

**Edizione di sabato 19 gennaio 2019**

## **AGEVOLAZIONI**

**Al via la compensazione del credito formazione 4.0**

di **Debora Reverberi**

## **IVA**

**Operatori sanitari: nessuna fattura elettronica in caso di opposizione**

di **Raffaele Pellino**

## **AGEVOLAZIONI**

**Le erogazioni liberali che danno diritto all'Art-bonus**

di **Gennaro Napolitano**

## **CONTABILITÀ**

**Stampa dei registri contabili**

di **Viviana Grippo**

## **ACCERTAMENTO**

**Gli atti compiuti post PVC sono rilevanti per il termine dei 60 giorni?**

di **Marco Bargagli**

## **FINANZA**

**La settimana finanziaria**

di **Mediobanca S.p.A.**

## AGEVOLAZIONI

---

### ***Al via la compensazione del credito formazione 4.0***

di **Debora Reverberi**

Con la [risoluzione 6/E/2019 del 17.01.2019](#) l'Agenzia delle entrate ha istituito il **codice tributo per la compensazione, nel modello F24, del credito formazione 4.0**, agevolazione spettante alle imprese che abbiano effettuato nel periodo d'imposta successivo al 31.12.2017 o effettuino nel periodo d'imposta successivo al 31.12.2018 spese in attività di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie previste dal "Piano Nazionale Impresa 4.0".

In particolare le **disposizioni applicative contenute nell'articolo 5 D.M. 04.05.2018** prevedono le seguenti modalità di utilizzo del credito in compensazione:

- presentando il modello F24 che espone il credito **esclusivamente tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate**, pena il rifiuto dell'operazione di versamento;
- **nei limiti dell'importo massimo annuo spettante a ciascun beneficiario**, pena lo scarto dell'operazione di versamento;
- **a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento** delle spese ammissibili;
- **subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione** previsti dall'articolo 6, **D.M. 04.05.2018**.

È dunque da ora possibile, per le imprese che hanno sostenuto spese di formazione 4.0 ammissibili *ex lege* nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2017 e previo adempimento degli obblighi di certificazione, **beneficiare del credito spettante tramite compensazione nel modello F24** col seguente codice tributo:

**"6897"** denominato *"credito d'imposta per le spese di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie previste dal Piano Nazionale Industria 4.0 – articolo 1, commi da 46 a 56, della legge n. 205/2017 e articolo 1, commi da 78 a 81, della legge n. 145/2018"*.

**Il modello F24 andrà compilato** come di seguito esposto, **con indicazione nella colonna "anno di riferimento"** dell'anno di effettivo sostenimento delle spese.

SEZIONE ERARIO									
		codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese tit.	anno di riferimento	importi a debito versati		importi a credito compensati		
		6897		2018				6 0 0 0 0 0	
<b>IMPOSTE DIRETTE - IVA</b>									
<b>RITENUTE ALLA FONTE</b>									
<b>ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI</b>									
codice ufficio	codice atto								
				<b>TOTALE</b>	<b>A</b>		<b>B</b>	6 0 0 0 0 0	<b>SALDO (A-B)</b>
									- 6 0 0 0 0 0

Ai soli effetti dell'individuazione del momento di decorrenza della utilizzabilità in compensazione del credito d'imposta, **le spese relative all'obbligo di certificazione contabile**, che per le **imprese non soggette a revisione** legale dei conti sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo pari al minore tra quello effettivamente sostenuto e 5.000 euro, **si considerano sostenute nello stesso periodo agevolabile**.

**Si rammenta che l'agevolazione in oggetto**, introdotta per il periodo d'imposta successivo a quello in essere al 31.12.2017 dall'[articolo 1, commi da 46 a 56, L. 205/2017](#) (c.d. **Legge di Bilancio 2018**), integrato dalle disposizioni applicative contenute nel **D.M. 04.05.2018** pubblicato in G.U. n. 143 del 22.06.2018 e nella relazione illustrativa, **è stata prorogata con modifiche a tutto il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018** dall'[articolo 1, commi da 78 a 81, L. 145/2018](#) (c.d. **Legge di Bilancio 2019**).

Trattasi di un **credito d'imposta configurabile come un regime di aiuti alla formazione e inquadrabile tra le agevolazioni del "Piano Nazionale Impresa 4.0"**, il cui obiettivo principale consiste **nell'accrescere le competenze del personale dipendente** coinvolto nei processi di creazione del valore.

**Le principali differenze tra la disciplina agevolativa applicabile al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2017 e a quello in corso al 31.12.2018 sono di seguito schematizzate:**

	Formazione 4.0 periodo successivo a quello in corso al 31.12.2017	Formazione 4.0 periodo successivo a quello in corso al 31.12.2018
<b>Limite massimo annuale</b>	€ 300.000,00	<ul style="list-style-type: none"> <li>- piccole e medie imprese € 300.000,00</li> <li>- grandi imprese € 200.000,00</li> </ul>
<b>Entità del credito</b>	40% spese ammissibili sostenute	<ul style="list-style-type: none"> <li>- piccole imprese 50% spese ammissibili sostenute</li> <li>- medie imprese 40% spese ammissibili sostenute</li> <li>- grandi imprese 30% spese ammissibili sostenute</li> </ul>

La **dimensione d'impresa** è definita in base all'**allegato I** al **Regolamento (UE) 651/2014**:**In sostanza, la proroga** contenuta nella Legge di Bilancio 2019 **introduce una misura agevolativa modulata in relazione alla dimensione d'impresa, con un effetto maggiormente premiale sulle piccole e medie imprese** rispetto al periodo d'imposta precedente.

Dimensione d'impresa	Effettivi: numero persone occupate (ULA)	Soglie finanziarie: fatturato annuo e/o totale di bilancio annuo
<b>Piccola impresa</b>	Meno di 50	Non superiore a euro 10 milioni
<b>Media impresa</b>	Meno di 250	Fatturato annuo non superiore a euro 50 milioni Totale di bilancio annuo non superiore a euro 43 milioni
<b>Grande impresa</b>	250 o più	Fatturato annuo uguale o superiore a euro 50 milioni Totale di bilancio annuo uguale o superiore a euro 43 milioni

la **certificazione contabile del soggetto incaricato della revisione legale dei conti** o da un revisore legale/società di revisione legale dei conti, attestante l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa; Ai fini del riconoscimento del credito d'imposta sono previsti i seguenti **obblighi formali e documentali**:

- la **documentazione contabile e amministrativa** idonea a dimostrare la corretta applicazione del beneficio, compresi i **registri nominativi di svolgimento delle attività formative** sottoscritti congiuntamente dal personale discente e docente o dal formatore esterno;
- una **relazione che illustri le modalità organizzative e i contenuti delle attività di formazione** svolte, a cura del dipendente docente o tutor o dal responsabile aziendale delle attività di formazione o dal formatore esterno;
- l'**inserimento** del credito e dei dati relativi al numero di ore e dei lavoratori che prendono parte alla formazione **nella dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta di sostenimento delle spese ammissibili e in quello dei periodi successivi fino a quando se ne conclude l'utilizzo;
- l'**impegno formale dell'impresa ad investire in formazione 4.0 assunto nel contratto collettivo aziendale o territoriale**;
- la **dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa ai discenti** circa l'effettiva partecipazione, l'apprendimento ed il consolidamento delle competenze 4.0 negli ambiti aziendali previsti.

La [circolare Mise n. 412088 del 03.12.2018](#), elaborata d'intesa col Ministero del lavoro e delle politiche sociali ha introdotto delle **semplificazioni agli obblighi formali e documentali** da applicarsi nell'ambito di attività formativa configurata **all'interno di un gruppo societario attraverso un progetto unitario con la partecipazione di dipendenti di imprese diverse**.

Per tali gruppi societari è possibile:

- redigere un **unico progetto formativo unitario di gruppo**;
- predisporre un **unico registro didattico** dove indicare, accanto ad ogni partecipante, l'impresa di appartenenza.

**La dichiarazione attestante l'effettiva partecipazione dei dipendenti** deve invece essere redatta per ciascuna società del gruppo.



## IVA

---

### ***Operatori sanitari: nessuna fattura elettronica in caso di opposizione***

di **Raffaele Pellino**

Limitatamente al 2019, **“nessuna” prestazione sanitaria effettuata da soggetti tenuti all’invio dei dati al sistema tessera sanitaria sarà oggetto dell’obbligo di fatturazione elettronica.**

Questo è quanto precisato dall’Agenzia delle Entrate, in occasione del **videoforum** organizzato dal Consiglio nazionale dei commercialisti, in risposta all’eventualità in cui gli “operatori sanitari” tenuti all’invio dei dati al sistema TS (medici, odontoiatri, psicologi, farmacie, parafarmacie, infermieri, ostetriche/i, tecnici di radiologia, veterinari, ottici, strutture sanitarie autorizzate e non accreditate con il SSN, ecc....) si trovino in presenza di un assistito che neghi l’autorizzazione alla trasmissione dei suoi dati (“opposizione”).

Per meglio comprendere tale casistica occorre mettere a “confronto” vecchia e nuova norma.

Dopo un braccio di ferro con il Garante della privacy, infatti, nell’ambito della Legge di bilancio ([articolo 1, comma 53, L. 145/2018](#)), il legislatore ha modificato le disposizioni contenute nell’[articolo 10-bis D.L. 119/2018](#) stabilendo ora che, per il **periodo d’imposta 2019**, *“i soggetti tenuti all’invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, ai fini dell’elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata .. **non possono emettere fatture elettroniche** ai sensi delle disposizioni di cui all’articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, con riferimento alle fatture i cui dati sono da inviare al Sistema tessera sanitaria”.*

Nella sua **“precedente versione”** la norma stabiliva, invece, sempre per l’anno 2019, l’esonero dall’obbligo della fatturazione elettronica per quelle fatture i cui **dati fossero inviati al Sistema tessera sanitaria.**

Tale formulazione lasciava aperte non poche criticità per i soggetti che erogano prestazioni sanitarie, tanto che lo stesso **Garante** – nell’ambito del **provvedimento 511 del 20 dicembre 2018** – aveva intimato all’Agenzia delle entrate di dare **“idonee istruzioni”** a tali soggetti affinché **“in nessun caso”** si procedesse all’**emissione di una fattura elettronica**, attraverso lo SDI, concernente l’erogazione di una prestazione sanitaria, **“a prescindere dall’invio dei dati attraverso il sistema TS, in modo da evitare trattamenti di dati in violazione del Regolamento e del Codice”** in materia di *privacy*.

Nel rispetto di tali indicazioni del Garante, la nuova formulazione della norma ha previsto, da un lato, l’individuazione di un **divieto di emissione della fatturazione elettronica** in luogo del

pregresso esonero e, dall'altro, il riferimento **alle fatture “i cui dati sono da inviare” al sistema TS** in luogo delle *“fatture i cui dati sono inviati”*.

Queste due revisioni rispetto alla formulazione originaria della norma assumono, in via interpretativa, un impatto di non poco conto.

Tuttavia, sganciando la locuzione *“i cui dati sono da inviare”* dall'effettivo invio dei dati al sistema TS, pare che l'intento del legislatore sia stato quello di conformarsi alle indicazioni del Garante della privacy con conseguente **“divieto” di fatturazione elettronica in “tutti i casi” in cui i dati delle fatture siano da inviare** (ma non è detto che ciò avvenga) **al sistema TS**.

Orientamento, questo, recentemente **“confermato”** dall'Agenzia delle Entrate mediante la seguente precisazione: *“nel 2019 per nessuna operazione sanitaria effettuata da soggetti tenuti a inviare a TS si deve emettere fattura elettronica”*.

Pertanto, nel caso di fatture emesse nei confronti di soggetti “privati”, **occorrerà procedere all'emissione fattura “cartacea”** non solo quando le prestazioni poste in essere rientrano tra quelle **oggetto di invio al sistema tessera sanitaria**, ma **anche nel caso in cui il contribuente abbia espresso la propria “opposizione” all'invio**. Di converso, **resta fermo l'obbligo di emissione della fattura “elettronica”** nel caso in cui le fatture emesse dall'operatore sanitario riguardino **operazioni che non ricadono tra le prestazioni che comportano l'invio dei dati al sistema TS**: si tratta, ad esempio, di prestazioni consulenziali, di docenze a corsi di formazione o aggiornamento nonché dell'eventuale cessione di beni ammortizzabili.

Allo stesso modo, restano ancorate all'obbligo di emissione della fattura elettronica tutte quelle prestazioni emesse nei confronti di **soggetti titolari di partita Iva** (ossia le c.d. fatture B2B).

Un ulteriore aspetto che si intende porre all'attenzione riguarda il fatto che il mancato rispetto del “divieto” di emissione della fattura elettronica per i soggetti tenuti all'invio dei dati al sistema TS, **non è in alcun modo sanzionato**.

**Restano ferme, invece, le disposizioni sanzionatorie previste in caso di omessa, tardiva o errata trasmissione telematica dei dati al sistema TS**: in tale eventualità, lo si ricorda, si applica una sanzione di 100 euro per ogni comunicazione con un massimo di 50.000 euro, senza possibilità di avvalersi, in caso di violazioni plurime, del cumulo giuridico. Se la comunicazione è correttamente trasmessa **entro 60 giorni** dalla scadenza, la sanzione è ridotta a un terzo, con un massimo di 20.000 euro.

Infine, nei casi di **errata comunicazione dei dati**, la sanzione viene meno se l'invio dei dati “corretti” è effettuato entro i 5 giorni successivi alla scadenza o, in caso di segnalazione da parte delle Entrate, entro i 5 giorni successivi alla segnalazione stessa.

Per le trasmissioni effettuate nel **primo anno di assolvimento dell'obbligo** non sono applicabili

le sanzioni previste nei casi di **lieve tardività** o di **errata trasmissione dei dati**, laddove l'errore non abbia determinato una indebita fruizione di detrazioni e deduzioni nella dichiarazione precompilata ([articolo 3, comma 5-ter, D.Lgs. 175/2014](#)).



Seminario di specializzazione

**IL D.L. 119/2018: LE POSSIBILITÀ OFFERTE AL CONTRIBUENTE IN LITE COL FISCO**

Scopri le sedi in programmazione >

## AGEVOLAZIONI

---

### ***Le erogazioni liberali che danno diritto all'Art-bonus***

di **Gennaro Napolitano**

Il **D.L. 83/2014** contiene *“Disposizioni urgenti per la tutela del patrimonio culturale, lo sviluppo della cultura e il rilancio del turismo”*. A tal fine, tra gli strumenti approntati dal legislatore, l'[articolo 1](#) disciplina un **credito d'imposta** nella misura del **65%** delle **erogazioni liberali in denaro** effettuate da **persone fisiche, enti non commerciali e soggetti titolari di reddito d'impresa** per il **sostegno della cultura e dello spettacolo (Art-bonus)**.

L'**agevolazione** è diretta a favorire e potenziare il sostegno del **mecenatismo** e delle **liberalità** alla luce del fondamentale compito della Repubblica, previsto dall'[articolo 9 Cost.](#), di **tutelare e valorizzare il patrimonio culturale**. Conseguentemente, con la disposizione in esame si prevedono meccanismi di **agevolazione fiscale** per le **erogazioni liberali** riguardanti i beni culturali.

Nella sua **versione originaria**, l'**Art-bonus** si configurava come un regime fiscale di favore avente **natura temporanea**: il *tax credit*, infatti, era inizialmente **limitato** alle sole erogazioni liberali effettuate nei tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2013 nella misura del 65% delle erogazioni eseguite nel 2014 e nel 2015 e del 50% per quelle eseguite nel 2016 (cfr. [circolare 24/E/2014](#)).

Successivamente, con la **Legge di stabilità 2016**, il **credito d'imposta del 65%** è stato reso **permanente** (cfr. [articolo 1, commi 318 e 319, L. 208/2015](#)).

Sotto il **profilo oggettivo**, per usufruire del credito d'imposta, le **erogazioni liberali** devono essere effettuate **esclusivamente in denaro** e devono essere indirizzate al finanziamento delle seguenti **attività**:

- interventi di **manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici**,
- **sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica** (ad esempio, musei, biblioteche, archivi, aree e parchi archeologici, complessi monumentali, come definiti dall'**articolo 101** del Codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al **Lgs. 42/2004**),
- **sostegno delle fondazioni lirico-sinfoniche e dei teatri di tradizione, delle istituzioni concertistico-orchestrali, dei teatri nazionali, dei teatri di rilevante interesse culturale, dei festival, delle imprese e dei centri di produzione teatrale e di danza, nonché dei circuiti di distribuzione** (cfr. [articolo 5, comma 1, L. 175/2017](#) recante *“Disposizioni in materia di spettacolo e deleghe al Governo per il riordino della materia”*),
- realizzazione di **nuove strutture, restauro e potenziamento** di quelle esistenti, di enti o

istituzioni pubbliche che, senza **scopo di lucro**, svolgono **esclusivamente** attività nello **spettacolo**.

Il credito d'imposta è **altresì** riconosciuto qualora le **erogazioni liberali** in denaro effettuate per interventi di **manutenzione, protezione e restauro** di **beni culturali pubblici** siano destinate ai soggetti **concessionari o affidatari** dei beni oggetto di tali interventi.

L'[articolo 17 D.L. 189/2016](#) ha **esteso** l'applicazione dell'Art-bonus alle erogazioni liberali effettuate, a partire dal **19 ottobre 2016** (data di entrata in vigore del decreto) a favore del Ministero per i beni e le attività culturali per interventi di **manutenzione, protezione e restauro** di **beni culturali di interesse religioso**, anche appartenenti a enti e istituzioni della Chiesa cattolica o di altre confessioni religiose, presenti nei **Comuni** del Centro Italia colpiti dal **terremoto** del 2016.

La stessa disposizione ha inoltre previsto che, allo scopo di favorire gli **interventi di restauro** del patrimonio culturale nelle **aree colpite da eventi calamitosi**, il credito d'imposta spetta anche per le erogazioni liberali effettuate (sempre a partire dal 19 ottobre 2016) per il **sostegno dell'Istituto superiore per la conservazione e il restauro, dell'Opificio delle pietre dure e dell'Istituto centrale per il restauro e la conservazione del patrimonio archivistico e librario**.

Delineato l'ambito oggettivo dell'agevolazione, si ricorda che l'Art-bonus:

- è riconosciuto alle **persone fisiche** e agli **enti non commerciali** nei limiti del **15% del reddito imponibile** e ai soggetti **titolari di reddito d'impresa** nei limiti del **5 per mille dei ricavi annui**,
- è ripartito in **tre quote annuali di pari importo**,
- spetta **esclusivamente** per le erogazioni liberali effettuate in denaro attraverso **versamento bancario o postale ovvero carta di credito, carta di debito o carta prepagata, assegni bancari e circolari** (quindi, non si ha diritto al credito d'imposta per le erogazioni liberali effettuate in contanti).

Le **persone fisiche** utilizzano il credito d'imposta nella **dichiarazione dei redditi**: in particolare, iniziano a fruire della **prima quota annuale** del bonus (pari a **un terzo** dell'importo spettante) nella dichiarazione relativa all'anno in cui è stata effettuata l'erogazione liberale, ai fini del versamento delle imposte sui redditi. Peraltro, la quota annuale non utilizzata può essere indicata nelle dichiarazioni dei periodi di imposta successivi senza alcun limite temporale (cfr. [circolare 24/E/2014](#)).

I **titolari di reddito di impresa**, invece, utilizzano l'Art-bonus in **compensazione**, a scomputo dei versamenti dovuti e da effettuare mediante il modello di pagamento **F24**, nei limiti di un terzo della quota maturata, a partire dal primo giorno del periodo di imposta successivo a quello di effettuazione delle erogazioni liberali. Tale quota rappresenta, per ciascuno dei tre periodi di imposta di utilizzo in compensazione, il limite massimo di fruibilità del credito (cfr. [circolare](#)

[24/E/2014](#)).

Seminario di specializzazione

**MODELLI 231: PROGETTAZIONE, STRUTTURA E  
VERIFICA DELL'EFFETTIVA APPLICAZIONE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## CONTABILITÀ

---

### ***Stampa dei registri contabili***

di **Viviana Grippo**

La **stampa** del **libro giornale**, **libro inventari**, **registro dei beni ammortizzabili**, dei **registri previsti ai fini Iva** e di **tutte le scritture contabili, relative al 2017**, anno d'imposta coincidente con anno solare, scadono il prossimo **31 gennaio**.

I libri possono essere tenuti, alternativamente, **in modalità cartacea o utilizzando la conservazione sostitutiva**.

Il termine per la stampa è fissato nell'ultimo giorno del terzo mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi: quindi, come detto, per i soggetti con **anno di imposta coincidente con il solare**, nel **31 gennaio**, **altrimenti, in assenza di coincidenza tra anno di imposta e anno solare**, il termine sarà mobile e comunque corrisponderà all'ultimo giorno del terzo mese successivo a quello in cui scade l'obbligo di presentazione della dichiarazione (fine del 9° mese dalla data di chiusura dell'esercizio).

Le pagine dei libri/registri in commento dovranno rispettare la **numerazione** che segue:

<b>libro giornale</b>	progressiva per anno di utilizzo con indicazione dell' <b>anno di riferimento della contabilità</b>	2017/1, 2017/2, 2017/3 etc.
<b>libro inventari</b>	progressiva per anno di utilizzo con indicazione dell' <b>anno di riferimento</b>	2017/1, 2017/2, 2017/3 etc.
<b>registri fiscali (registri Iva, corrispettivi, beni ammortizzabili etc.)</b>	progressiva per anno di utilizzo con indicazione dell' <b>anno di riferimento</b> della contabilità	2017/1, 2017/2, 2017/3 etc.

Ogni libro redatto in formato cartaceo deve assolvere **l'imposta di bollo** nella misura che segue:

Libro/registro	Società di capitali	Altri soggetti
libro giornale	16,00 euro ogni 100 pagine o frazione	32,00 euro ogni 100 pagine o frazione
libro inventari	16,00 euro ogni 100 pagine o frazione	32,00 euro ogni 100 pagine o frazione
registri fiscali	non dovuta	

L'imposta di bollo è dovuta anche in caso di **archiviazione sostitutiva dei registri contabili** e dovrà essere versata con **modello F24** entro il **30 aprile dell'anno di stampa**, per il 2017 quindi entro il **30 aprile 2019 (codice tributo 2501)**.

L'ammontare annuo dell'imposta dovuta è determinato in funzione della quantità di fatture, atti, documenti e registri emessi o utilizzati nel **corso dell'anno 2017**.

Si ricorda che la **conservazione sostitutiva** sostituisce l'archiviazione cartacea apponendo ai documenti redatti in formato digitale sia la **firma digitale** che la **marca temporale**, entrambe almeno una volta l'anno.

Con la **firma digitale** si applica sul documento un riferimento temporale che rappresenta il momento, la data, in cui la firma è stata effettuata.

La **marca temporale**, invece, rappresenta un servizio offerto da un certificatore accreditato, che ha il compito di certificare il riferimento temporale della rilevazione rendendo la relativa data e ora opponibile a terzi; in merito si veda il dettato dell'[articolo 20, comma 3, D.Lgs 82/2005](#) (c.d. **Codice dell'Amministrazione Digitale**).

Sostanzialmente il **processo di conservazione sostitutiva** è finalizzato a rendere un documento elettronico non deteriorabile e, quindi, disponibile nel tempo nella sua **autenticità** ed **integrità**.



## ACCERTAMENTO

---

### ***Gli atti compiuti post PVC sono rilevanti per il termine dei 60 giorni?***

di **Marco Bargagli**

Come noto, l'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), recante **disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente** prevede che, nel rispetto del **principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente**, dopo il **rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo**, il **contribuente può comunicare, entro sessanta giorni, osservazioni e richieste** circa i rilievi mossi nel corso del controllo fiscale, che devono essere **valutate dagli uffici impositori**.

Tuttavia, il **termine dilatorio dei 60 giorni** decorre dalla **data di consegna del processo verbale di constatazione**, non assumendo rilevanza le eventuali e successive **“attività istruttorie”** svolte presso gli uffici dell'Agenzia delle entrate con l'obiettivo di **integrare le risultanze della verifica fiscale**, precedentemente **eseguita nei confronti del soggetto passivo**.

Giova a tal proposito ricordare che tale **importante principio** è stato stabilito dalla Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 27732 del 30.10.2018](#), che ha **accolto il ricorso** presentato da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Gli ermellini sono stati **chiamati a dirimere** una **controversia** sorta in seguito ad una **verifica fiscale** eseguita nei **confronti di un professionista** (geometra), a seguito della quale era stato **contestato un maggior reddito di lavoro autonomo**.

Successivamente, i verificatori avevano **integrato il controllo** eseguendo in ufficio **mirate indagini finanziarie** richiedendo, simmetricamente, **specifiche giustificazioni al contribuente ispezionato**.

L'Agenzia delle entrate ha presentato ricorso davanti la suprema Corte di cassazione avverso alla **sentenza emessa dalla Commissione Tributaria Regionale** che aveva **accolto l'appello del contribuente**, ritenendo sussistente la **dedotta violazione dell'[articolo 12 L. 212/2000](#)** trattandosi, a parere del giudice del gravame, di un **accertamento notificato prima del decorso dei sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica**, in **assenza di specifiche ragioni di urgenza**.

I giudici di piazza Cavour hanno dapprima ripercorso le disposizioni contenute nel citato articolo 12, ricordando che la norma in rassegna deve essere interpretata nel senso che **l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni** previsto per **l'emanazione dell'avviso di**

**accertamento** (decorrente dal **rilascio al contribuente**, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della **copia del processo verbale di chiusura delle operazioni**) determina, salvo che **ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo** emesso *"ante tempus"*.

A parere degli ermellini la **sanzione di invalidità dell'atto tributario**, in quanto **emanato in difformità dal modello legale ed inficiato da vizio di legittimità** *"di particolare gravità, in considerazione della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve"*, viene individuata in una **duplice esigenza**: da un lato fornire una **garanzia del contribuente**, che può partecipare al procedimento amministrativo formulando le **pertinenti osservazioni** e gli **opportuni chiarimenti** e, dall'altro, assicurare l'**efficienza dell'azione amministrativa**, impedendo alla Pubblica Amministrazione di formulare, inutilmente, **rilievi e pretese** che potrebbero rivelarsi del **tutto infondati**.

Sulla base dell'**orientamento espresso in sede di legittimità** il predetto **termine dilatorio** intende **tutelare il contraddittorio** a fronte degli elementi raccolti in sede di accesso, **agevolando il dialogo** tra Fisco e contribuente, al fine di consentire a quest'ultimo di **opporre le sue ragioni** e produrre documentazione per evitare, l'inutile emissione dell'avviso di accertamento ossia, in altre circostanze, **diminuire la eventuale pretesa tributaria**.

Gli interessi sopra descritti **non possono ritenersi sussistenti** qualora l'Ufficio, **dopo l'accesso effettuato presso i locali del contribuente** – conclusosi con la **redazione del processo verbale di constatazione** debitamente notificato alla parte – effettui **ulteriori verifiche** sulla base di una **specifica istruttoria interna**, ponendo in essere **un'aggiuntiva e autonoma attività rispetto all'accesso**.

In conclusione, a parere dei giudici, **non assumono rilevanza**, ai fini della **tutela del contribuente** sancita dall'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), le **successive attività svolte presso l'Ufficio e presso terzi**, tra cui l'effettuazione delle **indagini finanziarie** sulle quali sono state chieste e ottenute giustificazioni da parte del contribuente.

Master di specializzazione

**DALLA VERIFICA FISCALE AL CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

Scopri le sedi in programmazione >

## FINANZA

---

### ***La settimana finanziaria***

di **Mediobanca S.p.A.**



# MEDIOBANCA

#### **IL PUNTO DELLA SETTIMANA: rallenta l'inflazione globale**

- Moderazione dell'inflazione globale indotta dal calo del prezzo del petrolio
- Rischio concreto che l'inflazione globale scenda al di sotto del 2% nel 2018



**ec Euroconference**  
**CONSULTING**

I nostri migliori Esperti, al tuo fianco,  
per supportarti a 360° nella tua attività professionale

[scopri di più >](#)