano di accedere alla sede aziendale. Sottraggono tutti i dispositivi. Il titolare deve dimostrare di aver preso tutte le precauzioni perché ciò non avvenisse come sbarre alle finestre, vetro antitrusione, allarme etc.

Ovviamente è impensabile che tutti gli studi mettano in campo tutto ciò. Anche qui la norma deve essere parametrata alla realtà aziendale, ad esempio se si è localizzati all'ultimo piano le sbarre o i vetri antitrusioni sono superflui. Semmai sarebbe più importante una porta blindata.

Ma il più delle volte è certificare chi è in possesso delle chiavi per poter accedere ai locali. Anche qui deve essere tenuta un'apposita lista.

La sospensione degli ammortamenti nel 2020

Con la conversione in legge del Decreto Agosto nell'art. 60 c. 7 bis è stata concessa la possibilità di sospendere gli ammortamenti nel bilancio 2020 (solo civilistica e non necessariamente anche fiscale) e a seconda dell'andamento dell'epidemia anche quelli futuri.

Questa possibilità viene concessa al fine di non effettuare fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali mantenendo il loro valore di iscrizione così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato.

Cosa significa fino al 100%? Vuol dire che è possibile ridurre gli ammortamenti della metà dell'80% o del 100%, che equivale a dire che non vengono imputati ammortamenti al bilancio 2020.

Questa mossa va a beneficio del bilancio 2020, che viene così sgravato di una quota in certi casi rilevante dei costi, ma senza perdere il costo dal punto di vista fiscale, in quanto il comma 7-quinquies prevede che in deroga all'ottemperanza dell'art. 109 c.4, lett. b) Tuir è possibile dedurre fiscalmente il costo, anche se non è stato imputato a conto economico nel relativo esercizio di competenza sia ai fini Ires/Irpef e ai fini Irap.

L'anno in se non viene "scontato", ma viene

in realtà prolungato di un anno o due anni, a seconda dell'evoluzione del virus il piano d'ammortamento originario.

Per poter sfruttare tale possibilità è necessario destinare una riserva di utili indisponibile di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata. Se l'utile dell'esercizio 2020 non è sufficiente a coprire l'importo della quota d'ammortamento, la riserva andrà integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve disponibili scritte nel patrimonio netto se ovviamente presenti. Se tale soluzione non è sufficiente, la riserva andrà integrata per la differenza accantonando gli utili degli esercizi successivi.

Nella nota integrativa si dovrà dare conto delle ragioni della deroga nonché dell'iscrizione e dell'importo della riserva indisponibile accantonata o della quota se non sufficiente e quindi delle differenze future da accantonare e inoltre dare indicazione dell'influenza che la mancata iscrizione del costo ha sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria sul risultato economico d'esercizio sulla base dell'incidenza dell'importo degli ammortamenti.

L'effetto del prolungamento dell'originario piano d'ammortamento implica che nel 2020 mancherà una quota di ammortamento civilistica ma sarà presente la quota fiscale, invece

nell'anno di chiusura dell'ammortamento ad esempio 2024 ci sarà la quota civilistica ma non quella fiscale.

mento tra valore civilistico e fiscale che comporta lo stanziamento di imposte differite passive nel bilancio 2020.

Tale sfasamento temporale genera un sfasa-



La sospensione delle Cartelle

PREMESSA

Nella seduta del 18 ottobre 2020, dopo tre giorni dalla scadenza prevista per la ripresa della riscossione, il Consiglio dei Ministri ha emanato il Decreto Legge 129-2020, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 260 del 20 ottobre 2020 -già ribattezzato “Decreto Riscossione”-, con cui proroga la scadenza dei termini di riscossione delle cartelle esattoriali fino al 31 dicembre 2020.

Il decreto in questione integra e modifica le previsioni dell'articolo 68 del D.L. 18/2020 (c.d. Decreto Cura Italia) convertito in Legge n. 27/2020, successivamente integrato con le previsioni dell'articolo 154 del D.L. 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio) convertito in Legge n.77/2020, ulteriormente integrato con le previsioni dell'articolo 99 del D.L. 104/2020 (c.d. Decreto Agosto) convertito in Legge 126/2020.

Le modifiche previste dal nuovo D.L.

13.10.2020, n. 129, sono ritenute straordinarie in virtù della proroga al 31 gennaio 2021 dello Stato di Emergenza epidemiologica dichiarato con il D.L. 125/2020 e la conseguente congiuntura economica che continua a persistere nel tessuto economico italiano.

La stessa Agenzia Entrate e Riscossione, con comunicato stampa del 21 ottobre, ha fornito alcuni chiarimenti pubblicando sul proprio sito istituzionale le FAQ in materia di riscossione in risposta ai principali 20 quesiti arrivati dopo la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del Decreto Legge 129-2020.

Analizziamo quindi le novità e le nuove scadenze introdotte dal D.L. 129/2020 e le principali risposte alle FAQ pubblicate dall'Agenzia Entrate e Riscossione.

TERMINI DI VERSAMENTO

La sospensione dei termini di versamento delle cartelle esattoriali è stata introdotta dall'articolo 68 del Decreto Cura Italia, convertito in legge 27/2020.

Tale Decreto prevedeva la sospensione dei carichi per entrate tributarie e non tributarie affidati all'Agente della Riscossione dall'8 marzo 2020 (21 febbraio 2020 per i contribuenti aventi residenza e/o sede legale o sede operativa nei comuni dichiarati Zona Rossa ai sensi del DPCM 01/03/2020) al 31 maggio 2020 relativi a:

- cartelle esattoriali emesse dall'Agenzia Entrate e Riscossione;
- avvisi bonari di cui all'articolo 36-bis e di cui all'articolo 36-ter del DPR 600/73;
- avvisi di accertamento e avvisi di addebito INPS esecutivi;
- atti di accertamento esecutivi emessi dall'Agenzia Dogane e Monopoli per riscossione risorse proprie dell'UE e dell'IVA sulle importazioni;
- atti di ingiunzione fiscale emessi dagli enti territoriali per le proprie entrate tipiche;
- atti esecutivi emessi dagli enti locali per le proprie entrate.

La riscossione sarebbe dovuta riprendere con un versamento in unica soluzione entro il 30 giugno 2020.

La seconda proroga è arrivata con l'articolo 154 del Decreto Rilancio, che ha posticipato il termine per il pagamento previsto al 31 maggio 2020 fino al 31 agosto 2020, con obbligo di versamento entro il 30 settembre 2020.

Sempre l'articolo 154 del Decreto Rilancio ha previsto la sospensione anche in relazione ai piani di dilazione in essere all'8 marzo 2020 (21 febbraio 2020 per i contribuenti aventi residenza e/o sede legale o sede operativa nei comuni dichiarati Zona Rossa) ed ai provvedimenti di accoglimento di rateazione previsti e/o accettati fino al 31 agosto 2020.

La terza proroga del termine di versamento delle cartelle è arrivata con l'articolo 99 del Decreto Agosto, che ha spostato il termine di scadenza dal 31 agosto al 15 ottobre 2020, con conseguente obbligo di versamento entro il 30 novembre in soluzione unica.

Arriva ora la quarta proroga con il Decreto 129/2020 che allunga ulteriormente i termini di sospensione dei versamenti dei carichi affidati all'Agenzia Entrate e Riscossione fino al 31 dicembre 2020, facendo quindi slittare il termine di pagamento al 31 gennaio 2021 per tutti i ruoli affidati all'agente della riscossione tra l'8 marzo 2020 (21 febbraio 2020 per i contribuenti aventi residenza e/o sede legale o sede operativa nei comuni dichiarati Zona Rossa ai sensi del DPCM 01/03/2020) ed il 31 dicembre 2020. I versamenti, alla luce dell'ultima proroga, riprenderanno dal 31 gennaio 2021.

DILAZIONI DI PAGAMENTO

La stessa proroga concessa dal Decreto Legge 129/2020 per le cartelle esattoriali, è valida anche per le dilazioni di pagamento in essere alla data dell'08 marzo 2020 (21 febbraio 2020 per i contribuenti aventi residenza e/o sede legale o sede operativa nei comuni dichiarati Zona Rossa) o concesse durante il periodo di sospensione, pertanto i pagamenti sono prorogati al 31 gennaio 2021.

Come indicato in risposta alla FAQ n.5, l'Agenzia Entrate e Riscossione prevede la possi-

bilità di chiedere una rateazione dei versamenti sospesi alla luce dei Decreti Legge, presentando un'ulteriore domanda di rateazione per le sole rate scadute fino al termine di sospensione entro il 31 gennaio 2021 per evitare l'attivazione di procedure di recupero.

Per quanto riguarda i pagamenti di rate da piani di dilazione successive al 31 dicembre 2020, le stesse dovranno essere versate nel rispetto delle date riportate nel piano di dilazione rilasciato in allegato al provvedimento di accoglimento.

Una nota positiva sulle dilazioni in essere al 08 marzo 2020 e per quelle concesse fino al 31 dicembre 2020, è la previsione che il piano di rateazione è da considerarsi in forza e quindi non decaduto fino al mancato pagamento di un massimo di 10 rate anche non consecutive in luogo delle 5 ordinariamente previste dall'articolo 19 del DPR 602/73.

TERMINI DI NOTIFICA NUOVE CARTELLE

Tra le previsioni del Decreto 129/2020, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, dello Statuto del Contribuente, vi è la proroga di ulteriori 12 mesi dei termini di notifica delle cartelle relative a ruoli affidati all'agente per la riscossione nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 (21 febbraio 2020 per i contribuenti aventi residenza e/o sede legale o sede operativa nei comuni dichiarati Zona Rossa ai sensi del DPCM 01/03/2020) ed il 31 dicembre 2020, purché si tratti di debenze diverse da quelle previste dall'articolo 157 comma 3 del Decreto Rilancio, e cioè:

- avvisi di cui agli articoli 36-bis del DPR 600/73 e 54-bis del DPR 633/72 per somme dovute a seguito di liquidazione per le dichiarazioni presentate nell'anno 2018;
- avvisi per le somme dovute dai sostituti

d'imposta ai sensi degli articoli 19 e 20 del DPR 917/86 per le dichiarazioni presentate nell'anno 2017;

- avvisi di cui all'articolo 36-ter del DPR 600/73 per somme dovute a seguito di controllo formale sulle dichiarazioni presentate negli anni 2017 e 2018.

Per i debiti scaturenti da avvisi di cui all'elenco appena esposto, infatti, la proroga fino al 31 dicembre 2022 è stata già stabilita dallo stesso articolo 157 del Decreto Rilancio, pertanto la nuova disposizione del Decreto Riscossione copre quanto fino ad oggi non è stato ancora regolamentato, e quindi cartelle per accertamenti non esecutivi nonché per atti emessi da enti locali e territoriali.

Alla luce di ciò, pertanto, l'agente per la riscossione avrà una proroga complessiva di 24 mesi per la notifica di nuove cartelle esattoriali, ed avrà tempo fino al 31 dicembre 2022 per notificarle.

Come chiarito in risposta alla FAQ n. 3, l'Agente della riscossione non effettuerà notifiche di nuove cartelle di pagamento nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 ed il 31 dicembre 2021, neanche a mezzo PEC.

TERMINI DI DECADENZA E PRESCRIZIONE CARTELLE

Il Decreto 129/2020, sempre in deroga alle disposizioni dello Statuto del Contribuente, proroga di ulteriori 12 mesi la data di decadenza e prescrizione delle cartelle in scadenza nel 2020.

La ratio di tale ulteriore proroga è data dall'applicazione delle previsioni dell'articolo 12 comma 2 del D.Lgs. 159/2015, che sospende i termini di decadenza e prescrizione per eventi eccezionali fino al 31 dicembre del secondo

anno successivo al periodo di sospensione.

La previsione di una proroga così lunga dei termini di decadenza e prescrizione era già stata comunque indicata nell'articolo 68 del Decreto Cura Italia, dove il legislatore fa espresso richiamo all'articolo 12 del D.Lgs. 159/2015.

PIGNORAMENTI

Una proroga è concessa anche per i pignoramenti presso terzi (pignoramento di salari, stipendi ed altre indennità di lavoro e/o impiego o di pensione) messi in atto dall'Agente della riscossione, che con il Decreto Riscossione sono congelati fino al 31 dicembre 2020.

Fino al 31 dicembre, pertanto, le somme oggetto di pignoramento non devono essere sottoposte ad alcun vincolo di indisponibilità ed il soggetto terzo pignorato deve renderle fruibili al contribuente debitore. A partire dal 1° gennaio 2021, riprenderanno a operare gli obblighi imposti al soggetto terzo debitore.

PIANI DI DILAZIONE ROTTAMAZIONE TER E SALDO E STRALCIO

Per quanto attiene le rate in scadenza nell'anno 2020 per i piani di Dilazione concessi a seguito di definizione agevolata in adesione alla Rottamazione Ter – nonché di quelle della Rottamazione Bis confluite nei nuovi termini di pagamento - (rate alle scadenze del 28/02 – 31/05 – 31/07 e 30/11) ed al Saldo Stralcio (rate alle scadenze del 31/03 e 31/07), il Decreto 129/2020 non ha previsto alcuna ulteriore proroga.

Come previsto dall'articolo 154 del Decreto Rilancio i piani sono da ritenersi efficaci se il contribuente effettua il pagamento entro il 10 dicembre 2020 in unica soluzione utilizzando i bollettini già in possesso, consegnati in allegato all'accettazione. Se il contribuente avesse smar-

rito i bollettini, può richiederne copia tramite il servizio online.

Una nota dolente è che su tale versamento non è possibile applicare la previsione dell'articolo 3, comma 14-bis, del D.L. 119/2018, cioè una tolleranza di 5 giorni dalla scadenza prevista. Alla luce di ciò, il contribuente deve versare entro e non oltre il 10 dicembre 2020 il totale delle rate in scadenza nell'anno 2020 per evitare la decadenza dalla rottamazione e la successiva iscrizione a ruolo delle somme non versate oltre che di tutte le sanzioni e gli interessi.

Un'altra importate novità, chiarita in risposta alle FAQ n. 17 e n. 18, è che per i piani di rottamazione e saldo e stralcio per i quali le rate in scadenza nel 2019 erano state omesse, e pertanto il piano era da considerarsi decaduto, nonché per i debiti oggetto di rateazione con piano decaduto prima della presentazione della definizione agevolata, sarà possibile presentare una nuova richiesta di dilazione ai sensi dell'articolo 19 del DPR 602/73 a condizione che il contribuente effettui il pagamento delle rate scadute del precedente piano in unica soluzione.

LA PROROGA PER LE CARTELLE NON VALE PER GLI ACCERTAMENTI

Con il DL.19.10.2020, n. 129 viene proposta una sospensione fino al 31/12/2020 delle previsioni per la notifica delle cartelle di pagamento. Si tratta dell'ennesima proroga che risente delle problematiche attinenti l'emergenza epidemiologica Covid-19. In altro intervento pubblicato in questo quaderno ne è stata analizzato il contenuto.

La domanda che viene spontanea è se lo stesso slittamento ha efficacia anche per le procedure accertative. Vediamo allora di fare il punto della situazione.

Nell'ambito del procedimento di adesione, l'Amministrazione può usufruire di una proroga di 120 giorni rispetto all'ordinaria decadenza degli atti impositivi. Ciò nel caso in cui tra la data di convocazione in contraddittorio (articolo 5 del D.Lgs. 2018/1997) e la data di decadenza del potere di notificazione vi siano meno di 90 giorni. Tale previsione, di portata generale, consentirebbe anche di vanificare la causa di nullità in caso di PVC consegnato quando mancano meno di 60 giorni dalla fine dell'anno. Basterebbe, infatti, invitare il contribuente, cui è stato consegnato il PVC da metà ottobre in poi entro il 31 dicembre per prorogare il termine di decadenza di 120 giorni.

Tuttavia, per quest'anno, stante l'altra proroga dettata dall'emergenza Covid, di notifica nel 2021 degli atti in scadenza al 31 dicembre, questo ulteriore prolungamento della prescrizione a favore dell'Amministrazione finanziaria non dovrebbe verificarsi. La circostanza è molto delicata perché potrebbe determinare la nullità degli accertamenti emessi prima del tempo.

Ogni anno in questo periodo scatta la corsa alla notifica degli accertamenti in scadenza entro fine anno ma, soprattutto, alla chiusura dei PVC conseguenti a controlli fiscali che avevano comportato l'accesso nei locali di aziende o professionisti.

Con l'articolo 157 del DL 34/2020 (Decreto Rilancio) il Legislatore ha previsto, al fine di evitare la concentrazione di notifiche di atti scaturente dalle varie proroghe che sono intervenute, che gli atti di

- accertamento,
- contestazione,
- irrogazione delle sanzioni,

- recupero dei crediti di imposta,
- liquidazione e di rettifica e di liquidazione,

relativi ad atti o imposte per i quali i termini di decadenza scadono tra l'8.03.2020 e il 31.12.2020, sono emessi entro il 31.12.2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1.01 e il 31.12.2021, in deroga agli ordinari termini decadenziali, salvo casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi.

A questa previsione, sempre favorevole all'Amministrazione, si aggiunge l'altra modifica alla prescrizione apportata dall'articolo 1, comma 1, lettera a), del DL 30/4/2019, n. 34, in tema di inviti al contraddittorio e dei rispettivi termini di notifica degli atti di accertamento qualora non si addivenisse ad una adesione.

MODIFICHE ALLE ADESIONI

Poco si è parlato della modifica procedurale introdotta dall'appena citato articolo 1 del DL 34/2019 il quale ha apportato una integrazione all'articolo 5 del D.Lgs. n. 218/1997 in tema di accertamento con adesione.

Con l'introduzione del nuovo comma 3-bis all'articolo 5, D.Lgs. n. 218/1997, viene previsto che, nel caso l'ufficio inviti il contribuente in contraddittorio, qualora tra la data di comparizione e quella di decadenza dell'Amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di 90 giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto è automaticamente prorogato di 120 giorni in deroga al termine ordinario.

Praticamente, ciò significa che nel caso in cui il contribuente abbia ricevuto un PVC rife-

rito al periodo d'imposta 2015 e l'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'articolo 5/ter del D.Lgs. 218/1997 (invito obbligatorio) inviti il contribuente in contraddittorio per il 30 ottobre e non si addivenga ad una definizione, l'avviso di accertamento potrà essere notificato nei primi 120 giorni del 2021.

Ricordiamo che la previsione dell'allungo dei termini di notifica è applicabile agli atti emessi dopo il 1° luglio 2020.

Da notare che, stante la collocazione di questa previsione non nell'art. 5-ter (recante l'invito obbligatorio per i controlli differenti da quelli che si concludono con verbale di chiusura delle operazioni e quindi verosimilmente oggetto di accessi), vi è da ritenere che essa trovi applicazione a tutte le tipologie di controllo per le quali l'input al contraddittorio giunga dall'ufficio. E quindi sono compresi quelli svolti sia con accesso, che in Ufficio (c.d. a tavolino).

Si tratta allora di comprendere se questa nuova previsione possa trovare applicazione anche quest'anno e, quindi, se gli uffici - notificando un invito in questi giorni (successivamente cioè al 2 ottobre) - possano usufruire di questa proroga.

Più in concreto, ad esempio, è noto che intorno a fine mese di ottobre (il 1° novembre è festivo) scade il termine per la consegna di verbali di constatazione relativi a verifiche presso il contribuente per il periodo di imposta 2015. La notifica dei PVC oltre tale data, infatti, impedirebbe il rispetto del termine di 60 giorni previsto per la presentazione delle memorie da parte del contribuente e, conseguentemente, per l'emissione di avvisi di accertamento. Sappiamo che la Suprema Corte di Cassazione, con un giudicato consolidato ha sempre bacchettato gli atti emessi a filo di scadenza da parte dell'Amministrazione finanziaria; ciò in quanto impedisce il con-

traddittorio con il contribuente. Gli unici casi in cui gli avvisi di accertamento li ha riconosciuti validi è stato nelle fattispecie di "pericolo per la riscossione". Diversamente le tutele della Legge 2012/2000 (statuto del contribuente), e nello specifico parliamo del comma 7 dell'articolo 12, non verrebbero rispettate.

I 60 GIORNI PER LE MEMORIE

Come appena accennato, secondo le previsioni dell'articolo 12, comma 7, Legge 212/2000, l'ufficio, salvo motivi di urgenza, deve attendere 60 giorni dall'ultimazione della verifica prima di emettere l'atto impositivo onde consentire al contribuente di presentare eventuali memorie difensive. Per concedere questa possibilità i PVC devono essere consegnati al massimo entro il 31 ottobre, in modo da poter emettere e notificare l'accertamento il 31 dicembre (ultimo giorno utile per rettificare il periodo di imposta 2015).

Nel combinato disposto delle norme citate sarebbe sufficiente la notifica di un invito al contraddittorio entro il 31 dicembre relativamente alla vicenda oggetto del PVC per beneficiare della proroga e quindi di fatto neutralizzare la causa di nullità che si determinerebbe in caso di mancato rispetto dei 60 giorni.

In caso contrario, eventuali verbali che riguardano tale periodo ma consegnati dal 2 novembre (ossia il primo giorno lavorativo utile) rischiano così di produrre accertamenti privi di validità, salvo l'Ufficio non individui delle valide ragioni che giustifichino l'urgenza.

L'IRRILEVANZA DELLA NUOVA NORMA

Solo per quest'anno, in base a un'interpretazione letterale, si ritiene non applicabile la nuova norma che ha introdotto tale proroga di 120 giorni.

Essa, infatti, letteralmente accorda il maggior termine di decadenza di 120 giorni qualora tra la data fissata nell'invito e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni.

In virtù della legislazione emergenziale, però, gli atti con decadenza 31 dicembre devono essere emessi entro il 2020, ma notificati entro il 2021.

La norma che consente i 120 giorni in più fa riferimento al termine del potere di notificazione, che nella specie, solo per quest'anno, è al 2021.

Ne consegue che tra la data di comparizione e il termine ultimo per la "notifica" dell'atto, per l'appunto il 2021, intercorrono sicuramente più di 90 giorni e quindi non pare possa esservi alcuna possibilità per l'Ufficio di beneficiare di un'ulteriore proroga di 120 giorni.

Tale circostanza appare determinante per gli accertamenti conseguenti a verifica con accesso, per i quali ordinariamente occorre attendere 60 giorni dalla consegna del PVC, a pena di nullità dell'atto, la notifica dell'accertamento.

Provando ad esemplificare, si pensi al caso in cui l'Agenzia consegna a un contribuente un PVC l'8 novembre 2020.

Ordinariamente risulterebbe impossibile il rispetto della decorrenza dei 60 giorni, atteso che tra il 10 novembre e la decadenza (ordinaria) al 31 dicembre ci sono solo 53 giorni.

Qualora non si fosse nella situazione emergenziale, se l'Ufficio convocasse in contraddittorio il contribuente il 30 dicembre 2020, grazie alla proroga automatica di 120 giorni, risulterebbe comunque "rimesso in termini" fino al 29

aprile 2021 ai fini della validità dell'atto.

Invece, applicando le disposizioni sulle proroghe emergenziali, l'Agenzia potrà emettere l'atto entro il 31/12/2020 e notificarlo al contribuente entro il 2021, violando, di fatto, il vincolo dei 60 giorni.

Pur immaginando, infatti, che l'Ufficio convochi in contraddittorio il contribuente il 30 dicembre 2020, non potrebbe comunque beneficiare della proroga di 120 giorni, poiché solo per quest'anno, tra la data di comparizione e il termine ultimo per la "notificazione" (quest'anno 2021) decorrono ben più dei 90 giorni richiesti dal legislatore.

Due sono, a parere di chi scrive le violazioni che porterebbero alla nullità dell'atto:

1. a prima legata al fatto che "gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti di imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i termini di decadenza, calcolati senza tener conto del periodo di sospensione di cui all' articolo 67, comma 1, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile Decreto-legge del 19/05/2020 n. 34 convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 aprile 2020, n. 27, scadono tra l'8 marzo 2020 ed il 31 dicembre 2020, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021, salvo casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi". Quindi un atto emesso dopo il 31/12/2020 e notificato nel 2021 sarebbe nullo;

2. la seconda riguarda la violazione del diritto di contraddittorio.

sioni tributarie di contenziosi dovuti al perenne ritardo in cui vive l'Agenzia delle Entrate nella verifica dei contribuenti.

Di nuovo ci troveremo a caricare la Commis-

La corretta numerazione delle fatture

L'Agenzia delle Entrate con la risposta all'interpello n. 505 pubblicata il 29.10.2020, è giunta alla seguente conclusione sul tema della numerazione della fattura scrivendo che in un sistema che preveda l'istituzione di un numero di fattura composta da otto cifre rappresentanti il giorno di emissione es. 20200601 o 20200602 e da un ulteriore codice progressivo esadecimale es. 0001, 0002, non risulta compatibile con il requisito della sequenzialità richiesto dalla direttiva comunitaria e dalla normativa nazionale.

Tale questione è stata sottoposta da un soggetto passivo che al fine di evitare di esporre a clienti collaboratori informazioni relative al quantitativo di documenti emessi, aveva creato la soluzione sopra citata che avrebbe garantito comunque univocità e progressività ai numeri attribuiti.

La generazione di un numero contenente data di emissione e un codice ottenuto in base al sistema numerico esadecimale non costituirebbe un problema a giudizio dell'istante in considerazione che l'ordinamento di tale sistema è comunque universalmente riconosciuto ed accettato.

L'Agenzia delle Entrate nella risposta fornita ha ricordato che a partire dal 1 gennaio 2013 (disposizioni contenute nell'art. 21 comma 2 lett. b) del DPR 633/72 così come sostituito dall'art. 1

comma 325 lett. d) della L. 228/2012) la fattura deve contenere un numero progressivo che la identifichi in modo univoco. Quindi sono ammissibili anche sistemi di numerazione diversi da quelli progressivi per anno solare, l'importante è che siano rispettate le condizioni richieste dalla norma. L'Amministrazione ha precisato che nella risoluzione 10 gennaio 2013 n. 1 si potrebbe anche far riferimento nella numerazione alla data della fattura stessa.

È doveroso sottolineare come risulti difficilmente praticabile la scelta di indicare all'interno del numero di una e-fattura la data della sua emissione. In quanto nell'ambito della fatturazione elettronica tale data coincide con quella di trasmissione del file XML al Sistema di Interscambio il quale ne attesta inequivocabilmente la data e l'orario. Nella maggior parte dei casi si tratta di un giorno differente e successivo rispetto a quello riportato nel campo "Data" della fattura elettronica, di conseguenza l'adozione di un numero di fattura contenente la data di emissione, risulta praticamente inattuabile qualora il documento venga trasmesso entro i dodici giorni successivi a quello di effettuazione dell'operazione.

L'Agenzia ricorda che le disposizioni relative alla numerazione in vigore dal 2013 furono introdotte al fine di adeguare la normativa interna a quella comunitaria. L'art. 226 della direttiva

2006/112/CE richiede che fra gli elementi obbligatori della fattura sia presente “un numero sequenziale con una o più serie che identifichi la fattura in modo univoco”.

Il sistema di numerazione suggerito dall'istante pur essendo in grado di garantire univocità e progressività delle fatture non risulta idoneo a rispettare la sequenzialità richiesta dalle disposizioni comunitarie.

Nel documento viene sottolineato come l'assenza di un ordine sequenziale non consentirebbe all'Agenzia delle Entrate neppure la corretta predisposizione, prevista dall'art. 4 del DLgs. 127/2015 a partire dalle operazioni IVA effettuate dal 1° gennaio 2021, delle bozze: delle liquidazioni periodiche IVA, dei registri di cui agli artt. 23 e 25 del DPR 633/72 e della dichiarazione annuale IVA.

Il recupero dell'Iva sulle ricariche telefoni- che

L'Agenzia delle Entrate su suggerimento del Ministero delle Finanze, ha fatto sapere che è possibile detrarre l'Iva per le spese di ricarica dei telefoni mobili fatturate dagli operatori telefonici direttamente ai soggetti passivi, dove l'imposta è distintamente indicata. Tale affermazione è contenuta nella Risoluzione 69/E/2020 e va a contrastare con quanto sostenuto in passato dalle Direzioni Regionali della stessa Agenzia e avallata dalla dottrina in modo unanime.

Il regime monofase è quel particolare regime che trova applicazione nella vendita di traffico telefonico mediante schede ricaricabili e mezzi simili e dove nella fattura emessa l'Iva non è indicata separatamente dal corrispettivo. Questo regime è applicabile nei casi in cui si conosce già il prezzo che il cliente andrà a riconoscere al momento dell'acquisto di quel determinato bene, come può esserlo una rivista quotidiana. L'imposta viene quindi sostenuta dal soggetto produttore del bene, a nulla rilevando ai fini Iva tutti i passaggi successivi.

Considerando che l'Iva ha lo scopo di gravare, in modo proporzionale al prezzo d'acquisto del bene, sul consumatore finale, il regime monofase permette di raggiungere questo scopo senza coinvolgere i soggetti distributori dei beni.

Per poter applicare questo particolare regime, l'Italia ha dovuto ricevere una deroga autorizza-

ta dalla Commissione Europea la quale precisa sul proprio sito che il regime della telefonia, approvato tacitamente ai sensi dell'articolo 27, paragrafo IV, della Direttiva 388/1977, non è altro che una deroga all'articolo 21 della predetta direttiva, ossia alla determinazione del soggetto debitore dell'imposta.

Sempre a livello comunitario è stato stabilito il diritto fondamentale a detrarre l'imposta sostenuta per acquistare beni e servizi durante l'esercizio della propria attività, in quanto è possibile limitare tale principio solo dopo un'espressa autorizzazione comunitaria.

Per quanto riguarda l'Italia, non è mai esistito questo tipo di deroga nell'ambito della telefonia. In sostanza la deroga riguardava solo il meccanismo ma non il diritto alla detrazione dell'Iva per colui che acquista la ricarica.

Ci si chiede quindi come è possibile detrarre l'Iva in un acquisto sostenuto in regime monofase, considerando che come detto all'inizio, l'imposta non è specificatamente individuata.

Tale perplessità sembra sia sorta anche il Ministero delle Finanze in quanto, nell'articolo 4 del D.M. 366/2000, stabilisce che per le cessioni effettuate "dal titolare della concessione, autorizzazione o licenza direttamente nei confronti di imprese ed esercenti arti e professioni, utilizza-

tori del servizio, l'Iva deve essere separatamente esposta in fattura". È per questo motivo che gli operatori di telefonia indicano in fattura anche l'articolo 74 del Decreto Iva.

A vent'anni dalla pubblicazione del Decreto, l'Agenzia delle Entrate ha chiesto un parere al suo redattore (Ministero delle Finanze) e come ci si poteva immaginare, il Ministero ha fatto sapere che è corretto quanto stabilito nella Risoluzione 69/2020, confermando quindi un principio generale di detraibilità.

Per la precisione, nella risoluzione viene riconosciuto ad un'azienda che concede il telefonino ai propri dipendenti, la possibilità di detrarre l'Iva corrisposta per l'acquisto delle ricariche in regime monofase.

Considerando però che il telefonico concesso dall'azienda può essere usato dal dipendente anche per fini privati, sorge un problema in merito alla detraibilità dell'Iva considerando il principio dell'inerenza. L'azienda può optare per due comportamenti: portare in detrazione l'imposta in modo proporzionale a quello che è l'uso aziendale rispetto a quello privato, oppure, come stabilito dall'articolo 13, comma 3, lettera d) del Decreto Iva, assoggettare ad Iva il "valore normale" della messa a disposizione del telefono e del relativo credito al lavoratore, dopo essersi detratta integralmente l'imposta.

Per questo motivo, le aziende che si avvalgono del credito in abbonamento, possono ricorrere alla prima alternativa, detraendo quindi solamente il 50% dell'Iva. Considerando che la percentuale non è fissata dalla legge, è tuttavia necessario precisare che, nel caso in cui si detrae in misura superiore al 50%, occorre compilare il rigo VA5 del modello dichiarativo. Il rigo infatti serve proprio per indicare una lista di contribuenti da sottoporre a controlli più accurati, visto la maggiore percentuale detratta.

Ovviamente occorre valutare la corretta percentuale da portare in detrazione sia per la telefonia addebitata con abbonamento sia per quella addebitata su prepagate, dove l'Iva è distintamente indicata in fattura.

Alla fine di questo approfondimento sorge spontanea un'ulteriore domanda: come ci si deve comportare per le fatture ricevute negli anni scorsi?

Alcuni professionisti del settore consigliano, con riguardo alle fatture ricevute nel 2020, di portarsi tutta l'Iva in detrazione nella prossima liquidazione mentre per le fatture ricevute negli scorsi anni, sarà possibile recuperare l'Iva non detratta dopo la presentazione di una dichiarazione integrativa o di un'istanza di rimborso.

