

Edizione di sabato 1 marzo 2014

PROFESSIONISTI

[Reti professionali informali](#)

di **Ennio Vial**

IVA

[Detraibilità Iva su acquisti effettuati nel periodo antecedente l'inizio di una attività esente](#)

di **Davide David**

CONTABILITÀ

[La corretta destinazione dell'utile d'esercizio](#)

di **Viviana Grippo**

CASI CONTROVERSI

[Sei questioni sul rientro dei capitali](#)

di **Giovanni Valcarenghi**

ACCERTAMENTO

[L'accertamento anticipato nelle indagini finanziarie](#)

di **Enrico Ferra**

PROFESSIONISTI

Reti professionali informali

di **Ennio Vial**

Un interessante saggio evidenzia come le imprese del terzo millennio debbano ricercare **forme organizzative coerenti** con un sistema competitivo sempre più dinamico e incerto. In sostanza, per non essere esclusi dal mercato è necessario sviluppare una velocità di risposta. **Strutture** particolarmente **articolate** sono spesso condizionate da culture gerarchiche e dalla visione settoriale dei problemi (Marella Caramazza – Tommaso Limonta – Luigi Serio – Federica Viganò – FORME ORGANIZZATIVE EMERGENTI, Dalle comunità di pratica ai network informali, 2011, Lupetti Editore).

Non sono quindi più sufficienti **strumenti dispositivi**, rendendosi necessario il **coinvolgimento delle persone**, dalla cui creatività, responsabilità e coraggio nasce il successo dell'impresa.

In questo contesto giocano un ruolo fondamentale le **reti informali** di relazione fra persone che condividono comuni problemi di lavoro. Per quale ragione? E' noto a tutti come ci si impegni di più in ciò che **scaturisce da una propria iniziativa** piuttosto che in una attività che discende da disposizioni altrui.

Ma qual è la sostanziale differenza tra le reti formali e quelle informali? Come formalizzare le seconde? Ma è davvero necessario formalizzarle? L'informalità, secondo gli autori, può essere percepita come una minaccia al sistema organizzativo ma è anche evidente come una eccessiva formalizzazione tolga quella **spontaneità** che **rappresenta la linfa vitale della rete**.

La lettura di queste osservazioni ha fatto sorgere in me una spontanea osservazione: se il contesto imprenditoriale può rappresentare un terreno fertile di coltura per queste forme organizzative emergenti, il **mondo professionale** lo è ancora di più in quanto il concetto di competitor, di acquisizione di fette di mercato, di concorrenza sono valori tradizionalmente più vicini al mondo imprenditoriale e che solo con l'assottigliamento delle fette di mercato sono entrati nel mondo della nostra professione.

Ritengo, invece, che le **reti informali** siano un **valore nato nel mondo professionale** e da poco trasposto nella realtà imprenditoriale.

Sin dai primi momenti in cui un giovane entra in uno dei nostri studi coglie subito una rete tra i titolari ed alcuni colleghi. Di fronte alla novità normativa, alla circolare ministeriale, al caso concreto particolare, capita di sentire il titolare che solleva il telefono per confrontarsi con un

collega.

Lo stesso giovane, tuttavia, viene talvolta coinvolto in una rete informale parallela di altri giovani coetanei che si avvicinano alla professione e che si scambiano opinioni e idee sul loro percorso e sulla loro attività.

Ma torniamo alla rete dei professionisti. Col tempo dallo scambio di idee nascono anche più **incisivi scambi reciproci** di opportunità professionali in relazione alle diverse competenze e attitudini dei soggetti partecipanti alla rete.

Un vecchio motto di fine anni 90 che sentivo spesso ripetere quando ero un giovane di studio sosteneva che non è possibile approcciare la professione da soli in ragione delle notevoli complessità della materia e delle criticità organizzative di uno studio professionale.

Questa indicazione presenta sicuramente un serio fondo di verità ed ha forse portato alla creazione di **reti formali complesse** che sono poi sfociate in studi professionali talora molto articolati. Eppure a distanza di tempo questo **mito scricchiola**. Talora l'aggregazione non ha determinato una sinergia di profili e competenze ma una mera sommatoria di soggetti che devono spendere risorse per gestire una struttura che diventa vorace e perde di snellezza.

Eppure sembra che il modello prevalente di studio professionale (quantomeno da un punto di vista statistico) sia **il microstudio** o comunque lo studio con **dimensioni contenute**. Certo, le scelte non sono razionali e dipendono da contingenze o, tutto sommato, dall'approccio professionale: il vero professionista a modo suo vuole creare un qualcosa di suo, una creatura da gestire e da portare avanti.

Ma questa piccola o media dimensione si sta legando ad un **sistema di rete** dove i professionisti si scambiano opportunità e competenze nell'interesse reciproco.

IVA

Detraibilità Iva su acquisti effettuati nel periodo antecedente l'inizio di una attività esente

di **Davide David**

La Corte di Cassazione, con la [sentenza n.3106 del 12.02.2014](#), ha **riconosciuto la detraibilità dell'IVA sugli acquisti sostenuti da un soggetto nel periodo antecedente l'inizio di una attività** caratterizzata dallo svolgimento di sole operazioni esenti da IVA.

Nel caso specifico si trattava di una **società costituita per la gestione di una casa di riposo** per anziani, che nel suo primo anno di vita aveva effettuato soltanto acquisti propedeutici allo svolgimento dell'attività, iniziata l'anno successivo.

In assenza di operazioni attive, nel primo anno la società aveva portato in detrazione tutta l'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi.

In sede di accertamento **l'Ufficio aveva disconosciuto la detraibilità dell'IVA**, a motivo del fatto che i costi erano comunque destinati all'effettuazione di prestazioni esenti, ancorché da svolgere in anni successivi.

La società ha vinto sia nel primo che nel secondo grado di giudizio e **la Cassazione ha infine confermato la sentenza della CTR, rigettando il ricorso dell'Ufficio.**

Nel motivare il rigetto del ricorso, la Cassazione, rifacendosi anche a numerose sentenze della Corte di Giustizia CE, ha preliminarmente affermato che ***“se l'inerenza di un'operazione ai fini IVA comporta che essa sia funzionale all'attività imprenditoriale formalizzata nell'oggetto sociale, è tuttavia tale anche quella finalizzata alla costituzione delle condizioni necessarie perché l'attività tipica possa concretamente iniziare, e quindi anche le attività meramente preparatorie che per definizione vengono poste in essere in una fase in cui non vi è ancora produzione di ricavi”.***

Con ciò la Cassazione ha quindi confermato che **il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte non è subordinato all'immediato esercizio di operazioni attive**, essendo solo richiesto che gli acquisti siano inerenti all'attività imprenditoriale che il soggetto si sta apprestando ad iniziare.

Nella sentenza è poi evidenziato che **la disciplina sulla indetraibilità dell'IVA relativa agli acquisti afferenti operazioni esenti “si riferisce alle operazioni realizzate nello stesso anno**

d'imposta, non anche a quelle che l'imprenditore potrebbe (o dovrebbe, in conformità all'oggetto sociale) porre in essere in annualità d'imposta successive".

La Cassazione ha quindi affermato, richiamando diverse sentenze della Corte di Giustizia CE, che **"in assenza di circostanze fraudolente o abusive e fatte salve eventuali rettifiche conformemente alle condizioni previste all'art. 185 della direttiva 2006/112, il diritto a detrazione, una volta insorto, rimane acquisito anche se l'attività economica prevista non ha dato luogo ad operazioni imponibili"**.

Sulla base di quanto affermato dalla Suprema Corte parrebbe quindi possibile sostenere che **un soggetto, in procinto di iniziare una attività che, in via prospettica, darà luogo alla effettuazione di sole operazioni esenti, può portare in detrazione l'IVA assolta nel periodo precedente** l'inizio dell'attività per le operazioni preparatorie allo svolgimento della stessa, ciò in quanto nel periodo "preparatorio" non vengono effettuate operazioni attive di alcun tipo (tanto meno operazioni esenti che non danno diritto alla detrazione dell'IVA).

Logicamente, nei periodi di svolgimento dell'attività, **l'imprenditore dovrà poi operare la rettifica** dell'IVA inizialmente portata in detrazione, alle condizioni e nella misura prevista in relazione alla natura e all'entità delle operazioni esenti che andrà effettivamente a porre in essere.

Va tuttavia evidenziato che **la Cassazione è stata chiamata a pronunciarsi su una annualità precedente l'entrata in vigore delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 313 del 1997.**

Nel testo previgente le modifiche la norma di riferimento (art. 19 del DPR 633/1972) si esprimeva nei seguenti termini: **"... se il contribuente ha effettuato anche operazioni esenti ai sensi dell'art. 10 la detrazione è ridotta della percentuale corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni esenti effettuate nell'anno e il volume di affari dell'anno stesso ..."**.

In questi termini la norma, come evidenziato dalla Cassazione, **"... nell'escludere la detrazione dell'IVA dovuta, assolta o addebitata a titolo di rivalsa sull'acquisto di beni e servizi finalizzati alla prestazione di servizi esenti, faceva chiaro riferimento alle operazioni esenti realizzate nello stesso anno d'imposta, non anche a quelle che l'imprenditore avrebbe potuto (o dovuto, in conformità all'oggetto sociale) porre in essere in annualità di imposta successive"**.

Ed è **sulla base di tale contesto normativo che la Cassazione ha tratto il suo convincimento** sulla detraibilità dell'IVA assolta su acquisti effettuati nell'anno precedente l'inizio di una attività comportante l'effettuazione di operazioni esenti da IVA.

A seguito delle modifiche la norma di riferimento (art. 19, c. 2, del DPR 633/1972) presenta invece il seguente contenuto: **"non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'art. 19-bis2"**.

A interpretazione di detta norma nella **circolare 328/E del 24.12.1997** è affermato quanto segue: “... **il contribuente non deve attendere l’effettiva utilizzazione dei beni e dei servizi nella propria attività per stabilire se gli compete o possa o meno esercitare tale diritto (della detrazione, ndr), essendo a tal fine sufficiente che i beni ed i servizi siano “afferenti”, cioè destinati ad essere utilizzati in operazioni che danno o non danno diritto a detrazione. Naturalmente, deve trattarsi di una destinazione avvalorata oggettivamente dalla natura dei beni e dei servizi acquisiti rispetto all’attività concretamente esercitata dal contribuente. Ciò in quanto se da tale **valutazione prospettica** scaturisce che i beni ed i servizi medesimi sono normalmente destinati ad essere impiegati in operazioni non soggette all’imposta, il contribuente deve astenersi dall’operare la detrazione dell’imposta inerente ai predetti acquisti”.**

Alla luce dell’attuale contesto normativo e dell’interpretazione fornita dall’Agenzia delle entrate **non può quindi essere dato per scontato che quanto affermato dalla Suprema Corte con riferimento alla previgente normativa possa essere automaticamente traslato anche alla situazione attuale.**

Sulla base infatti della attuale normativa potrebbe essere anche sostenuto che se le operazioni preparatorie sono prospetticamente finalizzate all’esercizio di una attività con sole operazioni esenti, **l’imprenditore deve da subito astenersi dal portare in detrazione l’IVA** assolta sugli investimenti iniziali, anche se effettuati nell’anno precedente l’inizio dell’attività e quindi in un periodo in cui non vengono effettuate operazioni che limitano il diritto alla detrazione dell’IVA.

Occorre tuttavia considerare che, come confermato anche da diverse sentenze della Corte di Giustizia CE, **indipendentemente dallo scopo e dai risultati dell’attività che ci si sta apprestando a iniziare, il diritto alla detrazione va esercitato immediatamente per tutta l’IVA** che ha gravato le operazioni effettuate a monte e quindi anche per l’IVA che ha gravato le operazioni preparatorie all’esercizio di una attività imprenditoriale (vedasi , tra le più recenti, la sentenza del 29.11.2012, causa C-257/11).

Ciò anche in considerazione del fatto che **il sistema dell’IVA è comunque strutturato per rettificare l’IVA assolta a monte** nel momento in cui i servizi e i beni acquistati risultino definitivamente impiegati per operazioni che non danno diritto alla detrazione.

In ragione di tali considerazioni, **i principi espressi nella commentata sentenza della Corte di Cassazione potrebbero quindi avere una loro validità interpretativa** anche nell’attuale contesto normativo.

In primo luogo perché, fino a quando non viene effettivamente iniziata l’attività in funzione della quale sono stati effettuati gli investimenti iniziali, **non è possibile sapere con certezza se tale attività darà poi effettivamente luogo allo svolgimento di operazioni attive** (considerato che, per motivi contingenti, l’attività potrebbe anche non avere inizio) e, comunque, se le operazioni che verranno effettuate rientreranno tutte tra quelle che non danno diritto alla detrazione dell’IVA (ben potendo essere che, ancorché non inizialmente previsto, l’attività dia

poi luogo allo svolgimento anche di operazioni imponibili).

In secondo luogo occorre considerare che **anche nell'attuale contesto normativo vi è sempre la disciplina sulla rettifica dell'IVA a garantire il recupero dell'imposta** nel caso in cui, negli anni successivi, i beni e i servizi vengano impiegati in operazioni che non danno diritto a detrazione, il che dovrebbe far venire meno la necessità di eseguire una valutazione prospettica (e soltanto ipotetica) sul futuro impiego dei beni e dei servizi acquisiti nella fase preparatoria.

CONTABILITÀ

La corretta destinazione dell'utile d'esercizio

di **Viviana Grippo**

Con l'approvazione dei bilanci di esercizio l'azienda deve procedere alla corretta rappresentazione contabile delle decisioni prese dall'assemblea dei soci in merito alla destinazione dell'utile di esercizio e alla copertura o rinvio della perdita eventualmente conseguita.

Divideremo il lavoro in due momenti: in *primis* ci occuperemo della **destinazione dell'utile nelle società di capitali e poi della destinazione nelle imprese individuali e società di persone.**

L'utile dell'esercizio conseguito da una società di capitali può essere:

- accantonato ad una o più riserve del patrimonio netto;
- attribuito a determinate categorie di soggetti (ad esempio, soci fondatori, promotori, agli amministratori, ecc.);
- utilizzato a copertura di perdite pregresse;
- portato in aumento del Capitale sociale;
- rinviato a futuri esercizi;
- distribuito ai soci.

Esaminiamo nel dettaglio alcune di queste ipotesi.

Accantonamento alle riserve del Patrimonio netto

L'art. 2430 del codice civile stabilisce che: *“dagli utili netti annuali risultanti dal bilancio deve essere dedotta una somma corrispondente almeno alla ventesima parte di essi per costituire una riserva (riserva legale), fino a che questa non abbia raggiunto il quinto del Capitale sociale. La riserva deve essere reintegrata se viene diminuita per qualsiasi ragione”.*

Occorre quindi prendere in esame l'ammontare esistente della riserva legale rispetto al Capitale sociale prima di effettuare la destinazione dell'utile di esercizio, al fine di verificare il rispetto della previsione contenuta nell'art. 2430 c.c., la restante quota di utile può essere quindi destinata a riserva statutaria o straordinaria.

Supponendo un utile di 50.000 e un capitale sociale di 20.000, con obbligo di accantonamento a riserva statutaria del 20%, avremo la seguente scrittura contabile:

Copertura delle perdite

La perdita d'esercizio può essere coperta con varie modalità:

- mediante l'utilizzo dei fondi di riserva ed eventualmente di utili portati a nuovo o dell'avanzo utili;
- mediante la riduzione del Capitale sociale;
- con il rinvio della perdita al futuro esercizio e la successiva copertura con gli utili conseguiti;
- con un procedimento misto, ovvero di coprire la perdita combinando in vario modo le opzioni di cui sopra.

In relazione alla copertura delle perdite bisogna sempre tenere a mente le previsioni civilistiche che prevedono agli articoli 2446 e 2447 per le società per azioni e agli articoli 2482-*bis* e 2482-*ter* per le società a responsabilità limitata, le ipotesi di riduzione del capitale di oltre un terzo per effetto di perdite e di riduzione del capitale al di sotto del limite legale. Al verificarsi di questi casi quindi la società deve provvedere senza indugio a coprire la perdita in modo da sanare la riduzione del capitale. Il metodo più frequente per la copertura è l'impiego delle riserve, le quali però non sono tutte utilizzabili a tale scopo. Lo sono:

- la riserva legale;
- la riserva da sovrapprezzo azioni;
- la riserva da rivalutazione;
- le riserve statutarie e quelle straordinarie;
- le riserve da valutazione delle partecipazioni con metodo del Patrimonio netto;
- la riserva da utili su cambi.

Vediamo contabilmente come va effettuata la registrazione:

La Geminiana Srl ha rilevato una perdita dell'esercizio pari a euro 150.000; in bilancio è appostata una riserva straordinaria pari a euro 122.000 e una riserva legale di euro 30.000.

La perdita è rilevata in contabilità con la seguente scrittura:

La copertura della perdita, come deciso dall'assemblea, avviene utilizzando interamente la riserva straordinaria e per la parte restante la riserva legale.

La scrittura da redigere è la seguente:

Oltre alle riserve disponibili l'impresa può decidere di coprire le perdite anche con eventuali finanziamenti dei soci presenti in bilancio.

In tale caso avremo la seguente scrittura contabile (supponiamo di avere riserva straordinaria per 52.000, finanziamenti dei soci per 49.000 e utili a nuovo per 25.000):

Distribuzione ai soci

La distribuzione degli utili ai soci deve tener conto del dettato dell'art. 2433, co2 del c.c che prevede che: *“possono essere pagati dividendi sulle azioni, se non per utili realmente conseguiti e risultanti dal bilancio regolarmente approvato”* e del disposto del comma 3 del medesimo articolo che specifica *“ se si verifica una perdita del Capitale sociale, non può farsi luogo a ripartizione di utili fino a che il capitale non sia reintegrato o ridotto in misura corrispondente”*.

Inoltre, secondo quanto disciplinato dall'art. 2426, numero 5, nel caso in cui in bilancio siano presenti costi di impianto e di ampliamento, costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità capitalizzati, fino a che l'ammortamento non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati.

La scrittura contabile è contenuta nel successivo paragrafo, la tematica sarà comunque oggetto di un successivo contributo.

Attribuzione a particolari categorie di soggetti

L'atto costitutivo può riservare una partecipazione (non superiore a un decimo degli utili netti risultanti dal bilancio e per un periodo massimo di cinque anni – artt. 2340 e 2341 del c.c.) agli utili per i promotori e i soci fondatori. Tale partecipazioni è calcolata sugli utili netti risultanti dal bilancio dedotta la quota di riserva legale.

Una quota di utili può essere destinata anche a compenso degli amministratori; anche a tale partecipazione si applicano i metodi di calcolo già detti.

Supponiamo che la società Vidasio Spa abbia conseguito utili per euro 320.000; la scrittura contabile con la quale si rileva l'utile è la seguente:

L'assemblea dei soci della società decide di ripartire l'utile conseguito come segue:

- € 35.000 a riserva legale;
- € 35.000 a riserva statutaria;
- € 50.000 compenso spettante agli amministratori;
- € 150.000 dividendi assegnati agli azionisti.

Si tenga presente che l'avanzo utili dell'esercizio ammonta a euro 50.000.

La scrittura contabile è la seguente:

I conti Riserva legale e Riserva statutaria rappresentano parti ideali del Capitale netto e, più precisamente, delle riserve di utili.

I conti Amministratori c/utili e Azionisti c/dividendi sono conti finanziari che accolgono il debito che la società ha, rispettivamente, verso gli amministratori e gli azionisti per le somme loro dovute. Questi conti vengono chiusi al momento dell'effettivo pagamento del compenso

agli amministratori e dei dividendi agli azionisti.

CASI CONTROVERSI

Sei questioni sul rientro dei capitali

di **Giovanni Valcarenghi**

La tematica del rientro volontario di capitali sta generando una **reazione dal doppio sapore**: da un lato un interesse quasi assimilabile ad una **morbosa curiosità** (stimolato dalla diffusa convinzione che sia terminato il periodo in cui fosse “poco rischiosa” la detenzione di capitali all'estero), dall'altro, un generalizzato **timore di non avere ben chiare le conseguenze** in termini di “costo” dell'operazione e di eventuali rischi connessi alla medesima.

A tale riguardo, ci sembra di poter suggerire **sei riflessioni** che possono contribuire ad **arricchire il set degli strumenti** necessari per poter operare una serena valutazione.

1. **Le sanzioni relative alla mancata compilazione del quadro RW.** Dovrebbe prevalere l'idea del **calcolo con il cumulo materiale** e non con il cumulo giuridico. Ciò significa che si potrà giungere ad un importo di circa il 10% (0,82% per ciascun anno dal 2003 al 2008, 1% per gli anni dal 2009 al 2013).
2. In relazione alle **annualità interessate dalla sanatoria**, si dovrà fare attenzione a ricostruire l'anno nel quale si sono generati i redditi, ovviamente in relazione alla possibile non più accertabilità del periodo. Al riguardo, i problemi sorgono nel caso di collocazione delle somme in **paesi black list**, per effetto del **raddoppio dei termini**; ciò non dovrebbe verificarsi ove i capitali siano in paese white list, anche se investite in gestioni black list. E' comunque necessaria l'esistenza di un conto nel paese white list per monitorare i flussi eventuali della gestione in black list (questi ultimi, infatti, sono soggetti alla regola del raddoppio dei termini).
3. Come ci si comporta con i **conti cointestati**, anche alla luce delle nuove tematiche del titolare effettivo? Presumibilmente sarà adottata la scelta della **imputazione pro quota a ciascun coniuge**, così che 500.000 euro all'estero saranno imputati (250.000 euro ciascuno) ai coniugi cointestatari del conto.
4. Quando la norma richiede la **comunicazione all'autorità giudiziaria competente**, si ritiene che debba trattarsi di competenza “acquisita” per l'**esistenza effettiva di un reato**. Quindi, tale fattispecie **non si propone** nel caso in cui si tratti di **semplice dichiarazione infedele**, oppure sia comunque esclusa la presenza di un reato.
5. Quali cautele è necessario assumere per le ipotesi di esistenza di **numerose complicazioni** derivanti dalla applicazione di **clausole “difficili” delle convenzioni** sulle doppie imposizioni, oppure di ipotesi nelle quali **non è del tutto chiaro dove** si debba **dichiarare il reddito**, come nelle ipotesi di partecipazione in società di persone estere? In linea di principio, si potrebbe ritenere più corretto **rinvviare i problemi ad un**

eventuale confronto con l'Agenzia, magari chiedendo la disapplicazione delle sanzioni per incertezza della norma; inoltre, in sede di **accertamento con adesione** si potrà richiedere la **applicazione del credito per le imposte pagate all'estero**.

- Consiglio pratico per il commercialista.** E' bene prendere le dovute distanze dalla documentazione. Infatti, quando la norma si riferisce a **"chiunque" presenta documenti** Sembra evocare qualsiasi **soggetto** che, con **dolo specifico**, presenta i suddetti documenti. Quindi, a scanso di equivoci, è bene che il professionista si faccia **rilasciare dal cliente una distinta dettagliata di consegna** della documentazione. E non è finita, quando ci si dovesse trovare a "maneggiare" **fotocopie**, facilmente modificabili mediante i normali strumenti grafici normalmente presenti su qualsiasi PC, è bene **richiedere la consegna degli originali** oppure, in alternativa, un **mandato ad interloquire direttamente con l'istituto di credito estero**, al fine di appurare la correttezza dei dati.

ACCERTAMENTO

L'accertamento anticipato nelle indagini finanziarie

di **Enrico Ferra**

Nella disciplina dello Statuto del Contribuente, l'articolo 12 assume una rilevanza del tutto peculiare, in ragione della sua finalità di tutelare i **diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali**. È la disposizione che, nell'ottica della Cassazione, orienta *“in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario”*.

In particolare, l'incipit del comma 7 del citato articolo 12, nel richiamare i principi di cooperazione tra amministrazione e contribuente, traccia il **perimetro di “civiltà giuridica”** entro cui deve essere contenuto il rapporto tributario. In ragione di tali principi, la norma favorisce quindi il **contraddittorio endoprocedimentale** destinato a consentire l'interlocuzione tra le parti, attraverso la previsione di un **termine dilatorio di 60 giorni** tra la chiusura delle operazioni di verifica e l'eventuale emissione del provvedimento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Tale termine rappresenta lo *spatium deliberandi* minimo per la formulazione di osservazioni e richieste da parte del contribuente sottoposto a verifica; garanzia rafforzata dall'obbligo – posto in capo all'Ufficio – di “supermotivazione” dell'(eventuale) avviso di accertamento, ossia di esplicitazione delle ragioni che lo hanno condotto ad emanare l'atto “incurante” delle osservazioni e delle richieste presentate dal contribuente.

Come noto, l'incertezza in merito alle conseguenze derivanti dal mancato rispetto del termine dilatorio anzidetto ha dato luogo a numerose pronunce giurisprudenziali, che hanno sempre tendenzialmente confermato – pur nel silenzio della norma – la **sanzione di nullità** dell'atto emesso, in assenza della motivata urgenza, prima del decorso dei 60 giorni dal rilascio del verbale di chiusura delle operazioni di verifica.

La *querelle* inerente alla preclusione della declaratoria di nullità dell'atto prematuro – solo perché non disciplinata espressamente – può ora ritenersi definitivamente conclusa con la pronuncia della [Corte di Cassazione a Sezioni Unite n.18184/2013](#), che ne ha confermato l'insanabile illegittimità. Come si legge nella sentenza, infatti, la *“sanzione della invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, pur non espressamente prevista, deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale”* e, di conseguenza, la compressione del termine dilatorio, in assenza delle ragioni di urgenza, *“determina di per sé la illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus poichè detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale,*

di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva”.

Le pronunce esaminate hanno generalmente riguardato l'attività di **controllo fiscale svolta presso il domicilio** – personale o professionale – del contribuente.

Si segnala tuttavia una recente sentenza della Corte di Cassazione, espressasi a favore del contribuente e a tutela delle garanzie procedurali statutarie anche in relazione alle **verifiche svolte negli uffici tributari**.

La sentenza in commento è la [n.2594 depositata il 5 febbraio 2014](#), che accoglie il ricorso di un contribuente in materia di **indagini bancarie**.

La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in riferimento all'eccezione di nullità formulata dal contribuente relativamente al mancato rispetto del termine dilatorio di 60 giorni per la notifica dell'avviso, aveva giudicato non applicabile la garanzia procedimentale dell'art. 12, comma 7, in deroga alla pronuncia delle Sezioni Unite, ritenendo che la norma si riferisse **“agli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio dell'attività e non anche all'attività istruttoria interna all'Ufficio”**.

La Suprema Corte evidenzia come l'impugnata sentenza dia espressamente atto:

- del **rilascio dell'autorizzazione**, presupponendo quindi una “formale” attività istruttoria;
- del **mancato rispetto del termine dilatorio** di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7.

La combinazione dei suddetti elementi ha consentito quindi ai giudici di legittimità di concludere che, fatta salva la scriminante dell'urgenza, **la nullità non sia limitata alla sola verifica da concludersi con la sottoscrizione e consegna del processo verbale di constatazione, ma comprenda pure l'accesso** in quanto *“anche questo è da concludersi con **sottoscrizione e consegna del processo verbale delle operazioni svolte**”*.

Una simile interpretazione è rilevante perché estende le garanzie endoprocedimentali a favore del contribuente anche in relazione alle attività istruttorie svolte presso l'Ufficio accertante e perché rappresenta un'ulteriore conferma della necessità del contraddittorio preventivo nelle attività di controllo in ambito di indagini finanziarie.